

RAMÓN VALDÉS COSTA

**CURSO
DE
DERECHO TRIBUTARIO**

Segunda edición



RAMÓN VALDÉS COSTA

Catedrático de derecho financiero de la facultad de derecho de la Universidad
de la República Oriental del Uruguay.

CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO

Nueva versión

INGRESOS PÚBLICOS
NORMAS TRIBUTARIAS
RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

DEPALMA - TEMIS - MARCIAL PONS
Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá- Madrid
1996

© Ramón Valdés Costa, 1996.
© Editorial Temis S. A., 1996.
Calle 17, núm. 68D-46, Santa Fe de Bogotá

Hecho el depósito que exige la ley.
Impreso en Editorial Nomos S. A.
Carrera 39 B, núm. 17-85, Santa Fe de Bogotá.

ISBN 958-35-0090-9

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, por medio de cualquier proceso, reprográfico o fónico, especialmente por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo.

Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

PREFACIO

Esta nueva versión del *Curso* está relacionada con el anunciado propósito de continuarlo en un segundo tomo sobre los "Principios y normas generales", que por diversas razones no se materializó. El tema de los principios, al que cada vez atribuyo mayor importancia, fue objeto de amplio desarrollo en *Instituciones* y el de las normas generales se trata en esta versión —limitado al derecho tributario material— conjuntamente con el de los ingresos públicos, ampliado y obviamente actualizado. Las tres publicaciones guardan, pues, una estrecha vinculación y la presente puede considerarse como un segundo tomo de *Instituciones*.

La orientación es también común.

En primer término, consideración preferente de los principios y conceptos generales, por las razones expuestas en el prefacio de la primera edición, sin perjuicio de las referencias al derecho positivo y la jurisprudencia que desarrollan y aplican dichos principios y conceptos, prescindiendo de los pronunciamientos sobre cuestiones circunstanciales motivadas por la cambiante legislación tributaria.

Otro rasgo común es la importancia atribuida al derecho comparado latinoamericano y también al italiano y español, desde antiguo doctrinalmente vinculados y ahora institucionalmente a través del ILADT. En ese sentido cabe destacar que además de la conveniencia científica de carácter general del conocimiento del derecho comparado, en Latinoamérica encuentra una justificación especial por el indiscutible espíritu integracionista que lo anima, concretado en convenios tan promisorios como el Mercosur y el Pacto Andino y sus eventuales y posibles vinculaciones con la UE y el NAFTA. Este enfoque internacional se ve facilitado por el desarrollo de la doctrina latinoamericana en estos últimos cuarenta años, a través de las diecisiete Jornadas Latinoamericanas y de las diez luso-hispano-americanas.

A esta circunstancia se agrega la aprobación del Modelo de Código Tributario para América Latina, inspirado en esa misma doctrina y que ha servido de fuente a tantos códigos continentales. Constituye pues un *trait d'union*, especialmente apto, no solamente para conocer los aspectos más salientes del derecho positivo de la mayoría de nuestros países, sino también para facilitar la armonización de las legislaciones, requisito fundamental para el propósito integracionista. Por eso se presta especial atención a las soluciones propuestas por el Modelo que, como se ha dicho, han tenido amplia recepción en el derecho latinoamericano.

Finalmente, y reiterando lo expresado en el anterior Prefacio, destaco que la pretensión de esta obra es la de ser útil a todos los interesados en el conocimiento del derecho tributario, tanto a estudiantes como graduados e incluso funcionarios. A unos y otros les interesarán distintos aspectos y seleccionarán su lectura según las finalidades que persigan. Hay aspectos dirigidos a los estudiantes, otros a quienes ya tienen conocimiento y práctica y para quienes buscan una especialización se incluyen referencias bibliográficas que estimo les serán útiles.

PREFACIO DE LA PRIMERA EDICIÓN

Este libro recoge, con variantes de forma y con mayor amplitud, las enseñanzas impartidas a lo largo de 25 años en la Cátedra de Finanzas de la Facultad de Derecho, que vinieron publicándose por el Centro de Estudiantes de Derecho en diversos volúmenes y sucesivas ediciones mimeografiadas a partir de 1948, bajo el título *Curso de finanzas*.

En la necesaria tarea de revisión y reordenación de ese material hemos experimentado la satisfacción de no tener que rectificar ninguna opinión vertida en tan extenso lapso. Solo nos ha parecido oportuno restringir su contenido a la teoría y las normas generales de derecho tributario. Se prescinde, pues, de las cuestiones financieras no tributarias, así como del estudio particular de los tributos vigentes y de los aspectos económicos y políticos de la tributación analizados en las publicaciones antes mencionadas.

Estas limitaciones obedecen a diversas razones.

En primer término, porque dentro del campo financiero, el estudio de los problemas jurídico-tributarios es el que despierta en la actualidad mayor interés científico y ofrece mayores posibilidades de investigación ya que, a diferencia de lo que sucede con el presupuesto y la deuda pública, sus principios e institutos propios, que constituyen el fundamento de su autonomía frente a las demás ramas jurídicas, se encuentran aún en proceso de elaboración y suscitan por lo tanto vivas discrepancias. Quienes nos hemos dedicado tantos años a estudiar esos problemas y transmitir nuestras opiniones personales en forma de enseñanza a quienes se iniciaban en ellos, estamos en el deber de asumir la responsabilidad de la publicidad frente a los profesionales que fueron nuestros discípulos y frente a los colegas en la cátedra y la investigación.

Por otra parte, el conocimiento de los principios e institutos es lo más importante y lo único perdurable.

Dominándolos, el análisis de los tributos, en particular —siempre cambiantes y por regla general defectuosamente legislados—, no ofrece dificultades; ignorándolos, ese análisis es puramente interpretada, por quienes conozcan los principios e institutos de la disciplina respectiva, en los cuales se concretan los principios generales de Derecho. Por tal razón, nuestra principal preocupación docente fue inculcar con la mayor firmeza posible esos principios, y es lógico que nuestro primer libro sobre temas generales se refiera a ellos.

La eliminación de los aspectos económicos y políticos que representa el fenómeno tributario obedece a razones de escrúpulos científicos. La importancia y el interés que ellos presentan en la ciencia y en la sociedad contemporáneos, exige que su análisis en el libro sea realizado a un nivel superior del que podremos alcanzar. Coincidimos con quienes, reconociendo que el fenómeno financiero es complejo y en consecuencia que su conocimiento integral requiere el análisis de sus distintas facetas, sostienen que el estudio a alto nivel de los elementos jurídicos, económicos y políticos, debe ser realizado por las respectivas disciplinas, principalmente el Derecho y la Economía, con sus métodos y principios particulares, y que él muy difícilmente puede realizarse con posibilidades de éxito científico por un mismo individuo. Por eso, desde hace años hemos propiciado la

separación de la docencia en materia financiera en los aspectos jurídicos por una parte y los económicos y políticos por otra, hemos optado por la cátedra de Derecho Financiero y hemos concentrado nuestros esfuerzos en el campo jurídico, sin desatender, como es natural, los demás.

* * *

El contenido del libro excede indudablemente las necesidades de la docencia universitaria ordinaria, lo que parecería estar en contradicción con su denominación de Curso. No obstante, entendimos que esa profundización era mucho más útil, incluso para los estudiantes, que la publicación de un compendio con la sola información necesaria para aprobar el examen. Tuvimos en cuenta al adoptar esa decisión la ausencia en nuestro medio de libros de tales características, lo que acrece la necesidad generalizada de obras que sirvan de orientación a profesionales, funcionarios y jueces para la mejor dilucidación de los frecuentes y arduos problemas que presentan los derechos positivos. Para contemplar adecuadamente ambas finalidades nos hemos preocupado de diferenciar en el texto la parte que trata los puntos esenciales de conocimiento imprescindible, de aquella que los desarrolla con cierta profundización considerando la doctrina más autorizada y adoptada a nuestro ordenamiento jurídico, el derecho comparado y la jurisprudencia.

En esa ampliación influyó también el deseo de divulgar y comentar en forma sistemática elaboraciones doctrinales de gran valor científico, pero poco difundidas fuera de su medio, como lo son las latinoamericanas. Por eso damos preferente atención a las opiniones de los autores del continente, y sobre todo a la labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el que a través de sus Jornadas ha constituido el principal agente del progreso de los estudios tributarios en Iberoamérica desde el punto de vista de la ciencia jurídica. A esa labor se ha agregado en estos últimos años la de otros organismos internacionales, entre ellos el Programa Conjunto de Tributación, el que, aunque con finalidades más prácticas que científicas, ha constituido también un factor importante de progreso en el campo de la sistematización y armonización de los derechos positivos, especialmente mediante el "Modelo de Código Tributario para América Latina", al que, por razones obvias, prestamos especial atención en la obra.

Montevideo, noviembre de 1970.

RAMÓN VALDÉS COSTA

ÍNDICE GENERAL

CAPÍTULO I

LOS INGRESOS PÚBLICOS

	PÁG.
1. Concepto	1
2. Criterio de clasificación	1
A) Clasificación de GRIZIOTTI	3
B) Clasificación de NEUMARK	4
3. Clasificaciones propuestas	7
4. Clasificación política	7
A) Principios aplicables	7
B) Finalidades del tributo	8
5. Clasificaciones económicas	8
A) Originarios y derivados	8
B) Ordinarios y extraordinarios	9
C) Nominales y reales	9
D) Corrientes y de capital	10
6. Clasificación jurídica	10
A) Fundamentación	10
B) Vinculaciones con el derecho privado	11
B) Criterios utilizados	11
D) Ingresos coactivos	15
E) Ingresos convencionales	18
1. Precios	19
2. Otros ingresos convencionales	19
F) Relaciones con entes no sometidos al derecho interno	19
7. El clasificador de ingresos públicos de Uruguay	20
8. Clasificación de organismos internacionales	20
A) O. N. U.	20
B) Programa conjunto de tributación	21
C) O. C. D. E., O. N. U. y F. M. I.	21

CAPÍTULO II

PRECIOS FINANCIEROS

1. Principios	23

	PÁG.
A)Concepto	23
B)Relación con el derecho privado	23
C)Normas constitucionales	23
D)Fuente jurídica de los precios	25
2. Relación con los precios y costos	26
3. Clasificación económico-política	26
4. Monopolios fiscales	29
A)Doctrina	29
B)Naturaleza jurídica de los ingresos	30
1. Tesis del impuesto	30
2. Tesis del precio	32
3. Otras tesis	34
4. Nuestra opinión	35
5. Formación del precio	38
6. Derecho nacional	39
A) Cuestiones terminológicas	39
B) Régimen de los entes autónomos	40
C) Beneficios de cambios, recargos y detracciones	41
1. Evolución histórica	41
2. Beneficios de cambio	42
3. La reforma cambiaria y monetaria	43
4. Estado actual	43
7. Relaciones entre los precios y el régimen de los bienes que constituyen el objeto de la prestación estatal	44
A) Terminología	44
B) Criterio interpretativo	44
C) Utilización de puertos y de sus servicios	45
1. Servicios portuarios	45
2. Uso del puerto	46
D) Utilización de obras de viabilidad e hidrografía (peajes)	47
1. Delimitación del tema	47
2. Fundamento y difusión	48
3. Naturaleza jurídica	49
4. Nuestra opinión	51
5. Competencia para establecer peajes	53
6. Estacionamiento en las ciudades	53
7. Conclusiones doctrinales	54
8. Servicios de comunicaciones	57
A) Doctrina	57
B) Nuestra opinión	59
C) Derecho nacional	60
9. Seguros obligatorios	61
10. Publicaciones oficiales	65
11. Servicios locales. Matrículas de enseñanza y servicios de salud	66
A) Doctrina	66
B) Matrículas de enseñanza	67

	PÁG.
C) Servicios de la salud	67
12. Conclusiones sobre la diferencia entre precios y tributos	68

CAPÍTULO III

TEORÍA DE LOS TRIBUTOS

1. Noción general	71
2. Noción del tributo en el Estado contemporáneo	72
A) Noción general	72
B) Doctrina latinoamericana	72
C) Consideración particular del elemento "fines estatales"	75
3. Definición	78
A) Antecedentes	78
B) Comentarios	79
4. Definición de las especies tributarias	81
A) Doctrina y derecho comparado	81
B) Justificación de las definiciones	82
C) Problemas terminológicos	84
5. El problema en el derecho uruguayo	85
6. Clasificación	87
7. Criterios de clasificación	89
8. Justificación de la clasificación tripartita	92
9. Tributos mixtos o superposición de tributos	93
10. Tributos adicionales y sobretasas	95
11. Tributos reales y personales	98
A) Naturaleza del derecho del Estado	99
B) Garantías reales	99

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO

1. Noción preliminar	103
2. Iresupuesto de hecho	104
3. Destino	105
4. Independencia de las prestaciones	105
5. Definición	106
6. Las definiciones en la doctrina	108
7. Las definiciones en el derecho comparado	112
8. Clasificaciones	114
9. Impuestos directos e indirectos	114
A) Concepto y problemas en el derecho comparado	114

	PÁG.
B) Doctrina	117
C) Conclusiones	121
10. Impuestos reales y personales	121
11. Impuestos proporcionales y progresivos	124
A) Concepto y fundamento	124
B) Dificultades de aplicación	125
C) Procedimientos	125
D) Derecho comparado	127
12. Los llamados impuestos confiscatorios	128
A) Noción general	128
B) Concepto de confiscación	128
C) Efectos de la imposición excesiva	130
D) La capacidad contributiva como límite de la imposición	130
E) Doctrina latinoamericana	132
F) La XIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario	133
G) El problema en Uruguay	135
H) Particularidades de los impuestos sobre las herencias y la tierra	137

CAPÍTULO V

LA TASA

1. Antecedentes	141
2. Noción preliminar	143
3. Elementos característicos	144
4. Divisibilidad	145
5. Naturaleza del servicio	147
A) El problema en la doctrina	147
B) El problema en el derecho positivo	151
6. Funcionamiento efectivo	153
7. Ventaja	154
8. Voluntad y consentimiento del contribuyente	156
A) Ineficacia jurídica	156
B) Tasas voluntarias y obligatorias	157
C) Las llamadas "tasas propiamente dichas"	158
9. Destino y regla de la razonable equivalencia	159
A) Doble requisito	159
B) Destino	160
C) La razonable equivalencia	161
D) Otras limitaciones	162
1. La capacidad contributiva	162
2. La base de cálculo	164
10. Interpretación del artículo 12 del Código Tributario uruguayo	166
A) Fuentes	166

B) Elementos constitutivos	167
11. Clasificaciones	168
A) Relación con el concepto de tasa	168
B) Nuestra clasificación	169
12. Normas generales del derecho nacional	172
A) Importancia de la concepción de la tasa	172
B) Antecedentes constitucionales	172
C) Extralimitaciones de los gobiernos departamentales	173
D) La legislación ordinaria	174
13. Jurisprudencia	176

CAPÍTULO VI

LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Sección 1. Cuestiones generales

1. Noción	179
2. Doctrina	181
3. Derecho positivo	184
A) Normas constitucionales	184
B) La definición del modelo C. T. A. L.	185
C) La legislación uruguaya	186
D) Fundamentos de la definición	186
4. Diferencias con el impuesto	187
5. Diferencias con la tasa	189

Sección 2. Contribución de mejoras (o de obras públicas)

6. Noción	189
7. Evolución histórica	190
A) Características	190
B) Orígenes	191
C) Estado actual	191
D) El derecho latinoamericano	192
8. Derecho positivo uruguayo	195
A) Regímenes anteriores al Código Tributario	195
B) La legislación posterior al Código Tributario	198
9. Justificación actual	200
A) Aspectos de economía y política financiera	200
B) Aspectos jurídicos	201
10. Base de cálculo	202
A) Determinación de la valorización	202
B) Determinación del costo	203
C) Controversias	204

11. Naturaleza del derecho	205
12. Exoneraciones	206

Sección 3. La contribución de seguridad social

13. Naturaleza jurídica	208
14. Sistemas	210
15. Consideraciones doctrinales	211
16. Definición	212
A) Modelo C. T. A. L.	212
B) Código Tributario uruguayo	213
17. Distinción entre contribuciones tributarias y no tributarias (o paratributarias)	214
18. Régimen de las contribuciones en el derecho tributario	215
19. Régimen de los organismos estatales	217
20. Naturaleza de las contribuciones a cargo de los patronos	217
A) Análisis de las discrepancias	217
B) Análisis desde el punto de vista jurídico-tributario	219

CAPÍTULO VII

LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. Concepto	221
A) Diversidad de tipos	221
B) Juridicidad de la norma tributarias	222
C) Normalidad	223
2. Fuentes	224
A) Enumeración	224
B) Ubicación de las normas internacionales	224
C) El problema en el derecho tributario	225
D) El derecho positivo latinoamericano	226
E) Ámbito de aplicación	229
3. Leyes y actos con fuerza de ley	230
A) Concepto	230
B) Descentralización legislativa	231
C) Atribución de competencia al poder ejecutivo	231
D) Los decretos-leyes	232
4. Reglamentos	234
A) Concepto	234
B) Ámbito de aplicación en el derecho tributario	234
5. Prescripciones generales internas	235
A) Concepto	235
B) Discrepancias en la normativa rioplatense	236
6. La norma tributaria en el tiempo	237
A) Aplicabilidad	237
1. Las normas del derecho tributario material	237

2. Normas de otras ramas	239
B) Ejecutoriedad	239
7. Irretroactividad	241
A) Características en el derecho tributario	241
B) Regulación constitucional	242
C) Regulación legal	242
D) Irretroactividad de las leyes más gravosas	243
1. Admisibilidad con excepciones	243
2. Panorama luso-hispano-americano	244
3. Relación con la capacidad contributiva	245
E) La retroactividad de las normas favorables	245
F) Las normas interpretativas	246
1. Concepto	246
2. Efectos de la interpretación por órganos inferiores	247
8. La norma tributaria en el espacio	248
A) Concepto de territorio	248
B) El principio de territorialidad en materia tributaria	249
C) Extraterritorialidad de las zonas francas	250
9. Codificación	251
A) Derecho comparado	251
B) Derecho latinoamericano	253
C) El modelo de Código Tributario para América Latina	255
D) La codificación en Europa	257
E) Evolución del derecho uruguayo	259
1. Antecedentes	259
2. Orientación del Código Tributario	262
3. Reformas	263
4. Relaciones con el derecho anterior	263

CAPÍTULO VIII

INTERPRETACIÓN

1. Antecedentes históricos	265
2. Los criterios básicos	266
3. Orientación del modelo C. T. A. L.	267
4. Métodos	267
A) Análisis de las normas	267
B) Otras soluciones	268
5. Resultados	270
A) Concepto	270
B) Diferencia con la analogía	271
C) Aplicación a las exoneraciones	272
D) Fundamento	273
6. La analogía	275

A) Concepto	275
B) Las normas	275
C) Campo de aplicación	276
D) Normas análogas	277
7. Interpretación estricta	278
A) Noción	278
B) Doctrina y derecho comparado	278
C) Significado	280
8. La interpretación del hecho generador	280
A) Fundamento	280
B) Difusión en el derecho latinoamericano	281
C) Aplicación en Uruguay	282
D) Las definiciones de otras ramas jurídicas	283
E) Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes	284
1. Noción	284
2. Diferencia con el "disregard of legal entity"	285
3. La jurisprudencia rioplatense	286
4. Limitaciones legales	287
9. Interpretación de otras normas tributarias	289
A) Criterio general	289
B) Derecho constitucional	289
C) Derecho internacional	290
D) Otras ramas	292
10. Conclusiones	293

CAPÍTULO IX

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1. Concepto fundamental	295
2. Recepción del principio por el derecho comparado	298
3. ¿Relación jurídica u obligación?	298
4. Contenido de la relación	300
A) Diversos tipos de relaciones	300
B) Discrepancias doctrinales	301
C) Nuestra posición	302
5. Las definiciones de obligación	303
6. Presupuesto de hecho y hecho generador	306
A) Noción general	306
B) Precisiones	308
7. Sujeto activo	309
A) Concepto	309
B) Entes públicos	309
C) Destinatarios y recaudadores	310
8. Sujeto pasivo	311
A) Concepto	311

B) Contribuyentes y terceros responsables	313
C) Diferencia entre traslación y derecho al resarcimiento	313
9. Contribuyente	314
A) Concepto	314
B) Estado y entes públicos	317
C) Entes sin personería jurídica	319
1. Fundamento	319
2. Las teorías iniciales	319
3. El movimiento revisionista	322
4. Derecho positivo	324
5. Conclusiones	325
D) Grupos familiares	326
1. Fundamento y finalidades	326
2. Responsabilidad	327
E) Filiales y establecimientos de sociedades extranjeras	329
F) Sociedades vinculadas	330
E) Sucesores "mortis causa"	331
1. Planteamiento	331
2. Doctrina	332
3. Derecho positivo uruguayo	334
10. Terceros responsables	334
A) Características	334
B) Tipos de responsabilidad	335
C) Representantes	335
D) Agentes de retención y de percepción	339
1. Precisiones previas	339
2. Concepto	341
3. Designación	342
4. Sanciones	343
E) Sustitutos	344
1. Concepto	344
2. La doctrina	344
3. Derecho positivo	347
F) Sujetos pasivos del I. V. A.	348
1. Planteamiento	348
2. El problema en la doctrina y en el derecho comparado	349
3. Nuestra posición	350
4. Conclusiones	352
11. Objeto	352
12. Causa	353

CAPÍTULO X

PROCESO FORMATIVO DE LA OBLIGACIÓN

1. Características	355

2. Vinculación con el derecho administrativo.....	355
3. Nacimiento y determinación de la obligación	356
A) Definición	356
B) Características del acto de determinación	357
4. Inexistencia de la obligación	358
A) Teoría de la inmunidad	358
B) No incidencia y exoneración	359
C) Legalidad de las exoneraciones	359
D) Órganos competentes	361
5. Modos de extinción	361
A) Pago	361
B) Prescripción	362
C) Transacción	364
6. Devolución de lo indebido	365
A) Fundamento	365
B) Incidencia de la traslación	366
C) Determinación del importe a reembolsar	368
D) Derecho comparado	369
1. Derecho uruguayo	369
2. Otras legislaciones	370
Índice de autores	371
Índice de materias	373

CAPÍTULO I

LOS INGRESOS PÚBLICOS

1. CONCEPTO

Desde un punto de vista muy general, los ingresos financieros son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica. Históricamente, con resabios en algunos derechos positivos contemporáneos, se conciben otros medios aptos para satisfacer las necesidades, por ejemplo, prestaciones personales o en especie (servicio militar, cánones mineros), pero el estudio contemporáneo de las finanzas públicas se circunscribe a la percepción, administración y erogación de los ingresos monetarios¹.

Su naturaleza y caracteres específicos presentan una gran variedad y la importancia relativa de cada uno ha variado a lo largo del tiempo, y al influjo de la evolución de la organización y de los cometidos del Estado. En la actualidad los más importantes son los ingresos tributarios; por ejemplo, en Uruguay superan el 90 % de los ingresos de la administración central. En otras épocas predominaron los de carácter dominial o regalístico, que en el presente se manifiestan por la intervención del Estado en actividades industriales y comerciales, en régimen de monopolios o de libre concurrencia. Puede afirmarse, pues, que en todos los tiempos ha habido ingresos de la más diversa naturaleza económica y jurídica.

A su vez, los ingresos tributarios han experimentado una notoria evolución por la incidencia de factores económicos y sociales, tales como, política de incentivos al desarrollo, de integración económica internacional y de seguridad social.

2. CRITERIO DE CLASIFICACIÓN

Por lo tanto, parece imprescindible, efectuar una clasificación, agrupando los distintos ingresos del Estado de acuerdo con sus elementos comunes, para distinguirlos de otros grupos de ingresos y determinar las características específicas de cada uno de ellos para individualizarlos y determinar el régimen jurídico que les es aplicable.

¹ V. TANGORRA, *Trattato di scienza finanziaria*, Milano, 1915, pág. 296; G. JÉZÉ, *Cours de science financière et législation financière*, 6ª ed., Paris, Giard, 1922, págs. 33 y 34. En contra el derecho mexicano que admite en forma general tributos en especie, no en servicios personales, E. FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 29ª ed., México, Edit. Porrúa, 1991, págs. 24 y 37. La misma solución en forma excepcional aparece en el derecho uruguayo con los cánones mineros.

En las clasificaciones tradicionales hay una gran diversidad de soluciones. Puede decirse que cada autor tiene su propia clasificación en armonía con sus conceptos sobre la actividad financiera y las disciplinas que la estudian. Carecería de objeto hacer una descripción de todas ellas, razón por la cual seleccionamos las que nos parecen más representativas de la doctrina internacional, las de GRIZIOTTI y de NEUMARK. Pero no está demás mencionar otras, como las de TANGORRA y EINAUDI, en la doctrina italiana.

El primero propició la división, luego tan divulgada, de los ingresos, en *originarios y derivados*, reconociendo una categoría mixta “que participa de la naturaleza de las rentas patrimoniales y de las contribuciones, o sea, de las tasas y los impuestos”, cuya existencia la justifica porque “*está demostrado históricamente el lento y gradual pasaje de los ingresos de una a otra categoría*”.

Esta noción de la diferenciación gradual constituye el criterio fundamental de la clasificación de EINAUDI (seguida por D'ALBERGO), quien no pretende presentar “algo perfecto sino más bien, dada la sucesión de conceptos que se compenetran uno en el otro, indicar *cómo gradualmente el fenómeno financiero se va diferenciando del económico privado*”. Establece así una enumeración que parte del precio *cuasiprivado*, al que siguen los precios que denomina *públicos y políticos*, continuando luego con la *contribución* y finaliza con el *impuesto*. Una de las características más sobresalientes de esta clasificación es la eliminación de la categoría de las tasas “excluida adrede porque *en este terreno teórico* sería causa de confusiones”.

Estas clasificaciones pecan, a nuestro juicio, de pretender una clasificación general, imposible de obtener con elementos puramente económicos o utilizando incorrectamente los elementos jurídicos. Caen así en el error de sostener la existencia de ingresos de naturaleza mixta o suprimir la categoría de las tasas, soluciones ambas equivocadas desde el punto de vista jurídico, en el cual no se concibe un ingreso que sea a la vez precio y tributo y en el que las tasas tienen una clara diferenciación, al menos teórica, con los precios, basándose en el elemento fuente de la obligación.

Esta diversidad debe atribuirse al distinto concepto de los autores sobre la actividad financiera. Se trata de clasificar hechos que integran la actividad financiera. Cada uno de esos hechos tiene elementos jurídicos, políticos y económicos. Si la clasificación se hace sin distinguir adecuadamente la diversa naturaleza de esos elementos, es decir, los distintos aspectos del fenómeno por clasificar, la clasificación resulta confusa. En cambio, los autores contemporáneos distinguen los diversos elementos. Aun aquellos que como GRIZIOTTI creen que el fenómeno tributario es un fenómeno complejo y que no puede darse un concepto integral del mismo sin analizar simultáneamente los cuatro elementos coesenciales que lo constituyen, efectúan una clasificación general, pero distinguiendo la diversa naturaleza de los elementos que actúan. Por su parte, para quienes creen que el fenómeno financiero es estudiado por disciplinas distintas, habrá una clasificación jurídica, otra económica y otra política.

De acuerdo con nuestra concepción, corresponde agrupar y clasificar los ingresos del Estado en función de esos tres distintos enfoques. Sin embargo, parece

útil y hasta necesario conocer la llamada clasificación funcional de GRIZIOTTI, que dentro de las clasificaciones generales que tienen en cuenta los diversos elementos, es la que mejor contempla las exigencias lógicas y técnicas y la clasificación de NEUMARK.

A) Clasificación de GRIZIOTTI²

Para GRIZIOTTI, la estructura íntima de cada uno de los ingresos “resulta de la coordinación de los cuatro elementos constitutivos: político, económico-social, jurídico y técnico”.

a) el político se refiere a los criterios determinantes de la elección financiera de los gastos y las entradas que realiza el Estado;

b) el segundo indica la función económico-social (de ahí el nombre de la clasificación). Señala el fin, la causa o la razón de aquella elección;

c) el elemento jurídico se refiere fundamentalmente a la naturaleza unilateral o bilateral de la relación, y

d) las operaciones técnicas serían las de retribución, aprehensión, imposición, préstamo, etc.

Para cada entrada los cuatro elementos son coesenciales, o sea, mutuamente interdependientes.

En primer término, hace dos grandes clasificaciones de los ingresos en racionales e irracionales. Podríamos decir, para utilizar un lenguaje más adecuado en nuestro idioma: arbitrarios y jurídicos.

Las entradas irracionales constituyen a su juicio resabios medievales o bárbaros y que se fundan exclusivamente en la mera capacidad contributiva, en la sola existencia de una riqueza, aunque no exista razón para la tributación. En cambio, las entradas racionales, responden a “un criterio fundamental unitario, que las justifica y que varía gradualmente caso por caso”. Aquellas son de muy poca importancia, y prácticamente anormales en el Estado contemporáneo. Cita, como ejemplos, la desvalorización arbitraria de la moneda y el repudio de la deuda pública.

Quiere decir que la clasificación fundamental corresponde al grupo de las racionales. Las entradas racionales las divide en fiscales y extrafiscales, según los fines que se persiguen. Las fiscales, a su vez, las clasifica, siguiendo a SELIGMAN, en tres grupos: gratuitas, conmutativas (no necesariamente contractuales) y coactivas. Dentro de estos ubica las distintas especies de ingresos o los caracteriza luego en función de los cuatro elementos ya vistos.

La primera especie, de carácter gratuito, cumple una *función* de simple enriquecimiento del Estado, está constituida por las liberalidades y las apropiaciones, las que, desde el punto de vista *jurídico*, son respectivamente actos bilaterales y unilaterales. Las operaciones *técnicas* son las de aceptación y aprehensión.

² B. GRIZIOTTI, “Classificazione delle pubbliche entrate”, en *Rivista di Diritto e Scienza Finanziaria*, I, 1949, pág. 223; véase además: “Brevi analisi e sintesi finanziarie”, *idem*, I, 1939, pág. 243; “Le entrate irrazionali”, *idem*, I, 1951, pág. 101; “I principi delle entrate extrafiscali”, *idem*, I, 1951, pág. 122.

El segundo grupo es el de los ingresos que tienen como función económica esencial, la de establecer un cambio directo de bienes o ventajas económicas entre Estado y contribuyente; entre ellos están las retribuciones o precios, las regalías, las tasas, las contribuciones, impuestos a las plusvalías y a las rentas fiscales. Estos últimos constituyen una recuperación de enriquecimientos no ganados por el contribuyente, provocados por medidas estatales, por ejemplo: obras públicas, restricción de las importaciones.

El tercer grupo está constituido por los impuestos directos e indirectos, que establecen un *cambio indirecto* entre Estado y particulares. Conviene precisar un poco este aspecto. En los impuestos, no existe una vinculación jurídica entre la prestación de los particulares y los servicios que presta el Estado. Pero es de aplicación, un principio general que se conoce con el nombre de “la equivalencia”. Según este principio, todo lo que el Estado percibe por concepto de impuestos, lo devuelve a la sociedad mediante servicios públicos. Quiere decir que aunque no haya una necesaria vinculación entre los individuos particularmente considerados y el Estado, hay una equivalencia perfecta entre Estado y sociedad. Es en este sentido que GRIZIOTTI habla de “cambio indirecto de servicios particulares o generales prestados por el ente público con la entrada procurada coactivamente con la imposición”.

Las entradas extrafiscales son aquellas que tienen como fundamento o finalidad principal, el de lograr otros fines, ya sean de carácter económico o social.

La distinción entre las distintas especies de ingresos la hace, como ya dijimos, en función de los cuatro elementos. Así, por ejemplo, en los precios, el principio político es la contraprestación; la función económico-social, es el cambio directo de bienes; la relación jurídica es bilateral; la operación técnica, el pago. En las tasas, serían respectivamente: contraprestación; capacidad contributiva; cambio de concesiones; relación bilateral pero con ejercicio de la coactividad, y, por último, tasación.

Esta clasificación es compleja y a veces contradictoria. Así, por ejemplo, concretamente en lo que respecta a la tasa. Concebida esta desde el punto de vista económico puede tener varios significados; desde el punto de vista jurídico, en cambio, sus caracteres son perfectamente definidos. Cuando se utilizan ambos elementos combinados los resultados no son satisfactorios. Desde el punto de vista económico, las tasas y los precios políticos pueden ser equiparables, pero desde el punto de vista jurídico son dos cosas completamente distintas. En la clasificación de GRIZIOTTI aparecen en un mismo grupo cuyo rasgo común es la conmutatividad, carácter este inexistente en muchas tasas.

B) Clasificación de NEUMARK³

Crítica la clasificación de GRIZIOTTI y a su vez hace otra clasificación semejante, más depurada y orientada primordialmente al aspecto económico; destaca,

³F. NEUMARK, “Sul problema della classificazione della pubbliche entrate”, en *Rivista di Diritto e Scienza Finanziaria*, I, 1950, pág. 101. Una nueva versión con modificaciones y supresión de

en contra de la opinión generalizada en la doctrina más reciente, que es necesario desde el punto de vista científico, hacer una clasificación racional "en cuanto pueda contribuir a establecer la naturaleza y funciones peculiares de estos ingresos y de cada una de sus modalidades". Entre las críticas acertadas que le hace, está la de la vaguedad del criterio propugnado para distinguir las entradas racionales de las irracionales. Cita como ejemplos típicos el de la desvalorización arbitraria de la moneda. ¿Qué es la desvalorización arbitraria de la moneda? Son notorias, por ejemplo, las discrepancias que han manifestado al respecto los economistas de nuestro medio desde 1935 hasta el presente. También critica la clasificación en fiscales y extrafiscales "que ha perdido en la actualidad toda importancia teórica y práctica".

Aceptando el criterio de GRIZIOTTI de considerar los cuatro elementos, especialmente el económico, realiza su clasificación un poco más amplia, pues agrega el grupo de asignaciones (subsidios, ayudas, contribuciones, etc.).

Siguiendo como criterio principal el de la fuente económica del ingreso, hace dos grandes grupos iniciales: "A) los ingresos de la economía pública y B) los que derivan de la economía del mercado o privada".

I

A) *Economía pública*. Los subdivide de la siguiente manera:

- 1) *Ingresos provenientes de otros entes públicos del Estado*:
 - a) Asignaciones entre entes de la misma categoría.
 - b) Asignaciones de un ente público superior a otro inferior.
 - c) Asignaciones de un ente público inferior a otro superior.
- 2) *Ingresos provenientes de entes públicos extranjeros*:
 - a) Prestaciones unilaterales.
 - aa) Voluntarias (ayudas).
 - bb) Coactivas (indemnizaciones de guerra).
 - b) Actos de contraprestación (préstamos).

B) *Economía del mercado (nacional) o de economía privada*.

Incluye todos los demás ingresos no comprendidos en el grupo A).

II

I. *Ingresos provenientes de la participación directa del ente público en el proceso económico* (cambios económicos voluntarios, conocidos en la doctrina con el nombre de *ingresos originarios*).

la parte polémica es: "Para una clasificación de los ingresos públicos" y además, "El problema de la clasificación de los impuestos", ambos en *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1964, págs. 379 a 405, respectivamente.

1) *Ventas y prestaciones materiales producidas por empresas e institutos públicos.*

- a) Beneficio de empresas públicas.
 - aa) Fines exclusivamente comerciales.
 - bb) Fines mixtos.
- b) Entradas brutas de institutos públicos.
- c) Arrendamiento de inmuebles e inversiones de capital.

2) *Entradas por modificaciones estructurales del patrimonio.*

- a) Entradas por disminución de deudas.
- b) Entradas por venta de bienes patrimoniales.
- c) Entradas por donaciones y sucesiones.

Los dos primeros se diferencian del grupo anterior en que no son ingresos reales, sino aparentes o *nominales* y son a nuestro juicio los únicos que se adaptan al concepto del rubro 2).

II. *Ingresos provenientes de la participación indirecta o mediata del ente público en el proceso económico* (fundados en la coacción y en la soberanía. Son los llamados *ingresos derivados*).

- 1) Tasas.
- 2) Contribuciones de mejora.
- 3) Tributos (obligatorios, sin derecho a contraprestación).
 - a) Impuestos, incluso el excedente neto de los monopolios fiscales.
 - b) Derechos aduaneros.
- 4) Entradas derivadas de la política monetaria.
 - a) Acuñación de moneda.
 - b) Emisión de papel moneda.
 - c) Beneficio sobre los reavalúos.
- 5) Empréstitos forzosos.
- 6) Multas, confiscaciones, etc.

Es una clasificación satisfactoria desde el punto de vista lógico y que tiene el mérito de destacar la importancia que en las finanzas contemporáneas han adquirido las relaciones intergubernamentales, tanto en el medio interno como en el internacional, por medio de la coparticipación en los tributos, de las subvenciones o ayudas directas y de los préstamos sin interés o con intereses y condiciones accesorias más favorables que las corrientes del mercado de capitales. A las "transferencias de arriba abajo" (grupo A) I, b las considera "la clave del moderno equilibrio financiero tanto en los Estados federales como en los no federales" considerando entre ellas, la participación en los impuestos y las ayudas.

Entre sus aciertos debe señalarse la categorización de las *tasas* como auténticos tributos (B II, I), y como desaciertos deben mencionarse la no inclusión como ingreso con características propias de las llamadas por él "*cuotas obligatorias de*

seguridad social", que para nosotros son "contribuciones especiales", a las que asimila por sus efectos a los impuestos y que para él "constituyen casi siempre una forma mixta entre el impuesto y el precio", exclusión que según el autor pone de manifiesto que su clasificación "no resuelve todos los problemas"⁴ y la inclusión de los excedentes de los monopolios fiscales dentro de la categoría de los impuestos (B) II, 3, a).

3. CLASIFICACIONES PROPUESTAS

Partiendo de la base de que los fenómenos por clasificar son investigados por diversas disciplinas, es preferible formular clasificaciones particulares para cada una de ellas, utilizando sus características propias, sin dejar de reconocer, como lo sostuvo GRIZIOTTI, que el conocimiento integral del fenómeno financiero requiere la consideración armónica de dichas características.

Por esas razones y de acuerdo con nuestras concepciones expuestas en diversas oportunidades, en la primera edición de esta obra, estructuramos tres clasificaciones, que con algunos ajustes se reproduce en el cuadro que figura en páginas ... con las cuales se pretende dar una visión sistemática de la totalidad de los ingresos públicos.

La primera ordena los elementos *políticos*, en función de los fundamentos y fines económicos y sociales perseguidos por el Estado; otra *económica*, según el tipo de las relaciones de cambio, la función que en ellas desempeña el Estado en sus relaciones con terceros y sus efectos sobre su patrimonio; y por último, otra *jurídica* formulada en función de los elementos que integran el concepto, como la fuente de la obligación, la naturaleza de los sujetos, la causa o el presupuesto de hecho y la afectación del tributo.

4. CLASIFICACIÓN POLÍTICA

A) Principios aplicables

Desde este punto de vista los ingresos pueden clasificarse en atención a las personas que van a utilizar el servicio o las obras que realiza el Estado, o en atención al contribuyente. El tema está desarrollado ampliamente en el cap. VII de *Instituciones*, sobre principios distributivos de los ingresos, analizando los principios de gratuidad y onerosidad, para el primer caso, y los de capacidad contributiva, contraprestación y beneficio para el segundo.

A manera de síntesis puede decirse que el Estado elige sus ingresos de acuerdo con una serie de consideraciones de orden político. Según sean las condiciones en que proporciona los servicios públicos, es decir, en forma total o parcialmente onerosa o gratuita, tendrá que elegir los ingresos entre los impuestos y las tasas o los precios. Si los proporciona en forma totalmente onerosa, recurrirá a prestaciones

⁴ "Para una clasificación...", ob. cit., pág. 390.

que correspondan al principio de la contraprestación e incluso, puede obtener beneficios. En cambio, si considera que esos servicios públicos deben ser prestados gratuitamente, en atención a las características de sus usuarios, los ingresos serán fijados sobre determinado grupo social, independientemente de la utilización que de ellos hagan los contribuyentes.

En lo que respecta al contribuyente, la determinación del mismo y, en consecuencia, la elección de los recursos pertinentes, se hará con base en los principios políticos de la equivalencia, para las tasas y los precios, del beneficio para las contribuciones especiales, y de la capacidad contributiva para los impuestos. La importancia que estos últimos han adquirido en las finanzas contemporáneas ha dado lugar a un amplio desarrollo, tanto en la doctrina como en la legislación, del principio de que cada uno debe pagar de acuerdo con sus posibilidades económicas y su situación personal. El principio tiene lejanos antecedentes, entre los que pueden mencionarse las constituciones de la revolución francesa, y en nuestro siglo, en el cual ha tenido tanta difusión, debe señalarse la Constitución italiana de 1946 como iniciadora de esta tendencia, seguida entre otras, como las de España, Venezuela, Colombia y Ecuador.

B) Finalidades del tributo

La clasificación según los fines *fiscales* o *extrafiscales*, responde exclusivamente a los fines políticos y carece de todo interés, como dice NEUMARK, desde los puntos de vista económico y jurídico. Los tributos extrafiscales llamados también “de efecto” o “finalistas”, no deben ser confundidos con los impuestos afectados a ciertos fines, como por ejemplo, el impuesto de enseñanza privada y ciertos impuestos incluidos en el Imesi.

En realidad *todo tributo tiene su finalidad*, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos —a los cuales corresponde la calificación de *fiscales*— o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo es la de *extrafiscales*. No obstante, debe anotarse que en nuestro medio se ha divulgado la de *impuestos finalistas*, la que no es correcta, pues, como se ha dicho, todos los tributos tienen una finalidad determinada.

5. CLASIFICACIONES ECONÓMICAS

A) Originarios y derivados

Desde el punto de vista económico es una de las más difundidas y generalmente mal interpretada.

El punto está desarrollado en la clasificación de NEUMARK (*supra*, págs. 4 y ss.). Puede acotarse que *ingresos originarios* son aquellos que obtiene el Estado como consecuencia de los intercambios de bienes que realiza como sujeto de una relación económica; *ingresos derivados* son los que el Estado obtiene por su intervención coactiva en las relaciones económicas de terceros, realizada en uso de su poder étático o soberanía financiera. En los primeros el derecho del Estado a la obtención del ingreso es de principio y no requiere ley para su legitimidad; en los segundos, es imprescindible el mandato legal.

Ejemplo típico de ingreso originario es el precio por venta de bienes o arrendamientos de obras o servicios y de los segundos, el impuesto.

B) Ordinarios y extraordinarios

Desde un punto de vista estrictamente económico, *ordinarios* son los que se detraen de la renta, ya sea del capital o del trabajo y *extraordinarios* los que resultan de la disminución del capital.

Desde el punto de vista económico-financiero, *ingresos ordinarios* son aquellos que se perciben regularmente, periódicamente, y *extraordinarios* los que se perciben en una sola vez.

C) Nominales y reales

Desde el punto de vista económico, los ingresos, al igual que los gastos, pueden clasificarse en reales y nominales.

Los *ingresos reales* son aquellos que aumentan los fondos de tesorería, sin aumentar las obligaciones del Estado, ni disminuir el resto del activo; ejemplo típico, el impuesto. Todos tienen como característica común, la de *mejorar la situación del patrimonio del Estado*.

Por el contrario, *ingresos nominales* son aquellos que aumentan los fondos de tesorería, pero aumentando correlativamente el pasivo, disminuyendo el activo. Es decir, no tiene efecto sobre el patrimonio. Hay una simple modificación estructural del patrimonio, como la denomina NEUMARK, por ejemplo, la deuda pública; entra dinero pero nace simultáneamente la obligación de pagar los servicios de la deuda pública. Por lo tanto, no es un ingreso real, sino nominal.

Otros ejemplos claros, la venta de tierras, tan frecuente en nuestro país en el siglo pasado, y la privatización de las empresas estatales en el presente. Entra dinero pero disminuye el activo; es decir, *los ingresos nominales no afectan el valor del patrimonio*.

Los mismos efectos se registran en los gastos, considerados como toda salida de dinero. Los reales empeoran la situación patrimonial, y los nominales no la afectan; por ejemplo, cuando el Estado invierte dinero en amortizaciones de deuda pública o en la compra de un bien durable, desde el punto de vista económico no realiza un gasto.

La noción de equilibrio y déficit presupuestal, tan importante en nuestro derecho en lo que respecta a los gobiernos departamentales, se configura en función de las características de los ingresos y los gastos. Hay acuerdo en que los ingresos correspondientes a la emisión de deuda pública para cubrir la insuficiencia de los recursos no deben ser tenidos en cuenta.

D) *Corrientes y de capital*

Es una clasificación de origen escandinavo que distingue en el presupuesto del Estado “una cuenta corriente” y “una cuenta capital”. En la primera figuran por su orden los ingresos correspondientes a las utilidades netas de las empresas comerciales, los ingresos procedentes de la propiedad de bienes, los impuestos a la renta y a la circulación de bienes y las contribuciones de seguridad social. Entre los ingresos de la cuenta capital, se incluyen transferencias de capitales del exterior o interior, préstamos, impuestos sobre el capital, etc.

Esta clasificación ha sido adoptada, como se verá en *infra*, págs. 20 y ss. por la O. N. U.

6. CLASIFICACIÓN JURÍDICA

A) *Fundamentación*

Un estudio jurídico sistemático de los ingresos públicos exige una clasificación fundada en elementos exclusivamente jurídicos, dividiéndolos en grupos que reúnan caracteres comunes y que sirvan para diferenciarlos jurídicamente de los demás ingresos. Solo de esa manera pueden superarse ciertos problemas insolubles para los economistas, como el de las tasas y los monopolios fiscales, confundidos frecuentemente por destacados investigadores con los precios y los impuestos respectivamente, como lo veremos más adelante.

La clasificación que proponemos comprende todos los ingresos del Estado, tributarios y no tributarios, del Estado central y de sus entes descentralizados, cualquiera que sea su grado de autonomía; en los Estados unitarios, los entes con autonomía constitucional o legal, funcional o territorial; en los Estados federados, incluso los Estados miembros con soberanía anterior a la unión.

La razón de este agrupamiento total radica, en primer término, en que los distintos entes y organismos integran la Nación, como unidad política y por lo tanto sus problemas económicos y sociales deben ser resueltos en forma integral con base en los principios políticos de la *cooperación* y la *coordinación*. En segundo término, la naturaleza de los ingresos depende de sus características intrínsecas y por lo tanto su régimen jurídico debe ser uniforme, cualquiera que sea el ente que los perciba.

Además de estas razones, la experiencia internacional contemporánea demuestra que los problemas financieros son cada vez más interdependientes y se están resolviendo por aplicación de los mencionados principios.

La utilidad de esa clasificación jurídica para la exacta concepción de los distintos ingresos y en consecuencia de los regímenes aplicables en cuanto a su creación, administración y destino, nos parece obvia. Los derechos positivos frecuentemente se refieren a determinada clase de ingresos; por ejemplo, las normas de exoneraciones son aplicables a veces a los “tributos” en general, o a alguno en particular, por lo común los “impuestos”. Por otra parte, el derecho distribuye, limita y condiciona las competencias de los poderes y órganos con respecto a determinadas clases de ingresos (véase *infra*, III, 4, B., Justificación de las definiciones).

B) Vinculaciones con el derecho privado

En general, el Estado puede adquirir bienes por todos los modos y títulos del derecho privado. En consecuencia tienen plena vigencia las diversas especies de ocupación, accesión, tradición, sucesión y prescripción y título que emana de los contratos.

En lo que respecta a las actividades comerciales e industriales, remuneradas por contraprestaciones, a las que denominamos genéricamente precios, son también aplicables las normas del derecho comercial o civil, en medida variable, según lo disponga el derecho público, como lo decimos en *Código tributario, comentado y concordado*, en la nota al art. 10.

Cabe señalar que existen regímenes especiales de derecho público reconocidos por el derecho privado; por ejemplo, los arts. 481 y ss. del C. C., someten a un régimen especial a los bienes vacantes y otros como las minas, las riquezas del subsuelo y las tierras públicas.

C) Criterios utilizados

Teniendo en cuenta este punto de partida hacemos una primera clasificación —como puede verse en el cuadro de la página 13— en función de la *naturaleza jurídica de los sujetos que están en relación con el Estado*. Desde este punto de vista tenemos dos grandes grupos: Uno, referente a los ingresos que el Estado percibe como sujeto activo de las relaciones jurídicas que mantiene con los *particulares* y los entes públicos nacionales y otro relativo a los ingresos emergentes de las relaciones jurídicas que mantiene con otros entes dotados de soberanía o de plena autonomía, que incluye a los Estados extranjeros, los organismos internacionales y los Estados miembros de los Estados federales titulares de soberanía originaria anterior a la Unión.

Esta clasificación de los ingresos en dos grupos, está inspirada en la clasificación de NEUMARK, quien destaca con acierto la importancia que en la actualidad tiene este segundo grupo de ingresos frente a los ingresos obtenidos en el ámbito de los Estados unitarios.

1. El primer grupo está constituido por las *relaciones jurídicas que el Estado mantiene con las personas físicas o jurídicas de derecho privado y las personas de derecho público asimiladas a aquellas desde el punto de vista financiero*.

En este primer grupo el Estado actúa en su calidad de ente soberano, por medio de la Constitución o la legislación, o como sujeto activo de una relación jurídica, acreedor de la prestación, mediante los órganos administrativos y las personas, que actúan como deudores o sujetos pasivos de esta relación. El caso típico de estos sujetos pasivos es el de los particulares que viven en el país, pero además están los extranjeros residentes o en tránsito, las personas jurídicas de derecho privado y los entes de derecho público que realizan actividad privada, comercial o industrial, que actúan como contribuyentes del Estado, y equiparados a los particulares. Por ejemplo, la Ancap y las compañías petroleras, pagan exactamente los mismos impuestos y las relaciones jurídicas que las vinculan con el Estado, tienen la misma naturaleza aunque una sea ente público y las otras personas privadas. Por regla general, en nuestro medio los entes industriales y comerciales, están sometidos a la soberanía financiera del Estado y son contribuyentes al igual que los particulares, sin perjuicio de las contribuciones tratadas en *infra*, VI. Esta situación es aplicable, con las limitaciones que dispongan las constituciones, a los entes políticos, Estado central, o miembro, o municipios que realizan actividades económicas, o sea, no gubernamentales.

2. Dentro de ambos grupos debe hacerse a su vez, una primera subdivisión, según *la fuente jurídica de las obligaciones y la función de la voluntad del obligado*.

Este criterio de clasificación nos parece más adecuado que el tradicional de agrupar estos ingresos en dos categorías: derecho público y derecho privado. En realidad todos los ingresos que percibe el Estado están regulados por el derecho público, sin perjuicio, como se dijo anteriormente, de que este se remita a ciertos institutos de derecho privado, aceptando total o parcialmente sus soluciones⁵.

En este primer grupo, algunos ingresos reconocen exclusivamente su fuente jurídica en la *voluntad unilateral del Estado*; es el Estado quien impone la prestación unilateralmente, sin necesidad de requerir el consentimiento de la otra parte. Otros, tienen como fuente jurídica *el concurso de voluntades* entre el Estado y el obligado. Por regla general, ese concurso de voluntades se manifiesta por medio de contratos. Hay contratos de compraventa y arrendamientos relativos a los bienes y servicios que presta el Estado y la contraprestación de esos servicios constituye, genéricamente, el precio. Podrían señalarse también aunque tengan poca importancia, las donaciones; y también las herencias y legados que aunque no son contratos, requieren indudablemente el concurso de voluntades. En este grupo, la voluntad, el consentimiento del individuo, tiene el carácter de un requisito esencial; si no existe, no hay ingreso del Estado. La fuente jurídica de la obligación es el acuerdo de voluntades y por lo tanto, el consentimiento del obligado es un elemento esencial.

Este grupo puede dividirse siguiendo el criterio tradicional, en actos gratuitos y onerosos. Dentro de los gratuitos, tenemos los ya citados: herencia, legados y donaciones; dentro de los onerosos, tendríamos dos grupos: las prestaciones definitivas que ingresan al Estado en pago de los bienes y servicios proporcionados por este, que son precios en un sentido genérico y una segunda especie constituida por los

⁵ E. SAYAGUÉS LASO, t. I, núms. 2 y 3, pág. 17 y núms. 348 y ss. sobre contratos administrativos, especialmente núm. 353, págs. 528 y ss.

capitales cedidos temporariamente al Estado, o sea, los ingresos que desde el punto de vista económico llamamos nominales, cuyos ejemplos más típicos son los préstamos y los empréstitos.

NATURALEZA DE LOS SUJETOS

FUENTE JURÍDICA

A) Relaciones con personas
jurídicas de derecho privado
y entes públicos asimilados

A/1
Voluntad unilateral del Estado.....
(ley)

A/2
Concurso de voluntades { negocios onerosos
(contrato) { negocios gratuitos

B) Relaciones
intergubernamentales

B/1
Voluntad unilateral
B/2
Concurso de voluntades { negocios onerosos
{ negocios gratuitos

INGRESOS

Clasificación primaria	Especies	Modalidades
TRIBUTOS	- impuestos - tasas - contribuciones especiales	- reales y personales principales adicionales - de mejora de seguridad social
SANCIONES	- indemnizatorias - punitivas	- intereses y recargos - multas confiscación comisos
EMPRÉSTITOS FORZOSOS		ahorro forzoso
INGRESOS ESPECIALES DE DERECHO PÚBLICO	- contribución de entes públicos - ingresos monetarios - dominio público	- reavalúos acuñación de moneda - tierras públicas bienes vacantes
PRECIOS	ventas (incluso monopolios fiscales), arrendamientos, peajes, primas e intereses	en concurrencia, en concesión o en monopolio; bienes públicos o fiscales.

PRÉSTAMOS Y EMPRÉSTITOS

DONACIONES

HERENCIAS

LEGADOS

REPARACIONES DE GUERRA

PRÉSTAMOS Y EMPRÉSTITOS

COPARTICIPACIÓN EN IMPUESTOS

ASIGNACIONES FINANCIERAS

nacionales

internacionales

D) *Ingresos coactivos*

Los ingresos que reconocen su fuente jurídica en la *voluntad unilateral del Estado* (A/1 de la segunda columna del cuadro) son indudablemente los más importantes en las finanzas contemporáneas. Esa voluntad se manifiesta habitualmente por medio de leyes u otros actos con fuerza de ley. Está constituido, en orden de importancia, *por los tributos, las sanciones* y diversos ingresos a los que la denominación un tanto genérica y convencional de *ingresos especiales de derecho público*; todos ellos derivados de la voluntad unilateral del Estado en ejercicio de su soberanía.

1. *Tributos*. Los más importantes, y los que trataremos con preferencia, son los tributos, los que desde el punto de vista jurídico tienen caracteres comunes con las multas. Ambos son prestaciones, que debe realizar el individuo en cuanto se verifique el hecho previsto en la norma material como presupuesto de hecho.

En los dos casos el mecanismo jurídico es este. Surge la obligación cuando ocurre en la vida real el hecho previsto hipotéticamente en la ley. La diferencia entre las dos especies —tributos y sanción— estaría constituida por su fundamento. El tributo tiene como fundamento el de obtener recursos para cubrir los gastos de los servicios públicos que el Estado considera que debe cumplir. Es decir, es una actividad absolutamente normal ya que no se concibe una sociedad sin una actividad estatal destinada a cumplir determinados servicios públicos, que la cultura de un país determinado en un momento dado, considera que deben estar a cargo del Estado.

En cambio, las sanciones son prestaciones que tienen como causa común la violación de las normas. Quien viole la norma material, tendrá una sanción.

El tributo, a su vez, admite subdivisiones *en función de la causa jurídica* de cada uno, o de las *características del presupuesto de hecho* y su *afectación o destino*. La clasificación más admitida es la que divide los tributos en *impuestos, contribuciones* y *tasas*: especies estas, susceptibles a su vez, de subdivisiones en nuevas categorías jurídicas. Por ejemplo: las contribuciones especiales se subdividen en contribuciones de mejora y contribuciones de seguridad social; en los impuestos pueden distinguirse los *principales* y *adicionales*, distinción importante desde el punto de vista jurídico y de gran aplicación en nuestro derecho; y los *reales* y *personales*, términos estos que se utilizan en diversos sentidos, pero que desde el punto de vista jurídico expresan si la obligación tributaria tiene o no garantía real, servicio (véase *infra*, VII/7).

2. Las *sanciones* se dividen, de acuerdo con su fundamento en *indemnizatorias* y *punitivas*. La terminología es bastante confusa en esta materia, tanto en la doctrina como en la legislación comparada. En el modelo C. T. A. L. creemos haber precisado claramente esa distinción estableciendo para los casos de pagos fuera de término, los *intereses*, como obligación accesoria a la principal, de carácter exclusivamente resarcitorio, que se devengan en todo pago efectuado fuera de plazo, aun cuando exista una prórroga concedida por la administración y multa por *mora*, de naturaleza punitiva, que surge como consecuencia de la violación de la norma que fija el plazo (arts. 61 y 116).

En algunas legislaciones se ha utilizado el término recargo en diversos significados, ya en el sentido de adicional al tributo principal, como en España y en algunas leyes de Uruguay, ya en el sentido de sanción mixta, indemnizatoria y punitiva, como en Argentina y Uruguay. En el C. T. U., art. 94, apartándose del modelo, las denomina recargo y multa, de naturaleza indemnizatoria y punitiva respectivamente, incluyéndolos en el capítulo de infracciones.

El término adicional debe reservarse para aquellos tributos, accesorios a una obligación principal, que nacen, no como una sanción por la violación de la norma material, sino como una obligación accesoria. Es simplemente un aumento del impuesto que se crea por alguna razón especial; incluso puede ser una razón de insuficiencia financiera del momento, pero no implica una sanción, no es la consecuencia de una violación de la norma, sino una obligación que tiene el mismo fundamento que el impuesto principal al cual accede.

En cambio, el recargo es una sanción de carácter indemnizatorio, y la multa por mora de carácter punitivo. Es una cuestión de terminología y por lo tanto, convencional, pero parece más adecuado reservar el término "adicional" para los aumentos de impuestos que son obligaciones accesorias y "recargos", para la sanción correspondiente al no cumplimiento en tiempo de la obligación principal.

Las *sanciones punitivas* se subdividen en multas, término este que reservamos para denominar las sanciones pecuniarias de carácter punitivo. La confiscación, secuestro y comiso es discutible que constituyan sanciones típicamente financieras. Si reservamos el campo financiero solamente para las operaciones monetarias (*supra*, I/1.), los comisos y confiscaciones deberían excluirse de la clasificación.

3. *Empréstitos forzosos y ahorro obligatorio*. Son ingresos de existencia excepcional utilizados en casos de emergencia que habían quedado en desuso.

Su reactualización en Argentina en 1985 con el ahorro obligatorio ha dado lugar a grandes discrepancias doctrinales y a importantes pronunciamientos judiciales⁶. La diferencia entre ellos es que en el empréstito hay una entrega de dinero

⁶ Véase C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, vol. II, 5ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993, adiciones de ASOREY y NAVARRINE, págs. 977 a 981; H. VILLEGAS, *Curso de derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1992, págs. 774 a 779. La Corte Suprema de Justicia en sentencias de 4. V. 1995 admitió su constitucionalidad, con varias disidencias, sosteniendo su naturaleza tributaria como "contribución directa" prevista en el art. 67 inc. 2º de la Constitución (texto 1853/60). Véase sentencias y sus antecedentes jurisprudenciales, en *Revista de Derecho Tributario*, T. X - 59, Buenos Aires, págs. 316 a 372; y en Errepar (*Crónica Tributaria*, VI-núm. 88) con nota de HUMBERTO J. BERTAZZA, quien resume los fundamentos de la sentencia en los siguientes puntos:

"a) El ahorro obligatorio es un legítimo recurso tributario constitucionalmente previsto en el art. 67 inc. 2º de la Constitución Nacional.

"b) Como tal, debía respetar los límites que la propia Constitución establece en materia tributaria a la facultad del Congreso de establecer contribuciones.

"c) La ley 23.256 respetó esos límites, empezando por el principio de legalidad, temporalidad, razonabilidad y no confiscatoriedad.

"d) La obligación de restituir estuvo enderezada a disminuir la presión fiscal generada por el tributo y constituía una obligación posterior, independiente y distinta de la obligación de contribuir.

a cambio de un título (eventualmente negociable); en el ahorro hay un depósito bancario cuya procedencia y monto depende de la capacidad contributiva o capacidad de ahorro del obligado. En ambos, teóricamente hay derecho al reintegro, pero en la práctica argentina ese derecho está notoriamente restringido, lo que ha dado pie a que se le atribuya carácter tributario y se le considere inconstitucional por autorizada doctrina.

4. *Ingresos especiales de derecho público.* Por último, dentro de los ingresos provenientes de la voluntad unilateral del Estado están los llamados ingresos especiales de derecho público. En ellos los más importantes son las transferencias entre entes públicos nacionales, ya sea del Estado central a organismos deficitarios o regiones económicas atrasadas, ya de entes industriales o comerciales que obtienen ganancias, al Estado central. Los ejemplos abundan, tanto en nuestro país como en el extranjero; en el primer caso pueden citarse como ejemplos nacionales, las contribuciones del Estado central al Banco de Previsión Social y a los gobiernos departamentales, de acuerdo con el art. 297 num. 13 de la Constitución; en el segundo caso están las contribuciones al Estado central, a cargo de los entes autónomos comerciales e industriales, los que deben verter al Estado central a partir de 1991 la totalidad de sus ganancias, con algunas pocas excepciones (ley 16.170, art. 643). Estas contribuciones no son, desde el punto de vista jurídico, ni tributos, ni el producto de los llamados monopolios fiscales. Además, constituyen ingresos para los órganos que los reciben, pero una disminución del patrimonio para los que los pagan y, por lo tanto, no alteran la situación financiera del Estado concebido en su integridad (véase *supra*, II/6.A).

Estas transferencias dentro de la nación encuentra, como lo ha hecho notar prestigiosa doctrina, amplia justificación desde el punto de vista político, económico y social y constituyen en la actualidad una realidad importante en el derecho comparado.

Observa NEUMARK que para la realización de cualquier política de estabilización, desarrollo o pleno empleo, "se requiere una cooperación de todas las políticas financieras dentro de un Estado...". "Es claro que en tal extremo pueden surgir conflictos con las haciendas locales. Por otra parte, siempre existe el problema de conjuntar la acción del Estado con la de los organismos autónomos, entidades de gestión de la seguridad social, etc.". Más adelante expresa: "Si se observa la evolución de la ha-

"e) Esta obligación de restituir, por lo tanto, se inserta dentro del campo de la eficacia y mérito de la política fiscal, ajena por principio a la revisión judicial.

"f) Por lo tanto, la entidad real de las sumas por restituirse no puede ser objeto de pronunciamiento judicial ni perjudica la intrínseca legitimidad del tributo.

"Como se puede ver, los argumentos del alto tribunal parten de una base equívoca, cual es la de sostener que el ahorro obligatorio instaurado por la ley 23.256 no es otra cosa que un impuesto, por lo cual es válido independizar las dos obligaciones típicas que describe esa ley: la de contribuir y la de restituir, conformando esta última un formalismo insustancial librado a la suerte del contexto económico dominante a la fecha de su cumplimiento".

cienda durante el medio siglo último, se aprecia una tendencia más o menos clara a la centralización financiera” (ob. cit., estudio sobre *Principios y clases de gestión financiera y presupuestaria*, págs. 151 a 251, especialmente pág. 247).

En el mismo sentido, en un enfoque jurídico constitucional, A. HENSEL, págs. 36 y ss.

Un estudio general de gran interés fue realizado en el XVIII Congreso del I. F. P. de Estambul, 1962, que abarca las finanzas de los países capitalistas y socialistas.

Son de gran interés también las conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas, en las cuales se estableció la necesidad de una coordinación para “realizar una política de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional” (véase *infra*, IX/8.C).

En el medio nacional véase: R. VALDÉS COSTA, *Ingresos locales*, donde ya destacamos la necesidad de la cooperación y coordinación financiera (núms. 7, 13 y 14); “*Proyecciones jurídicas del desarrollo económico*” y “*Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural*” (en *Temas de Finanzas*, ob. cit.), en cuya introducción analizamos las reformas constitucionales de 1966 y anotamos que “la centralización financiera y en particular la de las potestades impositivas es una característica universal” (pág. 124).

5. En segundo término, están los *ingresos de origen monetario*, cuyas principales modalidades están constituidas por los reavalúos y la acuñación de moneda; desde el punto de vista económico son ingresos extraordinarios y están siendo utilizados cada vez con mayor frecuencia por los Estados, especialmente los subdesarrollados.

Luego figuran los ingresos derivados del *dominio público*, que desde nuestro punto de vista no coincidirían con el concepto de bienes públicos del art. 477 del C. C. En esta categoría de ingresos, incluimos todos los derivados de bienes que integran el patrimonio del Estado en virtud de decisiones unilaterales y soberanas, sin tener en cuenta su afectación al uso público o privado que sirve de elemento diferenciador al citado art. 477.

E) *Ingresos convencionales*

El segundo subgrupo (A/2 de la segunda columna del cuadro) está constituido por los *ingresos provenientes de actos jurídicos convencionales*, es decir, no tributarios. Hay, pues, una diferencia jurídica esencial que no ha sido suficientemente valorada por los economistas; en unos, la fuente de la obligación es la ley, en los otros, el concurso real de voluntades (C. C., art. 1246). A pesar de no ser tributarios merecerán nuestra atención especial por los problemas teóricos que plantean en muchos casos, en los que respecta a su diferenciación con los impuestos y las tasas y también por la importancia práctica que tienen en nuestro derecho como consecuencia de la extensión que en él ha adquirido el dominio industrial y comercial.

1. *Precios*

Los ingresos que en tal sentido más nos interesan están constituidos por las contraprestaciones que el Estado percibe por el suministro de bienes y servicios con valor económico. Tienen como característica jurídica principal y común la de ser obligaciones *consentidas* en contratos onerosos conmutativos, cuya causa jurídica está representada por "*la ventaja o provecho que le procura la otra parte*" (C. C., art. 1287).

La circunstancia de que en algunos casos las prestaciones del Estado o sus entes se hagan en régimen de monopolio, no altera las conclusiones precedentes, pues la sujeción económica del consumidor o usuario en tales casos es un fenómeno que se presenta también en el derecho contractual privado, sin que por ello se elimine el consentimiento como fuente de la obligación y la ventaja como causa de la misma (véase, *infra*, II/4.B.4.).

Desde un punto de vista genérico, estos ingresos pueden denominarse *precios*, sin perjuicio de reconocer diversas especies que en el derecho positivo reciben nombres especiales como las *primas* de los seguros, los *proventos* por servicios y uso de las instalaciones portuarias, los *peajes* por utilización de puentes y vías de comunicación, el porte de los servicios postales y los *intereses* por concepto de préstamos.

2. *Otros ingresos convencionales*

Los préstamos y empréstitos tienen indudablemente una gran importancia desde el punto de vista financiero, pero su indudable desvinculación jurídica con los tributos hace que no figuren dentro de nuestro estudio, en esta oportunidad⁷. No obstante, debe señalarse la importancia que ha revestido en Argentina el llamado *ahorro obligatorio, equiparable a los empréstitos forzados*, al que la C. S. J. le atribuyó naturaleza tributaria (véase *supra*, I/6.D.3.).

F) *Relaciones con entes no sometidos al derecho interno*

El segundo grupo de la clasificación primaria comprende diversos tipos de ingresos derivados de las relaciones con Estados extranjeros y organismos internacionales, por ejemplo, el B. I. D. y el Banco Mundial. También está justificada la inclusión de los Estados miembros de los países federales cuando —como ya se dijo— estos detentaban potestades soberanas con anterioridad a la Unión. El rasgo común, que diferencia a este grupo del primero, es el de que el Estado carece de poder para dictar normas obligatorias.

Sin embargo, como lo hace notar la doctrina, en la actualidad, este problema se plantea aun en los Estados unitarios. Un ejemplo claro es nuestro país, en el que existen diez y nueve competencias departamentales con potestades financieras propias y que por lo tanto pueden dar lugar, y en la práctica así ha sucedido, a rela-

⁷ Véase NELLY VALDÉS, *Régimen jurídico de la deuda pública*, monografía presentada por la profesora adscripta de la Facultad de Derecho, en vías de publicación.

ciones financieras de esos departamentos entre sí y sobre todo, de los departamentos con el Estado central.

Distintos entes, ya sea el Estado o sus entes menores, tienen que cumplirse para satisfacer las necesidades sociales; si sus recursos financieros no son suficientes, es necesario que otros órganos del Estado, en nuestro caso el Estado central, en cumplimiento del *principio de la cooperación* auxilien a esos entes financieros deficitarios para que puedan cumplir con sus fines propios ⁸.

7. EL CLASIFICADOR DE INGRESOS PÚBLICOS DE ÚRUGUAY

Por decreto de 27, VIII, 1985, el poder ejecutivo aprobó un clasificador, "para fines de programación y administración del presupuesto nacional", que tiene gran vinculación con las clasificaciones propuestas que, precedentemente como ya se dijo, fueron incluidas en la primera edición de este *Curso*.

El clasificador es obligatorio para el presupuesto nacional, pero el decreto exhorta a los entes descentralizados y a las administraciones municipales a adoptarlo.

El primer grupo está constituido por los ingresos tributarios, dividido en impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, subdivididos en sus distintos tipos.

El segundo grupo está integrado por los "ingresos no tributarios", distinguiendo los ingresos corrientes y los ingresos de capital. En los primeros se incluyen los precios por concepto de ventas, intereses, arrendamientos, etc., y las transferencias nacionales, entre ellas las de las empresas públicas y las de organismos internacionales.

En los ingresos de capital se incluyen la venta de bienes de activo fijo, transferencias y otros ingresos no corrientes.

8. CLASIFICACIÓN DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

A) O. N. U.

Los organismos de las Naciones Unidas utilizan la clasificación mencionada en I/6.D., en ingresos corrientes y de capital por entender que satisface adecuadamente el objeto de "suministrar los datos necesarios para examinar los efectos económicos de las actividades gubernamentales" dentro del marco más general de la economía nacional, ya que por lo menos desde un punto de vista conceptual, el registro de las transacciones gubernamentales debe considerarse "como parte de un registro sistemático de todas las transacciones económicas. Esto permite ver la acción

⁸ El tema indudablemente escapa al objeto de esta obra. Un análisis del mismo lo hemos realizado en *Curso...*, t. I, vol. I, cap. II, sec. 2, 4ª ed., 1954, "Finanzas internacionales". También puede verse el estudio realizado en el Servicio de Investigación de Derecho Tributario, *Organismos internacionales de crédito*, en Cuadernos de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, núm. 20.

de los organismos gubernamentales en relación con la acción de otros órganos económicos y con el funcionamiento del conjunto de la economía"⁹.

B) Programa conjunto de tributación

Una clasificación de interés para América Latina es la aprobada en la 2ª sesión de directores de tributación interna de países miembros de la Alalc (Montevideo, mayo de 1970). Distingue entre ingresos tributarios y paratributarios. En los primeros incluye los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, adoptando tanto para el género como para las especies, las definiciones del modelo C. T. A. L. Se aparta de este en cuanto incluye los aportes de seguridad social en el grupo de ingresos paratributarios (*infra*, VI, sección 3). En este grupo incluye también los recargos y retenciones cambiarias, monopolios fiscales y empréstitos forzosos.

C) O. C. D. E., O. N. U. y F. M. I.

Las tres clasificaciones presentan gran similitud. Un análisis muy útil de ellas está hecho por el comité de asuntos fiscales de la O. C. D. E.¹⁰

La de la O. C. D. E. y la del F. M. I., son prácticamente iguales. Se concretan a diversos ingresos que, en términos generales, se refieren a lo que en nuestra clasificación jurídica consideramos como tributos y sanciones. La diferencia más importante es la de que la del F. M. I., incluye como categoría los ingresos derivados de las "transacciones y cambios internacionales", que en los países de la O. C. D. E. tienen ínfima importancia.

Las diferencias entre estas y la clasificación de la O. N. U. son más importantes. Esta tiene la finalidad de proporcionar "un cuadro coherente que registra y presenta los principales flujos relativos a la producción y el consumo, la acumulación y las transacciones exteriores". Por lo tanto, los recursos fiscales no son más que un aspecto de la clasificación. Estas características justifican su denominación de *Sistema de Contabilidad Nacional*, S. C. N.

⁹ NACIONES UNIDAS, *Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función*. New York, 1958 (núm. 58/XVI-2), págs. 35 a 37 y 64 y ss. El tema ha sido objeto de consideración en otros estudios y reuniones regionales: UNITED NATIONS, *Budget Management - Report of the workshop on problems of budgetary classification and management* - Mexico City 1953, New York, 1953, núm. 54/XVI-2; NACIONES UNIDAS, *Administración presupuestaria en la región de la CEALC*, Bangkok 1955, New York, 1955 (ST/TAA/SEC.C/25) y anteriormente: NACIONES UNIDAS, *Estructuras del presupuesto y clasificación de las cuentas del Estado*, New York, 1951, (núm. 1951, XVI-3). Comentarios sobre esta y otras clasificaciones pueden verse en GONZALO MARTNER, *Planificación y presupuesto por programas*, cap. IV, México, Siglo XXI Editores, 1967, págs. 94 y ss. y anexo IV, pág. 424; sobre los antecedentes sueco y danés: GUNNAR MYRDAL, *Efectos de la política fiscal*, trad. B. Becker, Madrid Ediciones Aguilar, 1948, págs. 116 y 218.

¹⁰ O. C. D. E., *Statistiques de Recettes Publiques des Pays Membres de la O. C. D. E.* Los datos que figuran en el texto han sido tomados de la edición correspondiente a 1965-1983 (Paris, 1985).

Entre otras diferencias pueden anotarse la distinta calificación de las contribuciones de seguridad social, que en la del F. M. I. son consideradas como impuestos y en la de la O. C. D. E. se las considera como categoría aparte, aunque se reconoce que la asimilación, facilitaría la comparación entre los países.

La estructura de la clasificación de la O. C. D. E. puede resumirse así:

Sin utilizar la expresión genérica de tributos, incluye los impuestos entre los que comprende los beneficios de los monopolios fiscales y los impuestos pagados a la comisión de la C. E. —las tasas con una terminología diferente a la predominante en América Latina, y con una imprecisión y diferencias conceptuales notorias—, las contribuciones de seguridad social y las sanciones.

La mayor diferencia con la doctrina latinoamericana radica en el concepto de lo que denominamos tasas. La O. C. D. E. utiliza los términos derechos, tasas de utilización y derechos de licencia, expresando que “no es fácil distinguir los derechos y tasas de utilización que deben ser tratadas como impuestos de aquellos que no deben serlo”. Entre los criterios que utiliza figura la relación entre el costo del servicio prestado y la cuantía de la prestación. Las conclusiones a que llega son imprecisas y en cierto modo técnicamente objetables, como la de atribuir a los “derechos portuarios” la naturaleza de tasas y la de impuestos a actos de autorización para ejercer algunas actividades. por ejemplo, caza y pesca, utilización de armas de fuego, organización de espectáculos, tenencia de perros.

Lo antes expresado permite decir que en esta cuestión, como en otras, se manifiesta el alto grado de tecnicismo alcanzado por la doctrina latinoamericana, comparable, sin desmedro, con las más autorizadas doctrinas extranjeras.

CAPÍTULO II

PRECIOS FINANCIEROS

I. PRINCIPIOS

A) *Concepto*

Dentro de esta categoría incluimos los ingresos que tienen como característica común, la de ser contraprestaciones por los bienes y servicios prestados por el Estado en el campo económico y que, desde el punto de vista jurídico, reconocen su *fuerza* en el consentimiento del obligado y su *causa* en la ventaja o provecho que le proporciona la prestación estatal (véase *supra*, I/7.).

En nuestro ordenamiento jurídico y teniendo en cuenta las disposiciones contenidas en los arts. 1661 y 1776 del C. C., referentes a los contratos de arrendamientos y de compraventa, podemos decir que el *precio es la suma de dinero que voluntariamente se da como contraprestación por la entrega de un bien, la concesión de su uso, o goce, la ejecución de una obra, o la prestación de un servicio de naturaleza económica*. Dichas contraprestaciones tienen en algunos casos nombres especiales: honorarios, peajes, proventos, intereses, recargos, comisiones, primas, matrículas, etc., que no indican alteración de los citados elementos jurídicos, fuerza y causa, reconociendo solo un origen histórico o una imprecisión terminológica.

B) *Relación con el derecho privado*

Partiendo de este concepto, son aplicables al derecho financiero, en principio, las mismas disposiciones que rigen para los precios del derecho privado, con la necesaria adecuación a las características del derecho público, especialmente las relativas a la naturaleza del sujeto activo de la prestación, acreedor del precio (*supra*, I/6.B.). Por lo tanto, la fuerza de la obligación es el acuerdo de voluntades, “el concurso real de voluntades” (C. C., art. 1246). La función que desempeña el consentimiento del obligado a pagar el precio y las ventajas recíprocas que las prestaciones proporcionan a las partes (C. C., arts. 1262 y 1287) constituyen las diferencias esenciales con los tributos en los que la fuerza de la obligación es exclusivamente la ley y las ventajas recíprocas generalmente faltan y cuando se dan constituyen un elemento inoperante. Como en toda obligación contractual son aplicables además los restantes elementos esenciales de los contratos, capacidad y objeto.

El ajuste más importante que se debe hacer en estos elementos para adecuarlos al derecho financiero, es el relativo a la capacidad, que en derecho público

tiene como equivalente la competencia de los órganos correspondientes. La diferencia sustancial radica en que la capacidad en el derecho privado es de principio, es decir, no es necesario que la ley autorice al sujeto de derecho a realizar tales o cuales actividades; en cambio, en el derecho público, la regla es la inversa, el sujeto solamente puede realizar aquellas actividades que le están encomendadas por la ley, principio este recogido expresamente en el art. 190 de la Constitución que prohíbe a los entes autónomos y servicios descentralizados realizar "negocios extraños al giro que preceptivamente les asignen las leyes" y en armonía con el art. 1677 del C. C. que prohíbe a los administradores de los establecimientos públicos vender los bienes que administran y cuya enajenación no está comprendida en sus atribuciones administrativas.

Siendo la administración el órgano competente para desarrollar la actividad, tiene facultades implícitas para convenir con sus co-contratantes, el precio que remunera esa actividad. Esto no impide, claro está, como sucede en nuestro derecho positivo, que existan normas legales sobre la formación de ese precio, ya sea fijándolo directamente, ya dando criterios dentro de los cuales tendrá que actuar la administración; que se limite su competencia estableciendo la intervención de uno o más órganos extraños al que presta el servicio, o exigiendo requisitos especiales para la formación de la voluntad del órgano vendedor o limitando la utilidad¹.

C) Normas constitucionales

La importancia que esta cuestión tiene en el caso de los monopolios de bienes y servicios de primera necesidad, ha dado lugar a que estas normas limitativas de la libertad contractual del órgano estatal tengan jerarquía constitucional para evitar abusos en perjuicio de los usuarios. El ejemplo más destacado en ese sentido es el de la Constitución italiana que en su art 23 dispone que ninguna prestación pecuniaria puede ser *impuesta sino con base en la ley*. La solución, que ha sido adoptada por la Constitución española de 1978, tiene notoria justificación y merecería ser generalizada. Con ello, además, se terminaría con algunas discrepancias y dudas acerca de la naturaleza jurídica de este tipo de contraprestaciones (véase *infra*, II/4.B.).

¹ En esta materia no existen soluciones preceptivas. El legislador tiene discrecionalidad para establecer esas limitaciones que tienen como fundamento común la protección del usuario frente a posibles excesos de los órganos que prestan el servicio (véase B. VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho administrativo*, t. II, Buenos Aires, T. E. A., pág. 188). En nuestro derecho las soluciones presentan una gran diversidad y cierto empirismo. Algunos entes (Banco de Seguros), tienen facultades para fijar por sí los precios, con algunos requisitos entre los cuales deben destacarse los establecidos para los seguros obligatorios por la ley núm. 12.949, arts. 26 y 27 (*infra*, núm. IV/8); el Banco de la República en la mayoría de sus servicios fija también libremente sus intereses y comisiones; mientras que el Banco Hipotecario tiene sus remuneraciones fijadas por la ley; Ancap y U. T. E. necesitan la aprobación del poder ejecutivo. Las soluciones han surgido empíricamente. Una tentativa de racionalización fue el proyecto de J. A. RAMÍREZ de 1920 en el senado; estudios en el mismo sentido: A. FERNÁNDEZ, "Precios de empresas de servicios públicos" en *Revista de Economía*, núm. 2, pág. 204; S. FERREIRA y E. GNAZZO, "Naturaleza financiera de los proventos y su tratamiento en nuestro régimen positivo", en *Cuadernos* núm. 10, Instituto de Hacienda Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Montevideo, 1955.

Si bien ese régimen, como lo decimos al analizarlo detenidamente en *Instituciones* (núm. 25), no es compatible con nuestra Constitución, esta contiene algunas regulaciones similares. En primer término debe citarse el art. 133 que reserva al poder ejecutivo la iniciativa en materia de fijación de “precios de adquisición a los productos o bienes de la actividad pública o privada” y que también prohíbe al poder legislativo “aumentar... los mínimos propuestos por el poder ejecutivo para salarios y precios ni, tampoco, disminuir los precios máximos propuestos”. La norma evidentemente inspirada en el fin de fortalecer la posición de la administración frente al parlamento, tiene un alcance poco preciso; no obstante, puede afirmarse que ella se refiere a la determinación cuantitativa de los precios en los casos allí fijados y no a la determinación de los criterios políticos que deben orientar la fijación de los mismos, según la naturaleza del servicio y los fines perseguidos con su creación.

Otra disposición de la Constitución de 1966 relativa a este punto, prevé la posibilidad de que los precios de los servicios que presten los gobiernos departamentales se fijen por acto legislativo. El art. 273, ord. 3º) otorga a las juntas la facultad de “*crear o fijar, a propuesta del intendente... tarifas y precios de los servicios que presten, mediante el voto de la mayoría absoluta del total de sus componentes*”.

Por su parte, el art. 275, ord. 4º), sobre las atribuciones del intendente, dice que este puede: “*fijar los precios por utilización o aprovechamiento de los bienes o servicios departamentales...*”. Se trata, como dijo ENRIQUE SAYAGÜES LASO, de actos que pueden ser adoptados indistintamente por ley o por resolución administrativa. Por razones obvias, la administración podrá adoptarlos siempre que no exista regulación legal al respecto, como lo establece para situaciones equiparables, el art. 3º, inc. 1º del C. T.

D) Fuente jurídica de los precios

Pero todas esas normas son de derecho interno; es decir, normas destinadas al ente público imponiéndole limitaciones a sus posibilidades de contratar, pero que no significan la imposición de obligaciones legales a los usuarios. Estas nacen exclusivamente del acuerdo de voluntades y requieren los elementos esenciales de los contratos.

En ese sentido es conveniente destacar el elemento causa. En materia contractual, y tratándose de contratos onerosos, la causa es “la ventaja o provecho” que le procura a cada contratante, la contraprestación efectuada por el otro. Ese es el concepto de causa que tiene nuestro C. C. en su art. 1287.

Ese concepto es totalmente aplicable a las características de los contratos financieros. Los precios son contraprestaciones relacionadas con prestaciones de carácter económico, realizadas por el Estado; es decir, prestaciones que proporcionan al co-contratante —de acuerdo con el Código Civil— una “ventaja o provecho” y —de acuerdo con la terminología económica— una utilidad que lleva al usuario a demandar voluntariamente el bien o el servicio y a prestar su consentimiento para pagar un precio.

En consecuencia, siempre que se den estas circunstancias, las contraprestaciones son de principio, como sucede en el derecho privado, en los contratos onerosos (C. C., arts. 1249, 1287, 1431 y 1834). Siempre que el Estado efectúe prestaciones de naturaleza económica, con la consiguiente ventaja o provecho para el usuario, los órganos administrativos tendrán derecho a percibir la contraprestación, aunque la ley no lo prevenga expresamente. Esta competencia de principio puede ejercerse siempre que no exista ley al respecto (véase *supra*, II/1.B. y 1.C.).

El principio contrario rige en los servicios jurídicos cuya prestación es inherente al Estado. En aquellos la gratuidad se debe establecer expresamente, en estos es de principio (véase *infra*, V).

2. RELACIÓN CON LOS PRECIOS Y COSTOS

Existen discrepancias sobre si la relación entre precio y costo tiene alguna proyección que afecte la naturaleza de la contraprestación que realiza el particular.

Hay tendencia a considerar que el concepto de precio está integrado, como requisito esencial, por el fin de lucro que normalmente persiguen los particulares. Esto en la economía privada puede ser cierto; las leyes económicas indican que los hombres se mueven por el interés económico de obtener las mayores ventajas posibles con el menor esfuerzo. Pero eso que es cierto en la economía privada, o puede ser cierto (no nos interesa ahora resolver el problema de la economía privada), no lo es en la economía pública. En esta el móvil de lucro, puede estar muy bien ausente, y frecuentemente lo está, en las prestaciones que realizan los entes públicos. Y esta ausencia de espíritu de lucro, a nuestro juicio, y al de la más prestigiosa doctrina contemporánea, no afecta la naturaleza jurídica de la contraprestación que realiza el particular. Esa prestación sigue siendo precio, aunque el Estado no persiga finalidad de lucro, ni la prestación del particular le proporcione al Estado una ganancia; son circunstancias de carácter económico, que no alteran la naturaleza jurídica de la obligación a cargo del individuo que no es más que la contraprestación propia de los contratos onerosos. Esta conclusión parece indiscutible. Lo más que puede decirse al respecto, es que existe una costumbre (extraña al derecho) de no llamar precios a ciertas contraprestaciones inferiores al costo que por regla general responden a servicios económicos que paralelamente satisfacen una necesidad de utilidad pública; por ejemplo, el correo, los puertos, y especialmente los *servicios sociales*, como los culturales, la enseñanza y la asistencia médica.

3. CLASIFICACIÓN ECONÓMICO-POLÍTICA

Desde el punto de vista económico y político, esta diferencia entre costo y precio, ha servido de punto de partida para clasificar los precios, agrupándolos en diversas categorías. Entre las más comunes, está la de clasificarlos, en *precios privados*, *cuasiprivados* y *públicos*². Esta clasificación tiene como fundamento,

² LUIGI EUSTORI, ob. cit., págs. 6 y ss. la fundamenta en el principio financiero de que a las diversas categorías de necesidades públicas corresponden otros tantos medios para satisfacerlas. "El fenó-

precisamente, esas relaciones entre el costo del servicio y el precio. Claro está, que esta diferenciación no es arbitraria, ni ajena a los fines políticos. Por el contrario, responde a ciertos fundamentos tenidos en cuenta por el Estado, principalmente, la valoración que hace del servicio que presta y de las finalidades perseguidas. Así se concibe perfectamente, que determinados servicios sean prestados en la misma forma que lo realizan los particulares y que sigan, por lo tanto, las leyes económicas de la formación de los precios y que en otros casos, cuando la predominancia del interés público es fundamental a juicio del Estado, se prescindiera de estas leyes, y el precio se fije independientemente del costo.

La mencionada doctrina económica ha propuesto los siguientes tipos.

a) *Precios privados* serían aquellos que el Estado fija en la misma forma que los particulares, sin ninguna característica especial en su formación.

Se discute, si existen o no propiamente precios privados dentro del derecho financiero. Hay opiniones muy generalizadas que dicen que siempre el precio que percibe el Estado está influido por algún elemento público, que lo diferencia respecto de los precios privados. Podrían citarse, no obstante, algunos ejemplos: los de los entes industriales y comerciales del Estado por ciertas inversiones, como los alquileres que percibe el Banco de Seguros por sus reservas colocadas en inmuebles. Es un tipo de precios, que se registra en circunstancias muy especiales.

b) Los *precios cuasiprivados*, serían los que el Estado percibe en forma semejante a los particulares; formados en el mercado en similares condiciones que los privados, pero influidos por ciertas finalidades públicas, que inciden sobre la forma de prestación del servicio y, por lo tanto, en la percepción del precio. Accesorariamente, esta actividad privada del Estado, se ve influida por razones de interés público. Ejemplos de este tipo son los precios que remuneran algunas actividades, como la explotación de ciertas riquezas, ictiológica, forestal, etc., en las cuales además de perseguir determinadas finalidades económicas, el Estado, en defensa de los intereses colectivos, trata de adoptar medidas necesarias para la conservación de esas riquezas.

También deben incluirse en este tipo aquellas actividades que el Estado desarrolla paralelamente a la de los particulares con una finalidad de control en el nivel del precio, especialmente artículos de primera necesidad, con precios oficiales.

c) Los más interesantes desde nuestro punto de vista son, indudablemente *los precios públicos*. Son los precios que se forman exclusivamente en un régimen de monopolio y en los que predominan, fundamentalmente, finalidades de orden público; el precio es solo un instrumento para la obtención de esas finalidades.

meno financiero se diversifica, pues, de grado en grado del económico", y en esa "sucesión de conceptos" las distintas categorías de precios constituyen las fases iniciales y el impuesto al final. Esta clasificación es frecuentemente utilizada en la doctrina italiana con pequeñas variantes: E. D'ALBERGO, *Scienza delle finanze*, 2ª ed., Bologna, UPEB, 1944, págs. 105 y ss; DE VITI DE MARCO, *ob. cit.*, caps. II y III. En los mismos principios y con terminología similar se funda la clasificación de TANGORRA (*ob. cit.*, págs. 296 y 399); E. R. A. SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, t. II, cap. XIV, trad. L. Suret, Paris, Giard, 1914.

Esta prescindencia del costo del servicio exige que el precio sea formado en *régimen de monopolio*; es la única manera de que el Estado puede prescindir totalmente del costo y prestar el servicio de una manera eficaz. Desde este punto de vista pueden ser *precios múltiples* y *precios únicos*. Los primeros son aquellos precios diferentes entre sí, que responden a costos iguales: por ejemplo, el precio de la energía eléctrica, variable según el destino. Los segundos son precios uniformes para costos diferentes, ejemplos: transporte colectivo de las ciudades, espectáculos públicos³.

Desde el punto de vista de los resultados económicos tenemos servicios que se prestan con beneficio, servicios que se prestan al costo y servicios que se prestan a pérdida.

Los servicios que se prestan con beneficio, es decir, con un espíritu de lucro, de obtener el máximo de beneficio, estarían representados por los precios que perciben los monopolios fiscales. El monopolio fiscal se crea, precisamente para obtener por medio de la explotación de una actividad económica, el máximo beneficio posible; sustituye desde el punto de vista económico financiero, a los impuestos internos al consumo o a los impuestos aduaneros. En estos casos hay una finalidad puramente fiscal; es decir, se presta el servicio al "precio óptimo" para obtener el mayor rendimiento posible. Como ejemplos tenemos ciertos monopolios, como la lotería, el juego en general, etc. (véase *infra*, II/4. y 5.).

Luego, están los servicios prestados *al costo*, o *muy cercanos a él*, que el Estado los asume por razones de interés general, ya sea para proteger al consumidor, o al productor. Los ejemplos de esta categoría dependen de las ideas políticas dominantes en las distintas épocas, y en ellas pueden estar los servicios de comunicaciones, ciertos suministros de agua y energía eléctrica. Se trata de servicios de interés general que satisfacen simultáneamente necesidades particulares.

Un tercer grupo es el de los servicios prestados *apérdida*⁴; están constituidos por aquellos en que el interés social aparece en forma relevante para el Estado; el precio es una cuestión accesoria, que puede ser ínfimo en relación con el costo; incluso desaparecer. En efecto, el Estado puede prestar gratuitamente el servicio, como sucedió en nuestro país con ciertos servicios, por ejemplo: instrucción pública y asistencia médica; pero si percibe una remuneración para recuperar parcialmente el costo, lo que percibe sigue siendo precio. No hay inconveniente en llamar a estos últimos *precios políticos*, e incluso adjudicarles otra denominación. En este tercer grupo el precio indudablemente está influido por preocupaciones políticas, pero este elemento actúa también en los restantes precios públicos. Pero

³ A. DE VITO DE MARCO, ob. cit., cap. V. "Teoría de las tarifas".

⁴ La distinción entre estos dos grupos, como dice EINAUDI, "es a veces difusa y provisional" (ob. cit., pág. 10), especialmente cuando el equilibrio o el déficit dependen de factores contingentes y no de una política de precios predeterminada, como ha sucedido últimamente en nuestro medio con varias empresas estatales.

En cambio, hay servicios en los que, atendiendo al interés general predominante (difusión cultural, por ejemplo), el Estado resuelve de antemano prestarlos a pérdida.

insistimos, sigue siendo precio, porque es una remuneración de un servicio económico, reconoce su fuente en el acuerdo de voluntades y su causa es la ventaja o provecho que proporciona.

Como ejemplos de este grupo están los mismos servicios incluidos en el grupo anterior, comunicaciones, en los cuales generalmente la preocupación es la de cubrir el costo, pero en muchos Estados algunos servicios, como el de correos, por ejemplo, se presta deliberadamente a pérdida, como medio de difundir la cultura⁵. En nuestro país tenemos varios servicios de este tipo, que se prestan a precios inferiores al costo. Por ejemplo, los servicios en los cuales la valoración de su importancia social es mayor, como los servicios de cultura, por ejemplo, el Sodre, la Comedia Nacional, los museos, cuyos precios no tienen como objeto cubrir el costo, y mucho menos obtener ganancias. Otro ejemplo claro son las retribuciones por asistencia médica y las matrículas universitarias.

En conclusión: desde el punto de vista *jurídico* no interesa la relación entre el costo y el precio. Desde el punto de vista *económico*, la formación del precio en el monopolio estatal, es igual que la del monopolio privado; el Estado actúa en el régimen de monopolio igual que el monopolio privado. Desde el punto de vista *político* la fijación de los precios depende exclusivamente de valoraciones relativas a la conveniencia de difundir el servicio. Por lo tanto el pasaje de una categoría a otra es frecuente y depende de las ideas políticas dominantes en cada lugar y momento determinados.

En consecuencia, lo más adecuado desde el punto de vista financiero es agrupar todos los ingresos que percibe el Estado con preocupaciones exclusivamente públicas (incluso la de obtener ingresos para cubrir su presupuesto), dentro de la categoría genérica de los precios financieros. Habría un denominador común, que es el predominio del interés general, cualquiera que fuera la característica de este: obtener ingresos, difundir el servicio, controlar los precios.

4. MONOPOLIOS FISCALES

A) *Doctrina*

Algunos autores sostienen que en este caso deben prevalecer las reglas de la economía política. Por ejemplo, DE VITI DE MARCO dice que el Estado debe monopolizar un servicio con finalidad exclusivamente fiscal, cuando esté en condiciones de prestar ese servicio a costo inferior al que pueden producirlo los particulares, porque si lo produce a igual o a mayor costo, en lugar de monopolizar el servicio, le convendría aplicar un impuesto al productor privado. Supongamos que el precio óptimo de monopolio sea 100. Si el particular produce a 60, el Estado puede establecer un impuesto de 40. Si el Estado puede producir a menos de 60,

⁵ La doctrina por regla general toma este servicio como el más típico del grupo y llega en algunos casos, a sostener que la contraprestación deja de ser un precio para convertirse en tasa (véase *infra*, II/7.).

le conviene implantar el monopolio, porque en él va a ganar más de 40; en caso contrario, si el Estado va a producir a más de 60, puede obtener mayores ingresos si aplica un impuesto de 40⁶.

Pero a estas consideraciones económicas, indudablemente ciertas, deben agregarse otras de carácter político: evitar la formación de grandes monopolios privados con sus consecuencias sociales y a veces políticas; también influyen razones de orden social como las de proteger simultáneamente al usuario, que puede ser necesario en algunos casos como en el del monopolio del alcohol y de combustible.

Desde el punto de vista jurídico en los monopolios fiscales, como en otros monopolios, hay una situación de privilegio de un sujeto, en este caso un ente público, al cual se le elimina la competencia; es decir, existe una prohibición para los demás individuos componentes de la sociedad de ejercer dentro del territorio, la actividad monopolizada. Y esa prohibición va acompañada de la reserva a un ente público para que él desarrolle esa actividad y perciba beneficios por medio de la misma. Se trata, pues, de la limitación del derecho de libertad de trabajo consagrado por la Constitución, problema independiente de la naturaleza jurídica de la contraprestación a cargo del usuario o consumidor.

B) *Naturaleza jurídica de los ingresos*

La naturaleza jurídica de precios que asignamos a las remuneraciones pagadas por los particulares que están en relación con el monopolio, no es aceptada unánimemente por la doctrina.

Por regla general los economistas consideran que las prestaciones que realizan los consumidores contienen en parte un precio y en parte un impuesto, equivalente este a la diferencia entre el precio normal del mercado en régimen de libre concurrencia y el precio de monopolio. Por el contrario, entre los juristas prevalece la opinión —aunque con importantes discrepancias— de que el total de la remuneración constituye un precio.

El tema ha sido objeto de especial atención por la doctrina tradicional, y recientemente, en el ámbito luso-hispano-latinoamericano en Caracas, en la XV Jornada del I. L. A. D. T., celebrada en 1991⁷.

1. *Tesis del impuesto*

Los autores del primer grupo no son categóricos en sus opiniones; por el contrario, establecen además distinciones y salvedades. Así, por ejemplo, EINAUDI

⁶ A. DE VUI DE MARCO, *Principios fundamentales de economía financiera*, trad. de P. Ballesteros. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1934, pág. 308.

⁷ La excelente ponencia de SHAW, *Las tasas y los precios del Estado*, se encuentra reproducida en *Revista Tributaria*, t. XVIII, núm. 105, pág. 457, con notas del Cr. JORGE ROSSETTO, relacionándola con la resolución adoptada. Esta figura en la misma revista, en pág. 541. La también excelente ponencia nacional de WHITEHEAD, que expone fielmente la doctrina nacional recogida en el C. T., está publicada en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 106, pág. 47. En la pág. 39 del mismo número, figuran nuestros comentarios iniciales sobre la resolución, que serán ampliados más adelante, en *infra*, II/4.2.B. SHAW publicó además, con posterioridad a la Jornada, un opúsculo sobre el tema con comentarios adicionales.

entiende que "la diferencia entre el costo para el fisco monopolista y el precio exigido al consumidor puede ser considerado por aproximación, un impuesto", aunque reconoce que, desde el punto de vista jurídico "el particular no tiene ninguna obligación impositiva hacia el Estado; la relación entre Estado y particular es de pura compraventa privada, contractual, idéntica a los negocios privados". No obstante, entiende que tanto desde el punto de vista económico como jurídico se trata de un impuesto indirecto⁸. TANGORRA es más categórico; considera que los ingresos de los monopolios fiscales son "*nel senso finanziario e giuridico, vere e proprie imposte*"⁹, opinión en la que se apoya TESORO para afirmar que "desde el punto de vista sustancial el monopolio fiscal no es otra cosa que un método para detraer un impuesto indirecto que grava el consumo de un bien..."; agrega que la naturaleza tributaria "deriva de la facultad que tiene el Estado de monopolizar ciertos productos y fijarles precios superiores a los que tendrían en el mercado ordinario de la libre concurrencia...", característica esta que asimila al poder de crear impuestos indirectos. Después de señalar algunas características propias de los ingresos de este tipo concluye diciendo que ellos "pueden ser considerados como *obligaciones tributarias 'sui generis'*"¹⁰. SCHMÖLDERS entiende que "los monopolios fiscales no son sino una forma particular de imposición sobre el consumo", aunque resta importancia al problema porque se trata de una "figura impositiva que desapareció casi por completo en los países occidentales..."¹¹.

Dos destacados juristas italianos comparten también esta posición. Para VANONI "la diferencia entre el precio de libre concurrencia y el precio del ente público monopolista... *constituye un impuesto...*", reconociendo que esta opinión es contraria a la de otros estudiosos del derecho tributario, pero insiste en que "las normas que regulan la organización de esta particular forma de imposición *son normas tributarias*"¹². MICHELI entiende que "el instrumento jurídico por medio del cual el ente actúa en estos casos es diferente a los que distinguen al impuesto y la tasa pero produce un efecto jurídico totalmente similar..., si bien en la estructura negocial el precio permanece como tal, cualquiera que sea su monto. Por otra parte, es jurídicamente relevante, que el particular adquirente paga con el precio también el tributo: esto es, una prestación pecuniaria (coactiva) que se agrega a la remuneración que podría ser requerida si no existiese esta carga. En el plano jurídico el tributo se presenta disimulado (*aviluppato*), por así decir, en un complejo de relaciones, algunas de las cuales se forman como negocios de derecho privado"¹³.

⁸ L. EINAUDI y F. A. REPACI, *Il sistema tributario italiano*, 6ª ed., 1958, pág. 287.

⁹ V. TANGORRA, *Trattato di scienza finanziaria*, Milano, SEL, 1915.

¹⁰ GIORGIO TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, págs. 60 a 62.

¹¹ GUNTHER SCHMÖLDERS, *Teoría general del impuesto*, trad. L. Martín Merino, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1962, págs. 54 y 264.

¹² EZIO VANONI, ob. cit., t. II, pág. 263. Opinión coincidente es la de M. PUGLIESE, *La tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, Cedam, 1930, pág. 53.

¹³ G. A. MICHELI, ob. cit., pág. 93.

Esta tesis, como ya se vio (*supra*, I/8.), es la que prevalece entre los técnicos de la O. N. U. y de la O. C. D. E.

En la citada XV Jornada Latinoamericana el tema fue analizado en profundidad, con referencia a las numerosas ponencias y comunicaciones por el ponente general JOSÉ LUIS SHAW. Las opiniones sobre este punto no fueron uniformes aunque por regla general, coincidentes con las precedentemente comentadas, prevaleciendo las que asimilaban los precios por prestaciones de servicios monopolizados por el Estado, de utilización ineludible, a los tributos. Así lo recogió la resolución, expresando que en tales casos "es aconsejable que el ordenamiento jurídico extienda a los mismos el principio de reserva de ley para la fijación de todos los elementos de la obligación", lo que mereció nuestra reserva en cuanto a la última frase.

Pero el pronunciamiento más categórico en el mismo sentido es el del apartado siguiente, en el que se dice que cuando la prestación del servicio es de utilización obligatoria, se está "en presencia de un verdadero tributo que debe cumplir con todos los requisitos constitucionales correspondientes". Este pronunciamiento mereció, entre otros siete, nuestro voto negativo conjuntamente con los de PEIRANO, del ponente nacional uruguayo J. WHITELAW y de R. D'ALESSANDRO. SHAW y MAZZ votaron a favor; el primero consecuente con lo sustentado en su ponencia en la que admitía la posibilidad de que estos casos constituyeran *en substancia un verdadero tributo*; en cambio MAZZ, en aparente contradicción con la opinión expresada anteriormente de que los precios de los servicios prestados en régimen de monopolio tienen su fuente en el acuerdo de voluntades, aceptando que *estos ingresos tienen naturaleza jurídica de precios*¹⁴.

Los fundamentos de nuestra oposición se harán en *infra*, II/4.B.4.

2. Tesis del precio

Las opiniones del grupo contrario son más precisas, concordantes y convincentes, al menos desde el punto de vista jurídico. ACHILLE DONATO GIANNINI y ALESSI en su *Tratado* sostienen que "la retribución pecuniaria del servicio prestado en régimen de monopolio fiscal no es por tanto otra cosa que el *precio* del bien o del servicio prestado, perteneciente a una relación privada de compraventa, a la cual el elemento de monopolio accede con una finalidad fiscal". Señalan estos autores que solo la doctrina más antigua le asigna una naturaleza tributaria. "La doctrina más reciente, por el contrario, ha casi unánimemente rechazado dicha opinión sosteniendo que se trata de un precio, elemento de una relación que mantiene naturaleza privatística, no obstante, la presencia del monopolio", solución a la que también se ha adherido la jurisprudencia más reciente¹⁵. No obstante, con posterioridad uno de los autores, ALESSI, en su obra *Istituzioni di diritto tributario*,

¹⁴ ADDY MAZZ. "Fijación de los precios de los servicios públicos monopolizados", en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 81. En él se exponen fundamentos y conceptos que compartimos, como puede apreciarse en *infra*, II/4.B.4.

¹⁵ ACHILLE DONATO GIANNINI. R. ALESSI, *Trattato di diritto tributario*, t. XI, Torino, UTET, 1956, págs. 6 y 9.

recoge la distinción de los varios elementos jurídicos que integran el monopolio fiscal: a) institución del monopolio; b) el precio del producto, y c) la imposición del tributo que da al monopolio carácter fiscal y encuentra dificultades para armonizar los dos últimos elementos, "vale decir la existencia de un tributo o más precisamente de un impuesto, con la intervención de la voluntad del particular, que compra el producto monopolizado. Es en ocasión de este contrato que viene aplicado una especie de impuesto al consumo recaudado de manera particularísima y regido por el art. 23 de la Constitución", y finaliza diciendo: "Precio e impuesto continúan distintos a los efectos de su devolución"¹⁶. ANTONIO BERLIRI, en cambio, tiene una clara y firme opinión en el sentido de que se trata de un precio. Distingue los aspectos económicos y jurídicos señalando que desde este último punto de vista carecen de importancia la naturaleza de los servicios monopolizados y la cuantía del precio "... en efecto, la circunstancia de que un paquete de cigarrillos sea vendido a 100 ó 200 liras es totalmente irrelevante, ya que *la relación entre el Estado y el ciudadano es perfectamente idéntica*, tanto en un caso como en otro, así como que el hecho objeto de tal relación sea la sal, los cigarrillos o un papel sellado". En la relación contractual "la causa de la prestación es una causa económica, la percepción de un precio; esto no sucede en otros servicios donde la causa es una razón de interés público y que da lugar al pago de la tasa. A esta posición adhiere expresamente SAÍNZ DE BUJANDA, quien distingue los elementos económicos y jurídicos, y hace referencia a las transferencias de las utilidades del ente que detenta el monopolio al Estado central a los que denomina *ingresos monopolísticos*"¹⁷.

Posición similar sustentan MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, quienes distinguen, dentro de los monopolios fiscales, los tributos que el ente paga al Estado, los ingresos de carácter patrimonial que el Estado obtiene cuando gestiona directamente el monopolio y la participación que el Estado se reserva cuando concede a un tercero la gestión de un monopolio¹⁸. Es una posición coincidente con la que exponemos en *infra*, II/6.B. para el derecho nacional.

En la doctrina francesa se han manifestado claramente en favor de la tesis LAFERRIÈRE y WALINE, quienes la fundamentan con argumentos jurídicos a nuestro juicio irrefutables. Sostienen que la situación es la misma que la del empresario privado; "el monopolio permite al Estado elevar su precio de venta pero no transforma la naturaleza de estos". La ley será necesaria para crear y organizar la explotación del monopolio, entre otras cosas porque este afecta la libertad de la industria y comercio. Pero una vez creado y mientras ella subsista, "la administración puede proceder a la percepción de los recursos correspondientes a su funciona-

¹⁶ R. ALESSI, G. STAMMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, UTET, pág. 297.

¹⁷ A. BERLIRI, *Principi*..., ob. cit., t. I, 1952, pág. 362; la opinión se mantiene inalterada en *Corso*..., ob. cit., t. I, pág. 84.

F. SAÍNZ DE BUJANDA, *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1987, pág. 147.

¹⁸ J. MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Madrid, Edit. Tecnos, 1993, pág. 61.

miento, pues se trata simplemente de percibir los precios de los suministros que constituyen el fin mismo de estas explotaciones". Cita en apoyo de esta opinión la de MYRBACH RHEINFELD que dice "un monopolio fiscal puede muy bien reemplazar al impuesto en la medida que uno y otro producen el mismo resultado, pero no es un impuesto. Con el monopolio el Estado se presenta como un vendedor que ofrece a cambio de dinero sus mercaderías. Lo que él recibe en cambio no es, desde el punto de vista jurídico y económico, otra cosa que un precio"¹⁹. Por aplicación de estos principios sostienen que los ingresos de las explotaciones industriales deben ser fijados no por la ley sino por disposición de la administración.

Otra clara y valiosa opinión en favor de la tesis del precio es la de BLUMENSTEIN, quien al tratar el origen legal de la obligación tributaria, distingue netamente entre los precios y las tasas de monopolio, en función de la naturaleza de la prestación estatal. "Precio de monopolio es la contraprestación por una prestación hecha al contribuyente del ente público, como titular de un monopolio de actividad económica (suministro de una mercadería, prestación del servicio de una empresa económica)". Destaca que *desde el punto de vista económico*, el fenómeno del tributo se confunde con el del sobreprecio²⁰.

3. Otras tesis

En el medio latinoamericano PEDRO COSSIO sostuvo una posición personal interesante, la que él llamó su "teoría del *precio-impuesto*". En realidad este concepto equivale al de precio óptimo de monopolio aplicable tanto a los públicos como privados. La finalidad que persigue el autor es demostrar la similitud económica entre el sobreprecio y el impuesto y cómo por aquella vía disimulada, manejada unilateralmente por los monopolistas privados y públicos, se extrae de los particulares riquezas de mayor entidad que por vía del impuesto²¹.

La tesis fue reactualizada por ROSEMBUJ²² con mayor fundamentación jurídica y considerada detenidamente por PEIRANO y GARCÍA BELSUNCE, en el simposio sobre *El principio de legalidad*, celebrado en Montevideo en 1986.

La doctrina en los demás países latinoamericanos y en Estados Unidos no ha estudiado el punto detenidamente, tal vez como consecuencia de las escasas aplicaciones prácticas registradas. Para AHUMADA, los monopolios fiscales constituyen una forma de recaudación de los impuestos internos. "Tienen también, como los recursos impositivos generales, el elemento jurídico de la compulsión, propio de todo impuesto". "El impuesto es una parte del precio que el particular paga por el acto del consumo"²³.

¹⁹ J. LAFERRIERE et M. WALINE, ob. cit., pág. 236.

²⁰ E. BLUMENSTEIN, ob. cit., pág. 2, y "El orden jurídico de la economía de las finanzas" en W. GERLOFF, F. NEUMARK, ob. cit., t. I, pág. 130.

²¹ P. COSSIO, *La teoría del precio impuesto*, Montevideo, Dornalecho, 1922.

²² ROSEMBUJ, Reflexiones sobre la reserva de ley en materia tributaria, incluida en su libro *El hecho de contribuir*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pág. 51.

²³ G. AHUMADA, ob. cit., t. II, págs. 805 a 807.

Similar aunque más sutil es la opinión de GOMES DE SOUSA en uno de sus primeros estudios, en el que reconoce la incertidumbre que impera en la doctrina; afirmaba que “en el fondo el proceso es el mismo que el de cualquier otra imposición, se trata pura y simplemente del empleo del poder coercitivo del Estado con el fin de obtener ingresos financieros”, en consecuencia, terminaba: “tiene evidentemente todas las características de un impuesto al consumo”. No obstante, con posterioridad consideró a los monopolios fiscales dentro de los servicios que cumplen las finalidades *impropias* del Estado, o sea, aquellas que no le son inherentes. Entre estas funciones impropias incluye, no solo a los monopolios, sino también a los correos y telégrafos, ambos, a su juicio, *no son un recurso tributario*. En ambos casos el Estado se reserva con carácter de monopolio esos ramos de industria o comercio, sea para asegurar la respectiva producción y fijar el precio en el interés del pueblo, sea simplemente con fines de lucro; el recurso de los monopolios por lo tanto, es un precio público²⁴. Este criterio fue ratificado en el modelo C. T. A. L.

BALEIRO, sin desarrollar el tema y refiriéndose concretamente a la lotería, expresa que “constituye un negocio puramente comercial” y por lo tanto “debe ser clasificada entre los ingresos comerciales o industriales del gobierno”²⁵. Para el representante más genuino de la doctrina clásica norteamericana, SELIGMAN, no existen dudas de que se trata de una combinación de precio e impuesto; el consumidor paga, tanto al proveedor privado como al público “un precio y un impuesto”²⁶.

Posición similar a las precedentes parece sostener J. C. PEIRANO en su exposición del simposio sobre el principio de legalidad, al expresar que cuando el precio “deja de tener relación con los costos y utilidades normales de la actividad económica... puede adquirir las características... de un impuesto representado por una ganancia excesiva si supera notoriamente los costos y utilidades normales...”. Al respecto cita dos casos de nuestro derecho que se identifican con lo expuesto precedentemente, pues, a nuestro juicio se trataba de prestaciones ajenas al precio, uno un auténtico impuesto y el otro un empréstito forzoso.

4. Nuestra opinión

En la primera edición sostuvimos sucinta pero categóricamente que las prestaciones que realizan los particulares en retribución de un servicio, tienen siempre la *naturaleza jurídica de un precio*, ya sea que el servicio se preste por un particular o por el Estado, en régimen de libre concurrencia o de monopolio. En el caso de los monopolios estatales, decíamos enfáticamente que “lo que el Estado percibe como contraprestación del bien o servicio que suministra en su calidad de fabricante o comerciante, ‘jurídicamente no puede tener otra naturaleza que la de precio, idéntica a la de los precios que el consumidor pagaba antes de

²⁴ R. GOMES DE SOUSA, *Estudos de direito tributário*, “Ideias gerais sobre os impostos de consumo”, São Paulo, Saraiva, 1950, págs. 68 y 69; *Compendio...*, pág. 137.

²⁵ ALJOMAR BALEIRO, *Uma introdução a ciência das finanças*, 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1968, pág. 156.

²⁶ E. R. A. SELIGMAN, ob. cit., I, II, pág. 169.

la implantación del monopolio'. La escisión de ese precio, en un precio propiamente dicho y un impuesto, es artificial e innecesaria, tanto en la persona del Estado como en la del comprador".

La posición —inspirada implícitamente en la fundamentación sustentada por los juristas glosados (*supra*, págs. 32-34) todos ellos del más alto nivel en la doctrina tributaria contemporánea, y en la doctrina latinoamericana recogida en el modelo C. T. A. L.— era "una solución clara si se distinguen nítidamente los aspectos económico-financieros de los jurídicos. Se trata de problemas de disciplinas diferentes que pueden tener distintas soluciones" (véase *supra*, I/3.).

Reconocíamos que *desde el punto de vista económico* "es innegable que el excedente sobre el precio normal del mercado es equiparable, especialmente en lo que respecta a sus resultados, a un impuesto al consumo sobre el bien monopolizado, tanto en el patrimonio del Estado como en el del consumidor. Ya vimos (*supra*, II/4.A.) que, desde el punto de vista exclusivamente fiscal, la elección de uno u otro instrumento, responde a leyes económicas, específicamente de los costos de producción comparativos entre Estado y particulares. En lo que respecta al consumidor es totalmente indiferente que el ingreso del Estado se produzca como consecuencia de un impuesto a cargo del fabricante o vendedor del producto en cuestión, o de un beneficio obtenido por un monopolio estatal. Desde el punto de vista económico-financiero, pues, no hay diferencias substanciales; el problema queda reducido a aspectos formales, entre ellos la contabilización y clasificación del ingreso dentro del presupuesto del Estado".

Desde el punto de vista jurídico, agregábamos, las soluciones son innegablemente diferentes.

Frente a la resolución de la XV Jornada del I. L. A. D. T. ampliamos los fundamentos de la precedente posición en el citado artículo *Tasas y precios*. Anotamos en él que la crisis del acuerdo de voluntades, desde el punto de vista de la igual posibilidad de negociación de ambas partes, ocurre no solo en los servicios monopolizados de utilización obligatoria, sino también en todos los monopolios u oligopolios, de hecho o de derecho, públicos o privados. La realidad contemporánea revela, sin lugar a dudas, que los precios de los suministros de energía eléctrica o de agua potable están fuera de las posibilidades de negociación por parte del usuario, razón por la cual el ordenamiento jurídico ha adoptado medidas compensatorias en defensa del consumidor.

Puede agregarse que esta situación encuadra en el concepto de contratos de adhesión, tan elaborada por los civilistas. Las características de estos contratos señaladas por GAMARRA²⁷, para el derecho privado, son las mismas en los monopolios estatales: predeterminación del contenido contractual; adhesión del usuario, sin posibilidades de discusión; superioridad del predisponente, en su calidad de monopolista. Estas características permiten delinear *nítidamente un tipo contractual*, lo que a juicio de este autor predomina indiscutiblemente en la doctrina contemporánea. Y refiriéndose a su extraordinaria difusión y utilidad, dice que es,

²⁷ GAMARRA, *Tratado de derecho civil*, t. IX, 3ª ed., 1977, págs. 206 y 207.

“no solo un fenómeno inevitable en nuestra época, una emanación de una economía más evolucionada; es también una necesidad...”.

La misma posición sostiene JORGE PEIRANO FACIO²⁸, quien, con respecto a su naturaleza jurídica, dice que “desde el punto de vista jurídico, el contrato de adhesión no tiene diferencia con los otros contratos ... es un contrato como todos los demás”. El problema que plantean es el de “corregir las injusticias... que eventualmente en la vida social”.

Sobre este aspecto, compartido por GAMARRA y la doctrina tributaria²⁹, analiza detenidamente los distintos fundamentos y las posibles soluciones que ha propuesto la doctrina, entre estas, la de PLANIOL y RIPERT, que nos parece la más adecuada a la problemática tributaria, quienes sostienen que el legislador puede emitir una serie de estatutos o leyes en los cuales se reglamenten condiciones indispensables... que tiendan a evitar la coacción del débil por el fuerte.

Con respecto a la exigencia de ley para regular estos casos señalamos que ella es incluíble para la creación del monopolio y para la obligatoriedad de contratar, pero no para la determinación del precio de esos contratos.

Ya hemos visto que en los casos en que la prestación al particular es efectuada en régimen de monopolio, debe distinguirse entre la supresión del derecho de los particulares a desempeñar esa actividad y la atribución de esta en forma exclusiva a un órgano estatal, por una parte, y por otra, la naturaleza jurídica de las prestaciones de los consumidores y usuarios. Siempre que haya una limitación de la libertad de trabajo, comercio o industria será necesaria una ley; una vez establecida esta limitación en forma lícita se pasa al segundo problema: fijación de las prestaciones a cargo de los usuarios, la que deberá practicarse por los medios y con las limitaciones que el derecho establezca expresamente y en su defecto, considerando la naturaleza jurídica de dichas prestaciones.

Cuando el derecho impone la obligación de contratar (con un ente público o una persona de derecho privado) es evidente que estamos también frente a una limitación de un derecho individual, en este caso la libertad de contratación, que, por lo tanto, requiere ley formal; pero esta limitación no afecta el carácter bilateral y oneroso del negocio jurídico, ni altera la naturaleza jurídica de las contraprestaciones a cargo del usuario o consumidor, especialmente su fundamento o causa jurídica, que sigue siendo la “ventaja o provecho” recibido. En el mismo sentido se expresa M. S. GIANNINI, diciendo que en esta figura frecuente en el derecho positivo la ley impone “*non una prestazione pecuniaria, ma l'obbligo di avvalersi di una prestazione di enti pubblici, dalla quale poi la contraprestazione pecuniaria deriva come logica conseguenza...*, *l'oggetto della norma di legge non è*

²⁸ JORGE PEIRANO FACIO, *Curso de obligaciones*, t. 1, Montevideo, CED, 1957, págs. 105 y ss., especialmente 114, 116 a 118.

²⁹ Entre las opiniones publicadas pueden citarse a JUAN CARLOS PEIRANO, en el simposio sobre “El principio de legalidad en el derecho tributario de 1986”: a ADDY MAZZ en su artículo citado y a NELLY VALDÉS en “Criterios jurídicos para fijar la remuneración de las empresas que prestan el servicio eléctrico”, en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, XXVIII, 1987, pág. 299.

*l'imposizione di una prestazione pecuniaria, ma la privazione parziale... di un diritto o di una facoltà dell'amministrato...*³⁰.

En contra BALEIRO, para quien “un precio público, como el pagado por suministro de agua”, p. ej.: “*pode ser transformado jurídicamente em taxa, se a lei torna compulsorio e seu uso*”, criterio este que habría sido aceptado por la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal, pronunciamiento en el que presumiblemente ha influido la opinión del autor que a su vez integra dicho cuerpo. (*Uma introdução...*, ob. cit., pág. 141).

La fijación de estos precios puede ser hecha indistintamente por ley o por acto administrativo (véase *supra*, II/1.D.).

La opción entre uno y otro es una cuestión de naturaleza política que debe ser hecha atendiendo a las circunstancias del caso, teniendo en cuenta la noción de *interés general* (art. 7º de la Constitución). Considerado el problema desde este punto de vista, está plenamente justificado que el ordenamiento jurídico regule las atribuciones de la administración, estableciendo limitaciones que eviten arbitrariedades, como lo aconseja la doctrina antes reseñada. Es, como se dijo en *supra*, II/1.C., la solución adoptada en nuestro derecho por diversas leyes, pero sería preferible que esa regulación se estableciera constitucionalmente. En tal sentido las constituciones de Italia y España indican un camino, y la nuestra reconoce expresamente que los precios de los gobiernos departamentales pueden ser fijados por acto legislativo con preeminencia sobre el acto administrativo (arts. 273 y 275).

Las consideraciones precedentes ponen de manifiesto que para que los precios de los servicios monopolizados no afecten los derechos individuales, preocupación principal de la resolución de la XV Jornada, no es necesario adoptar la decisión antijurídica, o por lo menos heterodoxa, y contraria a la doctrina uruguaya, de transformar en tributo el precio que se paga por un servicio que reporta beneficios económicos, en virtud de un negocio jurídico al que se le reconoce expresamente como contrato, —por más obligatorio que sea— por la sola circunstancia del aumento de la cuantía de la contraprestación.

Lo importante es que la creación del monopolio y la obligatoriedad de contratar se establezcan por ley (art. 7º de la Constitución). La fijación del precio, por sí, no viola ningún derecho individual, por el contrario es la solución que jurídicamente corresponde por ser la retribución de un bien o servicio que produce un beneficio, propia de los contratos onerosos. Como dice JORGE PEIRANO BASSO, el contrato no pierde sus características esenciales, lo único que interesa es “corregir las injusticias”.

5. FORMACIÓN DEL PRECIO

Otra cuestión diferente a la de la determinación de la naturaleza jurídica del precio monopolístico, es la del procedimiento jurídico para establecerlo. El prin-

³⁰ MASSIMO SEVERO GIANNINI, “I proventi degli enti pubbliche minori e la riserva della legge”, en *Rivista di Diritto Finanziario*, I, 1957, pág. 3.

cipio general aplicable es, como ya hemos visto, la onerosidad, es decir, el derecho del vendedor a percibir una contraprestación, para lo cual está implícitamente facultado el órgano que efectúa la prestación (*supra*, II/1.), solución que encuentra plena justificación en este caso en el que es necesario una gran agilidad en el mecanismo para lograr y mantener el *precio óptimo*, inherente al monopolio fiscal.

Pero debe reconocerse que existen buenas razones de política económico-financiera para que la ley regule esas facultades en salvaguardia de intereses generales, que pueden no ser debidamente valorados y resueltos por el órgano monopolista.

La posibilidad se plantea en todos los casos de actividades económicas del Estado (*supra*, II/1.). En el caso del monopolio fiscal, por definición, la protección del consumidor no tiene la importancia que reviste en otras actividades relativas a consumos de primera necesidad. Pero puede haber otras razones, especialmente relativas a las relaciones entre los poderes públicos, pues por la vía de los monopolios, la administración manejaría los ingresos sobre los sectores correspondientes, sin conocimiento ni intervención del parlamento.

A diferencia de lo que sucede con el impuesto, la fijación del precio por ley o mediante los procedimientos establecidos por estas, es una solución contingente, no impuesta por los principios generales de derecho ni por el orden jurídico. Dependerá de factores circunstanciales que deben ser valorados por el legislador, entre ellos el de proteger determinadas situaciones, o evitar abusos de la administración.

6. DERECHO NACIONAL

A) Cuestiones terminológicas

En nuestro país existen numerosas situaciones que plantean dudas acerca de su calificación como precios o como tributos, problema que fue mucho mayor antes de la aprobación del C. T., el que en su art. 10 dio un criterio general, concordante con la doctrina dominante, que indudablemente facilitó la diferenciación. El problema se plantea por la terminología poco técnica utilizada en los textos, o por dificultades intrínsecas.

Como se dijo, existen prestaciones que están denominadas como derechos, peajes, recargos, comisiones, matrículas o proventos, términos que no tienen un significado jurídico definido en la normativa tributaria. Otras veces se utiliza la expresión tasa para denominar situaciones que no responden a la definición del art. 12 del C. T., p. ej.: tasa de embarque en los aeropuertos.

Las expresiones aranceles y tarifas, tan generalizadas en materia aduanera y portuaria, y actualmente en el Mercosur, plantean también dificultades. Como primera observación debe decirse que ellas no significan especies de prestaciones distintas a las incluidas en la Constitución o en el Código, sino simplemente la determinación cuantitativa de los distintos tributos o precios. Su utilización sirve

a veces para eludir la calificación que correspondería a su verdadera naturaleza, como puede ser el caso de las tarifas portuarias en la legislación vigente.

Estas imprecisiones plantean problemas interpretativos, en numerosos casos, de los cuales trataremos a continuación los que consideramos más significativos. Las soluciones deben estructurarse aplicando los conceptos establecidos en los arts. 10 a 13 del C. T. y los principios generales que los informan.

B) Régimen de los entes autónomos

En su funcionamiento normal y tradicional estos entes, aun actuando en régimen de monopolio, no revisten los caracteres propios de los monopolios fiscales. Son personas jurídicas independientes del Estado central, que en materia tributaria actúan como contribuyentes de impuestos, tanto directos como indirectos, de tasas y de contribuciones. Con respecto a sus clientes actúan como los particulares trasladando en lo posible esas cargas tributarias incorporándolas a los precios, como cualquier otro factor del costo o transfiriéndolas legalmente en el caso del I. V. A. La omisión de esa incorporación no altera sus relaciones con el Estado que se rigen exclusivamente por el derecho tributario.

La fijación de estos precios está sometida a limitaciones variables según los entes, siendo el ejemplo más notable el de las primas de los seguros obligatorios.

Pero lo que más interesa, es que los entes autónomos industriales y comerciales en nuestro derecho, no encuadran en el concepto clásico de monopolio fiscal, del cual serían ejemplos los beneficios de la lotería y de los juegos de azar a que se refiere el art. 297, num. 8.

El régimen precedente sufrió modificaciones importantes con la sanción de leyes que dispusieron contribuciones especiales en beneficio del Estado central. El decr.-ley 14.550, de 10, VIII, 1976, estableció un régimen general, en sustitución de diversas disposiciones anteriores, facultando al poder ejecutivo "a determinar los porcentajes o partidas que los entes comerciales, industriales y bancarios, deben aportar anualmente de sus utilidades líquidas a rentas generales". La ley 16.170, de 28, XII, 1990, amplió el campo de aplicación, incluyendo a los "servicios descentralizados del dominio comercial e industrial del Estado, así como de las empresas de propiedad estatal, cualquiera que sea su naturaleza jurídica". Además dispuso que los resultados debían ser vertidos "en su totalidad en la Tesorería General de la Nación", con excepciones relativas a proyectos de inversión y contingencias o coberturas de riesgos. Estas contribuciones no tienen naturaleza tributaria y deben ser clasificadas dentro del grupo *Ingresos especiales de derecho público*, especie "contribución de entes públicos" de nuestra clasificación (*supra*, I/6.D.4.), o ingresos monopolísticos, en la terminología de SAINZ DE BUJANDA. Se trata, pues, de transferencias pecuniarias entre órganos del Estado que no constituyen ingresos para este considerado en su integridad, sino ingresos para el Estado central con la consiguiente pérdida para el ente. Es lo que llamamos un cambio de estructura financiera.

Distinto fue el caso del decr.-ley 15.343, de 3, XI, 1983, que creó una contribución especial sobre las personas no estatales de seguridad social, cuyo monto

debía ser fijado por el poder ejecutivo. Esta contribución constituía un ingreso real para el Estado, pero el aspecto que más interesa en esta oportunidad es el de la ilegitimidad de otorgarle al poder ejecutivo facultad discrecional para fijar la cuantía de esta prestación jurídico-tributaria, y así lo declaró la Suprema Corte en la acción de inconstitucionalidad que interpuso la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones³¹.

C) Beneficios de cambios, recargos y detracciones

1. Evolución histórica³²

El comercio exterior del país estuvo sometido desde hace más de medio siglo, a gravámenes de distintas características, que merecieron fundadas críticas desde los puntos de vista económico, político y jurídico. En este último aspecto puede afirmarse que abundaron las inconstitucionalidades, las ilegalidades de reglamentos y de resoluciones, y las sentencias merecedoras de críticas.

En ese largo lapso pueden distinguirse tres etapas: la primera desde 1937, año en que se creó el llamado contralor de cambios, hasta 1959 en que se sancionó la ley de reforma cambiaria y monetaria, núm. 12.670. Esta inicia una segunda etapa que puede considerarse terminada el 31, XII, 1994, con la implantación de la unión aduanera del Mercosur. A partir de esta fecha se abre un nuevo período orientado a la supresión de gravámenes dentro de la región y a la unificación y juridización del régimen frente a terceros países, finalidades de difícil concreción, como lo demuestran las arduas negociaciones mantenidas hasta el presente, reconocidas implícitamente en el protocolo de Ouro Preto que prevé plazos de más de diez años para la obtención de los dos objetivos perseguidos.

No es aventurado prever que esas dificultades reaparecerán, ya que los Estados miembros han puesto de manifiesto la influencia de sus intereses económicos particulares, creando gravámenes incompatibles con el tratado de Asunción, uti-

³¹ Sent. núm. 449, de 2, X, 1987, publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 25, comentada ampliamente por JUAN CARLOS PEIRANO, en la misma publicación, pág. 18. La sentencia analiza diversos aspectos de la juridicidad del decr.-ley, y declara su inconstitucionalidad "por desconocer lo preceptuado por el art. 85 núm. 4 de la Constitución".

³² La bibliografía jurídica es escasa. Para el primer período del Contralor de Cambios, véase CARLOS QUILANO, *Evolución del contralor de cambios en el Uruguay*, Montevideo, 1944; para el período de la Reforma Cambiaria hasta el presente: JAMES E. WHITELAW, *Los recargos a la importación* (Monografía presentada para optar al título de profesor adscrito, inédita); ADOY MAZZ, *Gravámenes al comercio exterior*, 2ª ed., FCU, 1989; DANIEL FERRERE, *La regulación del comercio exterior por el Estado*, AMF, 1988; IUDT, "La reforma cambiaria y monetaria", debate en mesa redonda, en *Boletín* núm. 10, 1959, pág. 60; IUET, "Jornada de Derecho Tributario Aduanero", en *Revista Tributaria*, t. XVII, núm. 96, pág. 313. Como bibliografía argentina, útil por la similitud de legislaciones: H. GARCÍA BELSUNCE, "Los recargos cambiarios" en *Estudios financieros*, Buenos Aires, Edit. Abeledo-Perrot, 1966, pág. 385. DINO JARACH, *Estudio sobre las finanzas argentinas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1961. S. ORIA, *Finanzas*, Buenos Aires, Kraft, 1948, t. I, pág. 146, t. II, pág. 533. Nuestra opinión puede verse en la citada mesa redonda del IUDT y en la exposición formulada en la comisión de hacienda de la cámara de representantes, en ocasión del estudio del proyecto de la ley de Reforma Cambiaria y Monetaria, el 27, X, 1959.

lizando los beneficios que les reporta el *dumping* y los subsidios de terceros países y compitiendo entre sí para obtener el mayor número de excepciones en defensa de sus industrias.

2. Beneficios de cambio

En casi todos los países, a partir de la década del 30, se establecieron monopolios oficiales de la compra y venta de divisas extranjeras con la doble finalidad de controlar y dirigir el comercio exterior y de obtener ingresos fiscales.

La naturaleza jurídica de los beneficios o diferencias cambiarias, que ingresan al Estado por esa vía, ha sido objeto de diversas opiniones. A nuestro juicio es un caso de beneficio o ganancia en el sentido corriente de estas expresiones: se trata de una utilidad que el Estado obtiene por la diferencia entre el precio de venta de la divisa extranjera que cobra al importador y el precio de compra que le paga al exportador.

Se pueden distinguir netamente en esta organización, los dos aspectos jurídicos que caracterizan al monopolio fiscal; una norma estatal que prohíbe esa actividad a los particulares, en beneficio de determinado organismo del Estado, y el de obtención de resultados económicos que tienen una naturaleza evidentemente no tributaria, que provienen de un intercambio de bienes, en este caso divisas.

El monopolio le da al Estado la posibilidad de obtener una ganancia por ser la única persona que está habilitada para efectuar esas operaciones de compra y de venta, pero ese ingreso no surge directamente de la ley. La ley lo que hace es prohibir a los particulares el ejercicio de esa actividad económica, en principio libre.

En otros términos, el exportador, si no existiera una ley que le prohíbe disponer libremente de sus divisas, podría venderlas en el mercado o mantenerlas en su patrimonio. Pero existe una norma estatal que le prohíbe esas posibilidades y le obliga a entregar esas divisas al Estado, el que le fija un precio y al mismo tiempo le otorga a este la facultad de venderlas a los importadores a otro precio.

Esa parece ser la opinión predominante en doctrina. Las opiniones que identifican ese beneficio, o ese sacrificio económico que se impone a los particulares en beneficio del Estado a un impuesto se fundan en una generalización inadecuada, de que todo sacrificio económico impuesto a los particulares sin una contraprestación, significa un impuesto. Eso no es cierto. Existen sacrificios económicos que no son impuestos. Es el mismo caso de los monopolios fiscales, donde el Estado, por su calidad de monopolista, está en condiciones de obtener beneficios excepcionales, imponiendo así sacrificios económicos a los particulares, sin contraprestación correspondiente.

La aplicación de este régimen tuvo finalidades fundamentalmente fiscales, para lo cual se fijaron precios de compra y reventa de las divisas que merecieron de los sectores afectados severas críticas, especialmente de los exportadores.

En nuestro país este régimen fue implantado por decreto de 4, XII, 1937, en forma evidentemente inconstitucional como lo sostuvo QUIJANO en la obra citada.

3. *La reforma cambiaria y monetaria*

La ley 12.670, de 17, XII, 1959, creó un nuevo régimen inspirado en la libertad del comercio exterior, pero con disposiciones contradictorias y con vicios jurídicos importantes que fueron denunciados por la gran mayoría de los expertos en materia constitucional y tributaria. En ese sentido es altamente ilustrativo el debate de la mesa redonda del I. U. D. T. de 1959, con la participación de los integrantes de la cátedra de derecho financiero y de JUSTINO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA y las exposiciones de los expertos en la comisión de hacienda de la cámara de representantes citadas en la bibliografía de la nota 31.

La ley creó los llamados recargos a la importación y detracciones a la exportación.

El aspecto más importante de esta ley, desde el punto de vista del análisis de los ingresos estatales, es el de la naturaleza jurídica de los recargos a la importación. Es una terminología confusa; primero porque no se sabe sobre qué se le establece, y segundo, porque el término tiene en materia tributaria otro significado, relacionado con la mora. Prescindiendo de este aspecto terminológico y de su inconstitucionalidad, al delegar en el poder ejecutivo competencias parlamentarias, por añadidura con gran discrecionalidad, interesa para el tema que nos ocupa, determinar si se trata de un tributo o de un precio.

El problema se planteó durante la elaboración de la ley, tanto en el ámbito político como en el jurídico. En el primero la mayoría gubernativa sostuvo la interpretación de que era una cuestión cambiaria, ahora legalizada, mientras que en la doctrina prevaleció nítidamente la interpretación de que se trataba de un tributo, y más concretamente de un impuesto, tesis que se mantiene hasta ahora, aparentemente sin discrepancias. Incluso puede señalarse que las mismas mayorías lo reconocieron al sancionarse leyes posteriores complementarias o modificativas³¹.

Como conclusión puede afirmarse que estos recargos son un impuesto a la importación, comprendido en el num. 9 del art. 85 de la Constitución.

Con respecto a las detracciones las opiniones presentaron discrepancias más importantes, con buenos argumentos en favor de la naturaleza tributaria con variantes y en favor de una rebaja de tipo cambiario.

4. *Estado actual*

Las decisiones adoptadas por el Mercosur y su aplicación interna han definido la caracterización de los recargos a la importación como un impuesto. Al adoptarse el arancel externo común por el decr. 564 de diciembre de 1994, se les incorporó a las respectivas tasas globales complementarias, conjuntamente con el Impuesto Único a la Importación (Imaduni), lo que debe interpretarse como un nuevo y definitivo reconocimiento de su naturaleza impositiva.

Las previsibles alternativas que el arancel externo común sufra en el futuro no afectarán el problema de su naturaleza jurídica.

³¹ Véase discusión parlamentaria del proyecto sancionado como ley 13.048 de 26, IV, 1962, en sesión de la cámara de representantes, *Diario de Sesiones*, núm. 717, t. 550, pág. 173. En ningún momento se puso en duda la aplicabilidad de las mayorías especiales para sancionar impuestos.

7. RELACIONES ENTRE LOS PRECIOS Y EL RÉGIMEN DE LOS BIENES QUE CONSTITUYEN EL OBJETO DE LA PRESTACIÓN ESTATAL

A) Terminología

Generalmente se reserva el nombre de precio para las contraprestaciones que realizan los particulares con referencia a los bienes privados o fiscales del Estado, de acuerdo con la clasificación que de los bienes hace el art. 477 del C. C. Difícilmente en la doctrina y en la legislación se le adjudica la denominación de precios a las contraprestaciones de los particulares cuando se refieren a prestaciones que están relacionadas con los bienes públicos o de uso público del Estado, o de servicios sociales. No obstante, nos parece útil, a falta de otro término genérico, usar esta expresión para todas las contraprestaciones relativas a bienes o servicios prestados por el Estado que proporcionan una ventaja o provecho que constituyen la causa jurídica de aquella obligación.

B) Criterio interpretativo

El criterio a seguir en este caso es el de distinguir la naturaleza económica o jurídica de las prestaciones del Estado. Si son “bienes” en el sentido que el art. 460 del C. C. determina —“todo lo que tiene una medida de valor y puede ser objeto de propiedad”— tan bienes son los privados o fiscales, como los públicos. Otra cosa distinta es el régimen jurídico a que están sometidos los bienes en lo que respecta a su uso y a su enajenación.

De acuerdo con el origen y destino de ciertos bienes, el derecho positivo establece normas especiales para su uso y enajenación. Pero estos bienes de uso público, siguen siendo *bienes* en el sentido del Código Civil. Cuando la prestación del Estado está relacionada con un bien, no interesa para determinar la naturaleza de la contraprestación, que su uso o enajenación estén sometidos a regímenes distintos. Siempre estamos frente a prestaciones de naturaleza económica —y no jurídica— que proporcionan una ventaja a la contraparte, la cual, en mérito a esa ventaja económica, demanda la entrega del bien, ya sea corporal o incorporeal, aceptando la onerosidad del negocio. Si está dispuesto a pagar una contraprestación en dinero por el uso o goce de ese bien, lo que paga el usuario tiene la misma naturaleza jurídica, ya se trate de un bien fiscal o de uso público. La naturaleza jurídica de la contraprestación no cambia; sigue siendo una obligación que reconoce su fuente en el acuerdo de voluntades; su causa es la ventaja o provecho recibido por el usuario.

La naturaleza de la contraprestación es la misma, tanto en el caso de la cesión en uso de una parcela en una plaza o playa, como en un predio no afectado al uso público. Si el particular paga una contraprestación es exclusivamente porque recibe una ventaja que estima equivalente a aquella desde el punto de vista económico. Se podría decir, a lo sumo, con PUGLIESE, que la naturaleza del bien acentúa el carácter público de la relación, condicionándola, pero nunca alterando la natu-

naleza de la contraprestación a cargo del particular, transfiriéndola de la categoría precio a la de tributo³⁴.

Esto tiene su importancia, porque hay muchos bienes cuyo uso por los particulares está vinculado al pago de una contraprestación cuya naturaleza se ha discutido. Los casos más importantes son el del uso de los puertos y de las obras de vialidad, caminos, puentes, túneles y calles, que no pierden su naturaleza de bienes públicos por el hecho de que el usuario deba pagar una contraprestación³⁵.

C) Utilización de puertos y de sus servicios

El régimen ha experimentado una modificación importante con la sanción de la ley 16.246, de 8, IV, 1992, que suprimió parcialmente el monopolio que la ley 5495, de 21, VII, 1916, había otorgado a la Administración Nacional de Puertos (A. N. P.).

1. Servicios portuarios

La modificación más importante es la relativa a los servicios portuarios, tanto terrestres como marítimos, que comprende los de remolque, embarco y desembarco, depósito, manipulación de contenedores³⁶. Estos pasaron a ser prestados por personas físicas o jurídicas, de derecho público o privado, en régimen de libre concurrencia, previa concesión, permiso o autorización otorgados por la A. N. P.

Esta modificación no alteró substancialmente el régimen de las contraprestaciones que deben pagar los usuarios de dichos servicios, que obviamente continúan teniendo la naturaleza de precios, sobre lo cual se había logrado acuerdo,

³⁴ Las entradas del Estado por ocupación de bienes públicos tienen la misma naturaleza que las de los bienes fiscales. Hay solo una acentuación de los caracteres del derecho público, pero no una transformación de precio en tributo. El Estado no recurre a su soberanía financiera; obtiene una remuneración o contraprestación por la concesión del usufructo de su patrimonio sea este enajenable o inalienable. MARIO PUGLIESE. *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*. Padova, Cedam, 1930, págs. 57 y 58. En contra GIANNINI. Véase *infra*, VI/13, especialmente nota 37, jurisprudencia reciente de la S. C. J. que sostiene que son tasas.

³⁵ A. GUILLOT, refutando la opinión de LEROY BEAULIEU sobre distinción entre bienes públicos y fiscales por la *rentabilidad*, dice que "es infundada; la gratuidad no es un requisito esencial del uso de un bien público. En efecto, entre los bienes nacionales de uso público están los caminos y los puertos (art. 431, núms. 1 y 2); y estos bienes no pierden su carácter de públicos aun cuando el uso de ellos esté sujeto al pago de una contribución o impuesto (peaje, derechos de puerto)". A. GUILLOT, *Comentarios del Código Civil*, t. III, 2ª ed., Montevideo, Suresta, 1926, págs. 60 y 61.

Véase opiniones coincidentes de SPOTA en número siguiente: E. SAYAGÜES LASO, ob. cit., t. II, pág. 270; R. BIELSA, *Derecho administrativo*, t. III, 3ª ed., Buenos Aires, Lajouane, 1939, págs. 19 y 20.

La unanimidad de opiniones sobre el rechazo de la gratuidad del uso como requisito esencial de los bienes públicos, no está acompañada con el acuerdo sobre la naturaleza de las contraprestaciones de los particulares (véase *infra*, números siguientes).

³⁶ Una ilustrativa exposición sobre el nuevo régimen es la de LUIS JOSÉ MARTÍNEZ, aspirante a profesor de ciencia y política financiera en la Facultad de Derecho y ex vicepresidente de la A. N. P., realizada en el Instituto de Finanzas Públicas, realizada el 21, XII, 1993, publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, t. III, pág. 75, con el título "Nuevo régimen tarifario de los servicios portuarios".

luego de superadas algunas discrepancias iniciales. Es más, puede decirse que el nuevo régimen hace indiscutible esa calificación, su fijación por acto administrativo y la inaplicabilidad de las exoneraciones tributarias, cuestión esta que en su momento dio lugar a discrepancias.

La fijación del precio queda librado a las reglas de la libre concurrencia, dentro del tope que fije el poder ejecutivo, al que la ley reserva "en todo caso, el derecho de fijar tarifas máximas para tales servicios".

El problema más importante que se ha planteado es el de la tarifa de los servicios de importación, que grava el desembarque de mercaderías, en el que se tenía en cuenta el valor C. I. F., elemento distorsionante del concepto de precio y que puede ser considerado como un impuesto encubierto, como lo sostuvo MAZZ³⁷. La situación actual, como lo destaca L. J. MARTÍNEZ en la exposición antes citada, ha disminuido la importancia cuantitativa pero no la cualitativa del problema, al sustituir el elemento precio C. I. F. por el de tonelada, a pesar de lo cual entiende que tiene la naturaleza de precio. La discrepancia, pues, subsiste, y es de difícil solución, dada la discrecionalidad que la nueva ley da al poder ejecutivo. Pero considerando las desigualdades que este procedimiento crea entre operaciones de iguales características, lo que estaría en oposición al principio de la igualdad ante las cargas públicas, parece preferible la tesis de la ilegitimidad.

2. *Uso del puerto*

El uso del puerto, su espacio y sus instalaciones, está sometido a gravámenes de naturaleza discutible. Están fijados en las llamadas tarifas generales, que comprende como rubros más importantes, el uso de las aguas, de los muelles y demás espacios y las operaciones de importación y exportación. Estas últimas en el régimen anterior estaban relacionadas con servicios efectivamente prestados por la A. N. P., y que ahora lo son por los operadores particulares; en cambio, en la nueva ley tienen como único fundamento, según opina MARTÍNEZ, "la puesta a disposición de la infraestructura portuaria que facilita la movilización de las mercaderías, incluyendo la utilización de vías de circulación, balanzas, etc.", agregando que esta circunstancia "debe generar la obligación de pagar un precio". En situación similar se encuentran la tarifa de contenedores, que independientemente de los servicios terrestres, pagan una cantidad fija por cada contenedor y la tarifa de pasajeros, a cargo de las empresas, que deben pagar una cantidad fija por pasajero. Son prestaciones que no encuentran una justificación clara dentro del concepto de precios, que necesariamente implica la coexistencia de dos prestaciones recíprocas y conmutativas. En algunos de los casos citados, especialmente los últimos, puede sostenerse que no se trata de precios, y por lo tanto que no podrían ser establecidos por acto administrativo. La otra posible interpretación, particularmente aplicable a la utilización real de los espacios portuarios, sería la de que son precios monopolísticos abusivos, que deberían ser evitados mediante su regulación legal (véase *supra*, II/4.B.4., nota 2).

La situación es más clara en el caso de actividades regulares, por ejemplo, el dragado y demás trabajos necesarios para facilitar la navegación y acceso al

³⁷ Tesis sostenida en publicación inédita, citada por LUIS JOSÉ MARTÍNEZ.

puerto, en las que la contraprestación encuentra justificación jurídica, pero que contiene en sí la posibilidad de ser abusiva³⁸.

La ilegitimidad más clara fue la del establecimiento de tarifas a los muelles particulares, en los que la A. N. P. no realiza ninguna actividad, ni pone bienes propios a disposición de los particulares³⁹.

D) Utilización de obras de vialidad e hidrografía (peajes)

1. Delimitación del tema

Los problemas actuales se refieren especialmente a la circulación por las grandes rutas, puentes, túneles y canales artificiales pero también al estacionamiento en las ciudades.

Estos problemas deben diferenciarse nítidamente de las regalías y prestaciones similares percibidas en la Antigüedad y en la Edad Media, en ciertas vías naturales de comunicación ubicadas en lugares estratégicos, cuya única causa jurídica estaba constituida por un mandato del poder político, y su finalidad exclusiva era la de obtener recursos para satisfacer necesidades de dicho poder⁴⁰. La circuns-

³⁸ Los principales dictámenes, sentencias y vistas fiscales han sido publicadas por los asesores de la A. N. P.: D. CAPELLA Y PONS, *Apuntes sobre legislación portuaria*, Montevideo, 1936; H. BAQUE, *Naturaleza jurídica de los servicios portuarios*, Montevideo, 1952; existen además dos valiosas consultas de SPOTA y BIELSA, la primera publicada en *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 42, pág. 165, y la segunda en págs. 211 y 274.

³⁹ En algunos litigios la A. N. P. invocó como fundamento el hecho de que los concesionarios de los muelles particulares, disfrutaban igualmente de las obras artificiales del puerto, escolleras, dragado, etc. Este argumento carece de valor actualmente por cuanto las tarifas de servicios marítimos prevén los precios de los servicios de puerto que remuneran precisamente ese tipo de servicios (arts. 13 y ss. del tít. V).

Por su parte, los usuarios invocaron que era ilegal el establecimiento por decreto de una obligación sin el servicio correlativo, pues jurídicamente aquella era un impuesto. La tesis, verdadera en abstracto, y como tal reconocida en varias sentencias estaba controvertida por la invocación de la prestación de servicios indirectos o pasivos.

El caso de mayor resonancia fue la utilización del antepuerto para la descarga a lanchas con destino a muelles particulares. Se expresaron en favor de la A. N. P., de que había un servicio de puerto remunerable, los ya citados juristas argentinos BIELSA y SPOTA. El fallo fue adverso pero con discordias importantes, entre ellas la de ARMAND UGON (véase BAQUE, ob. cit., pág. 198).

Otro caso de gran importancia fue el del régimen de descarga de combustibles en el muelle particular de Ancap —propiedad de esta—, operación desarrollada totalmente con utilaje y mano de obra de ella. Esta controversia finalizó con una transacción por vía administrativa.

⁴⁰ La doctrina cita generalmente los peajes y pontazgos de la época feudal. Sin perjuicio de reconocer que estos constituyen el antecedente histórico inmediato a las concepciones liberales que decretaron la abolición de estas regalías, debe mencionarse que el instituto fue conocido con mucha anterioridad: los griegos en la época de Alcibíades (a. C.), lo utilizaron en el Bósforo, exigiendo a los navíos un derecho equivalente al 10% del valor de las mercaderías transportadas, lo que evidentemente era un impuesto. Posteriormente, en el siglo III a. C., Bizancio estableció también un nuevo peaje con la finalidad de obtener recursos para pagar tributos de guerra a los galos, el que provocó nuevos conflictos militares con las ciudades de Asia Menor afectadas por la medida. Los cursos de agua fueron frecuentemente utilizados con el mismo fin y constituye un ejemplo típico del *peaje-impuesto*, pues este se establece sin ofrecer ninguna prestación que lo justifique, por el solo hecho del dominio político de la vía de comunicación. Otro ejemplo ilustrativo más reciente, es el peaje es-tablecido en el Rhin por Luis de Baviera en el siglo XIII.

tancia de que ciertos términos, como los de “peaje” y “pontazgo”, especialmente el primero, se utilicen en nuestro idioma y en otros, para denominar ambas situaciones, debe considerarse como un ejemplo más de las dificultades terminológicas de toda disciplina nueva, provocadas por la insuficiencia e imprecisión de las elaboraciones doctrinales y de los textos jurídicos.

Para facilitar la distinción y como terminología convencional utilizaremos las expresiones *peaje-impuesto* y *peaje-precio*; ejemplo típico del primero, el citado del pasaje por el Bósforo; del segundo, por los canales de Suez y Panamá, por los puentes del Río Uruguay o los túneles del Paraná o de la Mancha. Lo que se paga por transportar mercaderías o personas a través de estas obras, tiene las mismas características jurídicas, que lo que se paga por el mismo hecho económico realizado mediante otros medios de inferior eficiencia; ambos son retribuciones del beneficio económico que reporta la utilización de esas obras. Son, pues, indiscutiblemente precios. La misma solución debe darse a la utilización de las rutas, punto sobre el cual hay tantas discrepancias en la doctrina extranjera.

2. Fundamento y difusión

La percepción de una contraprestación a cargo de los usuarios para costear total o parcialmente la realización y conservación de estas obras se ha generalizado en las últimas décadas. Las mayores realizaciones viales han estado vinculadas a este tipo de financiación.

BUCHANAN tiene páginas altamente ilustrativas sobre la evolución del problema, y la extraordinaria importancia que la financiación de la vialidad ha adquirido en los presupuestos de los Estados contemporáneos, especialmente después de la primera guerra mundial como consecuencia del prodigioso desarrollo de la industria automotriz. Según él, “la explotación de carreteras, caminos y calles es una de las funciones más importantes ejecutadas por el gobierno de los Estados Unidos”. Su monto que alcanzó en 1964 a US \$ 14.000 millones de dólares es solo superado por los gastos de defensa, transferencias sociales y educación. La concepción tradicional del uso gratuito de las carreteras, esencialmente correcta en su tiempo, no es enteramente aceptable en el nuestro, pero “la opinión pública es extremadamente lenta” para apreciar el cambio introducido por la “revolución automotriz”. “La vía pública gratis es un anacronismo en la era del motor”⁴¹.

DUE, por su parte, señala que el procedimiento fue utilizado por los Estados, especialmente en los períodos de insuficiencia de la ayuda federal conjuntamente con los impuestos a los combustibles y a determinados tipos de vehículos. La percepción del peaje (*toll roads*) estuvo limitada a los costos de la obra o a la amortización de los empréstitos emitidos para su construcción, pero algunos Estados

⁴¹ J. M. BUCHANAN, *Hacienda pública*, trad. de Rodríguez Saínz, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1968, pág. 625. De 1921 a 1963 el número de vehículos registrados pasó de 10 millones a 82 millones; las millas recorridas, de 55 mil millones a 798 mil millones. No obstante, los “toll roads” (peajes), son todavía —como lo hace notar SHOUR— la excepción en los pocos países en que existen (ob. cit., pág. 118).

como New Jersey y Florida, los mantuvieron como medio de establecer o mantener *impuestos* sobre los vehículos no pertenecientes a esos Estados⁴².

En Brasil y Chile el instituto ha cobrado gran auge en estos últimos años "como un eficaz instrumento para la política vial"⁴³.

En Europa, Italia ha utilizado ampliamente este sistema de financiación con excelentes resultados en la construcción de las *autostrade*⁴⁴, mientras que otros países, como Francia y Portugal, han hecho solo algunas experiencias aisladas, aunque también exitosas, contándose esas obras entre las más importantes de las construidas en esos países⁴⁵.

La doctrina italiana desde antiguo ha destacado que este medio de financiación encuentra justificación, solo en el caso de obras de ciertas características, especialmente de alto costo y uso restringido a determinados grupos o regiones, que las convierten en excepciones dentro de la red vial nacional. Para las obras comunes de uso generalizado el instrumento más adecuado es el impuesto⁴⁶.

3. Naturaleza jurídica

La doctrina no ha prestado mayor atención a la determinación de la naturaleza jurídica de los peajes contemporáneos, pero en los hechos y en la legislación predomina la tendencia de no reconocer la naturaleza de precio, utilizándose, como se verá, diversas denominaciones imprecisas y a veces contradictorias con el reconocimiento de que se trata de la remuneración de un servicio.

BUCHANAN, sin embargo, lo trata y denomina como un "precio directo a los usuarios", aunque sin formular un análisis del problema. La mayoría de los autores no tratan el punto, lo que permitiría suponer que lo consideran al margen de sus investigaciones, es decir, que no le adjudicarían naturaleza tributaria; otros, como DUE y BUCHANAN analizan el problema desde un punto de vista económico-financiero, sin considerar concretamente el problema de la naturaleza jurídica. La mayoría de los autores que analizan el punto le dan la clasificación tributaria de tasa, contribución o impuesto, con ciertas contradicciones y vacilaciones.

⁴² J. DUB, "Tendances présents en matière de financement de la construction routière aux États Unis", en *Revue de Science Financière*, 1957, pág. 602. Véase bibliografía allí citada sobre distintos aspectos del problema. Véase además GIULIANI FONROUGE, "El derecho de peaje", en *Revista La Ley*, 4/feb./65.

⁴³ ALIOMAR BALEEIRO, *Uma introdução a ciência das Finanças*, 4ª ed., Rio, Forense, 1967, pág. 255.; S. CARVALLO HEDERRA, *Fundamentos económicos de la legislación tributaria chilena*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1967, pág. 38.

⁴⁴ P. DEL PRETE, "Il regime giuridico dell'autostrada. (Natura, costruzione e gestione)", en *Studi in onore de A. D. Giannini*, Milano, Giuffrè, 1961, pág. 449.

⁴⁵ Francia mantiene el principio de la gratuidad para las grandes rutas, pero prácticamente no tiene autopistas modernas. Con el régimen de pontazgo construyó el gran puente Tancarville, sobre el estuario del Sena, terminado en 1959 que produjo excelentes resultados económico-comerciales a la zona. Portugal construyó el puente sobre el Tajo, frente a Lisboa, terminado en 1966. Ambas obras se consideran los más grandes puentes de Europa y seguramente no habrían podido financiarse sin peajes. Sobre evolución histórica anterior en Francia, véase G. JÉZE, *Cours...*, pág. 727.

⁴⁶ V. TANGORRA, ob. cit., pág. 597; DE VITI DE MARCO, ob. cit., pág. 105.

BALEEIRO, como los demás autores brasileños, adoptan la denominación constitucional de tasa, sin entrar a un análisis particular del problema. Es interesante, no obstante, destacar que subraya la finalidad retributiva y vinculada al costo de construcción y conservación. En una de las ediciones anteriores de su *Introdução* anotaba la característica de precio que ofrecían ciertos servicios de balsas y *ferry boats*, punto analizado más en detalle en otros estudios⁴⁷.

En Argentina BIELSA y DE JUANO la califican como tasas, aun reconociendo su carácter retributivo y su similitud con los ingresos contractuales. GIULIANI desde muy antiguo le adjudicó la calificación de contribución especial, posición que mantuvo posteriormente invocando una abundante doctrina, no siempre coincidente con su tesis. El tema fue analizado por la Federación Argentina de Colegios de Abogados en la VII Conferencia, celebrada en 1965, especialmente desde el punto de vista de su constitucionalidad, pero con pronunciamientos sobre su naturaleza. En la resolución, que recoge los conceptos del proyecto de JORGE VANOSI, se expresa que el peaje es la retribución del costo de la obra y de los gastos de mantenimiento, que debería ser razonable y no tener destino ajeno o la característica de un impuesto, ni de las contribuciones de mejora. Respecto de su naturaleza se dice que "es propio de este sistema la percepción de una tasa, servicio o derecho exclusivamente retributivo del costo de la obra, mantenimiento de las misma y las prestaciones accesorias". La legislación reciente (1991) presenta la misma imprecisión terminológica utilizando las expresiones tarifa, tributo y tasa, aun para los casos de obras dadas en concesión a particulares⁴⁸.

En Chile el poder ejecutivo está autorizado a establecer peajes cuyo producto se destina anualmente a la construcción y conservación de la red caminera del país, mecanismo este que a juicio de CARVALLO HEDERRA transforma el peaje "en una simple recaudación de un impuesto con fines específicos..."⁴⁹.

⁴⁷ ALIOMAR BALEEIRO, *Uma introdução....* ob. cit., 2ª ed., pág. 361. Véase *Revista de Derecho Administrativo*, V. 36, pág. 200.

⁴⁸ C. M. GIULIANI, "El derecho de peaje" en *La Ley* de 4. II, 1965 y "La nueva ley sobre derecho de peaje", en *Revista Impuestos*, 1967, pág. 837; *Derecho financiero*, 5ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993, vol. II, pág. 1015. Su solución no aparece muy armónica con la asimilación que hace con las remuneraciones por servicios de balsas, los que a su entender son equiparables a lo que se cobra por la utilización de un puente o de un túnel (caso este aplicado en el Río Paraná). "El pago de un importe por el nuevo medio: puente o túnel —dice— resulta tan inobjetable como el pago de la 'tarifa' de la balsa que cumple análoga finalidad, con la diferencia de la gran economía al tiempo y seguridad de traslado que garantiza la obra"; R. BIELSA, *Derecho administrativo*, t. III, 3ª ed., Buenos Aires, Lajouane, pág. 19; DE JUANO (ob. cit., t. II, pág. 677) destaca la "particular ventaja para quien la utiliza" (la obra) y la percepción de los peajes por los concesionarios según "bases contractuales".

La resolución de la VII Conferencia Nacional de Abogados de la Argentina, está publicada en *Revista La Ley* (10, VI, 65).

⁴⁹ CARVALLO HEDERRA, ob. cit., pág. 39. El hecho de que la ley de 1962 que organizó este régimen faculte al poder ejecutivo a fijar el monto del peaje no significa la atribución de la calidad de precio, pues en Chile se admite que el poder legislativo autorice al poder ejecutivo a establecer tributos (ob. cit., pág. 195; Véase además *infra*, IX/4.C. y nota núm. 15).

En la doctrina italiana los pronunciamientos son escasos. DEL PRETE en el estudio ya mencionado sostiene la naturaleza contractual y no tributaria de los peajes correspondientes a las autopistas, apoyándose en la gestión de administración de las empresas constructoras, el riesgo que estas asumen y la distribución de los ingresos entre ellas y la administración. TANGORRA las califica de “derechos de peaje” o “tasas de peaje”⁵⁰.

JÈZE clasifica los peajes como tasas porque, 1º existe un interés particular satisfecho y 2º un interés general de favorecer la circulación⁵¹.

Es interesante destacar que los países que adoptaron el peaje, han establecido procedimientos de fijación de tarifas con intervención exclusiva o preponderante de la administración, lo que implícitamente significa negar el carácter tributario de la contraprestación, pues en todos ellos rige el principio de la legalidad.

4. Nuestra opinión

Las cantidades que en la actualidad pagan los usuarios de las grandes obras de vialidad e hidrografía, reúnen a nuestro juicio las características esenciales de los *precios* en el sentido que atribuimos a este término (*supra*, II/1.). Es decir, son contraprestaciones por un servicio recibido, el que tiene un evidente valor económico y proporciona por lo tanto una “ventaja o provecho”. Esta satisfacción de la necesidad económica de transporte del usuario, se ha hecho posible por las obras materiales realizadas por el Estado a elevado costo, lo que pone de manifiesto la existencia de una auténtica prestación, en la acepción jurídica del término, que justifica la exigencia de la contraprestación, característica de los contratos bilaterales, onerosos y conmutativos. Por otra parte, la intervención directa del Estado en la construcción y administración de la obra no es indispensable y la experiencia pone de manifiesto diversas posibilidades de intervención de empresas particulares mediante el mecanismo de la concesión o de convenios con el Estado o grupos de Estados de lo cual ofrecen ejemplos los canales de Suez y Panamá, las autopistas italianas y norteamericanas y algunos puentes, como el del estuario del Tajo.

En la doctrina y la legislación latinoamericanas este régimen, admitido expresa o tácitamente en el derecho comparado, está encontrando creciente adhesión. En Brasil S. C. NAVARRO COELHO, con el título de *Pedágio: preço ou taxa* dice que “modernamente el peaje puede ser tanto precio como tasa, según el régimen jurídico que se haya adoptado para instituirlo y cobrarlo”, agregando que lo fundamental es que su cobranza se justifica solo por el uso de la vía de comunicación y los servicios prestados. Y más adelante considerando al *pedágio ou rodágio enquanto preço*, cita el caso de las obras realizadas en régimen de concesión con autorización para “cobrar preços pela passagem (rodágio)... fórmula moderna de fazer e manter parques, complexos turísticos e ecológicos, estradas e vias rápidas urbanas, inclusive estradas de ferro...”⁵². En Perú una reciente sentencia

⁵⁰ D. DEL PRETE, *Il regimen giuridico...*, ob. cit., págs. 456 a 458; TANGORRA, *Trattato...*, ob. cit., pág. 597.

⁵¹ G. JÈZE, *Cours...*, ob. cit., pág. 727.

⁵² Ob. cit., párrafos 39 y 43, págs. 69 y 71.

del tribunal fiscal "ha declarado que el peaje no constituye un tributo", fundamentando la resolución en que, de acuerdo con las normas aplicables, "el peaje es una tarifa, cuya cobranza la pueden efectuar entidades privadas cuando presten el servicio y cuyo monto se decide con base en los estudios técnico-económicos del caso"⁵³. Prescindiendo de las calificaciones y terminologías discrepantes con nuestra posición, lo importante para destacar, es la negación del carácter tributario del peaje y la afirmación de su carácter retributivo del servicio prestado —de naturaleza económica y no jurídica—, rasgo típico de los precios. La misma tendencia se registra en Uruguay, como lo señalamos en la primera edición y posteriormente, incluso en los puentes internacionales del Río Uruguay y en las obras de vialidad más importantes (véase *infra*, núm. II/7.D.8. *in fine*).

La utilización del régimen de concesión reafirma la tesis del precio con base en tres consideraciones referentes al usuario, al concesionario y al Estado:

1º) Desde el punto de vista del usuario, la obligación de pagarlo tiene en ambos casos como causa jurídica, la ventaja o provecho que recibe por utilizar una obra (véase *supra*, II/1.);

2º) El ingreso que percibe el concesionario es la retribución de naturaleza conmutativa a que tiene derecho por la utilización de la obra construida con su peculio, destinada a cubrir su costo y las ganancias previstas, asumiendo el *alea* de ganancia o pérdida, y

3º) El derecho del Estado a cobrar el peaje cuando construye la obra por administración, tiene el mismo fundamento jurídico; cuando otorga la concesión no es parte de esa relación jurídica. Solo autoriza su cobro fijando su cuantía mediante un acto de homologación⁵⁴.

⁵³ *Boletín Código Tributario*, núm. 55 (junio, 1955, pág. 6), Editorial Económica Financiera, C. TALLEDO MAZU.

⁵⁴ Véase en el mismo sentido la ley argentina núm. 17.520 de 7, XI, 1967 y M. CAETANO, "Manual de derecho administrativo", 3ª ed., Coimbra Editorial, 1951, pág. 641.

En lo que respecta al análisis económico "la carretera puede concebirse mejor como objeto de una empresa pública, aunque esta debe quedar siempre en manos de las unidades del gobierno" y, en una extensión limitada el criterio de la ventaja puede ser aplicado para ayudar a las unidades gubernamentales a determinar el importe del gasto deseado en carreteras (BUCHANAN, ob. cit., págs. 644 y 645) sobre el último aspecto, conveniencia de las inversiones en obras de vialidad, Véase O. H. BROWNLEE, "Optimal expenditure for highways" y comentarios de F. FORTE, en *Travaux* del Inst. I. F. P., Congreso de York de 1966; York-Paris-Saarbrücken, 1967, págs. 98 y 109, donde se analiza desde el punto de vista económico la justificación de la inversión y la elección de los recursos para financiarla. Como lo hizo notar el profesor KJELD PHILIP al resumir los debates, el problema no puede considerarse en el campo económico en forma abstracta y aislado de los demás problemas políticos, sociales y económicos que involucra (ob. cit., pág. 226). En cuanto a las dificultades de aplicación de los peajes debe anotarse la simplificación extraordinaria que ha significado la aplicación de los procedimientos electrónicos (véase C. STOLP, ob. cit., pág. 120) ya puestos en práctica para determinar el kilometraje recorrido en las autopistas y las características del vehículo, esto último en el puente del Tajo frente a Lisboa. En cuanto a la armonización de los sistemas de transporte por carretera con otros medios, especialmente el ferrocarril y la conveniencia de gravar especialmente a aquel para evitar el subsidio fiscal que de hecho están gozando las empresas que lo utilizan en perjuicio de los otros medios, véase F. NIEMARK, "La política de transportes en el moderno Estado intervencionista", en ob. cit., pág. 65.

En algunos casos este carácter convencional aparece más claro que en otros, ya sea por la mayor individualización de la prestación (pasaje por un canal artificial, o un túnel), ya por la mayor libertad de contratación por parte del usuario (elección entre un puente y una balsa, o entre una autopista y una ruta paralela). En el caso de los túneles subacuáticos se agrega la circunstancia del alto costo de su funcionamiento en materia de personal y equipos de control y seguridad, que constituyen un factor decisivo para justificar la contraprestación. Pero estas son circunstancias de hecho, que se dan también en otras situaciones económicas y que no tienen la virtualidad de destruir los elementos jurídicos esenciales, fuente y causa.

La utilización de estas obras presenta características muy similares a la utilización de las obras e instalaciones portuarias. En ambos casos actúan dos factores que han confundido la mayoría de los análisis doctrinales: a) la naturaleza de los *bienes públicos* que tienen los inmuebles donde se realizan esas obras e instalaciones, b) la existencia de obras artificiales realizadas para satisfacer necesidades económicas del transporte.

Ya vimos que esta naturaleza jurídica no implica necesariamente la gratuidad de su uso (*supra*, II/6.); incluso hay obras que se realizan sin utilizar bienes públicos, por ejemplo, el trazado de grandes rutas que se construyen en tierras que se expropián a los particulares, o el caso de los puentes que no afectan el uso de las aguas. Debe señalarse además, que la esencia del problema actual no es ese —uso del bien público *stricto sensu*—, sino el de la remuneración por utilización de obras artificiales, y de maquinarias y equipos instalados en aquellos bienes para dotarlos de utilidad o aumentar la pequeña o nula utilidad que ellos tienen en su estado natural.

5. Competencia para establecer peajes

Debe reconocerse, no obstante, que la realización de esas obras sujetas a peaje, puede afectar aspectos importantes de la vida social, entre ellos la libertad de circulación de personas y bienes, lo que acentúa la importancia de su regulación constitucional o legal (*supra*, II/4.B.4.)⁵⁵. Un mínimo que parece indispensable para proteger ese derecho constitucional, es el de que la ley establezca concretamente en qué casos la administración podrá percibir peajes.

6. Estacionamiento en las ciudades

Por último y siempre dentro de una consideración general del problema, debe tenerse presente que la utilización de las vías de comunicación por los particulares puede dar lugar a otras prestaciones de diferente naturaleza. Así, por ejemplo, puede admitirse que la exigencia de una prestación a las personas que estacionen vehículos en la vía pública con finalidad de restringir ese estacionamiento y sin proporcionar ningún servicio correlativo, sea considerada un tributo;

⁵⁵ El peligro varía según el tipo de obras y bienes y las circunstancias de hecho. La circulación en las grandes rutas y canales presenta indudablemente caracteres diferentes a la circulación por las vías urbanas y en cada una de ellas existen diferencias según las modalidades de la utilización, algunas de las cuales deben considerarse como un derecho no susceptible de limitación.

el mismo hecho podría constituir una infracción pasible de sanción si existiera una norma que prohibiera el estacionamiento; también podría ser un precio si el estacionamiento se hiciera efectivo en lugares o zonas dotadas de instalaciones especiales y con personal de vigilancia⁵⁶.

7. Conclusiones doctrinales

Resumiendo las precedentes consideraciones formulamos las siguientes conclusiones.

1°. Desde el punto de vista jurídico, las cantidades que pagan los particulares por la utilización de las obras de vialidad e hidrografía, destinadas a la construcción, conservación y mejoramiento de estas, no tienen naturaleza tributaria, constituyendo la remuneración de los servicios económicos recibidos por los usuarios. En consecuencia, deben ser calificados como precios en sentido genérico.

2°. En virtud de su naturaleza jurídica no es necesario que dichas contraprestaciones sean fijadas por ley, no obstante lo cual y atendiendo a la trascendencia social y económica de la utilización de esos bienes, es aconsejable que la constitución o la ley regulen en cierto grado en qué casos y en qué medida la administración podrá reclamar una remuneración.

3°. La ley aparece como necesaria para la determinación de los casos en que la obra estará sujeta al pago de una contraprestación, pues debe admitirse que, por regla general, ese pago constituye una limitación indirecta de la libertad de circulación; el derecho al uso de las vías de comunicaciones es de principio —pero no elemento esencial—, y como todos los derechos, limitable por ley fundada en razones de interés general, principio que, además del apoyo que pueda encontrar en los textos constitucionales, está en armonía con la tradición política, social y económica del Estado contemporáneo.

4°. De esta manera se evita el riesgo de que la administración a título de *peaje-precio* para financiar la construcción de una obra exigiera un *peaje-impuesto* por el solo hecho de circular por una vía natural o por una obra ya financiada con anterioridad o por otros medios.

5°. Considerando la experiencia nacional y extranjera, debería reconocerse que las bases para determinar las tarifas, el destino de las recaudaciones y la limitación de la cuantía al costo de construcción, conservación y mejoramiento de la obra respectiva, fueran establecidos por la ley para asegurar que los fundamentos jurídicos actuales del instituto, especialmente su carácter conmutativo, no sean desvirtuados por la administración en su característico afán de aumentar los ingresos, en perjuicio de un usuario sin mayores medios de negociación propios.

8. Derecho nacional

A partir de 1952, nuestra legislación incorporó el peaje como medio de financiación de rutas y puentes. Las soluciones legislativas fueron diversas como

⁵⁶ G. GIACOBELLI, "Il parcheggio (e la sosta) degli autoveicoli nei rapporti pubblicistici e nella teoria della utilizzazione delle strade soggette al regimen della demanialità", en *Studi in onore de A. D. Giannini*, Milano, Giuffrè, 1961, pág. 671.

consecuencia de las discrepancias sobre la conveniencia y la naturaleza jurídica del instituto⁵⁷.

En un primer momento el recurso fue creado para obras determinadas; construcción del puente frente a Mercedes, extendido luego a otros puentes⁵⁸ y reconstrucción de la carretera Montevideo-Colonia⁵⁹. El producto de la recaudación estaba afectado al rescate de las deudas autorizadas por las respectivas leyes y al reintegro de los adelantos efectuados por rentas generales y cesaba con el cumplimiento de esas obligaciones.

En 1961, el recurso integra el "Tesoro de Obras Públicas" e incidentalmente, al igual que en la ley de 1952, se le califica de *impuesto*⁶⁰. Solución similar, aunque más detallada, es la contenida en la ley núm. 13.297, de 3, XI, 1964, que establece los puestos en donde se cobrarán peajes, las tarifas y las exenciones. Dispone además en su art. 2º, que el producto del peaje "estará destinado exclusivamente al mejoramiento y conservación de las rutas y puentes en donde se aplica el mismo"; en el art. 5º establece que "el ejecutivo deberá elevar anualmente a la A. G. un estado de los resultados de la aplicación del derecho de peaje, determinando la recaudación y su destino".

Estas leyes tienen como características jurídicas comunes destacables: a) que *establecen expresamente* en qué obras se percibirá peaje; b) *fijan la cuantía de este*, y c) *prescriben el cese de la prestación cuando el costo de la obra o de la deuda emitida ha sido cubierto*. Estas características unidas a la calificación legal de *impuestos*, permite sostener que hasta entonces predominó la opinión favorable a la naturaleza tributaria, o sea, del llamado *peaje-impuesto*.

Esa posición varió con la ley núm. 13.637 de 21, XII, 1967. Con el título "Tarifa de peaje" en su art. 218 *faculta al poder ejecutivo "para fijar la tarifa de peaje a que se refiere la ley núm. 13.297..."*, agregando que "a partir del momento en que el poder ejecutivo haga uso de la autorización precedente quedará derogado el art. 2º de la mencionada ley. Debe entenderse, pues, que el legislador optó por la tesis del *peaje-precio*, solución constitucionalmente correcta a nuestro juicio, de acuerdo con la posición antes expuesta y que ha sido sostenida expresamente por el poder ejecutivo⁶¹.

⁵⁷ La bibliografía nacional sobre el punto es escasa y las opiniones vertidas en el parlamento sobre la naturaleza jurídica del instituto presentaron grandes discrepancias que se analizaron en el seminario realizado en la Facultad de Derecho en 1968, con la dirección del profesor JUAN CARLOS PEIRANO FACIO, en la cátedra se efectuaron algunos estudios estudiantiles valiosos que fueron publicados en L. J. U., t. LIX, II, págs. 31 a 46: "*Tres estudios sobre peaje*", por SANTIAGO TRUELEGUY, GUALBERTO VIERA, M. TALAMAS y JORGE VALDÉS.

⁵⁸ Ley núm. 11.838, de 4, VII, 1952, arts. 4º, 7º y 8º, ley núm. 12.463, de 5, XII, 1952; el art. 23 lo extendió a los puentes sobre el Río Negro en Paso de las Piedras y Blanquillo.

⁵⁹ Ley núm. 12.095, de 23, III, 1954.

⁶⁰ Ley núm. 12.950, de 23, XI, 1961; el art. 1º al enumerar los recursos, dice: "14. Con el producido de los peajes en rutas y puentes nacionales" y en el art. 19 se establece: "La fiscalización y recaudación del impuesto de peaje...". En el estudio de TALAMAS se resumen antecedentes parlamentarios sobre la naturaleza jurídica del peaje, los que indudablemente estuvieron influidos por los intereses políticos del gobierno y la oposición.

⁶¹ El decreto del poder ejecutivo núm. 5/968, de 3, I, 1968, que modifica las tarifas, en su parte expositiva expresa que las modificaciones "se basan en el concepto jurídico del peaje, ya que si este

Pero además introdujo otra reforma, esta sí susceptible de censura, al disponer que “también podrá el poder ejecutivo, por decreto fundado, establecer nuevos puestos de peaje, además de los autorizados por el art. 1º de la ley núm. 13.297... dando cuenta en cada caso a la asamblea general”. Esta facultad otorgada sin mayores requisitos y sin fijar criterios o límites dentro de los cuales deberá actuar el ejecutivo, puede considerarse inconstitucional, pues, como ya hemos visto, el establecimiento de peajes puede constituir, en algunos casos, una limitación a la libertad de circulación, lo que, obviamente, es materia reservada a la ley.

Los peajes de los puentes sobre el Río Uruguay fueron organizados de acuerdo con las condiciones establecidas por el B. I. D. en su calidad de financiador de las obras; entre ellas, que su rendimiento fuera “suficiente para cubrir, por lo menos, los gastos de operación y mantenimiento...”. En los convenios con Argentina de 1967 y 1968, se encomendó a la Comisión Mixta (Compau) la proposición de las tasas de peaje, que deberían cubrir como mínimo “la amortización del costo de las obras dentro de los plazos de financiación obtenidos y los de mantenimiento, conservación y servicio de la vinculación vial durante su amortización y utilización futura”. No hay una determinación de la naturaleza del peaje, pero surge claramente su carácter exclusivamente retributivo. El término *tasa* está utilizado como sinónimo de *alcuota* , o de *tarifa* . Por otra parte, hay también en ambos documentos una relación clara entre el rendimiento del peaje y el costo de la obra.

La evolución más destacada del sistema de peaje se produce con la realización de las obras de ampliación de las rutas 10 y 12 (Interbalnearia) en régimen de concesión a partir del 19, XII, 1994, resuelto por el poder ejecutivo de acuerdo con lo dispuesto por el *decr.-ley 15.637* y considerando que “el peaje es una tarifa por lo que no corresponden exoneraciones de carácter fiscal”. Prescindiendo de la utilización errónea del término *tarifa* , la resolución acierta al negar el carácter tributario del peaje.

El régimen de concesión implica negar a este peaje el carácter de ingreso público (*supra*, 7.D.4.). El Estado debe intervenir solamente en los términos establecidos en el art. 50 de la Constitución en lo que respecta a la homologación de las tarifas. El ingreso pertenece al concesionario que deberá asumir el *alea* de ganancia o pérdida. Desde el punto de vista del usuario la naturaleza de su prestación no se modifica; aunque su cuantía se vea alterada por el agregado del I. V. A. dispuesto por la administración.

Por consiguiente y con las reservas sobre el alcance de la derogación del art. 2º de la ley de 1964 y sobre la facultad del poder ejecutivo de establecer nuevos puestos de peaje, entendemos que la legislación vigente se adapta a las concepciones contemporáneas del instituto y a nuestro ordenamiento jurídico.

es un precio y el usuario que lo paga tiene una ventaja económica por su uso y dicho uso es voluntario no se justifican tarifas diferenciales para cada puesto que no difieren de la longitud y calidad del pavimento...”. El criterio fue mantenido en la siguiente modificación del *decr. 211/69*, de 29, IV, 1969. Es interesante destacar que con la misma fecha, con el mismo criterio se modificaron las tarifas para el servicio de balsas de la Dirección de Hidrografía, lo que pone de relieve la identidad económica y jurídica de ambas situaciones. Igualmente en la siguiente elevación de los peajes establecida por *decrs. 559/970*, de 10, XI, 1970.

8. SERVICIOS DE COMUNICACIONES

A) Doctrina

Los servicios de correos, telégrafos, teléfonos y similares han sido objeto de especial consideración por la doctrina financiera y en algunos de ellos, especialmente el de correos, las discrepancias sobre su naturaleza jurídica son importantes. La doctrina tradicional, principalmente la económica, suele calificar las contraprestaciones de los usuarios como tasas, dando al respecto los más variados fundamentos y subrayando el carácter predominantemente retributivo del servicio recibido, característico de los precios⁶².

No obstante, debe señalarse que la calificación como precios cuenta con ilustres antecedentes doctrinales. Así, por ejemplo, JÈZE admite que las tarifas postales podrían ser establecidas y modificadas por decretos, ya que no se trata de impuestos o tasas propiamente dichas aunque por razones de interés general sean fijadas por ley⁶³. LEROY BEAULIEU, sostiene que "*ce sont plutôt de 'fees' ou de 'prices', rémunération d'un service rendu que des impôts à proprement parler*"⁶⁴. SELIGMAN, asimila los correos, telégrafos y teléfonos con los ferrocarriles y el suministro de agua, gas y energía eléctrica, todos ellos "*monopolios económicos*" retribuidos mediante "precios públicos"⁶⁵. TANGORRA y GRIZIOTTI incluyen las tari-

⁶² Sobre el servicio de correos en general y su evolución histórica véase B. GRIZIOTTI, "Le entrate postali e le finanze dello Stato", en *Studi di scienza e diritto finanziario*, t. I, Milano, Giuffrè, 1956, pág. 375; V. TANGORRA, ob. cit., págs. 440 a 479, que lo estudia dentro del capítulo "Empresas públicas"; P. LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, t. I, cap. XII, 7^{me} éd., Paris, Guillaumin, 1906, págs. 652 a 685; G. JÈZE, ob. cit., donde trata el tema dentro de la sección "Étude des principales exploitations commerciales et industrielles d'État", núm. 7, págs. 652 a 674. Sobre la naturaleza jurídica de las prestaciones de los usuarios las opiniones son muy imprecisas; la doctrina y la legislación española los califica sin vacilaciones como tasas (ley de reforma tributaria, arts. 214 y 219; Véase *Ley de reforma del sistema tributario*, publicación del Ministerio de Hacienda, págs. 145 y 214; A. OLIART, "Tasas y exacciones parafiscales", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, 1961, pág. 667; G. AHUMADA, ob. cit., t. I, pág. 204, considera que para los correos, "el sistema de las tasas consulta los intereses de la colectividad y la dosis de beneficio del usuario". En los servicios telegráficos y telefónicos "los precios que todavía cobran, tanto el Estado como los particulares, se acercan a los de la economía privada... pero todo hace prever que en un futuro muy próximo evolucionarán hacia los precios de la economía pública". J. E. AZZINI, "La fuente de la obligación tributaria en las tasas", en *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, 1954, pág. 401, no tiene dudas sobre la naturaleza de tasa, aunque señalando las discrepancias doctrinarias; E. R. A. SELIGMAN, ob. cit., t. II, pág. 165, considera que puede haber tasa o precio según la cuantía de la tarifa; DE VITI DE MARCO, ob. cit., págs. 73 y 84, donde desarrolla con especial referencia a este servicio, su teoría del *preciotasa*.

⁶³ G. JÈZE, ob. cit., págs. 78 y 664, aunque expresando que no existe un contrato entre administración y usuario.

⁶⁴ P. LEROY-BEAULIEU, ob. cit., t. I, pág. 685, incluyendo en esta concepción al uso de las vías de comunicación y puertos.

⁶⁵ E. R. A. SELIGMAN, ob. cit., págs. 163 y ss.: "le droit payé par l'individu est donc un prix, mais ce n'est plus un prix quasi-privé, c'est maintenant un prix public", justificando su preferencia por este término (*public-price*) sobre el de "rate" o "toll" utilizados por otros autores (pág. 164). Al referirse a las tarifas fijadas por debajo del costo, llega a la conclusión desconcertante de que "*el derecho percibido se transforma en tasa*".

fas postales como *correspettivi* de los servicios prestados por empresas públicas, considerándolos dentro de la categoría de “precios públicos” y distinguiéndolos claramente de las tasas y los tributos en general⁶⁶.

Dentro del campo del derecho tributario contemporáneo, la posición más aceptada en favor de una posible clasificación como tasa es la de GIANNINI⁶⁷ coincidente en términos generales con la de BERLIRI⁶⁸, y compartida *en principio* en nuestro medio latinoamericano por GIAMPIETRO y GIULIANI, aunque con criterios propios que los llevan a conclusiones diferentes a las de aquel. Así, por ejemplo, el primero considera que en el derecho positivo uruguayo los ingresos correspondientes a los servicios postales “*son manifestamente precios*, de conformidad con su estructura, fundamento, causa y elementos que le conciernen...”⁶⁹ y el segundo, que reiteradamente destaca el carácter tributario y el origen legal de las tasas, no incluye entre estas los ingresos retributivos del servicio de correos⁷⁰. MAURICE DUVERGER les llama también *taxes* pero adjudicando al vocablo en este caso, un significado equivalente al de “precios”⁷¹.

⁶⁶ V. TANGORRA, ob. cit., pág. 450; B. GRIZIOTTI, *Le entrate postali...*, ob. cit., “Classificazione delle pubbliche entrate”, en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1949, págs. 229 y 232.

⁶⁷ La distinción entre precio público y tasa, sencilla “desde el punto de vista general y abstracto, no es fácil de resolver en los casos concretos” especialmente en “el ejercicio estatal de la actividad industrial”. A su juicio “no existe un elemento material de diferenciación al cual pueda atribuirse una influencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de dichas relaciones. Este carácter debe ser extraído, esencialmente, de la manera en que la relación está disciplinada por la legislación, teniendo en cuenta sobre todo su desenvolvimiento histórico”.

Esa investigación puede facilitarse, considerando los elementos materiales propuestos por las teorías criticadas, que pueden constituir indicios de la reglamentación pública o privada de la relación.

De acuerdo con estas ideas, clasifica los *proventos ferroviarios* como precios, porque han mantenido en sus líneas fundamentales la regulación jurídica que tenían en la industria privada.

En cambio, las entradas del *servicio postal* deben a su juicio clasificarse como tasas, por el carácter público que reviste aquel y por el tiempo que hace que pertenece al Estado en casi todos los países del mundo. Estas características lo han apartado del derecho privado, que en la actualidad está “totalmente disciplinado por leyes inderogables por las partes y que constituyen la fuente directa e inmediata de sus obligaciones”; A. D. GIANNINI, *Instituciones...*, ob. cit., págs. 54 y ss., *I concetti...*, ob. cit., págs. 111 y ss.

⁶⁸ “In numerosi altri casi, invece, il decidere se si tratta di rapporti di tassa o dei vero proprio contratto può dar luogo a gravi incertezze; è quanto avviene per il servizio postale, per gli usi eccezionali di beni demaniali... In questi casi tutto dipende dall'esame delle norme di diritto obbiettivo que regolano tali rapporti... e tale indagine... offre soventi argomenti molto più validi e decisive de quelli che si volgono desumere da principi astratti, più o meno teorici”. A. BERLIRI, *Corso...*, ob. cit., págs. 64 y 65.

⁶⁹ La coincidencia teórica con GIANNINI surge claramente de estos pasajes: “No sostengo que los servicios de comunicación... siempre originan tasa... El solo hecho de ser el Estado quien los dispensa, no es lo que asigna, ni determina la naturaleza del devengo, sino que ello depende de su principio informador de su fundamento legitimante, o causa jurídica” (pág. 607). “Por consiguiente... habrá de procederse a un examen minucioso de la legislación respectiva...” (pág. 608).

⁷⁰ C. M. GIULIANI, clasifica las tasas en distintos grupos casi todos ellos de carácter jurídico-administrativo, con algunas limitadas excepciones en materia de servicios portuarios, como las de almacenaje y *güinche* de indudable naturaleza económica.

⁷¹ M. DUVERGER, *Finances publiques*, ob. cit., “Un problème assez délicat se pose, quant a la distinction des revenus des services publics industriels et des ressources produites par les taxes

B) Nuestra opinión

De acuerdo con el principio general que consideramos aplicable, estos ingresos son típicamente precios, ya que constituyen siempre las retribuciones de servicios demandados por el usuario, en virtud del valor económico que contienen y de la consiguiente satisfacción de necesidades de aquel. En consecuencia, la fuente jurídica es siempre el acuerdo de voluntades manifestado por medio del consentimiento del obligado a su pago y su causa jurídica es la ventaja o provecho que la prestación del Estado le proporciona al usuario.

La circunstancia de que la libertad de negociación esté particularmente restringida en este caso, no hace desaparecer esos elementos esenciales para caracterizar la obligación, al igual de lo que sucede en tantos otros contratos de la vida contemporánea. Por su parte, las características de la organización legal del servicio relacionadas con los intereses públicos que éste involucra y que lo diferencia de las actividades privadas, podrán manifestarse en su organización administrativa, en la reducción de las tarifas y otros aspectos que influyen en su mayor difusión, "pero no en la conversión de la obligación convencional en obligación legal, ni en la modificación del fundamento o causa jurídica de la obligación".

La caracterización como precio es prácticamente unánime en lo que concierne a los servicios telegráficos y telefónicos y no se percibe cómo la especial organización del servicio de correos para atender mejor los fines públicos perseguidos, puede alterar la esencia jurídica del negocio.

La solución que preconizamos es sin duda la más adecuada si se eliminan como elementos característicos de las tasas, la demanda del usuario y la ventaja que a este le proporciona el servicio, restringiendo el instituto a las obligaciones impuestas unilateralmente por el Estado para el funcionamiento de servicios jurídicos y no patrimoniales⁷². Por eso no es de extrañar que en Brasil, especialmente a raíz de la reforma constitucional de 1967 se considere que los ingresos por prestación de servicios postales constituyen precios y no tasas⁷³.

administratives" (pág. 85) las que para el autor tienen tres sentidos diferentes: "Dans un second sens la taxe est le prix acquitté par l'utilisateur d'un service public non industriel en contre partie des prestations ou avantages qu'il retire de ce service: ainsi l'affranchissement des correspondances est une *taxe postale*...". terminología que no coincide con la del derecho positivo francés, que las denomina: "rémunérations pour services rendus" (pág. 87). (Los subrayados nos pertenecen).

La discrepancia con este autor es una cuestión de palabras, pues sobre la substancia existe acuerdo con los sostenedores de la denominación de "precio".

⁷² M. S. GIANNINI, "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1957, págs. 20 y 21. "... per le tariffe postali prevalente è l'opinione che si tratti di tasse. Ma in realtà non vi è nessuna ragione a suffragio di essa, stante che la prestazione del servizio postale non si esprime in un atti amministrativo di nessuna specie".

⁷³ B. RIBEIRO DE MORALES, "A taxa no sistema tributário brasileiro", São Paulo. *Revista de Direito Tributário*, 1968, págs. 11 y 62. Incluye la "Taxa postal ou taxa do correio", dentro del Grupo de "Preços exigidos como 'taxas' federais", siendo en realidad un precio público, aunque no exista una explotación industrial y comercial: ALIOMAR BALEIRO, *Uma introdução...*, ob. cit., págs. 136 y 137.

C) Derecho nacional

En nuestro derecho la opinión predominante es la de que las tarifas postales no son tributos, conclusión confirmada por la aceptación constante de que ellas se fijen por resolución de la administración.

La ley 5.356, de 16, XII, 1915, que reorganizó los servicios de correos, telégrafos y teléfonos se refirió a los ingresos respectivos utilizando indiscriminadamente los términos tasas, rentas, portes, precios. El art. 14, núm. 7, confió al consejo directivo del organismo la atribución de "fijar las tasas internas de los nuevos servicios que establezca" y la aplicación de "las tasas internacionales" que correspondan de acuerdo con las "respectivas convenciones o arreglos". Este sistema fue modificado por la ley 12.804, tít. XIX, arts. 363 y ss. los que fijaron directamente las tarifas de los distintos servicios de correspondencia, encomiendas, giros, transmisiones telegráficas, radiotelegráficas y por servicio télex o teletipo. Esta fijación por ley no está vinculada a la naturaleza tributaria, pues la propia ley en su art. 369 dispone que "las tarifas precedentes podrán ser modificadas por el poder ejecutivo cuando así lo aconsejen las necesidades de la explotación del servicio o por aplicación de los convenios postales internacionales y sus acuerdos, dando cuenta a la asamblea general". Se trata, pues, de un mecanismo de supervisión legislativa por razones de interés general y no la consecuencia del carácter legal de la obligación (véase *supra*, II.4.B.4.)⁷⁴.

Una ley que requiere consideración especial es la núm. 13.241, de 31, I, 1964, cuyo art. 16 creó un fondo especial para abaratar el transporte urbano de Montevideo, integrado entre otros recursos de carácter indiscutiblemente impositivo, "con el producido de... d) la duplicación de las tasas de correo..."⁷⁵. Indudablemente se trata de un impuesto, que debe ser calificado como de indirecto. El legislador aprovecha la oportunidad de la prestación de un servicio para establecer un impuesto que financieramente se superpone al precio que paga el usuario⁷⁶.

⁷⁴ En contra J. E. AZZINI, "La fuente de la obligación tributaria en las tasas", en *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, vol. IV, 1954, pág. 401, artículo en el cual partiendo de la base indiscutible de que las tasas por su naturaleza tributaria deben ser fijadas por ley, llega a la conclusión de que las tarifas de correos, telégrafos y radiocomunicaciones "no pueden ser modificadas sino por el parlamento, por cuanto se trata de tasas". Para llegar a esta conclusión se apoya exclusivamente en "nuestra estructura presupuestal" reconociendo que "la doctrina no es totalmente coincidente al respecto".

⁷⁵ La ley núm. 13.319, de 28, XII, 1964, art. 38, dispuso que los tributos establecidos en los apartados c) y d) de la disposición citada, "tendrán carácter permanente y a partir del 1º, I, 1965 se destinarán a rentas generales".

⁷⁶ Conforme M. S. GIANINI, *I proventi...*, ob. cit., pág. 19 "Possono, in diritto positivo, darsi dei casi in cui l'ente pubblico, nel prestare una sua attività e nel ricevere il corrispettivo, imponga e percepisca un tributo, che sarà un'imposta indiretta (non è da ipotizzare una tassa, in mancanza del provvedimento amministrativo o giurisdizionale). Con più precisione il legislatore utilizza la prestazione del bene o del servizio da parte dell'ente per imporre e riscuotere un'imposta indiretta che viene pagata insieme al corrispettivo".

9. SEGUROS OBLIGATORIOS

La aparición de los seguros obligatorios ha planteado problemas en cuanto a la naturaleza jurídica de las primas, especialmente cuando el seguro debe concertarse con un organismo del Estado que actúa con carácter de monopolio. El problema se plantea en todos aquellos negocios jurídicos en los cuales la ley impone al particular la obligación de demandar el servicio estatal monopolizado (véase *supra*, II/4.B.4.)⁷⁷.

En nuestro país el caso se ha planteado con motivo de la sanción de la ley núm. 12.949, de 23, XI, 1961, sobre seguros obligatorios en materia de accidentes de trabajo, riesgo este que estaba incluido en los monopolios detentados por el Banco de Seguros del Estado⁷⁸.

⁷⁷ Ya hemos visto que en los casos en que la prestación al particular es efectuada en régimen de monopolio, debe distinguirse entre la supresión del derecho de los particulares a desempeñar esa actividad y la atribución de esta en forma exclusiva a un órgano estatal, por una parte, y por otra, la naturaleza jurídica de las prestaciones de los consumidores y usuarios. Siempre que haya una limitación de la libertad de trabajo, comercio o industria será necesaria una ley; una vez establecida esta limitación en forma lícita se pasa al segundo problema: fijación de las prestaciones a cargo de los usuarios, la que deberá practicarse por los medios que el derecho establezca expresamente y en su defecto, considerando la naturaleza jurídica de dichas prestaciones.

Cuando el derecho impone la obligación de contratar (con un ente público o una persona de derecho privado) es evidente que estamos también frente a una limitación de un derecho individual, en este caso la libertad de contratación, que, por lo tanto, requiere ley formal; pero esta limitación no afecta el carácter bilateral y oneroso del negocio jurídico, ni altera la naturaleza jurídica de las contraprestaciones a cargo del usuario o consumidor, especialmente su fundamento o causa jurídica, que sigue siendo la "ventaja o provecho" recibido. En el mismo sentido se expresa M. S. GIANNINI, en su ya citado estudio *I proventi...*, en el que dice que en esta figura frecuente en el derecho positivo la ley impone "*non una prestazione pecuniaria, ma l'obbligo di avvalersi di una prestazione di enti pubblici, dalla quale poi la contraprestazione pecuniaria deriva come logica conseguenza...*", "*l'oggetto della norma di legge non è l'imposizione di una prestazione pecuniaria, ma la privazione parziale... di un diritto o di una facoltà dell'amministrato...*" (ob. cit., pág. 24).

En contra BALEIRO, para quien "*un precio público, como el pagado por suministro de agua*", p. ej., "*pode ser transformado juridicamente em taxa, se a lei torna compulsorio e seu uso*", criterio este que habría sido aceptado por la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal, pronunciamiento en el que presumiblemente ha influido la opinión del autor que a su vez integra dicho cuerpo (*Uma introdução...*, ob. cit., pág. 141).

⁷⁸ En esta organización legislativa se registra una verdadera escala de limitaciones:

1°. La ley 3935, de 27, XI, 1911 y su modificativa 7975, de 19, VII, 1926 declaró monopolio del Estado los seguros cubriendo este riesgo.

2°. La ley 10.004, de 28, II, 1941 (art. 11) impuso al Estado, los municipios, entes autónomos y servicios descentralizados la "obligación de asegurar" a las personas a su servicio contra este riesgo en el Banco de Seguros del Estado... La ley 12.949, de 1961, mantuvo esa obligatoriedad y la extendió a los patronos en general. Ambas leyes imponen en realidad dos restricciones: a) la obligatoriedad del seguro, y b) la necesidad de asegurar en el Banco de Seguros del Estado.

3°. La ley de 1961, impuso al Banco restricciones en cuanto a la fijación de las primas, establece las bases para su cálculo, limita sus utilidades (art. 26) y determina el destino de estas (art. 27).

4°. La ley 16.074, de 10, X, 1989, ratificó y amplió las restricciones. Entre estas debe mencionarse especialmente la limitación del "beneficio que no podrá ser mayor del 10% de las primas totales percibidas en esta cartera" (art. 87).

5°. La ley 15.851, de 14, XII, 1986, art. 91, modificado por la ley 16.170 (art. 322), extendió el campo de aplicación de estos seguros obligatorios al transporte colectivo de pasajeros terrestre de

La constitucionalidad de esta ley fue impugnada, invocándose que dichas primas constituyen prestaciones pecuniarias no consentidas por el obligado y que le son impuestas como consecuencia del nuevo régimen. Se sostuvo que ellas deben clasificarse dentro del grupo de *contribuciones* a que se refiere el art. 85, inc. 4° de la Constitución. En consecuencia, la cuantía de las primas tendría que ser fijada por ley, siendo inconstitucionales las disposiciones que facultan al Banco de Seguros para fijarlas. La Suprema Corte rechazó el recurso sin pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de la prima en estos casos. Apoya su fallo en el argumento de que “la competencia de la asamblea general para establecer las contribuciones lo son para “cubrir los presupuestos...” y “la prima nada tiene que ver con el presupuesto...”, de ahí extrae la conclusión de que la determinación de su cuantía “no requiere una especial voluntad parlamentaria” no pudiendo hablarse por lo tanto de “delegación de facultades legislativas”⁷⁹.

En consulta que nos fuera formulada por el banco desarrollamos la fundamentación que sintetizamos a continuación⁸⁰.

Al enfocar este problema existe la tendencia a considerar que estas prestaciones tienen que responder necesaria e íntegramente a las características de los precios o de los tributos, tal como se encuentran organizados en el derecho vigente.

Es indudable que las primas de los seguros obligatorios con carácter de monopolio estatal no reúnen todos los elementos típicos de los precios del derecho comercial común. Especialmente no aparecen en forma clara el elemento consentimiento y el consiguiente concurso de voluntades como fuente de la obligación. Pero de esta observación no debe deducirse que necesariamente deban ser tributos.

personas en servicios nacionales, departamentales, internacionales y de turismo. En el dect. -regl. 787/87, 29, XII, 1987, se hace referencia a la resolución del Banco de Seguros y establece inicialmente y en forma provisoria la prima en el “0,4% de los recaudado por pasajes”. El incumplimiento por parte de la empresa prestataria del servicio de transporte está sancionada con multas que, de acuerdo con el art. 18 de la reglamentación, pueden ser aplicadas por “las autoridades policiales, de la Dirección General de Transporte del Ministerio de Transporte y Obras Públicas, aduaneras y del Banco de Seguros.

6°. La ley 16.426, de 14, X, 1993, que derogó los monopolios del Banco de Seguros, exceptuó el riesgo de accidentes de trabajo.

⁷⁹ El patrocinio del actor estuvo a cargo de JUSTINO JIMÉNEZ DE ARECHAGA.

La sentencia de la S. C. J. núm. 63, de 10, VI, 1964, Reyes (redactor De Gregorio Bouza, Siemens Amaro, Pi, en L. J. U., t. 49, 1964, núm. 6233) fue seguida de otras confirmatorias recaídas en otros juicios en que se discutía el mismo problema. La tesis de la sentencia es indudablemente débil. Aunque las primas que percibe el Banco de Seguros no estén comprendidas en la norma del art. 85, num. 4, de la Constitución (en lo que estamos de acuerdo), ello no resuelve el problema planteado por los accionantes. La tesis de la Corte llevaría a la conclusión de que podrían imponerse obligaciones mediante decreto, si el producto de estas no está destinado al presupuesto del Estado. En realidad los problemas eran: a) si la creación de obligaciones tributarias requiere ley formal, aun en ausencia de un texto constitucional expreso; b) si las primas de los seguros obligatorios, son o no tributos.

⁸⁰ Publicada conjuntamente con la sentencia citada en la nota anterior.

No son tributos porque estos son obligaciones establecidas unilateralmente por el Estado en cuanto se verifica el presupuesto de hecho previsto en la ley en ausencia de la cual no existe obligación. En el caso de que estos presupuestos estén vinculados a una actividad del Estado (como sucede en las tasas y las contribuciones) dicha actividad responde al principio de la *gratuidad*; es decir, deben ser desarrolladas sin exigir prestaciones correlativas *salvo que una ley las establezca expresamente*. Nadie está obligado, por aplicación de principios jurídicos, a contribuir a la financiación de esas actividades estatales y por lo tanto la administración carece de facultades para reclamar una remuneración.

Las primas de los seguros obligatorios no reúnen esas características. Desde el punto de vista jurídico, participa fundamentalmente de la característica de los precios. Es una contraprestación correlativa a la prestación que realiza el banco al asumir el riesgo. Si bien las primas en estos casos especiales no reúnen todos los requisitos de los precios, conservan sus características fundamentales, por constituir contraprestaciones cuya causa jurídica se encuentra en la "ventaja o provecho" proporcionada al obligado por la prestación efectuada por el asegurador.

En estos seguros, como en todos los casos de prestación por el Estado de servicios con contenido económico, es decir, de servicios que representan una utilidad para quien los recibe, el principio no es la gratuidad, sino la *onerosidad*. La obligación de pagar la prima reconoce su causa jurídica, como dijimos, en la ventaja o provecho que le proporciona al obligado la prestación de la contraparte. Al concertarse el seguro (obligatorio o no) el asegurado se ve liberado de la obligación de indemnizar en caso de accidente. Esa responsabilidad se transfiere al banco. En consecuencia el *principio jurídico* aplicable es el de que esa transferencia de responsabilidad debe ser remunerada.

Para la más clara comprensión del problema se pueden distinguir tres aspectos perfectamente individualizados desde el punto de vista jurídico constitucional y tributario: primero, la exigencia de contratar el seguro; segundo, la obligación de celebrar el contrato con el ente monopolizador, y tercero, la fijación de la prima por este.

La obligatoriedad del seguro constituye indiscutiblemente una limitación de los derechos individuales, que como tal requiere una ley formal fundada en razones de interés general. Su implantación en el caso de los accidentes de trabajo, encuentra amplia justificación en razones superiores de conveniencia social. Esta limitación al derecho de la libertad de contratar se encuentra en estos casos, precisa y correctamente legislada y, por otra parte, su constitucionalidad no ha sido cuestionada.

La obligación de celebrar el contrato con determinado asegurador, en este caso el ente monopolizador, es una consecuencia de la existencia del monopolio y, por lo tanto, presenta las mismas características del caso precedente.

Es después de creada la obligación de concertar seguros que surge el problema relativo a la naturaleza jurídica de la prima. Si se acepta la constitucionalidad de la obligación de asegurar en las condiciones vistas, debe admitirse, *como consecuencia necesaria*, que el asegurado está obligado a pagar la prima, *aunque no*

exista ley que expresamente así lo establezca. En la legislación vigente esa obligación correlativa se encuentra prevista, no solo en cuanto a su procedencia, sino también en cuanto a las limitaciones del asegurador en la fijación de su cuantía, operación sujeta a minuciosos condicionamientos y limitando el beneficio al 10% del total de las primas de la cartera. Son restricciones que cumplen ampliamente el riesgo de arbitrariedades por parte del Banco de Seguros.

Por lo tanto, los problemas de ilegitimidad, podrían ser o la inconstitucionalidad del monopolio y de la obligación de contratar con un asegurador determinado, o la ilegalidad de una prima que no respetara las limitaciones legales. Esta última hipótesis se presentó en las tarifas del *Diario Oficial* que se analizará en el numeral siguiente.

Acercas del punto segundo, la fundamentación de quienes sostienen su inconstitucionalidad, se basa en las diferencias jurídicas que existirían con el primero. La doctrina, e incluso quienes impugnan la constitucionalidad de esta ley, admiten que la sola existencia de la obligatoriedad de contratar no convertiría a las primas en contribuciones. Estas se configuran por la circunstancia de estar monopolizadas por una institución estatal. La argumentación es viciosa; la naturaleza de la prestación y la fuente jurídica de la misma no varían por la circunstancia de que el asegurado tenga posibilidad de elegir entre uno u otro asegurador, o de que el asegurador sea una institución del Estado o una institución privada. *La obligación de concertar el seguro es la misma en todos los casos y en todos ellos surge por igual la obligación correlativa de pagar la prima equivalente a la transferencia de la responsabilidad al asegurador.*

El problema de la protección de los asegurados ante posibles arbitrariedades del asegurador (público o privado) es un problema distinto que encuentra su solución en la limitación de las facultades del asegurador de fijar la prima. La libertad que normalmente tienen estos en el derecho comercial común, debe ser restringida por razones de justicia a fin de no someter a los asegurados al arbitrio de su contratante obligatorio (*supra*, II/4.B.4.). Es más, la imposición legal de las condiciones del contrato y de la limitación del beneficio encuentra un campo más propicio cuando el asegurador es un órgano estatal; tales condicionamientos en un contrato con un asegurador particular podrían muy bien ser tachados de inconstitucionales.

Aunque las primas de los seguros obligatorios monopolizados por el Estado no reúnan todos los requisitos que el derecho vigente normalmente exige para la configuración de los precios, especialmente el que se refiere al libre acuerdo de voluntades, esta circunstancia no las excluye del grupo de las prestaciones que reconocen como causa jurídica la ventaja o provecho que le proporciona al obligado la prestación de la contraparte, y por lo tanto es aplicable el principio jurídico de la onerosidad. La situación de inferioridad del asegurado en cuanto a las tratativas sobre determinación de las primas, se da en los hechos —como lo señala GAMARRA⁸¹— incluso en los contratos con compañías privadas y posiblemente con efectos más gravosos para el asegurado.

⁸¹ Ob. cit. en *supra*, II/4.B.4.

Se trata de nuevas figuras contractuales que no encuadran exactamente dentro de los institutos jurídicos preexistentes y envejecidos, resultantes de necesidades y conceptos que la vida contemporánea ha modificado sustancialmente. Esta transformación del derecho es uno de los rasgos fundamentales de nuestro siglo, especialmente en cierto tipo de relaciones, como son las que se refieren al derecho laboral y al derecho financiero en este problema de los seguros obligatorios. Una de las características del derecho contemporáneo es precisamente la de perseguir finalidades sociales de proteger al trabajador, en este caso por accidentes de trabajo. Si estas exigencias del nuevo derecho no encuadran exactamente dentro de los institutos jurídicos preexistentes, el intérprete debe solucionar los problemas recurriendo a los principios que estén más en armonía con la esencia de las nuevas normas jurídicas (C. T. U., art. 5°).

Siguiendo este criterio las primas de los seguros obligatorios, no son impuestos; por el contrario, son una especie dentro del género de las contraprestaciones inherentes a los negocios jurídicos onerosos. En consecuencia, no es necesaria la ley para fijar la cuantía de la obligación.

Nuestra regulación legal en materia de seguros por accidentes de trabajo contempla adecuadamente las preocupaciones de la doctrina respecto de los posibles abusos del monopolista.

Esta apreciación no es aplicable a la organización dada por la ley y el reglamento a los seguros obligatorios del servicio de transporte colectivo que merece objeciones jurídicas en lo que concierne a la discrecionalidad de la competencia del Banco de Seguros para la fijación de la cuantía de las primas, y en cuanto a la competencia de este y de otras autoridades administrativas para la aplicación de las sanciones. El problema se ha alterado con la ley de desmonopolización.

10. PUBLICACIONES OFICIALES

La publicidad es necesaria para la vigencia de ciertos principios jurídicos fundamentales como la seguridad jurídica y la validez de ciertos actos jurídicos. Por lo tanto, es solución corriente en el derecho comparado contemporáneo, la obligatoriedad de efectuar publicaciones en un medio impreso, en nuestro país el *Diario Oficial*, y eventualmente en periódicos particulares, sin perjuicio de otras formas de publicidad, como, por ejemplo, la inscripción en los registros públicos.

Ambos medios de publicidad tienen características jurídicas diferentes. Las publicaciones en los diarios oficiales son contratos iguales a los que deben hacerse en los medios particulares y conllevan, por lo tanto, la obligación de pagar un precio retributivo del servicio recibido; la inscripción en los registros públicos, con validez *erga omnes*, y a veces como requisito de solemnidad, es una actividad inherente al Estado, que en principio es gratuita, pero que habitualmente está gravada con una tasa.

Los precios de estas publicaciones obligatorias en el *Diario Oficial*, se rigen por los mismos principios y disposiciones que los seguros obligatorios; hay obligación de contratar y además de contratar con un determinado órgano estatal.

La similitud fue observada por SHAW en su ponencia a la XV Jornada del I. L. A. D. T. que le indujo a “reflexionar si no estamos en rigor ante verdaderos tributos”⁸². Por las razones expuestas detenidamente en *supra*, II/ 4.B.4. y II/9. no nos cabe duda de que las cantidades que se pagan al órgano oficial son precios, así como las que se pagan a los órganos particulares por el mismo concepto.

En cuanto a los posibles abusos del órgano público en su calidad de co-contratante obligatorio se plantea también la misma problemática que en los seguros obligatorios. Si aquel elude las restricciones establecidas por normas de mayor jerarquía jurídica, realiza un acto administrativo ilegal procesable ante el T. C. A. El caso ocurrió en nuestro país y fue anulado por razones de ilegalidad⁸³.

La controversia consistió en la ilegitimidad de la tarifa aplicable a los avisos de estatutos de sociedades anónimas, regulada por el poder ejecutivo en función del monto de sus capitales, en contraposición de la norma legal que establecía que aquella debía estructurarse en función de los costos de la impresión y sus anexos. El tribunal con el dictamen coincidente del procurador del Estado, entendió que este apartamiento adolecía de “flagrante ilegalidad”.

II. SERVICIOS LOCALES. MATRÍCULAS DE ENSEÑANZA Y SERVICIOS DE SALUD

A) Doctrina

Siguiendo la clasificación de los cometidos estatales propuesta por SAYAGÜES LASO, incluimos en la denominación de servicios sociales los relativos “al desarrollo de la cultura y protección de la salud pública”. Por sus finalidades diferentes de las actividades comerciales e industriales, su régimen económico financiero es también diferente; pero, al igual que estos, proporcionan servicios que tienen un valor económico que satisfacen necesidades de quien los recibe. A diferencia de los servicios inherentes al Estado, en principio gratuitos, estos servicios sociales, asumidos por razones de oportunidad o conveniencia, por lo general son prestados en régimen de concurrencia con los particulares, y así ocurre en la realidad.

De lo expuesto surge que estos servicios son en principio retribuíbles y no gratuitos. Pero, por sus finalidades sociales el derecho les da un tratamiento favorable disponiendo, ya sea su gratuidad o reclamando retribuciones reducidas,

⁸² Ob. cit. en *Revista Tributaria*, t. XVIII, pág. 472, nota 20. Con respecto a las publicaciones en el *Diario Oficial* comenta en pág. 474, la sentencia anulatoria del T. C. A. a que se hace referencia más adelante en el texto.

⁸³ Sent. del T. C. A. núm. 271 de 1986, publicada en *Revista Tributaria*, t. XIV, núm. 78, pág. 224, comentario de NELLY VALDÉS, con amplias referencias a la doctrina uruguaya, sostiene la naturaleza de precio y se analizan los aspectos procesales. Como ya se dijo, SHAW también la comenta destacando el contenido de algunos considerandos relativos a la obligatoriedad de contratar (ob. cit., pág. 474). Me parece oportuno destacar que esos pasajes se refieren a la pretensión del demandado de que el acto estaba “excluido del contralor jurisdiccional de legalidad” que el tribunal rechaza al principio del mismo considerando, diciendo que “no cabe aducir” la argumentación que a continuación resume. En cambio, en el siguiente considerando, iniciado con la expresión “como bien lo ha señalado la parte actora”, acepta la naturaleza de precio y la “flagrante ilegalidad” del acto administrativo que fijó el precio.

inferiores al costo, según las circunstancias del caso. Son precios que están incluidos en el tercer grupo de la clasificación económica, vista en *supra*, II/3., con la denominación de *precios públicos o políticos*.

Nuestro derecho contiene al respecto normas constitucionales y legales.

B) *Matrículas de enseñanza*

En materia de enseñanza, el art. 71 de la Constitución declara "de utilidad social la gratuidad de la enseñanza oficial primaria, media, superior, industrial y artística y de la educación física..." y diversas leyes así lo establecieron. Son normas que implícitamente están reconociendo el principio de la remunerabilidad. Recientemente el punto fue objeto de un confuso tratamiento con motivo de iniciativas tendientes a establecer matrículas para la enseñanza superior que culminaron con la ley 16.226, de 29, X, 1991, cuyo art. 407 faculta "a la Universidad de la República a cobrar una matrícula a sus estudiantes que se hallen en condiciones económicas de abonarla", y que establece además la obligación de informar sobre la utilización de esos recursos. Esta ley soluciona el problema de si los entes de enseñanza son competentes para establecer estas matrículas (precios, según la nomenclatura que utilizamos) por los servicios que prestan. La regla general favorable a esa competencia está en posible colisión con el texto del artículo constitucional antes citado que declara de utilidad social la gratuidad. Por lo tanto, puede interpretarse que la ley desarrolla la norma constitucional, admitiendo la remuneración con limitaciones y requisitos.

C) *Servicios de la salud*

Existen normas constitucionales que fijan los principios aplicables en su art. 44 relativo a los cometidos estatales. El inc. 2º establece el deber de todos los habitantes "de cuidar su salud así como el de asistirse en caso de enfermedad". Esa asistencia en los hechos se presta por las instituciones privadas de asistencia médica, en forma indiscutiblemente remunerada por el pago de cuotas y en menor medida por profesionales independientes mediante honorarios que, en la terminología adoptada, constituyen precios.

El mismo artículo prevé la intervención del Estado en esta materia, y establece, en texto expreso, la gratuidad de "los medios de prevención y de asistencia, tan solo a los indigentes o carentes de recursos suficientes". En consecuencia, la norma reconoce la obligación de remunerar sus servicios con carácter de principio, remuneración que en nuestro derecho constituye un precio, dadas las características del servicio.

Como el Estado en materia de salud y de higiene desarrolla actividades de otras características, por ejemplo, controles sanitarios, la financiación de estas se rigen por otros principios. El punto fue estudiado por FEDERICO BERRO, en un caso profesional que fue acogido por el T. C. A.⁸⁴. Se trataba de prestaciones esta-

⁸⁴ "Precio y tributo. Diferencias de naturaleza y de régimen", en *Revista Tributaria*, t. XIV, núm. 77, pág. 81, sent. del T. C. A., núm. 9, de 9, II, 1987, en pág. 156.

blecidas por un decreto del poder ejecutivo que establecía “derechos sanitarios para cobrar al arribo de cada avión en el Aeropuerto Nacional de Carrasco por Sanidad Aérea...”, el artículo publicado analiza el caso a la luz de las disposiciones del Código Tributario, con criterios coincidentes con la doctrina y la normativa nacional, detalladamente comentada, llegando a la conclusión de que esos “derechos”, no constituían precios, como pretendía la administración, sino un tributo, aunque sin decir de qué especie.

Como fundamento básico se adujo que el control sanitario de fronteras y su correspondiente policía constituyen un cometido esencial del Estado, por lo que la prestación a cargo de las compañías aéreas que se exige... tiene todos los caracteres del tributo; por lo tanto el decreto impugnado no puede imponer dicho derecho sanitario. El tribunal acoge adecuadamente la doctrina nacional, y hace hincapié en que el decreto impugnado es ilegal “en cuanto extravasa la facultad conferida” por la ley... “creando verdaderos tributos, pues los denominados ‘aranceles’ o ‘tarifas’ no se identifican dentro de la definición de precios, por no existir contraprestación ni equivalencia”, lo que implica, además, conculcar lo dispuesto en el num. 1 del art. 2º del C. T.

Un planteamiento inverso se hizo en otro caso jurisprudencial. El Ministerio de Salud Pública inició la ejecución de un crédito por asistencia médica invocando que tenía la naturaleza de tasa. En una sentencia muy bien fundamentada en la doctrina nacional más reciente, confirmada en segunda instancia, se aceptan las peticiones de la demanda sosteniendo que lo que se paga por asistencia médica es un precio⁸⁵. Ambas sentencias recogen, pues, muy acertadamente el criterio de distinción entre tasas y precios.

12. CONCLUSIONES SOBRE LA DIFERENCIA ENTRE PRECIOS Y TRIBUTOS

1ª. Las importantes discrepancias de la doctrina acerca de la naturaleza jurídica de ciertas prestaciones de los particulares, como contrapartida de bienes y servicios proporcionados por el Estado, han sido solucionadas en nuestro derecho positivo por los arts. 10 y 12 del C. T., cuyas fuentes son nuestro proyecto de Código Fiscal de 1959 y el modelo de Código Tributario para América Latina. Las teorías analizadas en este capítulo mantienen su interés como antecedentes para una mejor interpretación de las normas vigentes.

2ª. *El criterio legal de diferenciación entre precios y tributos (específicamente tasas) está dado por el citado art. 10, inc. 2º y el art. 12, con base en la naturaleza económica o jurídica de la actividad estatal directamente vinculada, desde el punto de vista jurídico, con las contraprestaciones que deben efectuar los consumidores o usuarios.*

3ª. *La distinta naturaleza de la actividad estatal hace aplicable los principios de la onerosidad y la gratuidad.*

⁸⁵ Sent. del juzgado de paz de la 5ª Sección de Canelones, doctor Gustavo Mirabal Bentos y en 2ª instancia por el juzgado licenciado de Las Piedras, doctora Beatriz Venturini, en *Revista Tributaria*, t. XXII, núm. 127, págs. 387.

4ª. En consecuencia, las prestaciones estatales de naturaleza económica que proporcionan una ventaja o provecho a la contraparte mediante la satisfacción de su necesidad, también económica, debe ser en principio retribuida con un *precio*, denominación genérica y convencional que comprende denominaciones particulares como prima, peaje, proventos portuarios, porte postal, matrícula, etc.

Se trata de actividades que el Estado toma a su cargo por *razones de oportunidad o conveniencia* y que pueden ser cumplidas “en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente o en sociedad de economía mixta, o en concesión” (C. T., art. 10).

Las prestaciones que realicen los usuarios al concesionario, mantienen su naturaleza de precio, *no son ingresos del Estado*, pero este, de acuerdo con la Constitución y la legislación vigente, conserva el derecho de fijar las tarifas y controlar el cumplimiento de las obligaciones del concesionario.

5ª. Los servicios jurídicos comprendidos en el art. 12, son *inherentes al Estado*, es decir, inseparables de este, o sea, que no se conciben prestados por los particulares, al menos en el Estado de derecho contemporáneo (ejemplo: administración de justicia, actos administrativos de autorización, aprobación o prohibición). Son en principio gratuitos, salvo que estén gravados por un *tributo*.

6ª. Por aplicación de los principios jurídicos del derecho contractual y tributario, la fuente de las obligaciones son respectivamente el *concurso real de voluntades* (C. C., art. 1246) y la *ley* (C. T., art. 2º).

La circunstancia de que la legislación disponga la obligación de contratar no altera la naturaleza jurídica de la contraprestación que sigue siendo la remuneración conmutativa del servicio económico recibido. Por lo tanto, puede ser fijado por la administración, sin perjuicio de las limitaciones constitucionales o legales que se establezcan.

En cambio, *la ley es imprescindible para establecer el monopolio y la obligación de contratar*, en virtud de constituir la privación o limitación de derechos fundamentales consagrados en la Constitución.

7ª. La circunstancia de que la fijación de los precios no requiera necesariamente de una ley para su validez jurídica, no implica que esa fijación no pueda estar regulada con mayor o menor precisión que por la Constitución o la ley, atendiendo a razones de interés general (art. 7º de la Constitución) apreciadas discrecionalmente por el legislador. Esta intervención legislativa encuentra fundamento en la protección de los consumidores o usuarios especialmente de los servicios llamados sociales, frente a posibles excesos de los órganos estatales que proporcionan los bienes o servicios. Al respecto puede afirmarse que en nuestro derecho, la regla general es la regulación legal que fija criterios; por ejemplo: la relación con el costo (primas de seguros obligatorios, peajes de puentes internacionales, publicaciones obligatorias en el *Diario Oficial*), que exige la aprobación por el poder ejecutivo de los precios fijados por los entes autónomos o servicios descentralizados (Ancap, Ute, Antel) y aun decreta la gratuidad (enseñanza, asistencia médica).

8ª. Normas aplicables. Reconocida la naturaleza de precio, debe llegarse a la conclusión de que, a falta de disposición expresa en el derecho público, son de aplicación los principios y normas pertinentes del derecho privado. No obstante, debe tenerse presente que el art. 10 del proyecto que preveía esta solución fue modificado suprimiendo la frase que establecía que estas prestaciones “se rigen en principio por el derecho privado relativas a los precios con las excepciones que expresa o implícitamente resulten del derecho público”. Esta supresión, no tratada en el debate del Consejo de Estado, no altera a nuestro juicio la solución proyectada. Por aplicación del art. 5º del C. T., en ausencia de norma expresa, debe recurrirse a las normas análogas de derecho tributario y de las demás ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines. Por lo tanto, es de aplicación el art. 14 del C. T. relativo a la obligación tributaria, que admite la aplicación de las normas “del derecho privado en caso de disposición expresa o subsidio”.

9ª. Limitaciones constitucionales. Además de las relativas a la gratuidad de la asistencia médica a los indigentes o carentes de recursos suficientes, debe mencionarse el art. 133 que requiere la iniciativa del poder ejecutivo para “todo proyecto de ley... que fije precios de adquisición a los productos o bienes de la actividad pública o privada”. Y que prohíbe al poder legislativo aumentar los precios mínimos ni disminuir los precios máximos propuestos por el poder ejecutivo.

10ª. Derecho comparado. Los criterios y soluciones precedentes, en gran parte propiciadas por la doctrina uruguaya, han encontrado en su derecho positivo una innegable sistematización, que lo destaca frente a la doctrina y al derecho latinoamericano, como lo demuestra su aceptación substancial por el modelo C. T. A. L. y la XV Jornada del I. L. A. D. T.

CAPÍTULO III

TEORÍA DE LOS TRIBUTOS

1. NOCIÓN GENERAL

Ya hemos visto (*supra*, I/6.D.) que el concepto jurídico de tributo tiene como nota característica, o elemento esencial, su fuente en la ley. *Sin ley no hay tributo*.

Corresponde precisar esta noción.

1º. La afirmación inversa no es cierta, pueden existir otros ingresos públicos, por ejemplo, precios, *fijados* por ley; la utilización de este medio en esos casos responde a razones de oportunidad o conveniencia. En cambio, en los tributos la ley es imprescindible para su existencia, porque se trata de *crear una obligación*, prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de derecho contemporáneo, solo puede ser resuelta mediante ley. Nadie “será obligado a hacer lo que no manda la ley” (art. 10 de la Constitución). Precepto generalizado en el derecho comparado.

2º. Como se acaba de adelantar, el requisito de ley está vinculado a la organización constitucional del Estado contemporáneo. En realidad el elemento esencial, de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de este de efectuar una prestación, o en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado.

3º. El mandato puede revestir diferentes formas. En el Estado de derecho contemporáneo, en virtud del principio enunciado en el ord. 1º precedente, reviste la forma de ley, pero nada impide que en otro tipo de organización política la orden emane del poder ejecutivo o en términos más generales del grupo gobernante. En el Estado constitucional de Occidente, *la ley* presenta diversas características: ley formal, aprobada por el poder legislativo de acuerdo con los trámites normales establecidos en la Constitución u otro acto adoptado por procedimientos expresamente previstos en la misma: delegación de competencias, decretos-leyes, decretos con fuerza de ley, de los cuales el derecho comparado ofrece numerosos ejemplos. También la función legislativa puede estar distribuida por la Constitución entre diversos cuerpos legislativos, como sucede en los Estados federales y aun en Estados unitarios como el nuestro.

Desde el punto de vista sociológico, el tributo es un fenómeno universal. Sus características particulares y su importancia con respecto a los demás ingresos públicos, varía en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados

y aun entre Estados diferentes en casos de subordinación derivadas de guerras de conquista.

En consecuencia y sin perjuicio de reconocer las diferencias antes apuntadas, puede afirmarse que en todas las épocas y lugares el Estado, en virtud de su poder de imperio, ha exigido prestaciones para satisfacer las necesidades del grupo (véase *supra*, I/1.).

Desde este punto de vista general, pues, definimos el tributo como la *prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos*.

2. NOCIÓN DE TRIBUTO EN EL ESTADO CONTEMPORÁNEO

A) *Noción general*

En el transcurso de la evolución política y jurídica occidental los tributos han ido adquiriendo caracteres propios, comunes a todos ellos —que los diferencian de los demás tipos de ingresos públicos—, y que revisten el carácter de esenciales dentro del ordenamiento jurídico actual. Al mismo tiempo se han puesto de manifiesto algunas características adicionales particulares de determinados tributos, que adquieren la suficiente importancia como para justificar el establecimiento de categorías específicas. Es decir, hay entre ellos una relación de género a especie.

Este enfoque es generalmente admitido por la doctrina contemporánea del derecho tributario autónomo, comenzando por la alemana de principios de siglo y su continuadora inmediata, la italiana. Pero tal vez ha tenido en España y en los países de América Latina una aplicación más rigurosa, pues en estos se estudia y define al tributo como género, en forma independiente de sus distintas especies.

En otras doctrinas como la francesa, el estudio del tema se ha centralizado en el impuesto, indudablemente la especie más importante y cuyos elementos —por otra parte— son prácticamente coincidentes con los del tributo.

Estas diferencias de análisis no implican discrepancias en lo que respecta a los principios y soluciones y deben atribuirse más bien a un afinamiento de los métodos de investigación.

Trataremos, pues, en primer término, en este capítulo el tributo como género, determinando sus elementos esenciales, comunes a todas las especies, que sirven para diferenciarlo de las otras clases de ingresos públicos. Luego, en los capítulos siguientes, las distintas especies que, reuniendo los elementos comunes a los tributos, presentan particularidades adicionales que justifican su categorización como especies.

B) *Doctrina latinoamericana*

Dentro de esta orientación, las notas características de los tributos en el derecho latinoamericano contemporáneo son cuatro:

1°. Fuente legal.

- 2°. Carácter personal del vínculo.
- 3°. Naturaleza pecuniaria de la prestación.
- 4°. Afectación del producto a fines estatales.

Esta concepción reconoce su origen en la doctrina sentada a lo largo de la labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en sus Jornadas, recogida en el modelo de Código Tributario para América Latina, que sirvió de fuente a diversos Códigos nacionales (véase *infra*, VII/7.), entre ellos, indiscutiblemente el C. T. U.

1°. *Fuente legal*. Este elemento es la aplicación del principio de legalidad que desarrollamos exhaustivamente en *Instituciones*. Está consagrado en las constituciones con la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley; en la Constitución uruguaya en el art. 10, la que lo desarrolla en su art. 85, y que está especificado en el modelo C. T. A. L. y en el C. T. U. en su art. 2°. Es innecesario reiterar que la ley puede adquirir, según la organización constitucional, diversas formas; cualesquiera que sean estas, el requisito está cumplido. Desde el punto de vista material la ley tributaria constituye una verdadera norma jurídica, es decir, reúne los requisitos de una orden general y abstracta provista de sanción. Como todas las leyes que crean obligaciones, se trata de una norma hipotética que tendrá aplicación práctica cuando ocurra el hecho previsto en ella como presupuesto de la obligación (véase *infra*, IX/5.).

2°. *Carácter personal del vínculo*. Está previsto en el art. 18 del modelo y legislado en los arts. 14 y 24 del C. T. U. Los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional. La ley crea un vínculo, una relación jurídica entre dos sujetos, el Estado y el contribuyente (*infra*, IX/5.). Es decir, el ingreso público se hace efectivo por el cumplimiento —voluntario o forzado— de una obligación que satisface un *derecho personal* (art. 463 del C. C.) y no como consecuencia del ejercicio de un *derecho real* del Estado en la cosa o *contra* la cosa (art. 472 del C. C.), criterio sostenido por ciertas teorías actualmente desechadas. El derecho de crédito del Estado puede, como es obvio, estar garantizado por un derecho accesorio de naturaleza real (véase *infra*, III/11.).

La relación se rige, pues, por los principios generales de las obligaciones, asumiendo el Estado, por medio de la administración, la posición del acreedor y el contribuyente la del deudor, ambos en un plano de igualdad jurídica, como explicamos en *Instituciones* núms. 56 y ss. e *infra*, IX/1. Por lo tanto, no son tributos las prestaciones que, aunque establecidas por ley, sus sujetos activos son personas jurídicas de derecho público no estatales, aun cuando estas cumplan finalidades de interés general¹.

3°. *Naturaleza pecuniaria*. La prestación consiste en una suma de dinero. Es este un elemento típicamente relativo, que incluso presenta excepciones en el de-

¹ Sobre sujeto activo véase *infra*, VIII/3.; sobre personas jurídicas de derecho público no estatales. véase ENRIQUE SAYAGUÉS LASO. *Tratado...*, ob. cit., t. I, pág. 173.

recho contemporáneo. Autores prestigiosos² no consideran este elemento como esencial, admitiendo que las prestaciones sean pecuniarias o en especie. Igualmente algunos derechos, como el mexicano³, admiten también ambas soluciones. No obstante la más aceptada en la doctrina y en el derecho comparado es la de restringir la noción a las prestaciones pecuniarias, en lo cual influyen razones de diversa índole⁴.

Nuestro derecho positivo adopta también este criterio en las soluciones particulares y en la organización de la actividad financiera, tanto en la Constitución como en las leyes generales.

En consecuencia, las leyes que excepcionalmente crean obligaciones consistentes en prestaciones personales o en especie, no integran el derecho tributario, sin perjuicio de que, por vía de analogía, se les apliquen algunos de sus principios y normas. Es el caso del Código de Minería uruguayo.

4º. *Afectación a fines estatales.* La afectación, en el sentido de destino necesario de los ingresos tributarios, está identificada con los fines públicos del Estado. No se concibe, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, que el producto de un tributo pueda tener destinos ajenos a esos fines, como lo tuvo en la Edad Media. Este requisito no impide, claro está, que el Estado destine ese producto a subvencionar algún ente no estatal, que satisfice fines públicos. Situación similar se registra en el caso de que el Estado cree obligaciones legales en favor de entes no estatales que persiguen fines de interés general, previstas en el modelo, art. 1º, inc. 2º, y en el C. T. U., en el inc. 1º del art. 1º. Estas prestaciones no son tributos porque su sujeto activo no es el Estado sino el ente.

Existen en nuestro derecho numerosos ejemplos de impuestos con estas características: ley núm. 10.062 que organizó la Caja Notarial, creó el “montepío notarial”; la ley núm. 12.997 (Caja de Profesionales Universitarios) establece diversos impuestos recaudados por medio de timbres; la ley núm. 7830 (Caja Bancaria) que creó un impuesto sobre las colocaciones de dinero. De acuerdo con las disposiciones citadas son aplicables a estas prestaciones las normas establecidas en el Código con carácter general para los tributos, salvo que exista disposición expresa en contrario.

² CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, concibe el tributo “como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero...”; esa es una “característica de nuestra economía monetaria, pero no es forzoso que así ocurra”. (págs. 255 y 257).

³ Según el art. 2º del Código Fiscal “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie...”. FLORES ZAVALA al comentar la disposición dice que además ella implícitamente excluye los servicios personales y en cuanto a las prestaciones en especie destaca que son en la actualidad excepcionales y están limitadas a algunos derechos sobre minería (ob. cit., en Bibliografía, pág. 38). DE LA GARZA admite como “posible aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie” (ob. cit., pág. 319).

⁴ Además de las razones generales en favor de la economía monetaria, influyen razones relativas a la administración financiera que se manifiestan en una amplia regulación constitucional, legal y reglamentaria, toda ella basada en la naturaleza pecuniaria de los ingresos y egresos del Estado (véase G. JÉZE, ob. cit., en Bibliografía, págs. 423 y 731).

Estos tributos se diferencian netamente de las prestaciones tan similares establecidas en favor de las llamadas *personas de derecho público no estatales*, previstas en el art. 1º del modelo C. T. A. L. y del C. T. U.. Estas son también obligaciones pecuniarias creadas por ley, pero no tributos porque los sujetos activos no integran la estructura estatal. Por lo tanto, no le son aplicables las normas referentes particularmente al Estado, por ejemplo, las impugnaciones de los actos administrativos mediante los recursos o la acción de nulidad. Pero en virtud de su similitud, los mencionados textos disponen que en principio le son aplicables las normas del Código, salvo disposición expresa en contrario.

C) *Consideración particular del elemento “fines estatales”*

El elemento fines estatales debe ser precisado en el sentido de que no basta que el ingreso se destine a fines estatales, sino que para diferenciar los tributos de otras obligaciones legales, especialmente de las sanciones de naturaleza punitiva, es necesario distinguir sus fundamentos y la finalidad que la ley le atribuye a la prestación, si es la de obtener una contribución necesaria para atender los gastos normales y regulares del Estado o la de aplicar una pena a quien violó la ley; ambas obligaciones responden a principios diferentes y por lo tanto están sometidas a distintas normas; tanto el modelo como el C. T. U. las incluyen en distintos capítulos. Su omisión no permitiría distinguir ambos tipos de obligaciones, defecto que presentan autorizadas definiciones doctrinales. Es este un aspecto controvertido.

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, por ejemplo, considera que “tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas como sostenía la vieja doctrina. Desde luego —agrega— que el fin principal es allegar fondos, pero no el *único*, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales como ocurre con los derechos aduaneros... etc.”. Posición similar sostuvo JARACH en *El hecho imponible* que luego rectificó haciendo referencia expresa a nuestra opinión contraria, expuesta en la primera edición de esta obra⁵.

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, por su parte, admitió en el modelo (art. 13) que el Estado exige tributos “con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

En el mismo sentido cabe citar a FLORES ZAVALA, quien al comentar la definición del Código Fiscal mexicano sostiene que este “no incurre en el error de decir que esas prestaciones se destinarán a la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado”, lo que a su juicio hubiera constituido un error. No es tampoco la regla general “porque puede haber impuestos que se destinen, no a gastos generales, sino a ciertos gastos especiales” (ob. cit., págs. 43 y 255), citando en esta última, como ejemplo, los impuestos afectados a determinados fines.

⁵ DINO JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*. ob. cit., pág. 259.

En contra A. D. GIANNINI, que incluye en la definición el requisito: "... con el fin de conseguir un ingreso" (*Instituciones*, núm. 20). Comentando la disposición dice que "este fin constituye uno de sus caracteres distintivos, que lo diferencia de las penas pecuniarias (multa por razón de delitos, multa por razón de faltas, etc.), ya que estas, aún proporcionando una ventaja económica al Estado, no están dispuestas para este fin, sino para otros substancialmente diversos, cual es el infligir un castigo al transgresor de la norma". Advierte inmediatamente que aquella finalidad no es *exclusiva* del impuesto ni constituye siempre el motivo *único* de la imposición, consideraciones estas que no han sido debidamente tenidas en cuenta por JARACH y GIULIANI en las críticas que hicieron a la definición de este autor.

En el mismo sentido que A. D. GIANNINI cabe citar la definición de impuestos de la Ordenanza Tributaria del Reich de 1919 (R. A. O.), la que en su art. 1º define el impuesto como "las prestaciones que una corporación de derecho público impone *para la obtención de recursos...*" (traducción de J. M. Eizaguirre, Madrid, 1966). El pasaje ha sido traducido al francés como: "Pour l'obtention de revenus" (Neurisse D., Paris, Presses Universitaires de France, 1923); "Dans le but d'obtenir des recettes" (Bulletin Statistique, Paris, 1934), y en italiano: "Allo scopo di ottenere delle entrate", D. JARACH, en la traducción de A. HENSEL, ob. cit., en Bibl., pág. 2.

HENSEL comentando la definición del R. A. O. dice que ella tiene como función hacer posible "una delimitación jurídica del concepto 'impuesto' de otros 'tributos' (tasas, contribuciones, impuestos especiales, entradas económicas privadas, penas pecuniarias entradas en monopolio, etc.)" (ob. cit., pág. 2).

HANS NAWIASKY la criticó con argumentos relacionados con los fines extrafiscales⁶. Atendiendo a la jurisprudencia sobre este punto, la reforma de 1977 agregó a la definición que "la obtención de recursos puede constituir un fin secundario".

Conforme EZIO VANONI, "El tributo se justifica por la finalidad esencial de poner al Estado en condiciones de satisfacer las necesidades públicas" (*Opere...*, ob. cit., t. I, pág. 107). "El tributo tiene por fin esencial procurar al Estado los medios necesarios para desarrollar la actividad pública" (pág. 120).

El Código Tributario brasileño de 1966, art. 3º, distingue los tributos de las sanciones sin hacer referencia al fundamento o al destino, agregando después de los elementos positivos del tributo: "que no constituyen sanción de acto ilícito" aspecto negativo que ha sido criticado (véase *infra*, III/3.B.).

Puede agregarse que el aspecto formal a que se refieren los tres elementos anteriores no alcanza para efectuar esa diferenciación, pues ellos son comunes a ambas categorías, tributos y sanciones. Es necesario, pues, recurrir a los respectivos fundamentos jurídicos. Desde este punto de vista los tributos se caracterizan por ser los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos inherentes a toda organización social y que aquel distribuye entre sus súbditos con

⁶ HANS NAWIASKY, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, trad. y notas de J. Ramallo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, págs. 43 y 44.

criterios políticos, con base en los principios de la capacidad contributiva, el beneficio, o la contraprestación, como lo exponemos en *Instituciones*. Las sanciones, en cambio, encuentran su justificación jurídica en la necesidad de reparar los daños ocasionados por el incumplimiento de las obligaciones, o en la necesidad de penar aquellas violaciones que presentan una especial gravedad de acuerdo con la conciencia social de cada tiempo y lugar. Los tributos, pues, tienen su *ratio legis* en la necesidad de obtener recursos para cubrir los gastos normales e indispensables de la sociedad; los recargos y multas, en la idea inherente al concepto de norma jurídica, de que, quien la viola, debe ser objeto de una sanción.

La diferenciación de los tributos y las sanciones tiene gran importancia desde el punto de vista jurídico, pues como ya hemos visto (*supra*, I/6.D.) ambas clases de obligaciones integran ramas jurídicas diferenciadas —derecho tributario material y derecho penal tributario—, a las cuales corresponden principios particulares que conducen a resultados diferentes en aspectos fundamentales como la interpretación, el uso de la analogía, la retroactividad, la responsabilidad y el procedimiento.

Se ha discutido también si la característica de constituir un *ingreso* debe considerarse como un fin o un resultado. DINO JARACH, que elimina también este elemento de la definición (pág. 27) entiende que “todas las obligaciones tributarias... tienen el resultado, si no la finalidad, de procurar una entrada al sujeto activo...”. La distinción parece un tanto bizantina, porque evidentemente ese “resultado” es aceptado expresamente por el Estado como la consecuencia *normal* de la ley tributaria. El mismo autor inicia su obra con una afirmación que no armoniza mucho con el pasaje precedentemente transcrito; dice así: “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades”⁷.

Quienes niegan al tributo ese carácter instrumental —al menos como elemento esencial— destacan que la tributación persigue también otras finalidades extrafiscales que en algunos casos, como, por ejemplo, los derechos de aduana protectores de la industria nacional, tienen precisamente como finalidad impedir la entrada del artículo extranjero, lo que equivale a decir que la finalidad de la ley es precisamente la de no obtener recursos por esa vía. Creemos con NEUMARK (*supra*, I/3.) que la distinción entre los tributos según sus finalidades fiscales y extrafiscales carece de interés científico en la actualidad, especialmente desde el punto de vista jurídico. No hay duda de que el Estado puede, además de la finalidad de obtener recursos, perseguir otros fines no contradictorios, o como se dice en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, que la obtención de recursos puede ser un fin secundario⁸ e incluso puede renunciar a obtenerlos, ya sea creando dificultades para el acaecimiento del hecho gravado, ya no creando el tributo, con la finalidad de obtener otros resultados sociales o económicos que se consideren preferibles,

⁷ DINO JARACH, *El hecho imponible*, ob. cit., pág. 17.

⁸ Además, como la de los derechos aduaneros protectores, puede perseguir otras finalidades de distribuir la riqueza, desalentar o estimular determinadas actividades privadas, restringir o fomentar el uso de un servicio público o de una obra.

pero es indudable que una vez creado el tributo y ocurrido el presupuesto de hecho que da lugar a su existencia, este reconoce como único fundamento genérico, el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de la vida social. La finalidad extrafiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado de este será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado.

3. DEFINICIÓN

A) *Antecedentes*

Los elementos vistos precedentemente (*supra*, III/2.B.) reconocen varios antecedentes en la doctrina latinoamericana. Sirvieron de base al anteproyecto de Código Fiscal uruguayo de 1958-1959, cuyo art. 11 define el tributo como:

“La prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligación”.

En esta definición están incorporados los cuatro elementos vistos: la ley, en su aspecto formal y material; el carácter personal del vínculo, la naturaleza pecuniaria de la prestación y finalmente la nota característica del destino.

El modelo C. T. A. L. divide ese concepto integral, dando por separado los conceptos de tributo y de obligación tributaria. Esta solución es recogida con pequeñas variantes, por la clasificación latinoamericana (Clasit) (*supra*, I/8.B.) y por el anteproyecto uruguayo elaborado por la comisión de reforma tributaria creada por el decreto de 9, VI, 1970, los que recogen también las definiciones.

El art. 13 del modelo dice:

“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Es una noción que responde al concepto universal ya visto (*supra*, III/1.), aunque al especificar que se trata de “prestaciones en dinero” introduce un elemento relativo que hubiera correspondido incluir en la definición de obligación tributaria.

El art. 18 destaca el carácter personal del vínculo, su origen legal y el carácter material que prevé la obligación en forma abstracta e hipotética. Su inc. 1º dice: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

Esta definición anticipa ya el carácter declarativo del acto de *ascertamento*, al establecer que la obligación surge en cuanto ocurre el presupuesto de hecho. El inc. 2º subraya el carácter personal del vínculo, aclarando que las garantías reales o privilegios especiales que el derecho establezca, solo son medios de asegurar el cumplimiento de la obligación⁹.

⁹ Los arts. 13 y 18 transcriptos fueron objeto de una extensa deliberación en la Comisión y fueron redactados previa consulta con destacados especialistas latinoamericanos en el derecho de las

El C. T. U. tomó como fuente el texto del modelo ya aceptado por el proyecto de 1970 con pequeñas variantes gramaticales. Dice así: "Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Cabe destacar que la parte referente al objeto o finalidad se refiere a los dos aspectos vistos anteriormente, fines propios y no ajenos, y obtención de recursos, y no aplicación de sanciones.

La referencia a la reserva de ley y a la naturaleza obligacional del vínculo está en los arts. 14 y 24. El primero prácticamente reproduce el art. 18 del modelo al decir: "La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley".

El art. 10, inc. 2º del C. T. U., relativo a la diferencia de los tributos y los precios se aparta, al menos desde el punto de vista terminológico de sus fuentes habituales. Dice así:

"No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en [sic] carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión".

Las modificaciones carecen de importancia en cuanto a las distintas formas que puede revestir la organización y funcionamiento del servicio. En cambio, la tiene la supresión de la parte final sobre aplicación de las normas del derecho privado, por lo que se mantienen las dudas y discrepancias que existen al respecto. Por las razones expuestas (*supra*, II/1.B.) entendemos que los códigos deben resolver el problema y con el apoyo de SAYAGÜES LASO, en el sentido de que en principio son aplicables las soluciones del derecho privado con las necesarias adaptaciones al derecho público.

B) Comentarios

La definición del tributo independientemente de las distintas especies, tiene la virtud de establecer el concepto del género, señalando las notas específicas que lo distinguen de los demás ingresos públicos y que son al mismo tiempo comunes a todas sus especies. De esa manera los elementos coacción y ley en sentido formal y material, que sirven para diferenciarlos de los precios, el carácter pecuniario de la prestación personal y el fundamento general, que sirve para distinguirlos de las sanciones, son elementos que integran necesariamente el concepto de cada una de

obligaciones. Hicieron llegar su opinión "los profesores de derecho civil JORGE PEIRANO FACIO y JOSÉ SÁNCHEZ FONTANS, de la Universidad de Montevideo, ORLANDO GOMES, de la Universidad de Bahía, JOSÉ PAULO CAVALCANTI, de la Universidad de Recife y VICENTE RAO, de la Universidad de São Paulo". La comisión optó por la concepción del primero de los nombrados, como se detalla en *infra*, IX.

las especies tributarias. En buena técnica no es, por lo tanto, necesario reiterar en el estudio de estas la consideración de esos elementos, ni incluirlos en las respectivas definiciones. En consecuencia, estas quedan perfeccionadas, al mencionar su pertenencia al género tributos, agregando los elementos particulares.

Esta técnica legislativa no es la tradicional en el derecho comparado. Los códigos y leyes que definen los tributos, por lo general se limitan a enumerar las distintas especies y dar una definición de estas. En tal caso se encuentra la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 (*ReichAbgabenordnung*, R. A. O.) y su modificación de 1977 (art. 1°); el Código Fiscal mexicano de 1939 (art. 1°) y sus sucesivas reformas, al menos hasta la de 1991; el Código de la provincia de Buenos Aires de 1947 (art. 1°) y los de las demás provincias argentinas que lo siguieron; la Ley General Tributaria española de 1963 (art. 26). Todos estos cuerpos de leyes, al definir los tributos en particular, incurrir en reiteraciones innecesarias y en algunas omisiones, especialmente en materia de impuestos (véase *infra*, IV/6. y 7.).

El primer antecedente de la técnica seguida por el modelo C. T. A. L., está constituido por el anteproyecto del Código Tributario para el Brasil, preparado por RUBENS GOMES DE SOUSA en 1953, el que luego de minuciosos estudios de revisión y de la necesaria adaptación a la reforma constitucional, recibió sanción legislativa en 1966. El art. 3° del C. T. N. (Código Tributario Nacional) define el tributo como “*Toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

La definición ha sido criticada por algunos autores brasileños, entre ellos, RIBEIRO DE MORAES, “A taxa no sistema tributário brasileiro”, São Paulo. *Revista Tributária*, 1968, pág. 53. La mayor crítica que a nuestro juicio merece, es que la acertada distinción con las penas sea hecha mediante la inclusión de un elemento negativo dentro de la definición, procedimiento este que la doctrina rechaza por ser contrario al fin que se persigue con toda definición, que es el de fijar el sentido de una expresión, “y por regla general, para entender esta, no basta con que simplemente se nos diga lo que no significa” (E. GARCÍA MÁYNEZ, *Lógica del concepto jurídico*, México, Fondo de Cultura Económica, 1959, pág. 68. Cfr. D. JARACH, *El hecho...*, pág. 71). La parte correspondiente al elemento negativo tiene una gran similitud con la definición de A. BERLIRI (*infra*, IV/6.). Desde el punto de vista substancial la única crítica es la omisión del destino del tributo como elemento esencial, lo que incluso parece estar en contradicción con otras definiciones del propio Código, como, por ejemplo, la de la contribución de mejora. En ese error no incurrió el ya citado proyecto de GOMES DE SOUSA, en el que se decía que los tributos se establecían *para obtenção... de receita... destinada ao custeio das atividades gerais o especiais...* Este elemento expresamente reiterado y fundamentado en el *Compendio*, en el que clasifica al tributo como el recurso derivado, recaudado mediante el empleo de la soberanía, en los términos fijados en la ley, sin prestación directamente equivalente y destinada al costeo de las actividades propias del Estado (págs. 135 y ss.).

Las Constituciones brasileñas tradicionalmente no definen el *tributo* como género, por considerarlo innecesario en la ley fundamental¹⁰. La Constitución de 1988 enumera como tributos los impuestos, las tasas y contribuciones de mejoras, encomendando a la *Lei Complementar*, la definición de los tributos y de sus especies (arts. 145 y 146, III. A)¹¹.

El otro antecedente es el proyecto uruguayo de 1958, entre cuyas fuentes está el proyecto de GOMES DE SOUSA; en su art. 11 se define el tributo en la forma establecida al principio de este número.

4. DEFINICIÓN DE LAS ESPECIES TRIBUTARIAS

A) *Doctrina y derecho comparado*

Hasta hace pocos años la situación era verdaderamente confusa en cuanto a la caracterización de las distintas especies de ingresos públicos que responden a los cuatro elementos esenciales antes mencionados.

Las soluciones del modelo C. T. A. L. han constituido un aporte esclarecedor recogido en diversos códigos.

Entre los tantos testimonios que podrían citarse recordaremos los siguientes: A. D. GIANNINI expresa que "en nuestro ordenamiento como en el de los demás Estados la distinción entre las varias especies de tributos es incierta y oscilante... La incertidumbre de la distinción en nuestro derecho positivo deriva, sobre todo, de que sería vano intento buscar en él una terminología constante. El uso promiscuo de las palabras "impuesto", "tasa" y "tributo" impera en todas las leyes, tanto en las tributarias como en las de otra índole. Sobre todo en la más antigua legislación en la que, de un lado, los tributos especiales tenían una escasísima aplicación y, de otro, la distinción entre impuestos y tasas no era ni siquiera familiar a la ciencia de la hacienda y las tasas eran consideradas más bien como una subespecie de los impuestos indirectos..." (*Instituciones...*, págs. 44 y 45). Para un estudio más detallado de la evolución histórica de la terminología (véase E. R. A. SELIGMAN, *Essais...*, t. I, pág. 7). En América Latina, como es natural, el problema se planteó y las más modernas legislaciones han tratado de solucionarlo. Así, por ejemplo, el Código Tributario de Perú de 1966 declara expresamente incluidos dentro de "el término genérico tributos... a los impuestos, contribuciones, tasas, alcabalas, peajes, arbi-

¹⁰ La comisión de reforma en su "segundo relatorio" explica esta solución diciendo que "identificadas las especies y siendo ellas las únicas reconocidas, la clasificación del género era innecesaria, a no ser para fines meramente administrativos o burocráticos", razón por la cual dejó esa definición a cargo de la legislación ordinaria. Por las mismas razones se suprimió la definición de impuesto que figuraba en el proyecto original. Ambas fueron incorporadas al C. T. N., arts. 3º y 16. (*Reforma Tributária Nacional*, núm. 17, Rio de Janeiro, Fundación Getulio Vargas, 1966, pág. 91).

¹¹ Para los problemas que crean los préstamos compulsorios y las contribuciones sociales a que se refiere el art. 149, véase a IVES GANDRA MARTINS, *Sistema tributário na constituição de 1988*, Edit. Saraiva, 1988, pág. 91, y SACHIA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentário a Constituição de 1988* (4ª ed., Edit. Forense, 1992, págs. 25 y ss.). La naturaleza de estas contribuciones sociales, la tratamos en *Instituciones*, núm. 24.3.

trios, gabelas, derechos y cualesquiera otros gravámenes nacionales, regionales, municipales o locales, sea cual fuere su denominación así como el destino del recurso tributario" (Disposiciones generales, II). En la reforma tributaria brasileña introducida en la enmienda 18 de la Constitución y luego incorporada casi íntegramente a la Constitución de 1967, el informe de la comisión expresa su convencimiento de que la causa principal de los defectos del sistema brasileño, especialmente en lo que respecta a la discriminación de ingresos de la Unión, los Estados y las provincias, proviene de la "proliferación de figuras tributarias concebidas en términos puramente jurídico formales, con lo que los tres gobiernos han procurado ensanchar el campo de sus competencias y fortalecer el monto de sus recaudaciones". Por ello tomó como premisa fundamental de su labor la "consolidación de los impuestos de idéntica naturaleza en figuras unitarias, definidas por vía de referencia a sus bases económicas antes que a algunas de las modalidades jurídicas que puedan revestir"¹².

Esa situación debe atribuirse más a una imprecisión terminológica propia de las disciplinas científicas en formación que a discrepancias sobre los elementos esenciales y característicos de los tributos.

B) *Justificación de las definiciones*

Se trata de una cuestión de trascendencia jurídica, por cuanto es una solución generalmente admitida en materia de interpretación que "las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso" (C. C., art. 19).

El derecho tributario siente, pues, más que otras ramas jurídicas la necesidad de precisar los conceptos y definir los tributos y sus especies, estableciendo el sentido que debe atribuirse a las palabras utilizadas en la norma para denominarlas. Algunos derechos efectúan expresamente la definición, y en tales casos esta constituye una prescripción acerca de *cómo debe aplicarse el término*; si esa definición expresa no existe, el intérprete debe atribuirle un sentido, el que resultará de sus investigaciones particulares. Ambas son, pues, definiciones normativas. Esto significa que el intérprete no puede elaborar un concepto propio, pues el concepto está dado por la norma; solo tiene que determinar cuál es el sentido del vocablo y analizar el concepto legal. Es decir, que los vocablos que denominan especies de tributos, tiene en la ley un sentido. Este debe ser definido, ya sea por la propia ley o por el intérprete, "para hacer posible la interpretación y aplicación de los preceptos en que intervienen las expresiones definidas y, de esta guisa, asegurar la eficacia de tales preceptos y la realización de los valores que les sirven de base"¹³.

¹² "Reforma da discriminação constitucional de rendas. Anteprojeto", Fundación Getúlio Vargas, núm. 6. 1965, pág. 5; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ob. cit., págs. 25 y ss.

¹³ E. GARCÍA MÁYNEZ, llama a estas definiciones de carácter normativo *definiciones explícitas*, "sensu stricto" e "in usu" respectivamente, en contraposición a las *definiciones implícitas* (o por axiomas). Las primeras, con las mencionadas finalidades prácticas y, las segundas, con finalidades especulativas, *Lógica del concepto jurídico*, México. Fondo de Cultura Económica. 1959, pág. 77.

Ante esa necesidad científico-jurídica es indudablemente preferible que la solución sea dada por el órgano creador de la norma, pues nadie mejor que él está en condiciones de determinar el sentido que debe atribuirse a la palabra en cuestión, eliminando paralelamente la incertidumbre que deriva de las variables soluciones jurisprudenciales.

Esta función práctica de ambos tipos de definición no excluye por supuesto las elaboraciones doctrinales de carácter teórico especulativo que por la vía de la crítica al derecho vigente, hagan posible un perfeccionamiento de este, pero ante las exigencias de la correcta aplicación del derecho, es imprescindible la formulación de definiciones explicativas.

Es, pues, deseable y está justificado, que el derecho positivo defina los distintos tipos de ingresos.

En general se plantean problemas cuando una disposición estatuye normas aplicables a determinadas categorías de ingresos, ya sean tributos o alguna de sus especies, cosa que se da frecuentemente en las normas constitucionales que establecen requisitos para la sanción de las leyes atinentes a alguna de esas categorías, como lo hace la nuestra, por ejemplo, en materia de iniciativa (arts. 133, 273, ord. 3º, y 275, ord. 4º) de mayorías especiales para los impuestos (art. 87 y 273, ord. 3º), de publicidad (art. 299), de procedimientos de impugnación (arts. 300 y 303). El mismo problema se plantea con otras normas, constitucionales o legales aplicables también a una o varias categorías de ingresos, como las que establecen exenciones, o regulan el referéndum (arts. 5º, 69 y 79)¹⁴ de la Constitución, o regímenes especiales de recaudación o ejecución judicial.

En los países federales o con descentralización legislativa en materia de creación de tributos, el problema adquiere especial importancia, pues puede estar en juego la validez de la norma como consecuencia de falta de competencia del órgano que la creó, lo que da lugar a la declaración de inconstitucionalidad. El caso de mayor difusión fue la creación del impuesto a la renta en Estado Unidos en 1913, para lo cual el Congreso carecía de atribuciones constitucionales. La ley fue declarada inconstitucional, lo que motivó la enmienda núm. 16 que le dio "poder para aplicar y recaudar impuesto a las rentas..."

La situación de nuestro país, al igual que la de Brasil, plantea, como veremos en el número siguiente, problemas muy particulares en materia local, por cuanto los departamentos tienen restringidos sus poderes de creación de impuestos a fuentes enumeradas taxativamente en la Constitución, mientras que no tiene limitaciones en materia de tasas y contribuciones. Tanto en Brasil como en Uruguay

¹⁴ Estas normas han sido objeto de regulación legal que en materia de exenciones plantearon importantes problemas de inconstitucionalidad tratadas por la doctrina y consignadas por la jurisprudencia de la S. C. J.

Con respecto al referéndum previsto en el art. 79, que lo declara inaplicable a "las leyes que establezcan tributos", la ley 16.107, de 20. I. 1989, precisó esta prohibición en el art. 22, diciendo que por tributos debe entenderse "los impuestos, tasas y contribuciones especiales" (C. T., arts. 11, 12 y 13) y que "establecer tributos es crear unos hechos generadores... (C. T., arts. 14 y 24) así como aumentar la cuantía de las obligaciones existentes por modificación de sus bases de cálculo o de sus alícuotas".

esta diferencia de potestades ha desembocado en un uso abusivo de los poderes legislativos locales, distorsionando los conceptos de tasas y contribuciones para fortalecer sus ingresos.

La existencia de estos problemas está evidenciando la conveniencia de las definiciones del tributo y de sus especies, en contra de cierta doctrina y de alguna legislación, como la venezolana que al sancionar su Código Tributario se apartó del modelo C. T. A. L. Las definiciones son una defensa del *principio de la seguridad jurídica* y así lo ha entendido la gran mayoría de los derechos positivos. Es, por otra parte, una solución acogida en otras ramas, el derecho civil, al establecer los elementos esenciales de cada contrato y el derecho penal al tipificar los delitos.

C) Problemas terminológicos

Debe señalarse, en primer término, que tanto en la doctrina como en la legislación, fueron poco utilizados vocablos que expresaron el concepto genérico que se atribuye actualmente a "tributo". La incorporación del vocablo al derecho tributario moderno está vinculada al estatuto Albertino de 1862. En el derecho español y en el latinoamericano, puede aceptarse que la expresión equivalente usada hasta principios del siglo, fue la de "contribución", que tiene también apoyo en el derecho francés a partir de la revolución y en el derecho constitucional norteamericano; también puede atribuirse el mismo sentido a la palabra "gravamen".

En segundo término, debe señalarse la profusión de nombres adjudicados a las distintas especies de tributos, los que, la mayor parte de las veces, no respondían a diferencias reales. Algo de esto ya anticipamos al estudiar los precios financieros, los que, en el derecho positivo han recibido las más diversas denominaciones. Así, por ejemplo, entre los vocablos utilizados para denominar *impuestos*, deben citarse, además del ya citado *contribución*, los de *derechos*, empleados frecuentemente en materia aduanera, pero también en otras y el de *patentes*. Ambos tal vez tengan como origen histórico, una aparente vinculación del tributo con el otorgamiento al contribuyente de una autorización para realizar determinada actividad, introducir una mercadería al país o ejercer el comercio o la industria, en el caso de las antiguas patentes de giro¹⁵.

Estos problemas terminológicos se plantean en todos los idiomas, pero, por razones obvias, limitaremos el análisis al nuestro y al derecho nacional.

¹⁵ El concepto está generalizado en América Latina. BIELSA dice que "los derechos (expresión ambigua en general) son los que se pagan a título de exención o de permiso, pero sin referencia a un servicio público; en realidad se corresponde el derecho con la ventaja diferencial como una tasa" ("El poder fiscal en la esfera municipal", en *Revista de Impuestos*, t. XX, 1962, pág. 197).

En Chile CARVALLO HEDERRA considera los derechos y patentes como "un tipo especial de ingreso que no figura por regla general en ninguna clasificación, pero al que se le da una denominación particular. Como la palabra indica, se usa la expresión derechos para designar ciertos tributos en virtud de cuyo pago el contribuyente queda autorizado para hacer algo que de otra manera la ley prohíbe" (*Fundamentos económicos de la legislación tributaria chilena*, Santiago, Editorial Jurídica, 1967, pág. 34).

5. EL PROBLEMA EN EL DERECHO URUGUAYO

En la Constitución la expresión *contribución* utilizada en el art. 85, num. 4, sobre atribuciones de la asamblea general, es interpretada comúnmente en el sentido de que se refería a ingresos en carácter genérico, es decir, tributos destinados a cubrir el presupuesto del Estado, el que, en la época de la sanción de la norma, 1830, constituía la única ley financiera. No obstante, debe señalarse que también fue utilizado en un sentido restringido; por ejemplo, se utilizó para denominar impuestos específicos como la “contribución directa” que gravaba la posesión de diversas riquezas y que en 1887 se restringió a los bienes inmuebles con el nombre de “contribución inmobiliaria”. El vocablo *tributo* fue utilizado, creemos que por primera vez en nuestro derecho, en la ley núm. 11.462, de 8, VII, 1950, sobre tributos judiciales, con la finalidad de evitar un pronunciamiento legislativo sobre la naturaleza tributaria de esas prestaciones, que hasta entonces era objeto de grandes controversias¹⁶.

En todas las Constituciones se utilizó el término *impuestos* en un sentido dudoso que ha dado lugar a numerosas controversias judiciales y a la sanción de leyes aclaratorias que interpretaron el término en forma extensiva, lo que a su vez fue impugnado de inconstitucional.

Los mayores problemas se han planteado con los arts. 5° y 6° que establecen exoneraciones; el primero declara “exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones”, que proviene, con pequeñas diferencias de redacción, de la Constitución de 1918; el segundo establece que “las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza, estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales...”. La ley núm. 12.802, de 30, XI, 1960, art. 134, en un texto indudablemente confuso y que en ciertas partes pretende ser interpretativo de la Constitución se refiere en diversos incisos a “todo tributo, aporte y/o contribución”. A nuestro juicio el alcance del vocablo “impuestos” en ambas disposiciones constitucionales es dudoso, especialmente en el art. 5°, ya que en 1918 la distinción entre tasa e impuesto no era del dominio del constituyente, el que, en otras disposiciones evidentemente utilizó el término impuesto en un sentido genérico. Distinto es el problema del art. 134 citado en el que evidentemente varias de sus disposiciones exceden la función interpretativa, lo que trae consecuencias, especialmente en materia de tributos departamentales.

Para GIAMPIETRO, en cambio, la situación es clara ya que ninguna de las normas “es extensible a las tasas, fueren nacionales o municipales, por cuanto a mi entender, ellas se circunscriben pura y únicamente al impuesto; es decir, porque consagran exoneraciones específicamente impositivas pero no genéricamente tributarias” (*Las tasas*, págs. 624 y ss.). La Suprema Corte de Justicia ha declarado inconstitucional la ley núm. 12.802 en cuanto a su extensión a los departamentos. Véase en ese sentido sentencias núms. 161 a 176, de 15, V, 1957. VIII/10-b y nota siguiente.

¹⁶ “Tributos judiciales”, debate en mesa redonda, *Boletín I. U. D. T.*, núm. 4, 1953, págs. 39 y ss. Véase Exposiciones de GIAMPIETRO BORRÁS y COUTURE. Para bibliografía nacional sobre el tema, RAMÓN VALDÉS COSTA, *Régimen especial de los créditos fiscales*, pág. 225 y nota 37.

Véase además G. RODRÍGUEZ VILLALBA, *Manual de derecho financiero*, ob. cit., vol. II, donde estudia las distintas posiciones.

Al respecto opino que debe tenerse presente que la Constitución de 1918 utilizó el término impuesto como equivalente a tributo en su art. 133, que, al otorgar autonomía financiera a los departamentos, reconoció a las asambleas representativas “la facultad de crear impuestos...”, siendo indudable que el constituyente quiso referirse no solo a estos, sino también a las tasas y las contribuciones. DEMICHELI, después de reconocer que el término impuesto tiene “en técnica financiera un significado restringido, siendo diferenciable de las tasas, tarifas, derechos, proventos, etc., expresa que, ‘sin embargo, en nuestra terminología legal su significado es amplio comprendiendo en general todo gravamen, tributo o carga, cualesquiera que sean su característica o su calificación técnica’. Estando concebida en forma lata la potestad impositiva, ella comprende todas y cada una de sus modalidades. Tal fue el ambiente vital de la reforma constitucional”¹⁷. La opinión del autor es de importancia por su doble calidad de profesor y constituyente y es un antecedente de indudable valor para el problema planteado por el art. 5º mencionado en la nota precedente.

En la Constitución de 1967 el vocablo *tributo*, en el sentido que le da la doctrina de derecho tributario contemporáneo, es utilizado incidentalmente en el art. 133 al disponer la iniciativa exclusiva del poder ejecutivo en materia de “exoneraciones tributarias”.

También se han utilizado expresiones sin un significado determinado, como es el caso de *tarifas*, las que son incluidas desde 1934 en la enumeración de los ingresos departamentales, cuando en realidad no constituyen una especie de estos, sino la determinación cuantitativa de los mismos.

En la legislación ordinaria los ejemplos son numerosos. En el Código Civil por razones vinculadas a la fecha de su sanción, se utiliza una terminología totalmente alejada de la técnica actual; en el capítulo de la compensación (art. 1511), se mencionan las “rentas fiscales”, en el sentido de ingresos públicos; “contribuciones directas e indirectas”, en el sentido de impuestos directos e indirectos; “derechos de almacenaje o depósito”, en el sentido de precios correspondientes a servicios portuarios; en el título de créditos privilegiados, se incluyen los “impuestos públicos y municipales” que puede interpretarse extensivamente como comprensivo de todos los tributos (art. 2369); en reiteradas disposiciones de este Código y del de procedimientos se utiliza la expresión “costas” para determinar por lo general, las tasas por actuaciones judiciales.

Las imprecisiones y errores precedentemente citados son el resultado de una evolución tardía de la terminología técnica de nuestra disciplina que fue transportándose lentamente y no siempre en forma acertada, al derecho positivo, lo que trajo como consecuencia el planteamiento de importantes problemas, especialmente en el ámbito de la tributación departamental.

¹⁷ DEMICHELI, *El gobierno local autónomo*, t. I, Montevideo, 1929, pág. 185.

Un ejemplo claro es el del problema insoluble que planteó el art. 297, inc. 1º de la Constitución de 1952, en la parte referente a “adicionales nacionales”, subsanado parcialmente en la Constitución de 1967¹⁸.

La sanción del Código Tributario en 1974 solucionó este problema al definir claramente los conceptos de tributos y establecer como únicas especies a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Ese progreso se hizo más visible en el problema ya mencionado, relativo al significado de las expresiones *tasas* y *contribuciones* en su carácter de recursos departamentales. El mismo problema se ha planteado en Argentina y Brasil. La imprecisión del texto unida a las amplias atribuciones de los departamentos en esos dos tributos, en contraposición con las restricciones en materia de impuestos, había dado lugar a una aplicación abusiva de sus poderes por parte de los departamentos, los que en muchos casos crearon con esas denominaciones verdaderos impuestos. Si bien esa tendencia fue en parte compensada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, ella ponía de manifiesto una innegable insuficiencia de la normativa. A pesar de las nuevas disposiciones del Código los problemas no han desaparecido, habiendo dado lugar a una jurisprudencia de la Suprema Corte y del Tribunal de Cuentas favorable a la buena tesis¹⁹.

6. CLASIFICACIÓN

En la actualidad en la doctrina jurídica tributaria predomina la clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones, la que es prácticamente unánime en Italia, España y América Latina. En estos países es más fácil citar las excepciones

¹⁸ El tema lo hemos tratado recientemente en *Instituciones*, núm. 34 y en *Manual de derecho financiero*, vol. I. Con anterioridad lo tratamos en forma más detallada en *Ingresos locales*, al estudiar la concurrencia de potestades sobre la propiedad inmueble y luego de analizar los antecedentes. Llegábamos a la conclusión de que estos “no ilustran suficientemente al intérprete como para permitir dar una significación especial al término adicional”. La atribución a este de sus significados técnicos traería como consecuencia el reconocimiento al poder legislativo de la facultad de crear gravámenes sobre la propiedad inmueble que prácticamente agotaban la fuente de recursos que la Constitución entregó a los gobiernos departamentales. “Esta solución absurda no puede ser evitada por medios jurídicos, ya que no existe ningún elemento que permite sostener la limitación cuantitativa de esos adicionales”, pág. LXVI. Véase además “Cuestiones de derecho tributario departamental. Atribuciones legislativas de la junta departamental en materia tributaria”, *Boletín I. U. D. T.*, núm. 6, 1955, págs. 50 y ss.; y “Límites de la potestad tributaria de los municipios”, Debate en mesa redonda, *Boletín I. U. D. T.*, núm. 9, págs. 73 y ss.

La Constitución de 1967 al limitar la cuantía de los adicionales nacionales “al monto de los impuestos con destino departamental” soluciona uno de los inconvenientes del texto de 1952, cuyas dificultades no pudieron ser superadas por el legislador. (Véase RAMÓN VALDES COSTA, “Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural”, en *Temas de Finanzas*, Cuadernos de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, núm. 20, 1967, pág. 117. Al respecto es especialmente ilustrativo el debate parlamentario del adicional de AFE creado por ley núm. 12.006 (C. R. 100, scs. 30, IX, 1953; C. S., 55º; ses., 29, I, 1954). El mantenimiento de la calificación de *adicional* deja planteado el problema de la accesoriedad jurídica de las obligaciones (*infra*, III/10.).

¹⁹ Sobre la naturaleza normativa de las definiciones jurídicas explícitas y su finalidad esencial de asegurar la correcta aplicación del derecho desde el punto de vista práctico y axiológico, véase III/4. y III/6. y opiniones de GARCÍA MÁYNEZ allí citadas.

que las adhesiones y, por lo tanto, no es de extrañar que haya sido adoptada en los respectivos derechos positivos, algunos de los cuales, como los de Brasil y España²⁰, le dan categoría legal. El nuestro, como ya se ha dicho, lo resuelve para el ámbito nacional en los arts. 10 a 13 del C. T., pero, en su carácter de doctrina más recibida y por aplicación de la analogía regulada en el art. 5º, la misma solución es aplicable al ámbito departamental, lo que encuentra una sólida base jurídica en el art. 297 de la Constitución que implícitamente reconoce solamente esas tres categorías.

Entre las excepciones más significativas a esta clasificación tripartita, cabe citar en Italia las de BERLIRI y COCIVERA. Para el primero, que tiene al respecto ideas muy originales, la distinción debe hacerse teniendo en cuenta la función que desempeña la voluntad del obligado; en el impuesto, esa voluntad es totalmente intrascendente pero en la tasa tiene relevancia porque es el contribuyente el que demanda el servicio; este paga la tasa porque “quiere el servicio”. Llega así a la conclusión de que los únicos ingresos tributarios con características propias y específicas son estos dos tributos, impuestos y tasas. Rechaza expresamente las contribuciones especiales, las que estarían comprendidas dentro de su definición de impuestos²¹. COCIVERA, parte también de la premisa indiscutible de que, el elemento jurídico característico esencial de todos los tributos es el de reconocer como fundamento el poder de imperio del Estado, y que, desde ese punto de vista, deben eliminarse los elementos económicos heredados de la doctrina financiera clásica, consecuencia de que el *beneficio* que percibe el contribuyente por la realización de la obra pública o el funcionamiento del servicio, debe ser rechazado como elemento que justifique el reconocimiento de la contribución especial como categoría independiente del impuesto²². A la misma conclusión llegan SAÍNZ DE BUJANDA y VICENTE ARCHIE, para quienes aquel beneficio es un elemento de carácter político-económico —por lo tanto, extrajurídico—; “es un dato económico no jurídico y como tal no puede ser elevado a la categoría de fundamento jurídico de este tributo. Por lo tanto, “las contribuciones especiales constituyen una modalidad de impuestos, aunque muy calificada por notas específicas”. No obstante, posteriormente SAÍNZ DE BUJANDA aceptó la existencia de la contribución especial como categoría tributaria diferente del impuesto y la tasa²³.

²⁰ El art. 18 de la Constitución brasileña dispone: “O sistema tributário nacional compoese de impostos, taxas e contribuições de melhoria...”. El Código Tributário después de definir el tributo en los términos ya vistos (III/3, nota 10) dice que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (art. 5º), los que están definidos en los arts. 16, 77 y 81 con base en las características del hecho generador, cuyo texto puede verse en los capítulos siguientes.

La Ley General Tributaria española de 31. XII. 1963 dice en su art. 26: “Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos...”, definiendo a continuación cada uno de ellos (véase capítulo siguiente).

²¹ B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1952, págs. 201 y ss. y 295; *Corso...*, págs. 35 y ss. y especialmente pág. 71, en donde ensaya una réplica a las críticas que le formulara GIANNINI.

²² B. COCIVERA, *Principi...*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1959, págs. 165 y ss.

²³ SAÍNZ DE BUJANDA, “Notas de derecho financiero”, en ob. cit., págs. 40 y 149; y *Lecciones de derecho financiero*, 5ª ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1987, pág. 163.

La doctrina francesa, que a diferencia de las anteriores ha prestado poca atención al tema, se mantiene en su posición tradicional de negar autonomía a la contribución.

En América Latina pueden señalarse las opiniones discrepantes de J. LINO CASTILLO en Perú, quien adhiere expresamente a BERLIRI y de GERALDO ATALIBA en Brasil, que hace una clasificación primaria entre tributos vinculados a una actividad estatal y tributos no vinculados, criterio con antecedentes en la doctrina brasileña, pero reconociendo dentro de la primera clase la distinción entre actividades jurídicas y obras que valorizan un inmueble particular, lo que implícitamente significa reconocer la diferencia entre tasas y contribuciones de mejoras. Es una posición equiparable a la de BLUMENSTEIN que ya en 1939 sostuvo la dicotomía de tributos causados y no causados, tasas y contribuciones entre los primeros, e impuestos entre los segundos²⁴.

Parece oportuno recordar las discrepancias existentes en las clasificaciones de los organismos internacionales (véase *supra*, I/8.C.).

Al considerar este problema no debe olvidarse la distinción entre la investigación teórica y el análisis del derecho positivo. Desde este punto de vista, como lo dijimos al tratar el problema en términos generales (*supra*, III/4.), no interesa la noción teórica del tributo, sino el sentido que debe asignarse al vocablo *contribución* en los derechos que lo han incorporado a sus textos constitucionales o legales. Algunos derechos como el nuestro, el brasileño y el español la han definido expresamente, lo que significa que hay una prescripción acerca de *cómo debe aplicarse el término*; otros, se limitan a utilizarla como recurso individualizado y sometido a un régimen especial, sin definirlo expresamente, como sucedió en nuestro derecho en el art. 297 de las Constituciones de 1952 y 1967. Se trata de un *concepto indeterminado* que obliga al jurista a determinar el sentido que debe atribuirse al término utilizado por el legislador, sin posibilidades de discrecionalidad.

7. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN

Hasta hace pocos años no se intentó una clasificación científica de los tributos. Además de la anarquía en cuanto a la determinación de las especies comprendidas en el género y a las denominaciones, se mezclaron elementos económicos, políticos y jurídicos de todo lo cual surgieron definiciones poco satisfactorias como lo veremos en los capítulos siguientes.

La nueva doctrina tributaria, al limitar las especies a los impuestos, tasas, contribuciones y al centralizar sus investigaciones exclusivamente al campo jurídico, logró progresos indudables, aunque se registraron discrepancias que aún perduran, en cuanto a los elementos en función de los cuales deben caracterizarse las especies.

²⁴ GERALDO ATALIBA, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, F. C. U., 1977, págs. 146 y 170 y ss.; E. BLUMENSTEIN, "La causa nel diritto tributario svizzero", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*, I, 1939, pág. 355.

Así, por ejemplo, la escuela de Pavía utilizó el elemento *causa jurídica* en su carácter de fundamento de la obligación, que presentaría aspectos característicos en cada uno de los tributos. DINO JARACH²⁵ y EZIO VANONI²⁶ las determinaron como la capacidad contributiva, la contraprestación y el beneficio, para los impuestos, tasas y contribuciones respectivamente.

Por el contrario, los anticausalistas dirigieron sus esfuerzos a la determinación de los elementos incorporados efectivamente a la ley tributaria y especialmente definitorios de los presupuestos de hecho. En tal grupo debe citarse a ACHILLE DONATO GIANNINI²⁷ por la influencia que ha ejercido en el pensamiento jurídico contemporáneo, y por la introducción del elemento *fin* como esencial y a TESORO²⁸ por su opinión personal en lo que respecta a la asimilación de la noción de causa con la del presupuesto de hecho.

Una posición intermedia es la ya vista de BLUMENSTEIN para quien habría tributos con causa, tasas y contribuciones y tributos sin causa, impuestos.

La doctrina de la causa, como lo veremos oportunamente (*infra*, IX/12), no proporciona por sí sola un elemento decisivo para valorar y caracterizar la obligación tributaria. Si ella no está incorporada al derecho positivo, directamente en la norma que define los presupuestos de hecho o indirectamente en alguna norma general aplicable a estos, pierde fuerza jurídica y no puede considerarse como elemento esencial de la obligación, en cuya ausencia esta perdería validez. Así lo reconoció en su tiempo un causalista tan distinguido como PUGLIESE²⁹. No es extraño, pues, que la respetable preocupación de GRIZIOTTI y sus discípulos de dar a los tributos un fundamento ético jurídico, no haya encontrado eco en la doctrina contemporánea, como lo señala G. A. MICHELI³⁰, al menos con la proyección que pretendieron darle la mayoría de sus sostenedores.

Pero tampoco satisface la posición de los autores que caracterizan al tributo y sus especies, atendiendo únicamente a sus aspectos jurídicos formales y a la función que desempeña el poder del Estado, que si bien es esencial y común a todos los tributos no es el único elemento integrante del concepto.

La teoría de GIANNINI, sin duda se caracteriza en ese caso por su excesivo formalismo, aunque debe anotarse, sin embargo, que este resulta más de sus comentarios que de las definiciones que propone. La introducción del elemento *fin* en todas ellas y la referencia a las contraprestaciones y los beneficios en las definiciones de tasas y contribuciones atenúan aquel defecto. Armonizada con la teoría de la inaplicabilidad de las leyes inconstitucionales, aceptada por el derecho interamericano desde antiguo y por el italiano a partir de la Constitución republicana vigente, la crítica prácticamente desaparece.

²⁵ D. JARACH, *El hecho imponible*, págs. 70 y 82.

²⁶ E. VANONI, *Opera giuridica*, ob. cit., t. II, pág. 50.

²⁷ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones...*, pág. 46.

²⁸ GIORGIO TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, pág. 172.

²⁹ M. PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, ob. cit., pág. 112.

³⁰ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 6ª ed., 1981. Torino, UTET, págs. 90 y ss.

No creemos que en la formulación del concepto jurídico del tributo como género y de sus distintas especies deba prescindirse de los fundamentos políticos, sociales y económicos. Por lo tanto, debe exigirse que estos hayan sido incorporados directa o indirectamente a la norma que crea el tributo, es decir, que integren su presupuesto de hecho, como en el caso de las contribuciones, o que ellos estén condicionados por los principios fundamentales establecidos en la Constitución lo que no implica desconocer que todos los tributos existen como consecuencia de una manifestación unilateral del Estado mediante una ley, en ejercicio de su poder de imperio³¹.

Lo cierto es que el derecho contemporáneo ha discriminado dentro del concepto genérico de tributo, dando vida, al lado del *impuesto* —tributo típico que prácticamente se identifica con el género—, a las especies *tasa* y *contribución*, adoptando para tal efecto elementos de naturaleza política y económica que les sirven de fundamento jurídico³².

En la doctrina latinoamericana predomina netamente la clasificación tripartita, la que se ha fundamentado en dos aspectos del tributo: los elementos constitutivos del *presupuesto de hecho*³³ y *el fin* perseguido con su creación o *el destino* de su producto. Tal el criterio seguido desde el anteproyecto uruguayo de 1958, en disposición proyectada por la subcomisión que integramos con PEIRANO FACIO y GIAMPIETRO BORRÁS, aprobada luego por la comisión redactora en pleno y aceptada por el modelo C. T. A. L. e incorporado al C. T. U. Este criterio, a veces criticado en lo que respecta al destino, especialmente en las tasas, recibió aceptación general en el ámbito luso-hispanoamericano en las XV Jornadas del I. L. A. D. T. de 1991, inclusive por sus críticos, la que, por otra parte, consagró en el ámbito luso-hispano-americano la clasificación tripartita.

La diferencia jurídica entre impuestos, tasas y contribuciones resulta de ambos elementos. En el impuesto, el presupuesto de hecho y el destino no presentan ninguna característica especial; podría decirse con GIANNINI que dependen únicamente de la voluntad del Estado, pero recordando que en el Estado de derecho esa voluntad debe estar coordinada con las normas constitucionales que establecen los derechos fundamentales. En cambio, en la tasa y en la contribución especial, tanto el presupuesto de hecho como el destino tienen particularidades esenciales que resultan de la ley.

³¹ Conforme GIAMPIETRO: "todo tributo (impuesto, contribución o tasa) requiere una justificación, un fundamento que lo legitime; lo cual, por lo demás, no se halla en contradicción con el principio de que la obligación tributaria es *ex lege*, es decir, con fuente jurídica exclusivamente en la ley" (*Las tasas...*, ob. cit., pág. 156, nota 153).

³² "La tarea legislativa presupone, pues, la existencia, intuición y realización de ciertos valores y, por ende, una "experiencia axiológica prenormativa" que permite al autor de la ley determinar lo que desde el punto de vista jurídico es "esencial" o "inesencial". (E. GARCÍA MÁYNEZ, *Lógica del concepto jurídico*, ob. cit., pág. 83).

³³ Utilizamos la expresión *presupuesto de hecho en el sentido de* circunstancia prevista hipotéticamente en la ley como condición *necesaria y suficiente* para que nazca la obligación tributaria (véase *infra*, IX/6.).

En la tasa, el presupuesto está constituido por una prestación estatal; en la contribución, por un beneficio especial recibido por el contribuyente. Si ellos faltan o son desconocidos en la definición legal, la norma no creó una tasa ni una contribución, lo que tiene trascendental importancia desde el punto de vista jurídico, como ya se ha dicho, en los ordenamientos jurídicos que regulan el ejercicio del poder tributario en diferentes condiciones para las distintas especies de tributos.

En cuanto al destino es indudable que integra la noción de tasas y contribuciones, ya que no se justificaría de modo alguno que la ley asignara el producto de estos tributos a destinos ajenos a las necesidades del servicio o la obra que constituyen su fundamento esencial por integrar su presupuesto de hecho. El desconocimiento de este requisito haría perder a la prestación el carácter de tasa o de contribución.

Cuando el poder estatal que crea los tributos no tiene restricciones, con respecto a alguno de estos parámetros, los problemas precedentes pierden importancia; el tributo no será tasa o contribución, pero valdrá como impuesto. Solo interesaría la distinción para aplicar las normas que se refieren genéricamente a una o varias categorías tributarias, por ejemplo, el art. 69 de la Constitución. Por lo tanto, aunque no esté en juego la validez de la norma, la distinción sigue interesando desde el punto de vista jurídico³⁴.

8. JUSTIFICACIÓN DE LA CLASIFICACIÓN TRIPARTITA

La circunstancia de que el derecho positivo de tantos países haya reconocido desde antiguo la existencia de estas dos últimas especies tributarias y las haya sometido a regímenes particulares no es fortuita. Por el contrario, responde a las razones de orden político que preocuparon a la doctrina financiera clásica.

En primer término, la distinción constituye un elemento para lograr soluciones racionales en el otorgamiento de potestades tributarias a ciertos órganos menores. Es este el origen y fundamento del sistema autonómico de nuestros departamentos a partir de la Constitución de 1934 hasta el presente. Los poderes impositivos de estos fueron restringidos, ya sea por la vía de requisitos formales para la creación de impuestos, ya por la limitación de las fuentes imponibles. En cambio, se les reconoció amplias facultades para la creación de tasas y contribuciones. La distinción reconoció y sigue reconociendo, fundamentos vinculados a la existencia en estas de contraprestaciones y beneficios recibidos por el contribuyente que eliminan el riesgo ya experimentado de los abusos de los poderes locales en perjuicios de la justicia tributaria y de la política fiscal y económica nacional.

El sistema se caracteriza, pues, por el otorgamiento de facultades limitadas a los gobiernos locales en lo que respecta a los impuestos. Es obvio que las extrali-

³⁴ En dos sentencias recaídas en procesos en que se impugnaba la inconstitucionalidad de una tasa departamental, la S. C. J. ha declarado que "aun si fuera un impuesto no sería inconstitucional desde que gravaría un espectáculo público fuente impositiva también departamental" (sent. núm. 126 de 21. VII. 1965 y núm. 309 de 22. X. 1965).

mitaciones en que estos incurran son contrarias al orden jurídico y pueden significar la invalidez total o parcial de la norma³⁵.

En segundo término, la distinción se justifica por razones de técnica jurídica. Si las distintas especies de tributos responden a distintos fundamentos y finalidades, es natural que no estén sometidas todas al mismo régimen. Está justificado que algunas soluciones, como, por ejemplo, las exoneraciones, rijan para algunas especies y no para otras.

En ese sentido es tradicional que no deben establecerse exoneraciones de las contribuciones de mejora, en virtud de los beneficios que proporciona la actividad estatal; en cambio, aparecen como la regla en los impuestos que gravan los servicios sociales.

9. TRIBUTOS MIXTOS O SUPERPOSICIÓN DE TRIBUTOS

Un mismo hecho puede estar directamente vinculado a más de un ingreso. En tales casos se habla de ingresos o tributos mixtos o de superposición de tributos.

La hipótesis se da por lo general en ocasión de los servicios económicos o administrativos, prestados por el Estado en los que al precio o tasa correspondiente se agrega un impuesto incorporado en la misma prestación del particular. También se ha sostenido que se da esta situación cuando el precio se eleva por encima del nivel normal del mercado como en los monopolios fiscales (*supra*, II/4.B.3.) y en las tasas cuando su cuantía supera el costo del servicio financiado por esta.

Ya hemos expresado nuestra opinión sobre el problema cuando se trata de precios (véase *supra*, II/4.B.4.).

Cuando el problema se plantea entre las tasas y los impuestos deben distinguirse dos situaciones:

a) que expresa o tácitamente se haya tenido el propósito de gravar el mismo hecho (en este caso un servicio administrativo) con los dos tributos.

b) que por vía del aumento de la cuantía de la obligación correspondiente a una tasa se exceda el costo del servicio, o sus necesidades financieras. En tales casos se sostiene que el excedente es un impuesto.

a) En el primer caso “nada impide que el legislador decida percibir un impuesto en la misma ocasión en que el contribuyente paga una tasa”³⁶. La situación es clara cuando ambos tributos se liquidan y pagan en dos prestaciones, pero también

³⁵ En los Estados federales el problema no se plantea en estos términos, sobre todo en aquellos integrados por comunidades que gozaban de una soberanía originaria como Estados Unidos, Alemania y Argentina, en los que se registró una distribución de los poderes impositivos por razones políticas. En estos casos la incompetencia puede ser del Estado central. En cambio, el planteamiento es válido para otros sistemas federales como el del Brasil que provienen de actos constitucionales dictados libremente por el Estado central e indudablemente a todos los países, unitarios y federales, cuando otorgan poderes tributarios a entes menores, generalmente municipios o regiones.

³⁶ RAMÓN VALDÉS COSTA, *Las tasas...*, pág. 665.

pueden coexistir en una sola prestación³⁷. En tal hipótesis esta no debe calificarse de tributo *mixto* en el sentido de un objeto diferente a las tasas y los impuestos, sino de una prestación que contiene ambos tributos debiendo regirse cada uno de ellos por sus reglas particulares. Indudablemente esta coexistencia denota una falta de técnica legislativa, pues en tales casos deberían establecerse normas independientes para cada tributo.

b) En el caso del aumento de la cuantía de la tasa por encima de las necesidades del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de hecho, las soluciones doctrinales difieren. En la doctrina italiana se ha sostenido que el tributo sigue siendo tasa, que se transforma en impuesto y por último que a la tasa se superpone un impuesto, o sea, que estaríamos en la misma situación que en a)³⁸. En la XV Jornada del I. L. A. D. T. prevaleció netamente la solución de que en tal caso “se está ante otra especie tributaria... (conclusión 10)”.

En la doctrina nacional, GIAMPIETRO BORRÁS sostiene como postulado científico-jurídico intergiversable “que la naturaleza de la tasa no puede alterarse porque la cuantía de la misma suba o baje...”, la tasa mantiene su naturaleza cualquiera que “fuere la dimensión de su cuantía” salvo que alcanzara límites arbitrarios, pues como todos los tributos, las tasas “tienen, desde luego, límites naturales derivados de su propia índole... Si se vulneran esos límites el alzamiento del tributo sería ilegítimo” como lo serían el impuesto confiscatorio o el contributo que excediera el beneficio que constituye su fundamento. Si la tasa excede “las *necesidades* de la actividad pública, en el sentido de *actividad genérica*, su ‘percepción sería inprocedente’”³⁹.

Entendemos que en este segundo caso la solución debe desentrañarse del análisis concreto de la norma. Puede suceder que la elevación de la tasa se haya efectuado sin ninguna manifestación motivada de voluntad legislativa y en tal caso el intérprete debe determinar cuál es esa voluntad, si la de sobreponer un impuesto (como parece ser la solución correcta en el caso de las tasas de registro progresivas italianas) o simplemente la de aumentar arbitrariamente la tasa, como ha sucedido en más de un caso en nuestro derecho positivo departamental. En esta última hipótesis y como ya lo adelantamos en el número anterior, estaríamos frente a una extralimitación antijurídica de la norma, que a partir de la inclusión de la regla de la *razonable equivalencia* en la definición de la tasa, implica la invalidez de ese excedente, que, por razones obvias, es de especial aplicación en el

³⁷ Un ejemplo del primer caso está constituido por la enajenación de bienes inmuebles que da lugar a un derecho de registro por su inscripción (indiscutiblemente una tasa) y al impuesto de traslaciones de dominio. El segundo caso es el de los derechos de registros italianos que dieran lugar a una amplia elaboración tributaria (D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, Cedam, 1937).

³⁸ C. M. GIULIANI, ob. cit., pág. 999; M. PUGLIESE, *Le tasse...*, ob. cit., págs. 43 y 70. D. JARACH, véase nota anterior ob. cit., págs. 23 y ss.; ACHILLE DONATO GIANNINI, *Istituciones*, pág. 52; M. S. GIANNINI, *I proventi...*, ob. cit., pág. 19.

³⁹ GIAMPIETRO BORRÁS, ob. cit., págs. 156, 228, 465, y 490 a 492. La misma posición sostiene HÉCTOR VILLEGAS, en un detenido análisis de la cuestión (ob. cit., 5ª ed., pág. 101).

caso de que la competencia del órgano creador del tributo esté sujeta a restricciones en materia de impuestos, como sucede en nuestros gobiernos departamentales. La jurisprudencia de la S. C. J. y del tribunal de cuentas son firmes al respecto. En cambio, si el órgano no tiene restricciones en materia impositiva, el excedente, o aun su totalidad, puede calificarse como impuesto.

10. TRIBUTOS ADICIONALES Y SOBRETASAS

Un mismo hecho puede también estar vinculado jurídicamente con más de un tributo de la misma especie. A diferencia del caso analizado en el número anterior, *esas obligaciones son en principio objeto del mismo tratamiento jurídico tributario*. Las diferencias serán exclusivamente las que resultan de las normas particulares que los regulan. La situación es muy frecuente en materia de impuestos, pero puede darse en cualquiera de los tributos.

Una primera hipótesis es la de que el mismo hecho (posesión de una riqueza, obtención de una renta) sea gravado con más de un impuesto, los que, a pesar de su individualización legal pueden tener entre sí un mayor o menor grado de vinculación jurídica. Ejemplo: los impuestos a la renta, a la renta de industria y comercio y de las actividades financieras y a las superrentas; en materia inmobiliaria los ejemplos son numerosos, tanto en el derecho nacional como en el departamental. Es lo que el art. 298 de la Constitución prohíbe con la denominación de “superposición impositiva”.

En otros casos el legislador opta por la creación de un “adicional”, limitándose a establecer la alícuota. A veces agrega algún requisito particular, pero aun en esos casos la nueva prestación mantiene la individualidad del tributo anterior, constituyendo, desde el punto de vista económico-financiero, solo un aumento de su cuantía.

Los motivos para utilizar este procedimiento son variados. En el derecho europeo, especialmente en Francia e Italia, se utilizó como medio de otorgar recursos permanentes a los municipios, facultando a estos a percibir recursos derivados de los impuestos nacionales mediante la aplicación de una alícuota suplementaria (*centimes additionnels*), sistema que tiene la virtud de la sencillez y de evitar los abusos y errores en que suelen incurrir los gobiernos locales (L. TROTABAS, págs. 62 y 472; ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones...*, pág. 569). En el derecho contemporáneo, incluso en el nuestro, se utiliza frecuentemente para solucionar necesidades financieras transitorias que no justifican la creación de un tributo ni la modificación definitiva de los vigentes. El procedimiento se utiliza también para aumentar un tributo existente cuando ocurre alguna circunstancia especial, p. ej.: el ausentismo o radicación del contribuyente en el extranjero, o para crear recursos con afectaciones especiales, como ocurre con los impuestos inmobiliarios.

Desde el punto de vista jurídico la nueva prestación es una obligación íntimamente vinculada a la obligación principal del tributo anterior.

De estas diferentes características surgen importantes consecuencias. En el primer caso, cada tributo tiene vida independiente rigiéndose por sus normas particulares, las que obviamente pueden establecer soluciones comunes; en el segundo, son aplicables a la nueva obligación las normas de la anterior, salvo excepción expresa.

Tanto en la doctrina como en el derecho comparado estas situaciones, de solución tan sencilla en el esquema teórico, han dado lugar a dudas y discrepancias no ajenas por cierto a las deficiencias terminológicas antes mencionadas (*supra*, III/4. y 5.). En nuestro derecho se ha utilizado el término *adicionales* para denominar ambos casos; no se han distinguido dentro del segundo, las distintas modalidades que pueden presentar las obligaciones y, por último, se han dado distintos nombres a estas, sin razones que justifiquen esa variada terminología⁴⁰.

Limitando nuestra investigación al segundo caso, debe analizarse, en primer término, *el presupuesto de hecho* del adicional. Este se relaciona necesariamente con el tributo anterior, pero esa vinculación puede establecerse con el presupuesto de hecho del tributo principal —en cuyo caso ambos tendrían el mismo presupuesto—, o con la determinación, la liquidación o el pago del tributo principal. La distinción “es muy importante”, como lo hace notar ARAÚJO FALÇÃO⁴¹, “para solucionar los problemas de derecho intertemporal”, pues la creación o modificación de los adicionales, al igual que las de todos los tributos, son aplicables en principio, solo a los hechos ocurridos con posterioridad a la vigencia de las normas que las establece. Para este autor el presupuesto de hecho “es el mismo del impuesto principal”, por lo que censura la solución del entonces proyecto de Código brasileño que establece, siguiendo la opinión de GOMES DE SOUSA, como “uno de los posibles hechos generadores de los impuestos adicionales... el pago por el mismo contribuyente de otro impuesto...”⁴².

A nuestro juicio la solución depende del contenido de la norma que crea el adicional, pues el legislador tiene libertad para relacionar el nacimiento de la nueva obligación, tanto al presupuesto de hecho del tributo principal, como al pago del mismo, o a otra circunstancia de hecho escogida discrecionalmente por él.

⁴⁰ Ejemplos de los tres casos:

a) El art. 297, inc. 1º de la Constitución denomina impropiaamente adicionales a los impuestos nacionales que gravan la propiedad inmueble, lo que ha dado y sigue dando lugar al planteamiento de difíciles problemas (*infra*, V/5, nota 18); b) comúnmente la legislación utiliza el término *adicionales* para denominar, los adicionales propiamente dichos y las *sobretasas*, y c) ha utilizado el término *recargo* como equivalente a adicional (impuesto al ausentismo).

⁴¹ A. ARAÚJO FALÇÃO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1964, pág. 112.

⁴² El art. 24 del proyecto de C. T. N. decía: “São adicionais os impostos cujo fato gerador seja o pagamento pelo mesmo contribuinte, de outro imposto de competência de mesma pessoa jurídica de direito público interno, ou que tenham fato gerador e base de cálculo idênticos ao de outro imposto nas mesmas condições”. En realidad GOMES DE SOUSA restringe el concepto a la primera hipótesis (pago) (*Compendio...*, pág. 146).

Otro problema vinculado en cierta forma al precedente es el relativo a la *base de cálculo*. La alícuota del adicional ¿debe aplicarse sobre el valor imponible del tributo principal o sobre la cuantía de este? Las soluciones legales varían, y en caso de silencio u oscuridad el problema ha dado lugar a grandes discrepancias⁴³.

No hay duda de que el legislador tiene libertad para escoger una u otra base, pero:

a) razones de elemental técnica legislativa aconsejan determinar con precisión por cuál se opta,

b) la ciencia jurídica debe distinguir claramente ambas hipótesis y darles denominaciones particulares.

En ausencia de norma legal, nos parece, coincidiendo con ULHÔA CANTO, que debe entenderse que la alícuota se aplica sobre la cuantía del impuesto. Es la solución que más se adecua al origen histórico del instituto en los gobiernos locales europeos y la que más satisface el significado gramatical de los términos. Es decir, habría "una presunción de que adicional de un impuesto, es un porcentaje cobrable sobre el producto de ese impuesto"⁴⁴. Si no hay impuesto anterior no hay ni puede haber adicional⁴⁵.

En cambio, cuando la tasa suplementaria se aplica sobre la misma base de cálculo del tributo preexistente, el efecto es equiparable desde el punto de vista financiero; pero desde el punto de vista jurídico, no existe accesoriedad, pues puede concebirse la existencia de la segunda obligación sin la de la primera. El adicional propiamente dicho, requiere necesariamente la existencia de la obligación principal a la cual accede, ya que por definición es un aumento de esta; si esta se modifica o desaparece por derogación o exoneración, el adicional sigue su suerte⁴⁶. En el otro caso falta esa correspondencia, característica de las obligaciones accesorias, ya que la vinculación jurídica se establece, no con la obligación tributaria anterior, sino con su base de cálculo a la cual se aplica la tasa suplementaria o sobretasa fijada por la nueva ley. Es suficiente que la base exista, para que la nueva obligación exista, independientemente de la obligación del tributo preexistente.

⁴³ Véase G. ULHÔA CANTO, *Temas de direito tributário*, vol. 3º, pág. 85, consulta sobre los adicionales creados por la Constitución del Estado de Bahía, que creó adicionales sin referencia a la base de cálculo, lo que dio lugar a profundas discrepancias entre el autor y ALIOMAR BALEEIRO, a la sazón ministro de finanzas del mencionado Estado.

⁴⁴ G. ULHÔA CANTO, ob. cit., pág. 96.

⁴⁵ Como caso excepcional puede citarse el de los *centimes additionnels* del derecho francés, que en caso de derogación del impuesto principal, se liquidan sobre el importe ficto que correspondería a aquel (TROTABAS, ob. cit., pág. 473).

⁴⁶ Véase categórica opinión coincidente de GIANNINI con respecto a los adicionales municipales italianos, los que a pesar de constituir "una relación impositiva distinta, está asociada a la del Estado con un vínculo de accesoriedad" en virtud del cual el "ente local... debe aceptar el resultado de la liquidación llevada a cabo por el Estado frente al contribuyente como un dato invariable... Cualquier modificación de la relación entre el Estado y el contribuyente produce sin más e independientemente de una expresa disposición legal la correspondiente modificación de la relación entre el ente público y el sujeto pasivo del impuesto" (*Instituciones...*, pág. 570).

Por eso se deben distinguir ambas posibilidades utilizando las denominaciones de tributo adicional y sobretasa⁴⁷. *Adicional es la obligación accesoria cuyo presupuesto de hecho está constituido total o parcialmente por la existencia de una obligación tributaria de la misma especie y su determinación se efectúa tomando como base de cálculo la cuantía de la obligación preexistente.*

Sobretasa, en cambio, *es la obligación resultante de aplicar una alícuota especial a la base de cálculo de un tributo preexistente.* Dentro de esta hipótesis, ambas obligaciones son independientes —como lo fueron en nuestro derecho la “contribución inmobiliaria” y la “sobretasa inmobiliaria”⁴⁸, o pueden estar vinculadas por una relación de accesoriedad como en los ejemplos del impuesto sunuario y del impuesto al patrimonio. En este último caso son aplicables las normas que rigen el tributo principal, como con acierto lo ha reconocido reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁴⁹. Para distinguir ambas posibilidades es conveniente que, en el segundo caso, la ley establezca expresamente el carácter de *adicional*.

11. TRIBUTOS REALES Y PERSONALES

Desde el punto de vista jurídico la clasificación plantea dos cuestiones: la de la naturaleza del derecho del Estado y la de la existencia de un derecho real de ga-

⁴⁷ Esta distinción de los atributos esenciales de ambas obligaciones y la elección de las denominaciones, está inspirada en el mencionado estudio de URBOSA CANTO, quien a su vez la toma del derecho italiano (ob. cit., pág. 91).

⁴⁸ A pesar de lo que induce a pensar su denominación de “sobretasa” que sugiere la calidad de adicional, se trata de un impuesto autónomo. El impuesto se adeuda “siempre que se posean inmuebles por encima del límite legal”, se adeuda o no contribución inmobiliaria (RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso...* t. II, pág. 94). La jurisprudencia en pocos pero valiosos fallos ha sostenido la misma tesis: “La ley núm. 9498, que exoneró por diez años el pago de contribución inmobiliaria a las fábricas o establecimientos industriales que se instalen en el país, no se extiende al impuesto de sobretasa inmobiliaria, que es un impuesto distinto, superpuesto sobre una misma materia imponible; “no es propiamente un impuesto adicional al de contribución... La sobretasa no sigue, no se agrega invariablemente al impuesto de contribución, pudiendo subsistir separadamente de este”. Juz. Paz 12º Montevideo, Sánchez Rogé (Juzg. Hac. 1er. turno, M. Izcu Barbat. 16, VIII, 1943, *Revista de derecho público y privado*, t. XIV, pág. 217; *Revista de derecho jurídico y administrativo*, t. 43, pág. 233).

La Suprema Corte con posterioridad a la Constitución de 1952 se pronunció también sobre la independencia, a pesar del problema que el art. 297, inc. 1º de aquella plantea en cuanto a la denominación de “adicional” (sent. 10, IX, 1958, Macedo, López Esponda, De Gregorio, Bouza (redactor) Piñeyro, en L. J. U., t. 28, 1958, núm. 4846).

⁴⁹ Esos fallos recayeron en numerosos casos relativos a la importación de automóviles por particulares para uso propio. El T. C. A. sostuvo invariablemente que “el impuesto a las ventas en general y el impuesto a las ventas sunuarias tienen el mismo hecho generador... el primero es el impuesto principal, el segundo es el impuesto adicional”. “En ningún caso el importador debe pagar estos impuestos por mercaderías adquiridas en el extranjero” (sent. 20, V, 1960, L. J. U. núm. 5350 y 20, VII, 1960, L. J. U. núm. 5298). Ante la reiteración de los pronunciamientos, la administración resolvió aceptar la tesis y allanarse en los casos todavía pendientes. No obstante, insistió posteriormente en su pretensión, lo que motivó nuevas sentencias en las que el T. C. A. reafirmó su posición, expresando además que el poder ejecutivo “se ha guiado en este problema más que por razones estrictamente jurídicas, por motivos fiscales”. (Rep. de Jur., 1968, en *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 67, pág. 288 y Rep. de Jur., 1969 (inédito), pág. 103).

rantía accesoria a la obligación de pagar el impuesto. Ambas, por razones obvias, se refieren a los tributos en general, especialmente impuestos y contribuciones de mejoras.

A) *Naturaleza del derecho del Estado*

El derecho del Estado es, sin duda, al menos en la concepción actual del derecho tributario, de naturaleza personal en el sentido que le atribuye el art. 473 del C. C., es decir, es uno de los derechos “que solo pueden reclamarse de ciertas personas que por un hecho suyo, o *la sola disposición de la ley*, han contraído las obligaciones correlativas”. No existe, pues, un derecho real “*en una cosa o contra una cosa, sin relación a determinada persona*” (art. 472 del mismo Código), sino un derecho *a* la cosa, en este caso a una cantidad de dinero.

Hay, pues, como dice el art. 18, inc. 2º del modelo C. T. A. L. y el art. 14, inc. 1º del C. T. U., una *obligación* que “constituye un vínculo de carácter personal”, lo que no impide, como es obvio, que el cumplimiento de dicha obligación, como el de todas las obligaciones, pueda asegurarse “mediante garantía real o con privilegios especiales”⁵⁰.

Esta definición incluso implica una toma de posición en cuanto a la no aceptación en derecho tributario de la doctrina de las obligaciones *ob rem o propter rem* (véase *infra*, IX/5.B.).

B) *Garantías reales*

Nada impide, como dijimos, que el Estado establezca garantías o privilegios para asegurar la percepción de su crédito, las que dada su naturaleza jurídica deben ser necesariamente creadas por ley. Así lo prevé el modelo en su art. 4º, num. 5 y lo dispone el C. T. U. en el art. 2º, num. 5. En ausencia de norma legal expresa, el crédito será simple, igual a los del derecho común y podrá hacerse efectivo sobre todos los bienes del deudor, los que podrán embargarse siguiendo el orden prescripto en las normas generales de la materia.

Por regla general los derechos positivos establecen privilegios para todos los créditos fiscales (C. C., art. 2369, 6º). Para algunos tributos en particular se agrega un derecho o gravamen real al que de acuerdo con los principios antes expuestos debe asignarse el carácter de un derecho accesorio de garantía contra la cosa. Por su naturaleza real que permite hacerlas efectivas contra terceros poseedores aun de buena fe, estas garantías corresponden de ordinario solo a los inmuebles y requieren un régimen especial de protección de los terceros. Su función es evitar los efectos de una insolvencia del contribuyente por medio de enajenaciones, lícitas o fraudulentas, que hagan imposible la percepción del crédito. La existencia de esta garantía real hace responsable al adquirente frente al fisco, que será una res-

⁵⁰ El punto fue objeto de particular atención en los trabajos de la comisión, pues si bien no existían dudas acerca de la solución en cuanto a la naturaleza personal del vínculo se deseó contar con la colaboración de especialistas en materia de derecho de las obligaciones a fin de adecuar el texto del modelo a la doctrina general en un problema que indudablemente pertenece de derecho común.

ponsabilidad por deuda ajena, ya hasta el monto equivalente al valor del bien; es decir, que el tercero debe sufrir únicamente la consecuencia del gravamen real que afecta al inmueble, pues no hay transmisión de la obligación principal. De esto derivan importantes consecuencias:

a) El tercero tiene acción de reembolso contra el vendedor, aunque la ley no la prevea expresamente.

b) Si el bien desaparece, la garantía se extingue.

c) La obligación principal y sus accesorios continúa en todas las hipótesis, a cargo del contribuyente, tanto frente al fisco como al adquirente, quien responderá de esas deudas con todos sus bienes. Por lo tanto, no puede excepcionarse invocando la transferencia del bien, cosa que podría hacer si el derecho del fisco fuera un derecho real en la cosa (*onere reale*).

d) Pagado el crédito, ya sea por el contribuyente o por el adquirente, desaparece el gravamen, por su calidad de accesorio.

Así caracterizado el derecho real, no hay inconveniente en denominar *tributos reales* a aquellos cuya obligación está garantida de esa manera y *personales* a los no garantidos, pero desde el punto de vista de la técnica terminológica, solo es necesario individualizar a los primeros con su característica adicional, por lo cual basta especificar que se trata de tributos “con garantía real”⁵¹.

Estos gravámenes son excepcionales en nuestro derecho. En materia inmobiliaria, como ya dijimos, el fisco pretendió que ellos eran de principio, y que, por lo tanto, no requerían ley expresa, aunque nunca elaboró una teoría clara al respecto. Fue invocada en ocasión del proyecto que se convirtió en la ley nacional núm. 9189 de 4, I, 1934, para proponer el plazo de prescripción de 30 años correspondientes a los derechos reales, iniciativa que no prosperó en el parlamento que lo fijó en 10 años. Al respecto es oportuno citar la opinión de GIAMPIETRO para quien “luego que la relación jurídica prevista, imposición, como toda relación jurídica, es, en todos los casos, personal, no existiendo relaciones *ad rem*...”. “Aspecto que por superado en nuestra disciplina científica ... me exime de ocuparme de él ...”⁵². Entre los tributos inmobiliarios que tiene este gravamen pueden citarse algunas contribuciones de mejoras, especialmente las destinadas a financiar obras de sa-

⁵¹ Nos parece preferible el criterio indicado en el texto que el de formar dos grupos con denominaciones diferentes, como lo hace entre otros B. GRIZIOTTI, quien propone las de *objetivos* y *subjetivos*, en sustitución de reales y personales evitando así la utilización de los mismos vocablos para designar cosas diferentes, pero vinculándola a la precedente clasificación sobre naturaleza del derecho, dando la impresión de que los primeros no constituyen un vínculo personal, lo que resulta también de su propia definición: *imposta oggettiva e quella che colpisce direttamente una ricchezza o una fattispecie tributaria e la consideri da sé, senza riguardo alla connessione con altre ricchezze imponibili o con altre fattispecie, e ai rapporti personali de tali ricchezze o fattispecie col contribuente* (“Imposto reali e personali e oggettive o soggettive”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Finanziaria*, I, 1937, pág. 150).

⁵² *Contribución inmobiliaria en Uruguay*, F. C. U., Col. Jus., 1971, pág. 109 (véase nota siguiente).

neamiento nacionales y departamentales y de pavimento departamentales⁵³. La “personalización” creciente de los impuestos inmobiliarios, mediante la aplicación de tasas progresivas sobre el total de inmuebles del contribuyente y la configuración de este en torno al núcleo familiar, hizo más inapropiado este régimen de garantías reales, el que se ha ido sustituyendo por otro tipo de medidas. Entre estas deben citarse el control notarial del pago en el momento de la traslación del dominio complementado con la responsabilidad personal del escribano en forma de multa o de responsabilidad solidaria por el importe del impuesto y la prohibición al registro de traslaciones de dominio de inscribir documentos que no tengan las debidas constancias⁵⁴.

La ley núm. 2246, de 30, VIII, 1893, en su art. 24 establecía que el impuesto a las herencias, legados y donaciones “afecta con derecho real a los bienes transmitidos... y su cobro podrá ser perseguido contra cualquiera que sea el poseedor de dichos bienes”. La doctrina nacional sostuvo contra las pretensiones del fisco, que esa afectación debía limitarse a los bienes inmuebles, única solución que armonizaba con la ordenación general de los derechos reales en el Código Civil y las leyes de prenda sin desplazamiento, y única que respetaba los derechos de los terceros poseedores de buena fe⁵⁵. La posterior ley orgánica del impuesto, núm. 13.695, recogió en su art. 7º esas críticas doctrinales limitando la afectación a los bienes inmuebles, vehículos automotores y medios de transporte aéreo y marítimo, y agregando que “su cobro *podrá* ser perseguido por cualquiera que sea el poseedor de dichos bienes *mientras no se haya abonado su importe*”, redacción que pone de manifiesto el carácter de garantía que tiene este gravamen⁵⁶.

En materia de contribuciones de mejoras existen numerosos ejemplos, algunos de los cuales plantean problemas de legitimidad (véase *infra*, VI/8.B. y 11.).

⁵³ Leyes 3825 de 17, VI, 1911, art. 11; núm. 5429 de 7, VI, 1916, art. 8º inc. 3º; núm. 8158 de 20, XII, 1927, art. 22; núm. 9773 de 11, V, 1938, art. 4º (sobre pavimento, cordón, colector y conexiones).

POSADAS BELGRANO, si bien comparte la teoría de que “la obligación del impuesto es siempre una obligación personal” a la cual la ley puede agregar una “garantía real sobre la cosa gravada por el impuesto”, entiende que esta garantía existe también en el impuesto de contribución inmobiliaria y en los derechos de aduana, aunque sin desarrollar los fundamentos ni indicar las leyes que establecieron ese derecho real, que por principio general recogido en el modelo y en el C. T. U. requiere necesariamente una ley formal (*Derecho tributario*, Montevideo, Medina, 1959, pág. 52).

⁵⁴ La ley núm. 9189, art. 25, se refiere a todos los actos que afecten el dominio de los bienes raíces y establece una multa equivalente al 20% del impuesto que haya quedado sin cobrar. La ley 15.809 que reimplantó el Impuesto de Enseñanza Primaria, sobre bases diferentes a los impuestos anteriores no contiene disposiciones sobre garantías reales por lo que, como dice J. C. PEIRANO, la obligación “es, por supuesto, de carácter personal (*Impuestos sobre el capital*, vol. V, del *Manual de derecho financiero*, ob. cit., pág. 14).

⁵⁵ G. A. POSADAS BELGRANO, *Impuestos de herencias*, Montevideo, Medina, pág. 417; por similares fundamentos y reconociendo que el punto era discutible, sostuvimos la misma limitación en *Curso...*, t. IV, pág. 297.

⁵⁶ M. GROLERO y H. PORRO, *Impuesto a las herencias. Nuevo régimen*, Montevideo, Fondo de Cultura Universitaria, 1969, pág. 32. Véase comentarios sobre el último inciso que exceptúa del régimen a los adquirentes de buena fe.

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO

1. NOCIÓN PRELIMINAR

El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género confundándose prácticamente con él. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente. Pero lo extraño es que su caracterización frente al tributo en general y a las demás especies tributarias ofrezca tan variadas soluciones doctrinales que se manifiestan en innumerables definiciones, la mayor parte de ellas poco satisfactorias.

Es frecuente considerar al impuesto como el tributo puro y simple, que reuniendo las características esenciales de este, no presenta notas particulares adicionales. Su presupuesto sería un hecho cualquiera al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, hecho acerca de cuya elección el legislador no encuentra los límites que presentan las tasas y las contribuciones. Su destino tampoco tiene notas características; a diferencia de lo que sucede con las tasas y contribuciones, el impuesto ingresa al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre este y el contribuyente¹.

Estas consideraciones han dado lugar a una corriente que lo caracteriza con fundamento en elementos negativos. Impuesto sería así el tributo que carece de notas características particulares, lo que equivale a identificarlo con el género y suprimirlo como especie; o el tributo que no es ni tasa ni contribución, lo que contiene implícitamente la idea de la existencia de elementos particulares, imposible

¹ La opinión de A. D. GIANNINI es tal vez la más explícita y categórica. Apoyándose en una abundante literatura en el campo del derecho administrativo, especialmente germánica e italiana, sostiene que el impuesto posee como "único fundamento jurídico el poder de imperio del Estado" lo que es un "antiguo axioma de la doctrina del derecho público". De ahí resulta para el autor que el impuesto se adeude "en los casos, en la medida y en la manera establecida en la ley" sin ninguna limitación, lo que implica el desconocimiento del sometimiento de la ley a la constitución, como lo criticamos en *Instituciones* (núm. 22.3). (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, UTET, págs. 70 a 72, y más explícitamente en *Istituzioni* (ob. cit., pág. 84).

Recordando a PUGLIESE nuestra S. C. J. ha dicho que "por un natural proceso lógico el concepto de tributo ha sido confundido con el concepto de impuesto... El impuesto es —si así puede decirse— el tributo por excelencia... y resulta, por lo tanto, explicable que quien quiera delinear los caracteres de los tributos tenga presente, en especial modo, aquel del impuesto" (sent. 4, VIII, 1967, núm. 260).

de definir de manera positiva. Sin perjuicio de dar por reproducidas aquí las críticas formuladas a la introducción de elementos negativos en las definiciones (*supra*, III/3.B.) cabe agregar que es posible reconocer también en el impuesto notas características en los dos elementos que tomamos para la clasificación de los tributos: presupuesto de hecho y destino. En tal sentido podemos partir de estas dos observaciones: el presupuesto de hecho está relacionado exclusivamente con la situación económica del contribuyente; el destino de la recaudación es extraño a la relación jurídica entre Estado y contribuyente. Ambos elementos contribuyen a configurar el principio de la *independencia de las prestaciones* de ambas partes, característico de los impuestos.

2. PRESUPUESTO DE HECHO

Está relacionado exclusivamente con la persona del contribuyente. La ley toma en consideración alguna circunstancia de hecho relativa a este, con prescindencia de toda actividad estatal correlativa; se adeuda el impuesto porque el contribuyente posee un bien, obtiene una renta, realiza un consumo.

Además, el hecho elegido por el legislador no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza económica reveladora de *capacidad contributiva*, por lo menos, de la posibilidad material de contribuir a los gastos públicos. Si bien el legislador tiene facultades discrecionales para elegir y valorar esos hechos según los criterios políticos dominantes en cada tiempo y lugar, está implícita la idea de que esta discrecionalidad se encuentra limitada por los principios jurídicos constitucionales dentro de los cuales debe necesariamente actuar el legislador en un Estado de derecho, entre ellos principalmente el de la igualdad ante la ley.

El punto ha dado lugar a una de las discusiones más importantes en la moderna doctrina tributaria como lo analizamos en *Instituciones* (núm. 62.3) con respecto a la aplicación de los principios fundamentales y lo veremos al considerar la teoría de la causa como elemento de la relación jurídico-tributaria (*infra*, IX/12.), pero conviene precisar desde ya que él pone en juego principios del Estado de derecho relativos a las garantías de los individuos frente al Estado, consagrados expresa o implícitamente en las Constituciones. Su no consideración por la ley implica su inconstitucionalidad².

² Con variantes en cuanto a su fundamentación es la solución sostenida en Argentina, Brasil y Uruguay. En Argentina por R. BIELSA, *Estudios de derecho público*, t. II, Derecho fiscal. La noción de la causa con particular referencia al derecho financiero, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1951, pág. 83; *Compendio de derecho público*, t. III - *Derecho fiscal*, "Causa constitucional de las contribuciones", Buenos Aires, Ediciones Depalma, pág. 45; LINARES QUINTANA, *El poder impositivo y la libertad individual*, Buenos Aires, Alfa, 1950, pág. 195; GIULIANI FONROUGE, ob. cit., pág. 466; DINO JARACH, *El hecho imponible*; "Curso superior de derecho tributario", t. I, cap. III; En Brasil, ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977, págs. 323 y ss.; R. GOMES DE SOUSA, "Curso de introdução ao direito tributário", en *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, núm. 3, 1949, págs. 99 y ss., citado en extenso por ALIOMAR BALEEIRO, ob. cit.,

3. DESTINO

En principio lo recaudado por impuestos está destinado a los gastos generales corrientes del Estado previstos en el presupuesto o en leyes complementarias especiales.

La ley al crear el impuesto puede establecer un destino especial, pero esta afectación es ajena a la relación jurídica entre Estado y contribuyente. La obligación de pagar el impuesto nace porque se produce el hecho previsto en la norma como hecho generador de la obligación y esta subsiste independientemente del destino concreto que la ley le haya asignado y, con tanta o más razón aún, al destino que la administración le dé en los hechos a las sumas recaudadas.

4. INDEPENDENCIA DE LAS PRESTACIONES

La obligación impositiva es, pues, independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente. Se adecua pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma, que, como ya hemos dicho, se refiere a una situación relativa al contribuyente. Aun en el caso de que el impuesto haya sido creado con un destino especial, en el cual pueda estar interesado el contribuyente, la obligación subsiste aunque el Estado no dé a las sumas recaudadas la afectación legal o que esta sea modificada posteriormente.

Esta independencia se refiere al aspecto jurídico-tributario. Desde el punto de vista político y económico es indudable que los ingresos que el Estado percibe por concepto de impuestos, vuelven a la comunidad y, por lo tanto, a los mismos contribuyentes mediante la prestación de los servicios públicos. Puede hablarse, pues, como lo hace B. GRIZIOTTI de un cambio indirecto de bienes y servicios que responde a lo que la ciencia de la hacienda llama *principio de la equivalencia*, analizado en *Instituciones*, núm. 61. Pero esta eventual utilización o aprovechamiento del servicio público por parte del contribuyente es jurídicamente irrelevante en lo que respecta a la obligación de pagar el impuesto.

Por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto de instrucción pública es independiente de la utilización directa del servicio, aunque esta utilización se produzca en la mayoría de los casos dada la generalidad del impuesto y la generalidad del servicio.

Esa independencia jurídica no impide que eventualmente se produzca un efectivo cambio entre contribuyentes y Estado, pero este cambio se debe simple-

págs. 325 a 327; A. A. BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, pág. 454; P. DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2ª ed., 1986, São Paulo, Saraiva, págs. 76 y ss.; I. GANDRA MARTINS, *Sistema tributário na Constituição de 1988*, cap. 10, São Paulo, Saraiva, 1989; CALMON NAVARRO COELHO, *Comentários a Constituição de 1988*, ob. cit., cap. II. La misma posición hemos defendido desde un principio en nuestro *Curso de finanzas...*, t. I. Teoría del derecho tributario, Montevideo, C. E. D., 1958, pág. 218, desarrollada últimamente en *Instituciones*.

mente a razones circunstanciales, de hecho, previstas por el legislador como más o menos probables y a veces tomadas por él como motivo para crear el impuesto. El caso típico de estas situaciones es el de los que llamamos *impuestos especiales* en los que los contribuyentes se eligen dentro del grupo de habitantes que presumiblemente se va a beneficiar con los servicios u obras que realizará el Estado con el producto del impuesto; por ejemplo, el impuesto a los combustibles para financiar obras de vialidad. Pero el hecho de que el contribuyente se beneficie o no con la obra no incide en la existencia de la obligación de pagar el impuesto. *El presupuesto de hecho es la compra del combustible y no la utilización de la obra.*

En cambio, otras veces el legislador organiza el impuesto de manera tal que los contribuyentes difícilmente podrán hacer uso del servicio financiado con sus aportes. Es el caso de los impuestos establecidos con fines de redistribución de riquezas, por ejemplo, los impuestos destinados a financiar las pensiones a la vejez, caso en el que es imposible que el contribuyente aproveche directamente el servicio financiado con el impuesto pagado por él. A estos impuestos suele llamárseles también especiales, pero parece preferible la de *impuestos con afectación especial*.

5. DEFINICIÓN

La definición debe incluir, pues, como nota característica la independencia de las prestaciones.

Podría contener también referencias a la naturaleza económica del presupuesto de hecho y al destino del tributo.

En contra de la mención de la naturaleza del presupuesto de hecho, íntimamente vinculada a la justificación del tributo, puede aducirse que es una modalidad que está implícita en el concepto de toda obligación pecuniaria legal y que su adecuación a las normas constitucionales es innecesaria, pues esta debe existir en toda ley ordinaria. El punto solo merece consideraciones de orden doctrinal, para asegurar una correcta ubicación del instituto dentro del ordenamiento jurídico, especialmente para combatir ciertas teorías autoritarias, pero no es necesario para caracterizarlo científicamente. Si el legislador crea un impuesto arbitrario, el Estado de derecho posee los medios adecuados para negarle validez por aplicación de las normas constitucionales.

En cuanto al destino, puede ser útil su inclusión para destacar el elemento independencia y mantener el paralelismo con las definiciones de tasa y contribución en las cuales es indispensable su mención. En la definición del anteproyecto de Código Fiscal uruguayo de 1958, optamos por incluirla, haciendo referencia a los *servicios generales*. La expresión puede no ser suficientemente ilustrativa y sugerir la limitación a ciertos servicios indivisibles u opuestos a especiales. En realidad, el impuesto puede estar destinado a todo servicio que preste el Estado; la especificidad del destino del impuesto estaría en que este lo utiliza para cubrir los gastos de los servicios que presta gratuitamente, es decir, sin exigir contraprestaciones particulares a los usuarios.

Por razones obvias adoptamos como definición del impuesto la que contribuimos a elaborar en el mencionado anteproyecto uruguayo de 1958, en el modelo C. T. A. L., y en el anteproyecto uruguayo de 1970, finalmente recogida por el art. 11 del C. T. U.

La parte medular de la definición recogida textualmente del modelo —pero substancialmente igual a la de las distintas redacciones de los proyectos— es la independencia *de toda actividad estatal relativa al contribuyente*.

El art. 13 del anteproyecto de 1958 lo define como

“El tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad específica del Estado hacia el contribuyente y cuyo producido se destina a servicios generales”.

En la exposición de motivos se decía al respecto: “El criterio seguido en el anteproyecto para dar el concepto de cada uno de los tributos es el de señalar, en primer término, los caracteres particulares del respectivo hecho gravado por el legislador, que en el anteproyecto se denomina con el término técnico de presupuesto de hecho y en segundo término, indicar el destino del tributo. Para definir el impuesto se caracteriza al presupuesto de hecho haciendo referencia a la independencia de las prestaciones de los contribuyentes con respecto a la actividad del Estado concerniente al mismo contribuyente. Esta independencia constituye el elemento propio del impuesto, que sirve para distinguirlo de los demás tributos y constituye el núcleo principal de las definiciones más importantes que se conocen en la doctrina. La referencia al destino podría haberse omitido ya que el producido de los impuestos no tiene en este aspecto armonía y simetría con las definiciones de los dos restantes tributos, [no obstante lo cual] se consideró conveniente incluir también este elemento”.

En el modelo C. T. A. L. lo definimos en el art. 15 como: “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

En la exposición de motivos se destaca que “la definición de impuesto presenta dificultades, ya que este responde casi estrictamente a los elementos comunes” (se refiere a los tributos). Después de referirse a la tendencia de dar una definición de carácter negativo se expresa: “La comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto”.

El C. T. U. recoge este concepto con pequeñas variantes terminológicas que no lo alteran, especialmente en lo relacionado con la sustitución de hecho generador por presupuesto de hecho. También lo recogió el derecho brasileño³; prime-

³ En el informe sobre “Fundamentos de la reforma”, se dice: “Para elaborar a definição de imposto, consignada neste art. 6º da Emenda ‘B’, recorreu-se aos trabalhos, ainda inéditos de outra Comissão, atualmente empenhada na revisão e atualização do citado Projeto de Código Tributário Nacional, e da qual fazem parte tres integrantes desta, os dres. GERSON AUGUSTO DA SILVA, GILBERTO

ro, en la enmienda constitucional núm. 18, de 1ª, XII, 1965, incorporada luego a la Constitución y posteriormente transferida al Código Tributario Nacional (C. T. N.) de 1966, que en su art 16 establece que: "*Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*". La adopción del criterio de *independencia* como elemento esencial para caracterizar el impuesto ha recibido la más amplia adhesión por parte de la doctrina brasileña. Además de la adhesión de la comisión que propuso su incorporación al C. T. N. (véase nota 3) es significativa la de ATALIBA y DE BARROS CARVALHO al comentar el citado art. 16⁴, relacionando el concepto de independencia con la clasificación propiciada por el primero en tributos vinculados y no vinculados, pero sin indicar la fuente del mencionado art. 16.

6. LAS DEFINICIONES EN LA DOCTRINA

Como ya dijimos, las definiciones presentan las más diversas formulaciones, incluyendo a veces elementos innecesarios por pertenecer en común a todos los tributos u omitiendo otras la referencia al principio de la independencia de las prestaciones.

Entre las definiciones de los clásicos de principios de siglo merecen recordarse las de JÈZE, SELIGMAN y GRIZIOTTI.

JÈZE lo define como la "prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada". En su definición distingue seis elementos "esenciales irreductibles del impuesto moderno": 1. el carácter pecuniario; 2. la independencia de las prestaciones; 3. la coacción jurídica; 4. la existencia de reglas fijas; 5. el destino de utilidad pública, y 6. la pertenencia a la comunidad. De estos obviamente los elementos 1, 3 y 4 son comunes a todos los tributos. En cuanto al elemento 2 destaca que la circunstancia de que *la prestación hecha por el individuo no esté seguida por una contraprestación especial de los agentes públicos* constituye en elemento esencial del impuesto y es lo que lo diferencia propiamente de las tasas, de los precios y de las indemnizaciones. El destino de utilidad pública "tiene por objeto cubrir los gastos de *interés general* y sirve para diferenciar el impuesto moderno del tributo antiguo en el sentido de indemnización de guerra". El elemento 6 constituye el justifica-

DE ULHÔA CANTO e RUBENS GOMES DE SOUSA. Utilizaram-se também os trabalhos, igualmente inéditos, da Comissão designada pela Organização dos Estados Americanos para projetar um Modelo de Código Tributário para a América Latina, integrada, além do terceiro nome acima citado, pelos dres. CARLOS M. GILLIANI FONROUGE, de Argentina, e RAMÓN VALDÉS COSTA, do Uruguai. A responsabilidade doutrinária pela definição contida no art. 6º de Emenda 'B' pertence, aos três membros desta Comissão, cujos nomes foram referidos neste parágrafo".

⁴ GERALDO ATALIBA, *Hipótesis de incidencia tributaria*, ob. cit., especialmente págs. 46 a 149; P. DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, ob. cit., págs. 26 y 27.

tivo del impuesto y explica por qué también deben pagarlo los extranjeros en cuanto integran esa comunidad⁵.

La definición de JÈZE ejerció gran influencia en la doctrina posterior, especialmente en la francesa. DUVERGER, por ejemplo, la adopta con algunos retoques; así, por ejemplo, entiende que es necesario especificar que la prestación pecuniaria sea directa para distinguir el impuesto de las manipulaciones monetarias que llegan a veces a una detracción indirecta de los bienes de los particulares. Destaca que la definición de JÈZE tiene el mérito de poner de relieve algunos caracteres fundamentales del impuesto: "a) el carácter forzado que su nombre mismo subraya: se trata de una detracción 'impuesta' por el Estado por medio de su poder de coacción, no de una detracción voluntaria, b) el carácter de sin contrapartida; sin duda el contribuyente se beneficia de la seguridad y de otras ventajas que le procuran la existencia del Estado, pero no hay ninguna proporción ni ninguna correlación directa entre estas y el impuesto"⁶.

En términos coincidentes lo define SELIGMAN, para quien el impuesto es "la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes"⁷.

Si bien se incluyen innecesariamente los elementos comunes, las tres definiciones tienen el mérito de destacar adecuadamente el principio de la independencia.

Dentro de la concepción que de las finanzas tiene GRIZIOTTI la definición de impuestos presenta para él características muy especiales. Dice al respecto que "es muy incierto el concepto y la definición del impuesto... entre otras razones por la incertidumbre consistente en no saber diferenciar la naturaleza de la operación técnica del recurso y la naturaleza compleja del tributo", a la que se agrega la inexactitud en el uso de los términos por la legislación y la literatura. Subraya que hay que advertir "la pluralidad de los elementos de naturaleza política, jurídica, económica y técnico-formal que constituyen el impuesto y la posibilidad de examinar sintéticamente en el conjunto de sus elementos o parcialmente en cada uno de ellos". Al analizar la operación de la imposición destaca "la independencia de la prestación de una contraprestación por parte del ente público y desarrolla especialmente el elemento capacidad contributiva como principio político y como función económica social que sirve de causa jurídica al impuesto". Anteriormente en sus *Principios de política* había definido el impuesto, recogiendo estos mismos elementos diciendo que "es la exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la sociedad o de la economía nacional y que pagan el tributo independientemente de la presta-

⁵ JÈZE, *Cours élémentaire de science et législation financières*, Paris, Giard, 1912, págs. 731 a 737.

⁶ M. DUVERGER, *Finances publiques*, 6ª ed., Paris, Presses Universitaires, 1968, pág. 100.

⁷ E. R. A. SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, t. II, Paris, Giard, 1914, pág. 175.

ción de los servicios públicos especiales por parte del Estado”⁸. Caben respecto a esta definición las mismas consideraciones que las formuladas sobre las anteriores.

Un ejemplo típico de definiciones de impuesto en la cual se utilizan exclusivamente elementos comunes a todos los tributos es la de BERLIRI quien al dar la noción del impuesto como obligación, dice que es “la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por esta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”⁹.

Entre los economistas, como es natural, se subrayan los elementos de su disciplina. Así, por ejemplo, DE VITI DE MARCO lo define como “una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarle los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”, definición que no satisface las exigencias de una investigación jurídica y que peca, indudablemente por vaguedad¹⁰. Otros, como SCHMÖLDERS, son más radicales y también más claros. Critica la definición legal del R. A. O., la que a su juicio “restringe notablemente el concepto de impuesto”, siendo además discutible “desde el punto de vista financiero por obvias razones de técnica fiscal”; cita al respecto la —a su juicio— indebida exclusión de los beneficios de los monopolios fiscales “que no son sino una forma particular de imposición al consumo”. Frente a ese concepto del impuesto “producto de la técnica jurídica”, propone la definición hacendística fundada en dos elementos: 1º. que “el pago de un impuesto no da al contribuyente *ningún derecho* a prestación especial alguna del Estado en su favor”, lo que sirve para diferenciarlo de la tasa y la contribución especial; 2º. que el ingreso público no se determina como una operación de cambio como el precio, “sino por un acto unilateral de soberanía”. Define el impuesto con base en estos elementos, como la “contribución coactiva sin derecho a contraprestación”¹¹. Similar por su brevedad y enfoque, es la antigua definición de LEROY BEAULIEU: “el impuesto es pura y simplemente la contribución exigida de cada ciudadano por su parte en los gastos del gobierno”¹².

En la doctrina italiana contemporánea de derecho tributario las definiciones pueden clasificarse en dos grupos: causalistas y anticausalistas. Entre los primeros

⁸ B. GRIZIOTTI, *Principios de la ciencia*, pág. 214; *Principios de política...*, pág. 256.

La S. C. J. en alguna sentencia ha recogido el elemento causa como característico del impuesto, adoptando el criterio de la escuela de GRIZIOTTI al decir que “el fundamento jurídico de la obligación radica en las ventajas generales que el contribuyente goza por el hecho de pertenecer a la colectividad” (sent. núm. 260 de 4, VIII, 1967).

⁹ A. BERLIRI, *Corso d'istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1965, pág. 46; en la edición de 1980, introduce variantes en una muy larga definición descriptiva (pág. 49).

¹⁰ DE VITI DE MARCO, *Principios fundamentales de economía financiera*, Madrid, 1934, pág. 109.

¹¹ GÜNTER SCHMÖLDERS, *Teoría general del impuesto*, trad. esp. L. A. Martín Merino, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1962, pág. 54.

¹² LEROY BEAULIEU, *Science des finances*, t. I, Paris, Guillaumin-Alcau, 1906, pág. 146.

la más divulgada tal vez sea la de GIANNINI que lo define como “la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada”¹³. Esta definición reitera el defecto de tantas otras de referirse a elementos comunes a todos los tributos, como la naturaleza pecuniaria, el carácter coactivo y el fin de conseguir una entrada; su rasgo más señalado es el énfasis en lo que respecta al poder del Estado y a la prescindencia de todo elemento justificativo del impuesto. A su juicio los elementos recogidos en la definición “son los únicos relevantes para la determinación del concepto jurídico del impuesto”; los requisitos que según la ciencia de la hacienda deben concurrir en el impuesto, tales como el de igualdad o el de proporcionalidad, el de certeza, el de comodidad, el de economicidad y el de elasticidad, pueden constituir una norma directriz para el legislador, pero no tienen significación alguna en el estudio del ordenamiento jurídico, ya que el carácter jurídico de impuesto no podría negarse ni al más inicuo y antieconómico de los tributos con tal que estuviera fundado en la potestad de imperio del Estado y que su objeto fuera procurar a este un ingreso. Incluso considera que las normas constitucionales relativas a la capacidad contributiva y a la progresividad no alteran sus conclusiones porque esta enunciación es solo un principio orientador y no una norma obligatoria, no sirviendo por lo tanto “para fijar un requisito esencial del impuesto”. Semejante, aunque menos apoyada en el poder del Estado, es la definición de TESORO: “Impuesto es la prestación pecuniaria debida obligatoriamente por los particulares al Estado como consecuencia de la sujeción financiera derivada de los vínculos políticos o económicos sin que el contribuyente obtenga una ventaja particular como contraprestación”¹⁴.

Un numeroso grupo de autores, no solo italianos, sino también franceses, incluyen como elemento esencial en la definición del impuesto la capacidad contributiva, a los cuales algunos adjudican la naturaleza de causa jurídica de la obligación. El fundamento común debe buscarse en las disposiciones contenidas en las Constituciones de ambos países, según las cuales la imposición debe hacerse en proporción de las posibilidades económicas de los contribuyentes. “Cualquiera que sea el valor jurídico de este principio... su significado no puede ser sino la atribución del poder impositivo bajo este criterio: imposición según la capacidad contributiva dejando al legislador la tarea de decidir cómo, cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva”¹⁵.

En la doctrina italiana el concepto estaba recogido en las definiciones de B. GRIZIOTTI, ya vista, y en la de SANTI ROMANO, para quien “el impuesto es la prestación... a cargo de quien posee una capacidad contributiva...”. En Francia LAFERRIÈRE lo define como la “detracción pecuniaria que con el fin de subvenir a las necesi-

¹³ Esta definición formulada en *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, pág. 1, se mantuvo inalterada en sus obras *Istituzioni...* e *I concetti...*

¹⁴ GIORGIO TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1967, pág. 552.

¹⁵ DINO JARACH, *El hecho imponible*, pág. 72.

dades públicas el Estado realiza por vía coactiva de los recursos particulares, según su capacidad contributiva y sin que esta detracción corresponda a servicios determinados prestados al contribuyente”¹⁶. Igualmente TROTABAS lo incluye diciendo que el impuesto es “el procedimiento de reparto de las cargas públicas entre los individuos según sus facultades contributivas”. Comentando la definición destaca que ella subordina el reparto de esas cargas a las *facultades contributivas*, es decir, que el peso del impuesto debe ser determinado por la aptitud del contribuyente para soportar el impuesto: ella introduce así una consideración de *justicia* en la noción del impuesto que implica la igualdad ante el impuesto¹⁷.

7. LAS DEFINICIONES EN EL DERECHO COMPARADO

Los Códigos tributarios y demás cuerpos de leyes que contienen normas generales incluyen usualmente definiciones de los distintos tributos y especialmente del impuesto. Esta tendencia se inició con el R. A. O. en 1919, continuó con el Código mexicano de 1936-1939 y fue luego seguida por los Códigos argentinos, el brasileño y la Ley General Tributaria Española.

La Ordenanza Tributaria Alemana, en su reforma de 1977 define los impuestos como “prestaciones pecuniarias, que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público, para la obtención de ingresos, a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los derechos aduaneros y los derechos compensatorios, son impuestos a los efectos de esta ley”¹⁸. Al igual que en tantas definiciones doctrinales se incluyen elementos innecesarios y aclaraciones poco adecuadas dentro de una buena técnica de las definiciones. Tiene el mérito, del cual carecen otras definiciones legales, de destacar la independencia de las prestaciones.

El Código mexicano de 1938 definió los impuestos en su art. 2º como “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente con carácter

¹⁶ J. LAFERRIÈRE y M. WALINE, *Traité élémentaire Sc. Leg. Fin.*, París, LGDJ, 1952, pág. 219.

¹⁷ L. TROTABAS, pág. 215. Véase *infra*, VI/8.

¹⁸ Traducción de Carlos Palao Taboada, en *Ordenanza tributaria alemana*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, con estudio preliminar de HEINZ PAULICK. Los derechos compensatorios se refieren a los tributos establecidos en defensa de la producción agraria comunitaria. Este texto, ha sido traducido también al portugués por Ruy Barbosa Nogueira, en *Código tributário alemão* (Fornense/Instituto Brasileiro do Direito Tributário, 1978). Hubo diversas traducciones del texto de 1919: Eizaguirre, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1966, que no tienen en cuenta la reforma de 1977. La terminología varía según las traducciones. Véase JARACH, *El hecho imponible*, pág. 71; GIULIANI FONROUGE, *Anteproyecto del Código Fiscal*, Buenos Aires, 1942. Al francés, NEURISSE, *La R. A. O.*, París, 1922, pág. 71. Véase además las críticas conceptuales y de redacción que le formuló NAWIASKY, proponiendo una definición sintética, en que pone el énfasis en la independencia de las prestaciones. Dice así: “Impuestos son las prestaciones pecuniarias (o pagos) que se imponen por el ordenamiento jurídico en favor de la administración pública, sin especial conexión con una ventaja ofrecida por ella (*Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, págs. 45 y 46).

obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Tiene el mismo defecto de la definición de la Ordenanza Alemana en cuanto a la mención de notas comunes a todos los tributos, defecto al que se agrega el muy censurable de la ausencia de las notas características de los impuestos, especialmente el de la independencia de las prestaciones. Además, presenta la característica exclusiva de aceptar como prestación las efectuadas en especie. Los códigos de 1966 y 1981 introdujeron modificaciones, sobre todo con respecto al destino "gastos públicos" y sustitución de prestación por contribución. Comentando esta inclusión destaca FLORES ZAVALA que en México todavía subsisten algunos que se pagan en especie relativos a los derechos de minería. Así, por ejemplo, el impuesto de producción sobre el oro se pagará en especie y el impuesto sobre la producción de plata puede ser percibido en la misma forma de acuerdo con la facultad que la ley concede a la administración". Pero la crítica más importante que merece la definición es la de que ella sirve tanto para el impuesto como para las tasas y contribuciones, debiendo considerarse, por lo tanto, más una definición del tributo que del impuesto¹⁹.

El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, en cuya preparación tuvo actuación preponderante JARACH, lo define como "las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código o por leyes especiales estén obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos impositivos", y agrega en el inciso siguiente: "es hecho imponible todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los que este Código o leyes fiscales especiales hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva". Esta definición que ejerció gran influencia en los demás códigos provinciales, merece reservas similares a las formuladas a la definición mexicana. En ella no se destacan las notas características de los impuestos que sirven para diferenciarlos de las tasas y las contribuciones. La diferencia entre el impuesto y estos otros tributos surge más bien, como lo destaca KAUFMANN en su comentario, de la comparación de estas definiciones con las de los otros tributos contenidas en los arts. 3º y 4º²⁰.

El Código Tributario Nacional de Brasil recoge en su art. 16 la parte medular de la definición propuesta en el modelo C. T. A. L. (véase *supra*, IV/5, nota 3).

Características particulares poseen las definiciones de la Ley General Tributaria española (L. G. T.), de 31, XII, 1963. En el art. 26 después de acoger la clasificación tripartita, dice en el apartado c) "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 o gasto de la renta" y agrega en el num. 2: "... participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a

¹⁹ E. FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 29ª ed., México, Edit. Porrúa, 1991, págs. 36 a 46.

²⁰ M. KAUFMANN, *Código fiscal de la provincia de Buenos Aires*, La Plata, 1949, pág. 11.

servicios o actos de la administración que benefician o afectan al sujeto pasivo". Como rasgos dignos de destacarse figuran la adecuada mención a la ausencia de contraprestación, nota específica de los impuestos olvidada en las definiciones antes señaladas, salvo en la de la Ordenanza Alemana y la introducción del elemento capacidad contributiva del sujeto pasivo. A este respecto señala AMORÓS RICA la imprecisión terminológica, pues en realidad debió referirse a la capacidad contributiva del contribuyente²¹. Pero lo más importante, como decimos, es la acertada mención a la ausencia de una actividad administrativa referida al sujeto pasivo que, como lo hace notar PÉREZ DE AYALA, es "el elemento definidor de la tasa"²². FERREIRO LAPATZA al analizarla la considera correcta en su fondo, pero con una redacción poco feliz y exacta, especialmente en lo que respecta a la expresión contraprestación y a la referencia a los negocios, actos y hechos²³. Similares críticas le hacen J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO²⁴.

8. CLASIFICACIONES

Existen numerosas clasificaciones de los impuestos, casi todas ellas de carácter hacendístico o político. Desde el punto de vista jurídico son pocas las que interesan; ente ellas analizaremos las que los agrupan en directos e indirectos, reales y personales y proporcionales y progresivos.

9. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS²⁵

A) Concepto y problemas en el derecho comparado

Es la más antigua y divulgada y seguramente la más imprecisa. Con esta terminología se han propuesto diferentes clasificaciones que utilizan distintos criterios

²¹ N. AMORÓS RICA, *Ley general tributaria*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1967, pág. 353.

También merece críticas la distinción entre hechos jurídicos y económicos; los hechos tomados por el legislador como presupuestos de la obligación son por tal razón siempre hechos jurídicos. Desde otro punto de vista, la elección de un acto jurídico como presupuesto, no le quita el carácter de *hecho* para el derecho tributario.

²² J. L. PÉREZ DE AYALA y F. GONZÁLEZ, *Curso de derecho tributario*, t. I, 4ª ed., Madrid, Edersa, 1986, pág. 193.

²³ FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, ob. cit., pág. 176.

²⁴ J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 89.

²⁵ Bibliografía:

TRAVAUX DE L'INSTITUT INTERNATIONAL DE FINANCES PUBLIQUES: *De la place des impôts directs et des impôts indirects dans un système fiscal*, première session, Paris, Sirey, 1938.

F. SAINZ DE BUJANDA, "Impuestos directos e indirectos", en *Hacienda y derecho*, t. II, pág. 429.

M. CHRÉTIEN, *La distinction des impôts directs et des impôts indirects, présente-t-elle encore un réelle utilité*, Coimbra, 1955.

como el económico de la traslación e incidencia, elementos de orden administrativo como la inscripción de los contribuyentes ante la administración, la situación estática o dinámica de la riqueza gravada y la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

Los resultados fueron poco satisfactorios, no solo por las discrepancias inherentes a tan distintos criterios, sino también por las características de estos. Algunos, como los administrativos, son por naturaleza variables y en la práctica hicieron pasar un impuesto de un grupo a otro; el criterio de la incidencia por su carácter esencialmente inconstante, llevó a adjudicar a un mismo impuesto diversa naturaleza según las condiciones del mercado y aun el criterio de quien analizaba el fenómeno.

En otros casos esta clasificación ha originado importantes problemas de índole constitucional. En ese sentido es extraordinariamente significativa la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos, la que, en pocos años atribuyó a los impuestos, a las herencias y a la renta, el carácter de impuestos indirecto y directo, sucesivamente. El caso se vio influido indudablemente por preocupaciones de política fiscal y las dificultades de su armonización con los textos constitucionales que limitan la competencia del congreso para la creación de impuestos directos que fueron reservados por los Estados, al igual a como sucede en la Argentina con las provincias. Forzando el significado de los textos, el impuesto fue creado en ambos países como impuesto del Estado central. En Estados Unidos dio lugar a uno de los más famosos juicios, que terminó con la declaración de inconstitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia, fallo que dio lugar a la enmienda 16 y luego a la creación definitiva del impuesto en 1913²⁶. En Argentina el congreso de la nación creó el impuesto a la renta, a pesar de que "solo puede

H. LAUFENBURGER, "La distinzione fra imposte dirette et indirette", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Finanziaria*, t. XIII, 1954, pág. 3.

B. GRIZIOTTI, "Classificazione delle pubbliche entrate", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Finanziaria*, t. I, 1949, pág. 223.

W. GERLOFF, "Doctrina general de los impuestos", en GERLOFF y NEUMARK, *Trat...*, t. II, pág. 280.

G. RULLIERE, "Utilité et réalité de la distinction entre les impôts directs et indirects", en *Revue de Science Financière*, 1966, pág. 338.

F. NEUMARK, "El problema de la clasificación de los impuestos", en *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, trad. de J. M. Martín Oviedo, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1964, pág. 405.

C. COSCIANI, "El impuesto directo en el cuadro de un sistema tributario", en *Revista Impuestos*, t. XXI, 1963, pág. 1.

A. BERLIRI, "Sulla distinzione fra imposte dirette e indirette", en *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1990, pág. 85.

²⁶ Una información exhaustiva puede verse en E. R. A. SELIGMAN, *L'impôt sur le revenu*, trad. de W. Oualid, Paris, Giard, 1913, págs. 631 a 750.

crear contribuciones directas por tiempo determinado" y en circunstancias excepcionales lo que motivó grandes críticas y discrepancias²⁷.

En Francia se produjo también un fenómeno similar. Los procedimientos jurisdiccionales están divididos desde el tiempo de la revolución, principalmente por motivos políticos, entre la justicia ordinaria y la justicia administrativa. Los impuestos directos se recaudan mediante inscripción de los contribuyentes en registros administrativos y su contencioso se desarrolla ante el Consejo de Estado; los indirectos se perciben sin tal registro y sus litigios son tramitados ante los tribunales civiles. Esta organización fue objeto de sucesivas modificaciones legislativas que ha llevado a soluciones controvertidas. En lo que respecta al contencioso solo permanecen como de competencia de los tribunales judiciales los derechos de registro y una ley de 1963 unificó los procedimientos. Considerando esta evolución la doctrina francesa contemporánea destaca la poca utilidad de la clasificación, al punto que LAUFENBURGER afirma que "la distinción está abolida en Francia en el plano técnico, administrativo y jurídico"²⁸.

²⁷ Invocando esta norma se creó, en 1935, el impuesto a la renta, por períodos de diez años y ratificado a cada vencimiento, complementadas después por leyes convenio. La Constitución de 1994 mantuvo esa norma, pero contemplando el derecho de las provincias, constitucionalizó el sistema de las leyes convenio, agregando que "las contribuciones previstas en este inciso son coparticipables" mediante tales leyes, "sobre la base de acuerdos entre la Nación y las Provincias". El régimen de la Constitución anterior está tratado por todos los autores, desde el doble punto de vista de la constitucionalidad de las leyes dictadas por la nación y de las leyes convenio. Por la inconstitucionalidad, véase GIULIANI FONROUGE, ob. cit., pág. 299; HÉCTOR VILLEGAS, ob. cit. págs. 217 y 218; JARACH, *Curso superior...*, ob. cit. págs. 30 y 32; por la constitucionalidad de las leyes convenio, GARCÍA BELSUNCE, en *Estudios de derecho financiero*, RODOLFO R. SPISSO, en *Derecho constitucional tributario*, y posteriormente, con motivo de los criticados pactos fiscales de 1992 y 1993, "Holocausto del régimen federal", en *Revista de derecho tributario*, t. VIII, Buenos Aires, 1994, núm. 43, pág. 5; para las leyes convenio, J. O. CASAS, "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina", en *Derecho financiero*, XLV, 1988, pág. 1; E. BULIR GOSI, sobre la distribución de competencias y la multiimposición provincial, *Distribución de competencias tributarias entre distintos niveles de gobierno*, ponencia argentina a la XIII Jornada L. A. D. T., en *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, núm. 6, 1987, pág. 459; sobre la distribución de competencia en la provincia *Convenio multilateral*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1992. ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, "La A. A. E. F. ante la declaración de necesidad de reforma parcial de la Constitución Nacional", en *Revista de Derecho Tributario*, 2º número extraordinario, Buenos Aires, 1994, pág. 617, con proposiciones que en lo substancial fueron recogidas por la reforma de 1994. Sobre esta véase Errecar- Doctrina Tributaria, número extra 177, 1994, sobre reforma constitucional, con diversos estudios, entre los que destacamos por su vinculación con este tema el de BULIR GOSI, *Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional*, en el que destaca el carácter de constitucionalización de las leyes convenio, con la diferencia de que al establecer que estas deberán aprobarse "sobre la base de acuerdos entre la nación y las provincias", estos deberán ser previos a la sanción de la ley, lo que "da preferencia a los poderes ejecutivos... sobre los poderes legislativos, que se limitarán a formalizarlos".

La Constitución de 1994 constitucionalizó también la interpretación, generalmente admitida, sobre la potestad concurrente de la nación y las provincias en materia de contribuciones indirectas.

²⁸ H. LAUFENBURGER, *Précis d'économie*, págs. 5 y 18; G. RULLIÈRE, pág. 346; G. GEST y G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1986, pág. 43; J. C. MARTÍNEZ y P. DI MALFA, *Droit fiscal contemporain*, t. I, Paris, Litec, 1986, pág. 420.

B) Doctrina

En el campo puramente doctrinal la clasificación más antigua y divulgada fue la de MILL que los definió así: "Impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que este se indemnice a expensas de alguna otra; así, por ejemplo, los derechos de aduana"²⁹. Esta clasificación no solo es poco satisfactoria dentro de las concepciones hacendísticas por su imprecisión, sino también intrascendente en el campo del derecho tributario, pues como lo hace notar SAÍNZ DE BUJANDA, "el contribuyente *de facto* es una figura que no existe para el derecho".

Como es natural esta clasificación de directos e indirectos fue objeto de críticas desde el punto de vista científico y especialmente jurídico, pero continuó utilizándose por "un consenso general tácito" tanto en la legislación como en la doctrina, lo que ha hecho pensar si en realidad "no será cierto que está basada en una verdadera distinción entre dos grupos de impuestos"³⁰.

La doctrina contemporánea se ha esforzado por dar a esta clasificación un contenido racional. Índice elocuente de esta preocupación es que el tema fue elegido para el primer congreso del Institut International de Finances Publiques realizado en París en 1938. En esa oportunidad el relator general UGO PAPI recogió la tendencia dominante en la doctrina italiana de entonces expresando que impuesto directo, es el que grava la renta determinada en su manifestación inmediata, e impuesto indirecto el que grava la renta determinada por índices tales como el gasto o la transferencia de la parte ahorrada. La existencia de ambos tipos de impuestos, no constituye una doble imposición, sino más bien un desdoblamiento de la deuda fiscal³¹.

El enunciado más preciso de esta posición, y por cierto muy compatible, es la que da B. GRIZIOTTI en su clasificación de las entradas públicas: "los impuestos son directos —dice— cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos. Son indirectos, cuando gravan el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada como ya se ha dicho, con la prestación de los servicios públicos"³².

²⁹ JOHN STUART MILL, *Principios de economía política*, trad. de T. Ortiz, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, pág. 813.

³⁰ F. NEUMARK, ob. cit., pág. 407; G. RULLIÈRE pág. 352. Dice COSCIANI que la razón de esta persistencia "es fácilmente comprensible si se piensa que este problema, como aquel de las imposiciones proporcionales y progresivas, de la elección entre deuda pública e impuesto extraordinario sobre el patrimonio, está en estricta conexión con la distribución de las cargas tributarias sobre las distintas clases sociales" (ob. cit., pág. 1).

³¹ UGO PAPI, *Travaux...*, pág. 48.

³² B. GRIZIOTTI, ob. cit., pág. 223.

Este es el criterio seguido también por NEUMARK, quien lo sintetiza diciendo que lo importante es “el modo de intervención del impuesto en la determinación de la capacidad contributiva” con base en la cual propone el siguiente esquema: 1) impuesto directo caracterizado por la apreciación inmediata o directa de la capacidad contributiva, que subdivide en impuestos en los que esa capacidad contributiva es personal o real, y 2) impuestos indirectos, caracterizados por la apreciación mediata o indirecta de la capacidad contributiva y que subdivide en impuestos en los que intervienen indirectamente la capacidad contributiva personal e impuestos en que intervienen indirectamente la capacidad contributiva real. En el primer subgrupo incluye los impuestos generales sobre la renta y el capital y el impuesto general sobre el gasto preconizado por KALDOR; en el segundo subgrupo en el cual se aprecia directamente la capacidad contributiva real: los impuestos de producto, o sea, sobre ciertas rentas aisladas (sociedades, inmuebles, etc.) y los impuestos sobre prestaciones de servicios. En el primer subgrupo de los impuestos indirectos, incluye los impuestos sobre bienes de consumo material (internos y de aduana), sobre bienes inmateriales (transportes y espectáculos); en el segundo subgrupo incluye los impuestos generales y especiales sobre las transacciones. Similar es la posición de COSCIANI³³.

Este enfoque del problema, si bien carece de interés desde el punto de vista jurídico, tiene importancia para organizar y valorar la estructura de los sistemas tributarios nacionales en su relación con la economía de su respectivo país y la distribución de las cargas fiscales en función de las ideas políticas dominantes. Por otra parte, en la actualidad, la política de integración económica ha recurrido a esta clasificación para organizar las relaciones comunitarias. El comité fiscal y financiero de la C. E. E. en su conocido informe de 1963, se inspiró en el criterio precedente para clasificar los impuestos de los Estados miembros, aunque sustituyendo la expresión directos e indirectos, por la de impuestos sobre la renta y la fortuna, por una parte, e impuestos sobre la utilización de las rentas, por otra³⁴. Este enfoque presumiblemente ha influido en el criterio seguido por los organismos internacionales en sus estadísticas (véase *supra*, I/8.).

³³ NEUMARK, págs. 407 a 429. COSCIANI, prefiere eliminar la referencia a la capacidad contributiva, definiendo a los *impuestos directos* “como aquellos adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto e *indirectos* a los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción”. Destaca que esta definición coincide con la de la O. N. U. (ob. cit., pág. 3).

³⁴ El comité estaba integrado por los mejores expertos de los seis países, presididos por NEUMARK. Los restantes miembros eran los profesores ALBERS, de Kiel; ALAIN BARRÈRE, de París; CESARE COSCIANI, de Roma; el doctor JOSEPH KAUFFMAN, Consejero de Estado de Luxemburgo; los profesores MAURICE MASOIN, de Bruxelles; B. SCHENDSTOCK, de La Haya; CARL SHOUF, de New York; G. STAMMATI, de Roma y G. VEDEL, de París. Las proporciones de los impuestos “directos” en los 6 países era a la fecha del informe la siguiente: Luxemburgo 62, 8; Países Bajos 56, 2; Alemania 50, 6; Bélgica 41, 2; Francia 34, 8 e Italia 27, 4. C. E. E. (Comisión *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, 1962, pág. 24). Esa estructura se mantiene en los años siguientes, en los que se registra una evolución notable en los impuestos indirectos hacia el sistema del I. V. A., que en los países de la C. E. representa promedialmente el 18 % sobre el total de sus ingresos tributarios, y en los demás países analizados, incluso Japón y Nueva Zelanda, el 19% (Vat Monitor, Amsterdam. IBFD, mayo, 1990, pág. 4). Posteriormente se registran importantes incorporaciones entre ellas las de Suiza y China Popular.

Además, los impuestos indirectos tienen una función complementaria de los directos, compensadora de las deficiencias de aplicación del impuesto a la renta global, que se manifiesta más en los países latinos y especialmente latinoamericanos, que en los anglosajones. Ese carácter complementario fue destacado en el citado congreso del Institut International de Finances Publiques, por PAPI y PUGLIESE en cuyo informe se recuerda la siempre clásica posición de DE VITI DE MARCO, acerca de "la superioridad técnica del mecanismo tributario, fundado sobre la coexistencia y la recíproca integración funcional de los impuestos directos e indirectos"³⁵. La misma idea sostiene CESARE COSCIANI, quien entiende que un sistema tributario racional debe tener "dos imposiciones fundamentales... un impuesto personal, sobre el rédito global de las personas físicas, de carácter progresivo, de base amplia" y "un impuesto general sobre los consumos" complementado con "un impuesto sobre determinados consumos"³⁶.

Todos estos enfoques reposan sobre fundamentos económicos y fiscales, pero pueden tener repercusiones jurídicas importantes, como en los casos vistos de Estados Unidos, Argentina y Francia. Un esfuerzo por encontrar fundamentos jurídicos es la clasificación de SAÍNZ DE BUJANDA. "Un análisis jurídico —dice— debe rechazar de plano la distinción entre contribuyente *de iure* y *de facto*". Partiendo de esa base el autor propone una nueva clasificación según la cual el impuesto es *directo* cuando la obligación está a cargo de una persona "*sin conceder a esta facultades legales para resarcirse...*" y, por el contrario, es *indirecto* cuando "la norma jurídica tributaria concede facultades de sujeto pasivo del impuesto para *obtener de otra persona... el reembolso del impuesto pagado...*", (in-

En Estados Unidos en 1961 el porcentaje de los impuestos directos en la recaudación federal alcanza a 55%. J. M. BUCHANAN, *Hacienda pública*, trad. de A. Rodríguez Sáinz. Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1968, pág. 311. Tanto en Estados Unidos como en Canadá existen significativos proyectos de incorporar impuestos sobre la base del sistema del valor agregado en sustitución del *corporation tax*.

En América Latina los porcentajes difieren fundamentalmente con una notoria preponderancia de los impuestos indirectos que alcanzan al 50 % de los ingresos, contra los restantes impuestos, entre los que las estadísticas del F. M. I. incluyen los tributos al comercio exterior, que en realidad son impuestos indirectos. (H. DE MARCO, "Las reformas tributarias en América Latina", en *Revista de Administración Tributaria*, C. I. A. T., núm. 5, 1989).

³⁵ UGO PAPI, *Travaux...*, *La place des impôts directs et indirects dans un système fiscal*, pág. 48.

M. PUGLIESE, *Imposizione indiretta e politica sociale negli stati moderni*, pág. 78. Otras autorizadas opiniones defendieron los impuestos indirectos, especialmente en sus nuevas modalidades de "personalización" y destacaron la creciente difusión de los impuestos sobre *la chiffre d'affaires* en todos los países europeos, inclusive la U. R. S. S. Véase además, exposiciones de NOGARO (pág. 109) y QUALID (pág. 113). La observación se ha visto confirmada con la evolución posterior de este tipo de impuestos, tanto en lo que respecta a su creciente importancia como a su perfeccionamiento técnico (*infra*, nota siguiente).

³⁶ *Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno*, comunicación presentada al Seminario Iberoamericano sobre reformas fiscales, dirigido por ENRIQUE FUENTES QUINTANA, con calificada asistencia de tributaristas latinoamericanos, celebrado en La Rábida, España, en agosto de 1978 (*Revista Tributaria*, núm. 34, t. VII, 1980, pág. 1).

fra, IX/9.A.) posibilidad, agregamos, que es obligatoria en el I. V. A. No hay duda de que la distinción es jurídicamente correcta y útil, pues de ella derivan importantes consecuencias en cuanto a los derechos y obligaciones de las personas que ocupan la situación de sujetos pasivos en ambas relaciones jurídicas e incluso para el Estado, por cuanto no siempre se da el caso previsto por el autor de que no existe ningún vínculo jurídico entre aquel y el deudor de la segunda relación.

Pero observaciones más importantes merece la denominación de estas situaciones con términos que como los de "directos" e "indirectos" tienen una acepción que, aunque indudablemente imprecisa desde un punto de vista teórico, se refieren a otras situaciones; en términos generales existe acuerdo en referirlas respectivamente a los impuestos a la renta y al patrimonio, por una parte, y a los impuestos al consumo y a las transacciones, por otra.

En los últimos años, y especialmente después de la primera guerra mundial, se ha registrado una tendencia definida en favor de los impuestos indirectos, especialmente sobre las ventas y servicios, que constituye la nota característica de las finanzas comparadas de este siglo³⁷.

³⁷ "La concepción de que los impuestos directos, y especialmente el impuesto a la renta son superiores desde el punto de vista económico y social a los impuestos indirectos es errónea como lo demuestra la experiencia cumplida desde la reforma de 1914-1917, dice DUVERGER; en realidad "la querrela de impuestos directos e indirectos se está convirtiendo en una querrela de palabras como consecuencia de la personalización de los impuestos indirectos y la despersonalización de los impuestos directos". "La reforma Caillaux representó un progreso considerable sobre *les quatre vieilles*, como estas constituyeron un progreso respecto de la fiscalidad de *L'ancien régime*". "El error de quienes insisten hoy en defender el sistema Caillaux lamentándose de la decadencia del impuesto directo personal y que intentan impedirla, es olvidarse que estamos en 1954 y no en 1914" (ob. cit., págs. 311, 316 y 322).

En parecidos términos se había expresado poco antes URSULA HICKS: "Heredamos de la era victoriana el argumento fundamental según el cual los impuestos directos, es decir, el impuesto sobre la renta, normalmente son preferibles a los impuestos que gravan una producción determinada". Termina su estudio diciendo "La medida en la cual los impuestos sobre el gasto pueden responder a las nuevas exigencias, sin dejar de ser buenos impuestos, tanto desde el punto de vista económico como del social, nos parece uno de los descubrimientos de las finanzas públicas de post-guerra" (ob. cit., págs. 766 y 780).

Sobre la evolución histórica Véase: *Impôts sur transactions, transmissions et chiffre d'affaires. Problèmes du marché commun et de l'intégration internationale*, Archives Internationales de Finances Publiques; Enquête dirigée par M. MASON et E. MORSELLI (Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1959), con informes sobre 19 países y un estudio general de MASON. Acerca del impuesto en la U. R. S. S., donde es el más importante del sistema de ingresos públicos, véase JENNY GRIZIOTTI KRETSHMANN, *Saggi sull'economia e sulle finanze sovietiche*, Milano, Giuffrè, 1955, pág. 69. Una visión general más actualizada sobre el tema en Europa, Estados Unidos y la U. R. S. S., en G. SCHMÖLDERS, "Turnover taxes", en *Developments in Taxation since World War I*, Bur. I. F. D., Amsterdam, 1966.

COSCIANI, considerando "indispensable" la coexistencia de ambos tipos de impuestos, entiende que "el peso principal de las cargas debe ser atribuido a los impuestos directos sobre el rédito" (ob. cit., pág. 16). Sus ideas al respecto especialmente referidas a los países en desarrollo en *Jornada Internacional de Derecho Fiscal*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1961, pág. 25, y en forma más general en la citada comunicación al Seminario de La Rábida.

C) Conclusiones

Frente a la imprecisión de sus términos y las discrepancias doctrinales, aparece como un hecho indiscutible la existencia de dos grupos de impuestos bien diferenciados, reconocida por todos los autores, los derechos positivos y los acuerdos internacionales; por un lado, los impuestos personales, o subjetivos, a la renta y al patrimonio, en sus distintas manifestaciones, y, por otro, los impuestos reales, u objetivos, al consumo de carácter general o específico³⁸. La diferencia en la fundamentación de esta dicotomía es una discrepancia puramente teórica que no permite negar esa realidad. Por nuestra parte, adherimos a la tendencia de justificar la clasificación en la apreciación directa o indirecta de la capacidad contributiva, aunque reconocemos las atenuaciones que representan las llamadas realización de los impuestos personales y la personalización de los impuestos al consumo.

La denominación de estos dos grupos, como directos e indirectos, queda reducida a una *cuestión de palabras* y no de hechos sobre cuya existencia hay acuerdo, aspecto lógico que debería ser resuelto al confrontar la realidad³⁹. En ese sentido, tal denominación aparece como admisible y útil desde el punto de vista práctico, como lo demuestra su uso, incluso por sus críticos, por los organismos internacionales y por manifestaciones doctrinales de tanta jerarquía como el *Trattato di diritto tributario* dirigido por AMATUCCI.

10. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

Las expresiones reales y personales para clasificar tributos se utilizan en muy diversos sentidos. A los aspectos jurídicos ya vistos, relativos a la naturaleza del derecho del Estado y la existencia de garantías reales aplicables a todos los tributos (*supra*, III/11.) cabe agregar otras concernientes específicamente a los impuestos.

La más importante es la relacionada con la adecuación del impuesto a la capacidad contributiva. Pero debe señalarse que también se utilizan los mismos términos para distinguir los impuestos, según estos tengan o no en cuenta elementos personales del contribuyente, como, por ejemplo, su nacionalidad, estado civil o domicilio, casos en los cuales sería más apropiado hablar de impuestos *subjetivos* y *objetivos*. También podría citarse la clasificación que denomina *reales* a los impuestos determinados unilateralmente por la administración y *personales*, a aquellos en los que la determinación se efectúa con participación directa del contribuyente, por ejemplo, mediante la presentación de declaraciones juradas, clasificación esta poco o nada utilizada en nuestro medio⁴⁰.

³⁸ Para A. BERLIRI, reconociendo las dificultades de establecer el criterio diferenciador, la división *è cosa strettamente pacifica e sulla quale convengano tutti gli studiosi della materia siano essi economisti o giuristi*.

³⁹ Es el mismo problema que se presenta en otros temas del derecho tributario como lo decimos en *Instituciones*, respecto del concepto de autonomía (12.2.1., pág. 38, nota 50).

⁴⁰ B. GRIZIOTTI, "Imposte reali e personali e oggettive o soggettive", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1937, pág. 147.

La utilización de las mismas palabras para denominar situaciones evidentemente diferentes pone de manifiesto la insuficiencia del vocabulario de nuestra disciplina, característica esta común a toda las disciplinas en formación. Por eso nos parece preferible reservar la denominación de *reales* y *personales* para la clasificación relacionada con la capacidad contributiva, que es de uso universal.

En cuanto a los pocos tributos que en el derecho contemporáneo tienen garantía real, pueden ser individualizados haciendo referencia a esta característica adicional, llamándolos *impuestos con garantía real* y no impuestos reales.

La clasificación tuvo su origen y desarrollo en la ciencia de las finanzas, pero desde temprano trascendió al derecho positivo, como norma de carácter programático en las constituciones, ya con carácter vinculante. Desde las constituciones de la revolución francesa, hasta las actuales constituciones de Italia y España en Europa, y de Venezuela, Colombia, Ecuador y Brasil, el principio de que las contribuciones a las cargas públicas deben recabarse de acuerdo con las posibilidades económicas de los componentes del grupo, fue ajustándose desde el punto de vista científico y sometiéndose cada vez más al derecho por vía del control jurisdiccional de la ley. Por su parte, la teoría financiera ajustó el concepto básico de capacidad contributiva introduciendo diversos elementos de tiempo y lugar y relacionando la capacidad contributiva objetiva del contribuyente, es decir, la posibilidad material de pagar el impuesto, con su situación subjetiva dentro de la sociedad, especialmente desde el punto de vista de sus obligaciones y cargas familiares, tema que hemos desarrollado en *Instituciones* (núm. 62.3).

En realidad, todo impuesto grava riquezas en circulación o poseídas por los contribuyentes, las que por su carácter económico, están revelando por sí solas cierta posibilidad de pago; en ese sentido amplio y objetivo pueden ser consideradas manifestaciones de capacidad contributiva.

Impuestos reales son los que gravan manifestaciones aisladas de riqueza, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo. No constituyen un índice claro de capacidad contributiva, pues pueden muy bien estar compensadas por otros hechos o situaciones económicos negativos⁴¹. La intervención del contribuyente en una operación económica, por ejemplo, la compraventa de un inmueble, por más importante que esta sea desde el punto de vista económico, es un índice totalmente empírico, pues no siempre los negocios producen utilidades pudiendo muy bien ser ruinosos. Por su parte, los consumos están en un caso similar, pues no siempre guardan relación con una auténtica capacidad contributiva. Ninguno de estos hechos tiene en cuenta la situación subjetiva del contribuyente ni el valor total de sus bienes y rentas, lo que impide aplicar racionalmente la progresividad, que es el complemento lógico para lograr una imposición justa. Por estas razones los impuestos reales contienen en sí mismos un germen de injusticia que por lo general se manifiesta en los hechos.

⁴¹ Un ejemplo claro de esta situación es el proyecto de la contribución inmobiliaria de Montevideo de 1993, que dio lugar a una importante controversia doctrinal y a recursos de inconstitucionalidad ante la cámara de representantes, material recogido en *Revista Tributaria*, t. XX.

Impuestos personales son los que recaen sobre todos los elementos, positivos o negativos, que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente.

Planteada así la diferencia, puede sostenerse, desde el punto de vista teórico-financiero, que el prototipo o tal vez el único impuesto personal sería el impuesto progresivo sobre la renta global. Los demás serían reales, incluso el impuesto al patrimonio, que solo tiene en cuenta los bienes poseídos prescindiendo de las rentas mixtas y del trabajo que pueden influir decisivamente en la valoración de la capacidad contributiva y de las pérdidas que eventualmente pueden ocasionarle los bienes poseídos y sujetos al impuesto. En cambio, el impuesto a la renta global es teóricamente inobjetable desde este punto de vista.

No obstante, en la práctica este esquema no se presenta con tanta claridad. Las dificultades de la administración para determinar y controlar con absoluta exactitud las rentas totales efectivamente percibidas por los contribuyentes, y la tendencia de estos a evadir el impuesto, notoria en los países latinos, han traído como consecuencia la introducción de elementos reales en los impuestos personales a fin de evitar la evasión. Un ejemplo significativo de este proceso en nuestro derecho es la supresión de la progresividad en los impuestos a la renta agropecuaria.

En los impuestos reales se ha producido el proceso inverso. Para evitar sus efectos regresivos, que en muchos casos los convierten en inversamente proporcionales a la capacidad contributiva, caso que se da en los impuestos al consumo de bienes de uso general y de demanda rígida, se han establecido exoneraciones y alícuotas diferentes según las posibilidades económicas de los presuntos consumidores⁴².

Por otra parte, las características económicas de cada país permiten al legislador presumir con muy grandes posibilidades de éxito que ciertas manifestaciones aisladas de riqueza responden a una efectiva capacidad contributiva. En tal caso se encuentra en nuestro país, como en todos los países latinoamericanos, la posesión de grandes extensiones de tierra, presupuesto político-económico del antiguo impuesto de sobretasa inmobiliaria, en el que incluso se justificaba la aplicación de la tasa progresiva, en principio inadecuada para los impuestos reales.

Ambos procesos han sido caracterizados en la doctrina con las felices expresiones de personalización de los impuestos reales y despersonalización o "realización" de los impuestos personales⁴³.

⁴² H. TILBERRY, "O conceito de essencialidade como critério de tributação", en *Direito Tributário atual*, vol. 10, R. T. São Paulo, 1990, pág. 296.

⁴³ H. LAUFENBURGER, *Précis d'économie et de législation-financières*, 3^{ème} éd., Paris, Sirey, 1947, pág. 194, quien habla también de *impuestos semipersonales* entre los cuales incluye a los impuestos cedulares sobre las rentas; M. DUVERGER, ob. cit., pág. 318, quien utiliza también la expresión *imposiciones mixtas*. Refiriéndose al fracaso práctico del impuesto a la renta dice "La noción de un impuesto indirecto personal parece contradecirse en sus términos pero es preferible un instrumento de medida grosero que otro perfeccionado pero elástico según la naturaleza de los objetos a medir". El problema no es el de aplicar tasas progresivas minuciosamente calculadas a una materia imponible teórica, cuya relación con la materia imponible real varía según la categoría de contribuyentes, sino el de someter a todos a una ley común.

11. IMPUESTOS PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS

A) *Concepto y fundamento*

Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. *Progresivo* es aquel en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. En la forma corriente de aplicación actual podemos decir que el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado.

La distinción está íntimamente vinculada con principios de justicia tributaria, especialmente con el de la igualdad ante las cargas públicas (*Instituciones*, 62.3.8. y 62.3.9.). El problema por resolver es si esta se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La adopción de la progresividad, hecho constante en los impuestos personales del derecho contemporáneo, tiene como fundamento la teoría económica del valor, según la cual la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseídas por el contribuyente varía según la cuantía de esta, disminuyendo a medida que esta aumenta. Por lo tanto, la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detrída por el impuesto debe ir en aumento.

El postulado es indudablemente cierto, pero con estas dos precisiones:

1º) tiene aplicación solo en los impuestos personales.

2º) existen dificultades insuperables para determinar con exactitud el valor de las distintas fracciones de riqueza, el que por otra parte varía de un contribuyente a otro.

La aplicación de la progresividad solo a los impuestos personales está impuesta por la esencia misma de la doctrina que le sirve de base⁴⁴. La aplicación a los impuestos reales sería una solución empírica desde el punto de vista de la adecuación de la carga a la capacidad contributiva. No obstante, el derecho presenta ejemplos de impuestos reales progresivos. En primer término, están aquellos como el ex impuesto de sobretasa inmobiliaria ya mencionado, y el de concen-

La crítica es aplicable a nuestro país, ya que en la corta experiencia de diez años, el impuesto a la renta ha perdido sus virtudes de justicia tributaria como consecuencia, primero, de la segregación de las rentas correspondientes a los dividendos y a las actividades agropecuarias para gravarlas como impuestos reales y segundo, a la evasión por deficiencia del control administrativo.

Véase en el mismo sentido: E. D'ALBERGO, *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Padova, Cedam, 1931.

En cuanto a la personalización de los impuestos indirectos por la vía de exenciones, lo que por otra parte demostraría la utilidad de la clasificación en directos e indirectos, véase M. CHRÉTIEN, ob. cit.

⁴⁴ F. NEUMARK, "Problèmes de progressivité dans une fiscalité rationnelle", en *Revue de Science et Législation Financière*, 1950, pág. 390.

tración de tierras, que guardan, de acuerdo con las reglas de la experiencia, una relación aproximada con la capacidad contributiva. También se citan el impuesto a las herencias y los impuestos a los beneficios de las empresas cuando estos se gravan en relación con el capital que los produce, caso de nuestros ex impuestos a las ganancias elevadas y a las superrentas. Pero en estos casos la fundamentación es ajena a razones de justicia tributaria y reposa en finalidades políticas, como la de combatir determinadas estructuras económicas, como el *latifundio*⁴⁵, las *grandes empresas*, por medio de las ganancias excesivas obtenidas por monopolios de hecho y las *herencias* en cuanto constituyen un enriquecimiento a título gratuito.

B) Dificultades de aplicación

La justa aplicación de la progresividad es innegablemente difícil, por no decir imposible, a pesar de los esfuerzos teóricos realizados. Los sistemas técnicamente más prestigiosos son los del sacrificio igual, el del sacrificio proporcional y el sacrificio mínimo⁴⁶. Esas tentativas han sido vanas porque el punto de partida de la teoría, en sí mismo inatacable, encuentra obstáculos insalvables en factores de orden práctico como la imposibilidad de medir el decrecimiento del valor de las sucesivas fracciones de riqueza y la diferencia de valores de las mismas dosis entre los distintos contribuyentes, argumentos que han servido a EINAUDI para formular duras críticas a la teoría⁴⁷.

Pero existe acuerdo en que estas dificultades no pueden traducirse en el rechazo del sistema, que tiene una base científico-económica cierta y que armoniza con las ideas políticas dominantes en nuestra época. A estos debe agregarse la observación que hace NEUMARK en el citado artículo de que los impuestos progresivos desempeñan también dentro del sistema fiscal una función compensadora de la regresividad inherente a los impuestos proporcionales, especialmente los impuestos a los consumos existentes en todos los derechos positivos. Estas consideraciones sirven para llegar a la conclusión de que la progresividad debe integrar los sistemas tributarios contemporáneos y que su aplicación debe hacerse con criterios políticos adaptados a las circunstancias de tiempo y lugar. Como se ha dicho con acierto "la elección entre impuesto proporcional y progresivo equivale a la elección entre una injusticia cierta y una justicia incierta"⁴⁸.

C) Procedimientos

En cuanto a los procedimientos para la aplicación de la progresividad, nuestro derecho conoce dos: las llamadas progresividad por escalas o escalonamientos

⁴⁵ RAMÓN VALDÉS COSTA, *El impuesto a la renta y a la propiedad inmobiliaria...*, pág. 275; *Curso de finanzas*, t. I, vol. 2, pág. 29.

⁴⁶ Véase *Curso de finanzas*, t. I, vol. 2, pág. 30 e *Instituciones*, 82.3.6. y 62.3.7.

⁴⁷ L. EINAUDI, "La hueca vanidad de los sumos principios utilitaristas del impuesto" y "La suprema paradoja tributaria" en *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, trad. de G. Solé, Barcelona, Ariel, 1963, págs. 232 y 331, respectivamente.

⁴⁸ F. NEUMARK, ob. cit.

progresionales y la progresividad por clases. Como procedimiento indirecto podría citarse la progresividad que resulta de la existencia de mínimos no imposables.

La *progresividad por escalas* se aplica dividiendo la riqueza imponible en fracciones y a cada una de estas se le aplica una tasa determinada, cada vez mayor, hasta alcanzar una tasa máxima a partir de la cual el impuesto se hace proporcional. Para obtener por este procedimiento una progresividad pronunciada es necesario establecer grandes aumentos en las alícuotas, lo que trae como consecuencia que se produzcan entre una fracción y otra, grandes diferencias no justificadas.

En la *progresividad por clases* se aplica a toda la riqueza la alícuota correspondiente a la fracción final. De esta manera se solucionan algunos de los inconvenientes observados en el procedimiento anterior, pero aparecen otros, entre ellos, el fundamental de que los montos imposables ubicados al principio de cada clase, pagan un impuesto desproporcionadamente alto con respecto a los montos imposables ubicados al final de la escala precedente.

En nuestro derecho a partir de la reforma de 1974 los impuestos progresivos se han reducido extraordinariamente. La tendencia fue la de preferir el primer procedimiento⁴⁹, que las leyes respectivas denominan "por escalonamientos progresionales".

Ninguno de los dos procedimientos satisface desde el punto de vista técnico. Frente a ellos está el llamado de la *progresividad continua* técnicamente perfecto, aplicado en Italia en el impuesto complementario a la renta global y los impuestos extraordinarios sobre el capital creados después de la segunda guerra mundial. Dentro de este procedimiento, el legislador fija solo las tasas máximas y mínimas; las tasas intermedias resultan de la aplicación de las fórmulas que se aplican directamente al monto por liquidar⁵⁰.

Un importante aporte al tema son las ponencias y recomendaciones aprobadas en la XIII Jornada L. H. A., especialmente la ponencia general de ENRIQUE REIG.

⁴⁹ El procedimiento se aplicaba en el impuesto a la renta de las personas físicas con tasas desde el 5 al 50%; en el impuesto a las actividades financieras, del 10 al 18%; al patrimonio del 0,5 al 1,5%. con el agregado de que tanto en este impuesto como en el impuesto a la renta las tasas respectivas se aplican solo sobre el excedente del mínimo no imponible: impuesto a la concentración de tierras, del 2 al 5%, sobre el valor impuesto a la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias del 25 al 50% sobre la producción ficta; en el impuesto a las herencias, legados y donaciones y operaciones asimiladas del 3 al 75% con adicionales del 50% por estar domiciliado el contribuyente en el extranjero con un tope del 80%.

Hasta 1944 en el impuesto al patrimonio regían alícuotas desde el 0,7% hasta el 3%.

⁵⁰ La determinación de la fórmula presenta cierta complejidad que en la práctica se ha solucionado con la preparación de tablas. Mayores detalles sobre el procedimiento y sus posibilidades de adaptación en nuestro sistema de *Curso de finanzas* (t. I, vol. 2, 3ª ed., 1966, pág. 44). B. CORBELLA y D. SIMONET, "Introducción al análisis de la progresividad continua", en *Revista Tributaria*, t. XIII, 1988, pág. 257, con nota del autor en pág. 267, en la que se comenta también la Recomendación aprobada en la VIII Jornada L. H. A., cuyo texto puede verse en *Revista Tributaria*, t. V, núm. 26, pág. 425. La ponencia del relator general ENRIQUE J. REIG, está publicada en D. F., t. XXVII B, 1979, págs. 641 a 659.

D) Derecho comparado

La evolución histórica de la progresividad registra curiosas alternativas de rechazo y de aceptación, incluso por los mismos países por razones políticas, como sucedió, por ejemplo, con los gobiernos revolucionarios franceses desde la aplicación de altísimas alícuotas hasta su supresión en el XVIII brumario y ha alcanzado verdaderos excesos en su aplicación⁵¹. La tendencia actual es partidaria de una notoria atenuación.

Desde el punto de vista jurídico se plantean dos problemas:

1º) La eficacia de las normas constitucionales que lo adoptan como principio de justicia tributaria.

2º) Si las altas tasas fijadas por la legislación pueden considerarse confiscatorias y, por lo tanto, inconstitucionales.

El primero está analizado en *Instituciones* (núm. 62.3.8.) pero conviene reiterar que algunas constituciones recogen los principios en forma expresa, como la italiana de 1948, que ha servido de modelo a la de España y varias Constituciones latinoamericanas y otras, como la brasileña, en forma más atenuada.

En Italia el problema ha dado lugar a grandes debates sobre la naturaleza programática o vinculante del art. 53 que dispone que *il sistema tributario è informato a criteri di progressività*⁵².

En Brasil, desde la Constitución de 1946, lo consagra en forma expresa diciendo que *os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*, norma que fue interpretada por BALEIRO como obligatoria para el legislador y el juez y como comprensiva del principio de la progresividad⁵³.

Un caso especial puede estar constituido por aquellas constituciones que hacen una referencia genérica al principio de la capacidad contributiva o de facul-

⁵¹ E. R. A. SELIGMAN, *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, trad. de A. Marcaggi, Paris, Giard-Brière, 1909.

⁵² ACHILLE DONATO GIANNINI, "I rapporti tributari" en *Comentario sistematico alla Costituzione italiana*, diritti da P. CALAMANDREI e A. LEVI, vol. 1, Firenze, Barbera, 1950, pág. 279, en el que sostiene que el art. 53, inc. 2º al establecer que "il sistema tributario è informato a criterio di progressività", establece solo una *directiva* al legislador, quien aun estando jurídicamente obligado a cumplirla, permanece como árbitro de escoger los medios más oportunos y especialmente de establecer el *grado* de la progresividad dado que esta puede ir desde un mínimo, que represente un platónico homenaje al principio, sin real eficacia práctica, hasta un máximo que puede significar la entrega total de Estado de las rentas más elevadas (pág. 284) (Reproducido en *I concetti...*, pág. 174). A. BERLIRI, "L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria", en *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1990, pág. 491. Acerca de la aplicación de la norma al "sistema tributario", Véase F. FORTE, "Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1952, pág. 301.

⁵³ ALIOMAR BALEIRO, *Limitações...*, págs. 330 y 337, "Tributos graduados son los progresivos...", (pág. 355); *Uma introdução à ciência das finanças*; 4ª ed., 1967, Río, Forense, pág. 200. S. CALMON NAVARRO COELHO, *ob. cit.*, págs. 88 y ss.

tades económicas del contribuyente en general, concepto dentro del cual, en principio, debe ser incluida la progresividad. El punto es de solución dudosa y de poca aplicación práctica, pues es difícil concebir situaciones de conflicto⁵⁴.

12. LOS LLAMADOS IMPUESTOS CONFISCATORIOS

A) *Noción general*

Cuando el impuesto alcanza elevados montos, como sucede en los impuestos fuertemente progresivos, gran parte de la doctrina considera que se ha violado el derecho de propiedad e invoca el principio de no confiscatoriedad. Esa posición merece dos objeciones.

Primera, en tales casos, el impuesto no viola el derecho de propiedad; *no hay incautación de bienes*, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente.

Segunda, las normas constitucionales que regulan la cuestión, no establecen un principio, sino una prohibición dirigida al legislador, destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna. Por lo tanto, de acuerdo con la doctrina más admitida en derecho tributario contemporáneo, el principio violado es el de la *capacidad contributiva*.

En consecuencia, debe llegarse a la conclusión de que la denominación de confiscación y la invocación del llamado principio de no confiscación, responden a una terminología convencional, no ajustada a la naturaleza jurídica de un hecho sobre el que existe acuerdo en considerarlo contrario a los principios fundamentales que informan el Estado de derecho.

B) *Concepto de confiscación*

Como se dijo, la confiscación implica el apoderamiento por el Estado de bienes sin la justa compensación⁵⁵. Generalmente el derecho la acepta en calidad de *pena*, con tradicional aplicación en materia de infracciones aduaneras⁵⁶, pero

⁵⁴ Para A. A. BECKER en los países cuyas constituciones confieren juridicidad al principio de la capacidad contributiva el legislador ordinario *tem o dever jurídico de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional*. De lo contrario la regla es inválida, o sea, inconstitucional (*Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, pág. 262).

⁵⁵ La Academia la define como acción y efecto de confiscar, y confiscar proviene del latín *confiscare*, de *cum*, con y *fiscum*, el fisco, y significa "privar a uno de sus bienes y adjudicarlos al fisco". RAMÍREZ GONDRÁ en su *Diccionario Jurídico*, la caracteriza como "incautarse el fisco de los bienes de alguien", haciendo referencia a su abolición por el art. 17 de la Constitución argentina de 1949.

⁵⁶ Además de su aplicación en los derechos nacionales debe mencionarse el *Código Aduanero del Mercosur* que la incluye entre las penalidades (art. 159), con las denominaciones de "pérdida de las mercaderías" y "pérdida del vehículo transportador" y como pena en la infracción de contrabando con la denominación de comiso (art. 167).

también en otras ocasiones, como, por ejemplo, la fabricación clandestina de alcoholes y la circulación de mercaderías en infracción al I. V. A., con la denominación de comiso. Fuera de ese campo la confiscación sería arbitraria y comprometería la responsabilidad del Estado, de lo cual es un ejemplo la requisa de bienes con fines militares, pudiéndose citar al respecto la prohibición expresa contenida en la Constitución argentina.

Las soluciones de los derechos positivos no son uniformes. El art. 14 de la Constitución uruguaya, desde la reforma de 1934, dispone que "no podrá imponerse la pena de confiscación de bienes por razones de carácter político", norma que, 1º le adjudica la naturaleza jurídica de pena, 2º implica una prohibición y no el enunciado de un principio, y 3º admite implícitamente la aplicación de la pena por otras razones que las políticas.

La Constitución argentina de 1853 (art. 17) la excluyó del Código Penal, la reforma de 1949 la declaró "abolida para siempre de la legislación argentina", pero en 1956 se restableció el texto de 1853 que se mantiene en la de 1994. La interpretación de estas normas tuvo gran repercusión en materia impositiva, especialmente en el impuesto a las herencias. La Constitución de Colombia de 1991, se destaca por admitir la expropiación sin indemnización "por razones de equidad" (art. 58, inc. final) dispuestas por ley, las que "no serán controvertibles judicialmente"⁵⁷.

Otras Constituciones como las de Brasil, Paraguay y España relacionan directamente la confiscación con la imposición y establecen claramente el concepto de prohibición; la de Brasil de 1988 (art. 150. IV) en el acápite de *Das limitações ao poder de tributar*, prohíbe a los cuatro niveles de gobierno *utilizar tributo com efeito de confisco*, norma que debe armonizarse con el principio de igualdad, regulado en el mismo artículo (apartado II) y con el de capacidad contributiva (art. 145, ord. 1º); la de Paraguay de 1992 la vincula también al principio fundamental de igualdad, como "base del tributo" y a la capacidad contributiva, agregando que "ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio" (art. 181); la de España de 1978, después de establecer el deber de contribuir con fundamento en el principio de "la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio".

Debe destacarse que la prohibición de la llamada confiscación en estas tres constituciones está íntimamente vinculada a los principios de igualdad y de capacidad contributiva, posición coincidente con la sustentada en la ponencia nacional uruguaya a la XIV Jornada L. A. D. T.

⁵⁷ PEDRO AGUSTÍN DÍAZ ARENAS comentando esta disposición dice que "hay expropiación sin indemnización cuando resulta inmorale o injusto que se repare el perjuicio, porque está de por medio lo que se llama enriquecimiento sin causa", citando a continuación varios casos previstos en la legislación (*La Constitución Política colombiana* [1991], Temis, 1993, pág. 290). Este instituto tiene su semejanza con los impuestos a las superrentas establecidos en países europeos para castigar las ganancias especulativas y las obtenidas en el mercado negro durante la guerra.

C) Efectos de la imposición excesiva

Aceptada la naturaleza punitiva de la confiscación forzoso es llegar a la conclusión de que el impuesto, en su carácter de obligación tributaria no puede ser, por sí mismo, confiscatorio, ya que no es incautación de bienes por aplicación de una pena. Podrá ser arbitrario y, por lo tanto, sometido a control jurisdiccional, pero no es una confiscación.

Es un problema similar al que presentan los precios abusivos en régimen de monopolio; su monto excesivo no justifica un cambio de naturaleza jurídica, pero sí su corrección por medios jurídicos (véase *supra*, cap. II/4.B.4.).

Independientemente de este enfoque estrictamente jurídico pueden considerarse los efectos que provoca una imposición excesiva.

En primer término, se acostumbra señalar sus efectos patrimoniales y, entre estos, los que afectan indirectamente el derecho de propiedad.

Para cumplir con la obligación pecuniaria excesiva que se le impone, el contribuyente puede verse obligado a enajenar parte de su patrimonio o a contraer préstamos, que por la vía de la disminución del activo o el aumento del pasivo, disminuyen su patrimonio. Estos efectos no pueden equipararse al instituto de la confiscación, como generalmente lo hace calificada doctrina, pues no hay un apoderamiento de bienes por parte del Estado.

Además, nos parece que es importante destacar que las precedentes decisiones del contribuyente no son las únicas. Para evitar esa disminución patrimonial puede, según las circunstancias y el grado del exceso fiscal, optar por aumentar su productividad, o desistir de realizar la actividad gravada, o desviar sus bienes y actividades a sectores menos gravados, e incluso transferirlos al extranjero. Son efectos que se dan en la realidad por aplicación de leyes económicas que han sido estudiadas por la ciencia financiera⁵⁸. Estos efectos podrán ser económica o socialmente convenientes o no, pero ponen en evidencia que una imposición excesiva no puede identificarse con la confiscación.

La utilización tan generalizada de este término para asociarla a la imposición excesiva es, como ya dijimos, una terminología que no se ajusta a la naturaleza jurídica de la confiscación.

D) La capacidad contributiva como límite de la imposición

El criterio rector para intentar una solución a este difícil tema es el de la adecuación de los impuestos al principio de la capacidad contributiva, criterio que cuenta con el apoyo de prestigiosa y mayoritaria doctrina, como se puso de manifiesto en la XIV Jornada L. A. D. T. de 1989 y recogido expresa o implícitamente por las Constituciones, como se expone en *Instituciones*, en núm. 62.3.8.

⁵⁸ El tema lo hemos desarrollado en *Curso de finanzas*, t. I, Teoría de los ingresos públicos, vol. II. Montevideo, CED, 1966, págs. 80 a 95, analizando los aspectos económicos y políticos y los efectos sobre la producción, desde el triple punto de vista de la capacidad y del deseo de trabajar y de ahorrar y desviación de los recursos económicos.

Pero la claridad de este planteamiento teórico por cierto no se registra en su aplicación práctica. Existen dificultades insalvables para fijar en forma general y precisa el límite a partir del cual el impuesto adquiere el carácter de excesivo, es decir, que *deshorda la capacidad contributiva*, según la feliz expresión de HÉCTOR VILLEGAS en su ponencia general en la citada Jornada. Por un lado, inciden valoraciones filosóficas, esencialmente relativas, sobre justicia tributaria y sobre la función de la propiedad privada, que por su naturaleza escapan a toda determinación cuantitativa; por otro, la consideración de las características económicas y sociales que sirven de fundamento de cada impuesto en particular y de las circunstancias de tiempo y lugar en que es aplicado, las que justificarían límites diferentes.

La imposibilidad de lograr fórmulas aritméticas más o menos precisas, al igual que en el ya visto caso de la progresividad (*supra*, IV/11.B.), no puede significar el rechazo de un principio sobre cuya justicia no existen dudas. La determinación del tope dependerá de circunstancias de tiempo y lugar, apreciadas discrecionalmente por el legislador en su calidad de intérprete del interés general y, por lo tanto, competente para limitar los derechos individuales (art. 7^º de la Constitución).

Si bien las leyes que se dicten con las precedentes finalidades están sometidas al control jurisdiccional de su constitucionalidad, debe considerarse la nueva dificultad que representa el respeto del equilibrio de ambos poderes que impone limitaciones imprecisas a la función jurisdiccional en el control de las leyes fundamentadas en razones de interés general.

Entre los criterios políticos que influyen en la estructura de los sistemas tributarios, figura la adopción de altos impuestos que persiguen objetivos extrafiscales, como los impuestos fuertemente progresivos a la renta, al capital y a las herencias, o los impuestos a los consumos suntuarios, ambos con fines de redistribución de riquezas; la sobreimposición de situaciones y actividades que se consideran económicamente contrarias al interés general, por ejemplo, el latifundio, señalado como un mal típicamente latinoamericano, y los impuestos llamados prohibitivos sobre ciertos consumos, bebidas alcohólicas, tabacos.

Otro factor que dificulta la determinación de los límites de la imposición, es la superposición impositiva que puede registrarse cuando distintos niveles de gobierno tienen potestad normativa, situación que ocurre no solo en los países federales, sino también, con variadas características, en los unitarios, entre ellos nuestro país⁵⁹.

⁵⁹ Es conocida la queja de los productores rurales, particularmente de la explotación pecuaria, por la presión excesiva de la tributación nacional y departamental, ocasionada por diversos impuestos y contribuciones de seguridad social que recaen sobre la tenencia o transmisión del factor tierra. El problema ha sido estudiado reiteradamente en los Congresos de la Federación Rural por prestigiosos expositores, desde el punto de vista económico. Desde el punto de vista jurídico lo expusimos en el 73º Congreso de 1990, haciendo referencia a las recomendaciones de la XIV Jornada L. A. D. T., especialmente en lo que se relaciona con las dificultades que se presentan cuando el exceso de presión se produce como consecuencia de la imposición plural de distintos niveles de gobierno (Revista de la Federación Rural, pág. 26, en la que se reproducen todas las exposiciones y las resoluciones en las que se expresa que "las excesivas cargas tributarias a la actividad agropecuaria, totalmente exageradas y superiores a sus posibilidades de rentabilidad" pueden conducir "a una postulación generalizada, la que será muy difícil de superar", pág. 44).

E) *Doctrina latinoamericana*

La doctrina latinoamericana sobre el tema es muy abundante, predominando la invocación del *principio de no confiscación* en protección del derecho de propiedad⁶⁶. En contra merece citarse la opinión de JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO, el que luego de rechazar la doctrina tradicional, en posición coincidente con la nuestra, dice: "Claramente se ve que no es lo mismo confiscar que imponer cargas tributarias aunque sean de magnitud... De otro lado, establecer cuándo un tributo es confiscatorio y cuándo no, es relativo en extremo y demuestra lo falible del enunciado".

La formulación más fundamentada de la concepción que sustentamos es la de JUSTINO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, desarrollada ampliamente por nuestra Suprema Corte de Justicia en su sentencia núm. 12, de 1960, redactada por BOUZA, con discordias, con fundamentos mantenidos posteriormente por unanimidad, en sentencia núm. 449, de 1986, comentada por JUAN CARLOS PEIRANO FACIO. Por coincidir íntegramente con nuestra posición actual sobre el tema, se reproduce a continuación el pasaje más representativo de la extensa sentencia de 1960, reproducido también en la de 1986 y en la ponencia uruguaya a la XIV Jornada I. L. A. D. T.

Refiriéndose a la garantía constitucional de la propiedad privada, dice la sentencia que esta "nada tiene que ver con el impuesto, pues como señala el profesor JUSTINO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA (La Constitución Nacional, t. II, pág. 153), queda fuera de ese texto constitucional (art. 32) todo lo que se refiere a los impuestos confiscatorios".

"La razón de ello es clara —interpreta la Corte—. En virtud del impuesto el Estado no adquiere derecho alguno de dominio sobre los bienes de las personas,

⁶⁶ En Argentina, además de los tributaristas regularmente citados en esta obra, puede mencionarse a LINARES QUINTANA, *El poder impositivo y la libertad individual*, Buenos Aires, 1951, págs. 239 a 252, que lo estudia en general, pero con referencia al texto de 1949, al igual que BIELSA, *Compendio de derecho público*, t. III, Derecho fiscal, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1952, págs. 57 a 62; RODOLFO R. SASSO, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1992, págs. 249 a 277, posición compartida por la jurisprudencia de la Corte Suprema.

En Brasil el tema está tratado por ALIOMAR BALEEIRO como principio constitucional implícito, con referencias al derecho extranjero, especialmente de Estados Unidos, en *Limitações...*, ob. cit., págs. 262 a 271; H. SAMPAIO DORIA, *Direito constitucional tributário e due process of law*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, pág. 176. En Paraguay, C. A. MERSAN, sobre la Constitución de 1967, *Derecho tributario*, 5ª ed., 1987, págs. 63 y ss.; en Colombia, PEDRO A. DÍAZ ARENAS, *La Constitución Política colombiana (1991)*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1993, pág. 288; en Ecuador, JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corp. Ed. Nac., 1984, págs. 145 y 146.

En Uruguay la posición tradicional es compartida por MAZZ (en su comunicación a la XIV Jornada I. L. A. D. T.), GIAMPIETRO (en *Las tasas*, ob. cit.) y, con salvedades, por JUAN CARLOS PEIRANO FACIO (en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I) e incidentalmente por COUTURE. En posición intermedia, destacando la importancia de los principios de igualdad y capacidad contributiva, pero admitiendo la violación del derecho de propiedad por sus efectos confiscatorios, N. VALDÉS y H. VILLANUSTRE en su ponencia nacional a la XIV Jornada I. L. A. D. T. En contra, negando la violación del derecho de propiedad, por las mismas razones sostenidas en el texto, J. JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, *La Constitución Nacional*, t. III, Montevideo, O. Medina, págs. 9 y 14, interpretación compartida por la S. C. J. como se expresa en el texto.

que continúan siendo de plena propiedad de ellas. El contribuyente es, únicamente, deudor del impuesto, y esa deuda tiene por objeto una suma de dinero, constitutiva de una deuda de justicia por representar la cuota de contribución a los gastos generales del Estado. Se trata, pues, de una prestación pecuniaria, siendo precisamente por ello que se distingue de las otras obligaciones que el Estado puede imponer y que tienen por objeto o un hacer, o un sufrir, o un dar cosas distintas de dinero. No puede confundirse, pues, ni asimilarse con la expropiación o con las limitaciones al dominio que tiene su campo de acción propio sobre las cosas que son objeto de la propiedad privada. El impuesto es siempre una prestación en dinero, que tiene el carácter de entrega definitiva para cubrir las necesidades financieras del Estado⁶¹.

F) *La XIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*

La manifestación más importante por su alcance continental y su actualidad, es la ya citada XIV Jornada L. A. D. T., celebrada en Buenos Aires, en 1989, con una excelente ponencia general de HÉCTOR VILLEGAS, en la que analiza detenidamente las numerosas ponencias y comunicaciones presentadas por participantes de once países, nueve latinoamericanos, más España y Portugal. Esta circunstancia y la importancia del debate permiten considerar las recomendaciones aprobadas como un pronunciamiento verdaderamente representativo de la doctrina luso-hispano-americana y, por lo tanto, merecedor de atento análisis⁶².

El tema fue el de *las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*, pero fue enfocado desde distintos ángulos.

En lo que concierne a los aspectos que estamos tratando, las ponencias nacionales y las comunicaciones, en su gran mayoría siguen la concepción tradicional de la confiscación y la violación del derecho de propiedad, con algunas referencias a la capacidad contributiva o a las garantías constitucionales en general. La excepción corrió por cuenta de las ponencias nacionales de Brasil, a cargo de GERALDO ATALIBA y de Uruguay a cargo de NELLY VALDÉS y HUGO VILLANUSTRE, que pusieron el énfasis en la violación del principio de la capacidad contributiva.

El ponente general adjudicó gran importancia a esta fundamentación, aunque relacionándola en más de un pasaje de su informe y en sus conclusiones con

⁶¹ Sent. núm. 12 de 15, II, 1960. por la Corte integrada por LÓPEZ ESPONDA, disorde por los fundamentos expuestos en el libro respectivo. ASTIGARRAGA, disorde en cuanto el procedimiento seguido para sustanciar la presente acción, DE GREGORIO, BOUZA (redactor). ECHEVARRÍA, en I.JU. t. 42, caso 5336.

La sent. núm. 449 de 1986 está reproducida en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 25, y los comentarios de JUAN CARLOS PEIRANO FACIO, en pág. 20.

⁶² En *Revista Tributaria*, t. XVI, 1989, están publicados importantes documentos de esta Jornada: las Recomendaciones en pág. 449, el Relato general de VILLEGAS, en pág. 465, la Ponencia Nacional uruguaya de NELLY VALDÉS y HUGO VILLANUSTRE, en pág. 385 y la Comunicación de A. MAZZ en pág. 499.

el carácter confiscatorio y el desconocimiento del derecho de propiedad. En la primera conclusión dice: "La confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente"; y a continuación acentúa el carácter confiscatorio al expresar: "La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes del contribuyente...", radical, y, en nuestra opinión, injustificada afirmación, que encuentra cierta atenuación en pasaje posterior de la misma conclusión. En igual sentido se expresa en la siguiente frase de la segunda conclusión referida a un tributo "considerado en sí mismo como exorbitante y por ende confiscatorio...". Y más adelante, refiriéndose a la concurrencia de tributos que van más allá de los límites tolerables sostiene que "aniquila el derecho de propiedad" porque "la capacidad contributiva es una sola".

Las recomendaciones relativas a estos aspectos no contienen referencias específicas al carácter confiscatorio, ni al derecho de propiedad, lo que es realmente significativo; se utilizan, en cambio, expresiones sustitutivas o más genéricas, como cargas excesivas y principios y garantías constitucionales. La primera declara la inconstitucionalidad "de las cargas fiscales que individualmente o en su conjunto resulten excesivas por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las Constituciones o leyes de rango superior a la legislación ordinaria".

Merecen recordarse otras recomendaciones.

La tercera, séptima y décima se refieren al importante problema de la imposición excesiva que representa la carga fiscal global resultante de la descentralización legislativa. Admitiendo que este tipo de excesos y su posible impugnación jurisdiccional se encuentran en gran parte de los países "en un estado de desarrollo jurídico embrionario", se recomienda el estudio de estos problemas para coordinar la acción fiscal "a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario...".

Otra recomendación importante, sobre la cual las opiniones estuvieron notoriamente divididas, es la quinta, relativa a los impuestos con fines extrafiscales. Se reconoce en principio "como integrantes de un concurso fiscal excesivo" los impuestos directos, descartando "los impuestos trasladados o de los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas", pero deja sentada "la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extrafiscales justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas, y social y económicamente útiles y provechosas". El pronunciamiento, un tanto impreciso, por el condicionamiento final, fue aprobado por 30 votos contra 23, discrepancia que se manifestó en la delegación uruguaya que en su mayoría votó afirmativamente.

Como breve comentario a este importante pronunciamiento internacional, íntimamente vinculado a la doctrina latinoamericana, cabe destacar la tácita aceptación de las ponencias de Brasil y Uruguay, al haberse prescindido en las recomendaciones de las referencias específicas al principio de no confiscación y a la violación del derecho de propiedad, como al hecho de haberse formulado reiterada referencia a la imposición excesiva o exorbitante y a la violación de prin-

cipios y garantías constitucionales en forma genérica. Solamente en un considerando se hace mención a que “entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas —individual o conjuntamente consideradas— las del derecho de propiedad (no confiscación)” y la de diversos y numerosos derechos y garantías, entre las que se menciona, en primer término, la capacidad contributiva.

Cabe destacar también la preocupación por la carga excesiva resultante del conjunto de impuestos establecidos, ya sea por uno o varios niveles de gobierno, y las dificultades de un control jurisdiccional sobre su inconstitucionalidad. Frente al reconocimiento del derecho indiscutible del contribuyente a la impugnación está el problema de determinar en qué ámbito y en qué impuestos debe recaer el pronunciamiento jurisdiccional. Es un problema sin soluciones claras en los derechos positivos, como puede apreciarse en el apartado IX de la ponencia general.

Otro aspecto destacable es el de los impuestos extrafiscales que en principio han sido admitidos en el derecho contemporáneo, con objeciones relativas a su posible colisión con el derecho de igualdad, tema que fue objeto de consideración en la VII Jornada I. L. A. D. T. de Caracas al admitirse su constitucionalidad por encontrar fundamento en su armonización con otros principios consagrados expresa o implícitamente en las constituciones. Las discrepancias de la XIV Jornada reactualizan el problema de las finanzas neutrales o intervencionistas de naturaleza típicamente política.

G) El problema en Uruguay

Nuestro derecho se caracteriza por la escasez de normas y pronunciamientos en esta materia. La Constitución no contiene normas específicas en materia tributaria; solo podría recordarse el art. 14 que prohíbe “la confiscación de bienes por razones de carácter político” lo que abre la posibilidad, como ya se dijo, de su aplicación por otras razones. La doctrina ha discutido si la cuestión está o no resuelta por las normas generales que protegen los derechos individuales, especialmente el de propiedad. Sosteniendo que la imposición excesiva ataca el derecho de propiedad, como se dijo en la nota 59, pueden explicitarse las opiniones allí mencionadas. COUTURE entendía que “el ataque a la propiedad que significa un impuesto exagerado, no solo afecta al derecho de dominio, protegido por la Constitución, sino también llega a configurar una verdadera expropiación sin indemnización”. Reconociendo que es difícil “fijar con exactitud los casos en los cuales el impuesto puede ser considerado confiscatorio”, llegaba a la conclusión de que “un impuesto que sin compensación de ninguna especie llegara a absorber en más de la mitad el valor de un inmueble, debería reputarse confiscatorio y, en consecuencia, prohibido por la Constitución”⁶³. En el campo del derecho tributario GIAMPIETRO

⁶³ EDUARDO J. COUTURE, La opinión aparece en un caso práctico que debe atribuirse al director de la revista. *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 40, pág. 56. Destaca que la “teoría del impuesto confiscatorio no ha tenido en nuestro país la difusión que merece” invocando como precedentes la teoría jurisprudencial de las Cortes de Estados Unidos y de Argentina.

sostuvo con carácter general, que “la dimensión de la *cuantía de todo tributo* tiene, desde luego, límites naturales derivados de su propia índole”, vulnerados los cuales “el alzamiento del tributo sería ilegítimo, por contradecir su fundamento y carácter...”. De lo contrario, “habría de admitirse la procedencia y legitimidad poco menos que unánimemente negada, de establecer impuestos confiscatorios...”⁶⁴.

Por nuestra parte, sostuvimos también en la primera edición la vinculación indirecta del problema con el derecho de propiedad, posición que hemos revisado en los términos expuestos al principio de este numeral 12. Reconocíamos, no obstante, que “en principio, la confiscación, como instrumento normal de privación de los bienes de los particulares en favor del fisco, está desprovista de fundamento jurídico constitucional (pág. 290). Solo puede encontrar fundamento como pena y los derechos positivos, incluso el nacional, conocen más de un caso justificado de esta aplicación”⁶⁵.

Nuestra jurisprudencia es reducida, a pesar de la importancia del tema y de las posibilidades de discusión que nuestra legislación ofrecía, especialmente en los impuestos a las herencias, legados y donaciones vigentes durante ochenta años, en los que la ley admitía desde 1946 detracciones de hasta el 80% de la riqueza transmitida.

En la citada sentencia de la S. C. J. de 1960 (*supra*, IV/12.E.) sobre inconstitucionalidad de este impuesto, la Corte declaró que él no violaba ninguna disposición constitucional y que, por otra parte, la noción de confiscación, generalmente admitida en abstracto, no ha podido ser fijada con precisión por la doctrina, razones por las cuales consideró que el cuerpo “carece de instrumentos constitucionales adecuados para determinar si es o no confiscatorio el límite del 80%”.

La sentencia sostiene, siguiendo a JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, que el art. 32 no es aplicable a los impuestos, sino a la expropiación. Tampoco consideró aplicable al art. 14 relativo a la confiscación, ya que este “lo que prohíbe es imponer la pena de confiscación de bienes por razones de carácter político, fijando a este respecto un límite a las leyes penales”. Por otra parte, sostiene que es sumamente difícil establecer un límite a la palabra confiscación, la que “carece de un sentido fijo y preciso para el derecho fiscal, pues si bien se acepta que el impuesto no habrá de exceder de ciertos límites, nadie ha podido aún determinar cuándo y cómo será posible establecer con relativa precisión, el tanto por ciento impositivo fuera del cual debería considerarse confiscatorio el impuesto”. Por último, invoca el art. 49 de la Constitución que “garantiza el derecho sucesorio dentro de los límites que establezca la ley”, aspecto que se analizará en el numeral siguiente.

⁶⁴ GIAMPIETRO BORRÁS, *Las tasas*, ob. cit., pág. 492.

⁶⁵ El Código Penal prevé con sanción económica correlativa a los delitos que ocasionan “un mal patrimonial” la “confiscación de los efectos del delito y de los instrumentos con que fue ejecutado...”; la legislación tributaria, especialmente la aduanera y la de impuestos internos, apoyándose en similares fundamentos prevén el “comiso” que es una especie de confiscación aplicable a quien “comercia en géneros prohibidos”; la legislación europea de posguerra estableció impuestos verdaderamente confiscatorios que llegaban al 100% del capital que tuvieron como fundamento castigar a quienes se habían enriquecido con las especulaciones y mercado negro durante la guerra.

La sentencia de 1986 se pronuncia sobre la inconstitucionalidad de una contribución pecuniaria impuesta a la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones, pero rechazando el fundamento de la violación del derecho de propiedad invocado, entre otros, por la actora. Manteniendo expresamente el criterio seguido en la sentencia de 1960, expresa que "la parte actora será deudora de cierta cantidad a favor de rentas generales, pero conserva la integral titularidad de su patrimonio, desde que no se organiza ninguna transferencia de dominio de bienes concretos del ente público no estatal a favor del Estado".

H) Particularidades de los impuestos sobre las herencias y la tierra

En lo que tiene que ver con la imposición excesiva, estos impuestos plantean problemas particulares de política fiscal en materia social y económica.

En lo que respecta al impuesto a las herencias, las soluciones tan dispares de Argentina y Uruguay y la evolución de la legislación en este último país, que después de haber conocido alícuotas de 80 % lo derogó totalmente en 1974 y lo restableció parcialmente (sobre los inmuebles) en 1985, son hechos que están demostrando la decisiva influencia de los idearios políticos imperantes en cada tiempo y lugar.

La sentencia de 1960, para admitir las altas tasas, invoca la orientación constitucional en materia de herencias que resulta del art. 49 que solo dispone como regla para el legislador, que "la línea recta ascendente y la descendente tendrán un tratamiento preferencial [sic] en las leyes impositivas".

"Si este último aspecto no ha sido vulnerado por las leyes impositivas a las sucesiones, nada impide a la ley determinar la naturaleza y monto del impuesto y como ese aspecto ni siquiera ha sido cuestionado por los promotores de la inconstitucionalidad, no hay por qué entrar a su análisis. La Constitución reconoce en esa norma el derecho sucesorio, pero dentro de los límites que establezca la ley y las leyes impositivas atacadas no introducen cambio alguno en el derecho sucesorio, sino que se limitan a establecer el impuesto sin violar las reglas que determinan un tratamiento preferente para la línea recta ascendente o descendente".

La sentencia se funda en la interpretación literal de los artículos citados. El argumento más fuerte es sin duda el que deriva del art. 49, originario de la Constitución de 1934, que se caracterizó por su tendencia a limitar el derecho de propiedad. En materia sucesoria es evidente que la evolución de nuestro derecho es francamente favorable a su restricción. Así como el legislador pudo disminuirlo del décimo al cuarto grado de parentesco, puede muy bien someterlo a un régimen impositivo gravoso, fundado en las mismas razones de orden social. Al respecto debe tenerse en cuenta: 1º. que la Constitución, como dice la sentencia de la Corte, solo impone "un tratamiento preferencial [sic] en las leyes impositivas a la línea recta ascendente y la descendente" mandato este que no ha sido violado por el legislador; 2º. que las altas tasas de la legislación vigente adquieren gravedad solamente en el caso de otros grados de parentesco y a los extraños, y esto siempre dentro de las cuotas hereditarias más elevadas, debiendo tenerse en cuenta que las alícuotas se aplican por el sistema de escalonamientos progresivos.

No hay duda de que los impuestos sobre las transmisiones a título gratuito son los que ofrecen mayores posibilidades a la fijación de altas tasas y, por lo tanto, son los que ofrecen mayor campo a la discusión de estos problemas. Ellos pueden perseguir, como todo impuesto, el efecto extrafiscal de redistribución de riqueza, forzado en este caso por la idea tan generalizada de la injusticia social del enriquecimiento repentino y gratuito, sobre todo cuando ese enriquecimiento alcanza altos niveles y beneficia a personas extrañas al núcleo familiar. Es un caso más del problema general de la posibilidad de que el legislador tributario limite los derechos individuales reconocidos por la Constitución, cuando existan razones de interés general, entre las cuales deben incluirse las finalidades de establecer una más justa distribución de la riqueza.

Una de las opiniones más invocadas en la doctrina internacional por la jerarquía científica del autor y por su posición ideológica en materia económica y social es la de JOHN STUART MILL, quien sostuvo "como regla general la libertad de testar, pero con dos limitaciones: primera: que si existen descendientes que siendo incapaces de valerse por sí mismos serán una carga para el Estado, debe reservarse en su provecho el equivalente de lo que el Estado les daría; y segunda: que no debería permitirse a nadie adquirir por herencia más de lo necesario para vivir con moderada independencia. En caso de *ab intestato*, toda la propiedad debe pasar al Estado el cual debería estar obligado a proveer de manera justa y razonable para los descendientes en la forma que lo hubiere hecho la persona difunta, teniendo en cuenta las circunstancias, las capacidades y la educación de aquellos" (*Principios de economía política*, trad. de T. Ortiz, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, pág. 879).

Ideas muy similares presumiblemente inspiradas en esta doctrina fueron sostenidas en nuestro país por BATLLE, quien consideraba que "la herencia sin limitaciones, sin grandes limitaciones, constituye un profundo mal social", pero admitiendo, no obstante, el derecho de testar en favor de los allegados, pero evitando la transmisión de grandes riquezas y su acumulación en pocas manos, lo que debe ser impedido por la legislación (R. GIUDICI, *Batlle y el batllismo*, Montevideo, 1928, págs. 1180 y ss.). Estas ideas ejercieron indudablemente una gran influencia en la legislación, tanto en la reducción de los grados de parentesco hasta el cuarto grado, como en la fuerte progresividad establecida a partir de 1910, que alcanzó el máximo de 80% en las escalas más altas en 1946.

La misma tendencia extrafiscal se siguió en los impuestos sobre la tierra, primero en la ley de 1919 que creó el impuesto llamado sobretasa inmobiliaria, fuertemente progresivo sobre el total de inmuebles con fines claramente redistributivos de la riqueza, ya que su producto estaba destinado a financiar las pensiones por vejez; luego, en 1960, con el impuesto progresivo a la renta potencial presunta de las explotaciones agropecuarias con finalidad de estimular la eficiencia. Fueron impuestos que tenían también el efecto de incentivar la subdivisión de la tierra (véase *Instituciones*, núm. 51).

En América Latina, donde la concentración de las riquezas, especialmente la territorial, es el resultado de circunstancias históricas ajenas al esfuerzo de los

propietarios, la redistribución de la tierra aparece no solo como un medio de lograr una mayor justicia social, sino también como un medio de promover el desarrollo económico⁶⁶. En consecuencia, los impuestos progresivos a la tierra, a la renta agraria y a las sucesiones, aparecen como un instrumento fundamental para lograr la justicia social por vía pacífica dentro del orden jurídico imperante y así lo prevén algunas Constituciones. Por ejemplo, la Constitución de Paraguay de 1992, prevé soluciones excepcionales para los "latifundios improductivos destinados a la reforma agraria"; el art. 115 dispone la adopción de medidas tributarias "que desalienten el latifundio y garanticen el desarrollo de la pequeña y mediana propiedad rural, según las peculiaridades de cada zona" y el art. 116 prevé determinadas medidas para "eliminar progresivamente los latifundios improductivos"⁶⁷.

Pero las precedentes consideraciones no pueden traducirse en la conclusión de que por la vía del impuesto el legislador pueda establecer obligaciones que impliquen disminuciones patrimoniales substanciales que indirectamente y desde el punto de vista económico hagan ilusorio el derecho de propiedad consagrado en la Constitución con particular firmeza.

Las dificultades de valoración de los aspectos cuantitativos y de la armonización de los distintos derechos e intereses generales con los particulares, crean dificultades para un adecuado control jurisdiccional de constitucionalidad, como se dijo en las conclusiones de la XIV Jornada L. A. D. T., pero los jueces deberían extremar los esfuerzos por superarlas, recurriendo a los principios generales de derecho en caso de insuficiencia de los textos.

⁶⁶ G. AHUMADA, *Interpretación política de los impuestos sucesorios*, Córdoba, D. G. de Publ., 1931, pág. 60, reproduce estadísticas altamente ilustrativas. Solo en la provincia de Buenos Aires existían 15 familias propietarias cada una de extensiones de tierra mayores de 100.000 hectáreas, de las cuales una con más de 400.000 hectáreas, otra, más de 300.000 hectáreas y otra con más de 200.000 hectáreas. La misma situación se registró en Uruguay, donde fueron numerosos los latifundios de más de 100.000 hectáreas.

Véase además consideraciones que formula sobre la necesidad de un sistema impositivo que impida las herencias y donaciones ilimitadas de tierras y capitales (pág. 97); las mismas ideas son desarrolladas en su *Tratado...*, t. II, pág. 665.

⁶⁷ Véase XIV Jornada L. A. D. T. (Conclusiones, tema II, pág. 31) y nuestro informe en pág. 270.

CAPÍTULO V

LA TASA

1. ANTECEDENTES

La tasa es, sin duda, el tributo que presenta mayores dificultades para su caracterización. Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias hasta el punto de poderse afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes.

Una de las explicaciones más admisibles es la de que en el estudio de este instituto es donde más se han confundido los elementos económicos, políticos y jurídicos que integran el fenómeno financiero. Otra explicación es la de que el presupuesto de hecho del cual depende la obligación de pagar la tasa, es una prestación estatal que presenta gran similitud, desde el punto de vista objetivo, con las prestaciones que dan lugar al pago del precio, lo que dificulta extraordinariamente la aplicación del criterio de distinción unánimemente admitido y tan claro, cuando se le considera en forma abstracta, relativo a la fuente de la obligación; ley para los tributos, acuerdo de voluntades para los precios (véase *supra*, II/12.).

La doctrina italiana prestó en el pasado mayor atención al tema y fijó posiciones básicas, luego estudiadas y desarrolladas especialmente por la doctrina española y latinoamericana. Esta última es la que más ha avanzado en la formulación jurídica del concepto, a lo largo de una evolución que culminó en la XV Jornada L. A. D. T., celebrada en Caracas en 1991.

Si se analizan las distintas teorías europeas anteriores, con criterio sistemático, especialmente discriminando los elementos constitutivos del fenómeno financiero, una primera agrupación se impone en teorías económicas, jurídicas y mixtas o complejas. Representante típico de la primera tendencia es EINAUDI, pero también otros economistas, entre ellos DE VITI DE MARCO; de la segunda, MARIO PUGLIESE y A. D. GIANNINI, con diferencias entre sí, el primero con gran influencia en nuestra posición, y de la tercera B. GRIZIOTTI con su concepción unitaria de los institutos financieros considerando los cuatro elementos a su juicio coesenciales. El panorama se ve ensombrecido por la existencia de teorías que no responden estrictamente a estas concepciones científicas, ya sea confundiendo en forma inadmisiblemente elementos de distinta naturaleza, ya introduciendo dentro de su concepción, elementos extraños que le hacen perder unidad¹.

¹ Una exposición exhaustiva de las distintas teorías y opiniones doctrinales puede verse en la obra de GIAMPIETRO, *Las tasas en la hacienda pública* (Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1959). De un alcance más reducido es la reseña doctrinaria que hicimos en *Las tasas*, ob. cit., reproducida en la 2ª ed. del *Curso de finanzas* (t. I. 1958, págs. 81 y ss.), donde con fines prin-

La evolución de la actual concepción latinoamericana, está vinculada a la doctrina uruguaya, entre cuyas primeras manifestaciones están los citados aportes de GIAMPIETRO y el nuestro, recogidos conjuntamente con JUAN CARLOS PEIRANO FACIO en el anteproyecto de Código Fiscal de 1958. El concepto así elaborado influyó en el modelo C. T. A. L., como se puede comprobar en la confrontación de los textos² y finalmente en el proyecto uruguayo de 1970 y en el art. 12 del Código vigente.

Este proceso está detenida y acertadamente analizado en el relato general de JOSÉ LUIS SHAW a la mencionada Jornada de Caracas, en el que analiza, también detenidamente, las numerosas ponencias y comunicaciones presentadas³, entre las que debe mencionarse la ponencia nacional uruguaya de WHITELAW⁴. Las conclusiones aprobadas⁵ ponen de manifiesto la notable influencia de la doctrina uruguaya, como lo exponemos en el artículo *Tasas y precios*⁶. No obstante, y en carácter de comentario general, previo a los que se formularán al tratar cada uno de los elementos constitutivos de este tributo, destacamos algunos apartamientos de las conclusiones sobre aspectos fundamentales, señalados en el mencionado artículo, en lo que se refiere a la distinción entre las tasas y los precios. En primer término, la conclusión 2ª, que adjudica naturaleza tributaria a los precios retributivos de servicios estatales cuando son prestados en régimen de monopolio, cuestión analizada en *supra*, II/4. También debe señalarse la discrepancia regis-

cialmente didácticos se analizan las teorías más importantes: las económicas en el análisis de las posiciones de FLORA, DE VITI DE MARCO, EINAUDI, D'ALBERGO y SELIGMAN y particularmente las teorías típicamente tributarias de JEZE, TANGORRA y PUGLIESE, la última de las cuales sirve de base en distinto grado a las teorías de B. GRIZIOTTI, TESORO y JARACH.

Sin perjuicio de referirnos a estas y otras teorías como la francesa, en el curso de este capítulo, debe destacarse que, por razones obvias, esas referencias se harán fundamentalmente con respecto a las teorías jurídico-tributarias, descartando aquellas que como las de EINAUDI y de los economistas en general, consideran a las tasas como una contrapartida integrante de una operación económica de cambio.

² El art. 14 del anteproyecto dice:

"Tasa. Es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente y cuyo producido se destina a las necesidades del servicio correspondiente determinadas de acuerdo a [sic] los fines perseguidos con su establecimiento".

El texto del art. 16 del modelo, con distinta terminología recoge en lo substancial el concepto, con alguna diferencia que se analiza más adelante. Dice así:

"Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicio no inherente al Estado".

³ Publicado en *Revista Tributaria*, t. XVIII, núm. 105, pág. 457. Anteriormente trató la evolución y la jurisprudencia del tema en el ámbito nacional, en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 113. Véase además *Tasas, precios e impuestos*, Montevideo, F. C. U., 1993.

⁴ Publicada en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 106, pág. 47.

⁵ Publicadas en *Revista Tributaria*, t. XVIII, núm. 105, pág. 541.

⁶ Publicado en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 106, pág. 39.

trada en la conclusión 8^a, sobre la distinción de las tasas y los precios en función del concepto de servicio inherente al Estado, especialmente con los participantes españoles. Respecto a las diferencias con la posición de la doctrina española, puede mencionarse la incidencia de su legislación sobre precios públicos de 1988, que ha merecido importantes objeciones⁷. En sentido favorable a la doctrina latinoamericana, particularmente a la uruguaya, debe mencionarse la aceptación —prácticamente por unanimidad— del elemento destino (conclusión 10^a), que hasta entonces había merecido objeciones por parte de prestigiosos tributaristas latinoamericanos, motivadas, a nuestro juicio, por una confusión sobre el alcance de nuestra posición.

2. NOCIÓN PRELIMINAR

Como noción preliminar podemos decir que la tasa es el “tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”. Es lo único que está fuera de discusión. Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por la ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, que en el tributo está constituido, como ya hemos dicho, por una actividad del Estado “que concierne de modo particular al contribuyente”.

Esta concepción básica de la tasa como tributo vinculado es la dominante, con distintos matices, por la doctrina contemporánea más prestigiosa. En Italia es la posición de PUGLIESE y demás integrantes de la escuela de Pavía que adjudican a dicha vinculación la categoría de causa, criterio rechazado por A. D. GIANNINI y MICHELI. Similar posición a la causalista sostienen BLUMENSTEIN y ATALIBA, como se vio en *supra*, III/6 y 7. En Brasil, si bien se acepta la naturaleza tributaria de la tasa, reconocida expresamente en la Constitución, el concepto de vinculación presenta variantes en la legislación, al admitir como elemento constitutivo la prestación estatal potencial y no la efectiva. Lo que está fuera de discusión en la doctrina contemporánea es la naturaleza tributaria de la obligación de las personas en quienes se individualiza el servicio, lo que implica la necesidad de que se constaten todos los elementos que configuran los tributos. En Uruguay esta posición es unánimemente sostenida sin vacilaciones por la doctrina; solo pueden anotarse algunas discrepancias, sobre todo en el pasado, en cuanto a la extensión del concepto⁸ y a la utilización indebida del término tasas para denominar situaciones que

⁷ Véase al respecto la ponencia de FERREIRO LAPATZA, en Memoria de la Jornada (Caracas, A. V. D. T., 1991, pág. 191) y su artículo “Tasas y precios públicos”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 64, Madrid, Civitas, 1989, pág. 485. Es muy ilustrativa la comunicación presentada a la Jornada por A. CAYÓN GALIARDO. Véase además A. AGULLÓ AGÜERO, catedrática de derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona, “Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria”, en *Civitas Revista de derecho financiero*, núm. 80, 1993, pág. 547.

⁸ *Las tasas en la hacienda pública* de GIAMPIETRO BORRÁS, constituye la obra de mayor enjundia que conocemos sobre el tema, el que quedó, en su momento, prácticamente agotado en ella. Dentro de la literatura nacional el carácter tributario de la tasa, con todas sus consecuencias, ha sido reco-

no corresponden al concepto legal, como, por ejemplo, tasas de embarque, en aeropuertos y terminales de transportes terrestres.

Este concepto primario es insuficiente. La circunstancia de que el Estado exija un pago del usuario cuando efectúa la prestación, puede ser también el presupuesto de hecho de un precio y de un impuesto; es indudable que el primero se adeuda cuando se recibe el servicio y el segundo puede estar jurídicamente vinculado al mismo hecho y, eventualmente, darse un caso de superposición, como se vio en *supra*, III/9. El servicio de correos en nuestro derecho ofrece al respecto un ejemplo de interés. Se discutió si era una tasa o un precio (*supra*, II/8.); pero también dio lugar a que contemporánea y conjuntamente se percibiera un impuesto cuyo presupuesto era la misma prestación estatal (*supra*, II/8., *in fine*, y especialmente notas núms. 71, 72 y 73). Otro caso es la obligación de pagar el porte postal en la distribución de correspondencia por empresas privadas en las que no hay ninguna prestación estatal.

Son problemas que, como se verá, se solucionan en el C. T. con fundamento en los elementos de la naturaleza jurídica del servicio y del destino de la prestación del contribuyente.

3. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS

Una definición de tasa que sirva para diferenciarla de los precios y de los restantes tributos, requiere, pues, la determinación de sus elementos propios y característicos.

Como consideración preliminar debe recordarse que toda especie tributaria debe reunir todos los elementos característicos del género; es un requisito ineludible, no siempre cumplido en lo que concierne a la fuente legal, y que en el derecho comparado presenta atenuaciones dignas de consideración, admitiendo, *por vía constitucional*, que la cuantía sea fijada por la administración. En tal caso se encuentra Colombia al "permitir que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten...", de acuerdo con los métodos que debe establecer la ley (art. 338, 2º); la Constitución de Ecuador dispone que "las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley" (art. 53, 2º); la Constitución de Perú de 1993, establece que "los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo" (art. 74, 1º).

nocido también expresamente por POSADAS BELGRANO, en su obra antes citada (pág. 122), J. E. AZZINI en su estudio "La fuente de la obligación tributaria en las tasas", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1954, pág. 401; E. SAYAGUÉS LASO, ob. cit., t. II, pág. 426, y en nuestro estudio "Las tasas", publicado en *Revista de Economía*, t. III, núms. 17 y 18, 1950, págs. 543 y 659, y en la consulta profesional publicada en L. J. U. T., 22, II, 1951, pág. 57, con el título de "La creación de tributos por los gobiernos departamentales". El concepto fue recogido, sin ninguna discrepancia, ya por el anteproyecto de Código Fiscal uruguayo de 1958 y se mantuvo sin alteraciones hasta el presente.

En la doctrina es excepcional el apartamiento de este principio. Puede citarse la posición de VILLEGAS BASAVILBASO, quien al considerar los elementos de las tasas con criterios coincidentes con la doctrina dominante, expresa sin embargo, que en las tasas, el principio de *nullum tributum sine lege* “no es de rigurosa aplicación”. “... la imposición de este tributo es una facultad implícita del poder administrador, en tanto y en cuanto el poder legislativo atribuya al órgano ejecutivo la organización y funcionamiento de determinados servicios públicos” (*Derecho administrativo*, t. III, Buenos Aires, 1951, págs. 182 a 185).

Estas atenuaciones y apartamientos deben atribuirse a la extensión del concepto de tasas, a la retribución de servicios públicos de carácter económico (comunicaciones, transporte) en los que la exigencia de ley, sin excepciones, para fijar las tarifas, no encuentra justificación racional. Es un argumento lateral para excluir estos servicios del campo de las tasas. Si se los incluye, la solución jurídicamente correcta sería complementarla admitiendo, mediante norma constitucional —como se dijo—, la fijación de la cuantía por la administración.

Cuando se trata de fijar los elementos particulares, es decir, específicos, de la tasa, es cuando surgen las discrepancias, superadas en nuestra doctrina, en el modelo C. T. A. L. y obviamente en el C. T. U. que lo tomó como fuente. No obstante, se mantienen en otras doctrinas y derechos, por lo que un estudio completo del tema requiere el análisis de los distintos elementos generalmente manejados.

Esos elementos pueden concentrarse en seis clases: tres de ellos relacionados con las características del servicio estatal cuya prestación constituye el presupuesto de la obligación:

1. *La divisibilidad*, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones;
2. *La naturaleza jurídica* de la prestación estatal, en el aspecto de si se trata de una función inherente al Estado, o de un servicio económico prestado por razones de oportunidad o conveniencia;
3. *Su efectividad*, no siendo suficiente la sola organización del servicio, sino que es esencial su funcionamiento efectivo respecto del contribuyente.

Otras dos condiciones están relacionadas con el contribuyente y se refieren a:

4. *La ventaja* que pueda obtener con la prestación del servicio;
5. *La voluntad*, considerada tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta al consentimiento de la obligación;

Por último, el elemento común, relativo al:

6. *Destino de la recaudación y su equivalencia*, desde el punto de vista cuantitativo, entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio, situación conocida en nuestro derecho como regla de la *razonable equivalencia*.

4. DIVISIBILIDAD

Es el elemento en el que se presentan menos discrepancias. En la doctrina predomina netamente la opinión de que los servicios que dan lugar al pago de la

tasa deben ser divisibles en el sentido antes expresado, es decir, que sean susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso. Muchos autores dan por sobreentendido este elemento y otros lo tratan expresamente. No obstante, cabe señalar algunas discrepancias, como las que ha formulado GIAMPIETRO en nuestro ambiente al decir:

“Es indudable que la divisibilidad no es característica exclusiva de los servicios financiados por medio de tasas, pues ella se da también en otros, como, por ejemplo, los financiados por precios; también es cierto que servicios divisibles pueden ser financiados por impuestos, pero ninguna de estas circunstancias constituye un obstáculo para determinar que el servicio al cual corresponde la tasa tenga que ser necesariamente un servicio divisible. La tercera objeción es fácilmente descartable; sostiene «que la tasa no responde solo a necesidades y servicios individuales y divisibles», sino que hay servicios indivisibles como el de administración de justicia y el de alumbrado público que pueden ser financiados por tasas. En lo que respecta al primero, la discrepancia resulta de un diferente concepto de la divisibilidad y con respecto al segundo, de una calificación rechazada por la doctrina mayoritaria y por la jurisprudencia de la S. C. J.”⁹.

La divisibilidad ha sido aceptada expresamente por el modelo C. T. A. L., los derechos positivos que han definido la tasa, incluso nuestro derecho desde el anteproyecto de 1958. La Ley General Tributaria española expresa que la tasa corresponde a “una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo” (art. 26, 1^a). En el Brasil tanto las últimas constituciones (art. 145, II de la Constitución de 1988) como el Código Tributario Nacional (art. 77) establecen que las tasas corresponden a “servicios públicos específicos y divisibles”. El C. T. U., recogiendo la redacción del proyecto de 1970, establece que la actividad del Estado que da lugar al pago del tributo es una actividad “específica del Estado hacia el contribuyente”. Por su parte, el modelo de Código Tributario la define diciendo que el hecho generador está constituido por la prestación “de un servicio público individualizado en el contribuyente”. Todos estos enunciados responden al concepto único de que los servicios que sirven de presupuesto de hecho a la obligación de pagar la tasa, son servicios que se prestan a personas determinadas, una o varias, lo que necesariamente implica la característica de que el servicio es divisible en unidades de uso o de consumo. Si el servicio es indivisible falta uno de los presupuestos básicos de la tasa, ya que no podrá individualizarse a la persona que lo utiliza particularmente o que da lugar a su funcionamiento. En muchos casos podrá presumirse esa utilización, pero esta es una circunstancia eventual y, por lo tanto, incompatible con la noción básica de tasa.

En ese sentido A. D. GIANNINI es categórico. En el análisis inicial que realiza desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas, sobre las distintas clases de tributos dice: “... otras veces por fin el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de *prestaciones que afectan*

⁹ GIAMPIETRO BORRÁS, ob. cit., págs. 118 y 605. En favor de la tesis sostenida en el texto, véase *infra*. V/11 y V/13.2.

singularmente a determinadas personas, sea porque estas las soliciten, sea porque deben recibirlos en cumplimiento de una norma legal". En esta "tercera hipótesis, si bien el Estado se ocupa de organizar el servicio para satisfacer un interés público, sin embargo, como se ha dicho, esa finalidad solo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de las varias *prestaciones relativas a cada uno de los usuarios*, por lo que es justo que recaiga sobre ellos, si no la totalidad, al menos la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio. Esta última especie de tributo es la tasa".

Y más adelante dice: "Por otra parte, si la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante, no es en razón a que el producto de las tasas se destine o sirva efectivamente para cubrir el costo de los propios servicios, sino tan solo en cuanto a que *la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que solo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente*. Por tanto... el presupuesto necesario de la tasa consiste en el hecho de que se haya producido o deba producirse la realización de un servicio público que interesa *personalmente* al obligado". Similar concepto expresa GOMES DE SOUSA¹⁰.

5. NATURALEZA DEL SERVICIO

Con la mayoría de la doctrina latinoamericana y especialmente con la posición de PUGLIESE, entendemos que las tasas corresponden a determinada categoría de servicios estatales. Dentro de esta posición las opiniones presentan muy diversos matices que hemos analizado en *Instituciones* (núms. 62.1 y 64.1) y anteriormente (*supra*, II/12.). Por las razones allí expuestas entendemos que las tasas corresponden a aquellos *servicios inherentes al Estado, que no se conciben prestados por los particulares*, dada su íntima vinculación con la noción de soberanía que rija en cada lugar y tiempo. Relacionando esta característica con la anterior, esos servicios se concretan en *actos jurídicos subjetivos, ya sean administrativos o jurisdiccionales*. Ejemplos de esta actividad jurídica subjetiva son los actos administrativos *stricto sensu*¹¹, o sea, los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia con poder de imperio.

A) El problema en la doctrina

Esta caracterización de la actividad estatal correspondiente a las tasas se opone a la liderada por A. D. GIANNINI, a quien siguen expresamente GIULIANI y JARACH¹²

¹⁰ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones*.... págs. 42 y 51; GOMES DE SOUSA, *Compendio*, resume su posición diciendo que "servicio divisible es aquel que por su naturaleza propia permite que se identifique... la fracción utilizada individualmente por el contribuyente y que por consecuencia permite calcular el monto del tributo adeudado en cada caso en función de esa fracción individualmente utilizada" (pág. 140).

¹¹ E. SAYAGUÉS LASO, ob. cit., t. I, págs. 143 y 382.

¹² GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, ob. cit., t. I, 5ª ed., pág. 294; JARACH, *Finanzas públicas*, ob. cit., pág. 235, GIAMPIETRO en diversos pasajes de su obra, tantas veces citada, aunque posteriormente, comentando el art. 12, aceptó la restricción a la actividad jurídica, como solución legis-

y tácitamente GIAMPIETRO, en Brasil, GERALDO ATALIBA, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e IVES GANDRA MARTINS, este con variantes, y en Colombia, ARANGO y PLAZAS, estos últimos con una clara influencia de la doctrina brasileña¹³, razón por la cual esta posición puede identificarse como *la teoría de Giannini*. Según esta teoría no existe “un elemento material de diferenciación al que pueda atribuirse una influencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de las relaciones en cuestión”¹⁴. Coincidentemente GIAMPIETRO, criticando a PUGLIESE, dice que este no demuestra por cuáles razones existe una correlación de naturaleza entre la actividad estatal y el devengo correlativo; es decir, por qué fundamento el ingreso tiene una determinada naturaleza inherente a la soberanía del Estado y por qué la pierde o bien tiene otra, si responde a un servicio de otra naturaleza no inherente a la soberanía; demostración que —como lo señala JARACH— no ha sido cumplida y que tal vez no podría cumplírsela¹⁵.

Las referidas críticas no tienen, a nuestro juicio, debidamente en cuenta las consecuencias que derivan de la naturaleza jurídica de la actividad del Estado, especialmente la que se refiere al principio de la gratuidad de esos servicios. Como ya lo hemos dicho existe un acuerdo prácticamente unánime, manifestado en forma expresa o tácita de que esos servicios inherentes al Estado son en principio gratuitos y que su prestación solo puede estar gravada mediante un acto de imperio del Estado que establezca un tributo con ocasión de esa prestación.

En cambio, los servicios de naturaleza económica que no reúnen esas características y que son prestados por el Estado por razones de oportunidad o conve-

lativa “muy eficaz” para resolver “en los casos límites, la delimitación de la tasa del precio... aunque doctrinariamente mantenemos nuestra vieja posición” (“Análisis del Código Tributario”, Ciclo organizado por la D. G. I. y el CIET, Montevideo, F. C. U., pág. 123).

¹³ S. C. NAVARRO COELHO, *Comentários à Constituição de 1988*, 4ª ed., Rio, Forense, 1992, págs. 48 y ss.; IVES GANDRA MARTINS, *Sistema tributário na Constituição de 1988*, São Paulo, Saraiva, 1989, págs. 62 y ss. Posteriormente en su propuesta de reforma de la Constitución, excluye los servicios de policía, limitando el concepto a la “utilização de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte, sempre que o contribuinte não tenha alternativa válida para deles prescindir, limitada ao custo da prestação” (Revista Dos Tribunais, núm. 8, 1994, págs. 14 y 15); A. ARANGO MEJÍA y M. PLAZAS VEGA, después de analizar la doctrina latinoamericana y la jurisprudencia del Consejo de Estado colombiano (en la que destacamos el pronunciamiento de que los servicios públicos dan lugar a un contrato de adhesión y no a una relación tributaria), llegan a la conclusión extrema de que “la tasa entraña la noción de contraprestación, efectiva o potencial, que puede corresponder, bien a la prestación de un servicio público del cual es usuario directo el contribuyente (luz, agua, energía), vale decir, del cual se beneficia directamente, o a la utilización de servicios de aprovechamiento común (justicia, policía, asistencia social), o sea, de los cuales puede llegar a servirse potencialmente”. Entre otros ejemplos de las “tasas más importantes aplicadas en Colombia” ponen alcantarillado, teléfono, recolección de basuras, alumbrado y aeroportuaria (*Derecho tributario*, Bogotá, I. C. D. T., 1991, págs. 100 a 104). A. RAMÍREZ CARDONA, analiza detenidamente la fórmula del modelo C. T. A. L. y sostiene una posición similar, incluyendo en el concepto de tasas las “administrativas, judiciales y de los servicios públicos secundarios o empresas públicas no rentables... y las obligatorias... como las de seguridad social” (*Derecho tributario*, Bogotá, Edit. Temis, 1990, pág. 4).

¹⁴ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones...* pág. 59.

¹⁵ Ob. cit., pág. 218.

nencia, en concurrencia con los particulares o en régimen de monopolio, se rigen por el principio inverso de la onerosidad (véase *supra*, II/12.).

Por otra parte, el criterio propuesto por A. D. GIANNINI ofrece un amplio campo a la crítica. La organización legal y administrativa del servicio en función de los intereses generales que este pueda satisfacer simultáneamente a la satisfacción de las necesidades particulares del usuario, no puede hacer variar la fuente de la obligación del usuario. Si el servicio es de naturaleza económica, es decir, si proporciona bienes dotados de valor y, por lo tanto, de utilidad para el usuario, este los demandará y asumirá voluntariamente la obligación, aunque la oferta del servicio esté rígidamente establecida por el derecho y no existan, por lo tanto, posibilidades de negociación. Esta característica no quita al intercambio de bienes o servicios económicos su característica de negocio conmutativo, ni puede convertir la contraprestación del particular en un tributo.

De ahí que las aplicaciones concretas de la teoría sean tan poco satisfactorias, como lo son las soluciones de A. D. GIANNINI, que da el carácter de tasas a los servicios de comunicaciones postales y ferroviarias (cuyas tarifas, por otra parte, deberían ser establecidas por ley), posición que tuvo sus adherentes en nuestro medio, y que actualmente debe considerarse totalmente rechazada.

Más que discutir si la obligación de pagar la tasa depende de la organización del servicio, debe analizarse cuál es el principio jurídico aplicable, si el de la gratuidad o el de la onerosidad. Son dos problemas diferentes, este último de carácter previo. Un servicio prestado por el Estado es en principio gratuito, cuando el órgano público, administración o justicia, está en la obligación jurídica de prestarlo, de oficio o a petición de parte, en virtud de normas constitucionales o legales, sin perjuicio de que otras normas lo graven con una obligación correlativa a cargo de determinada persona vinculada de alguna manera a ese servicio. Se trata, pues, de una investigación previa e indispensable que se concreta en determinar si existen servicios en tales condiciones, lo que traerá como consecuencia que las personas beneficiadas o afectadas por el funcionamiento de los mismos tendrán el derecho de oponerse a su retribución, salvo que una ley expresamente establezca la obligación.

Si esos servicios no existieran, no existiría tampoco la tasa como categoría tributaria; si existen, como la experiencia lo demuestra, solo a ellos corresponde la tasa.

Los demás servicios que el Estado preste y que no reúnan las características del grupo precedente, son remunerables, en virtud de *principios jurídicos universales*, que rigen los contratos bilaterales, o sea, el deber de retribuir toda prestación que signifique una ventaja o provecho, concretados en la teoría de la causa jurídica recogida en el art. 1287 del C. C.

La cuestión de si la obligación del particular beneficiado con la prestación estatal reconoce su fuente en el concurso real de voluntades, en el esquema clásico del contrato de derecho privado que plantea GIANNINI, pasa a un segundo plano (*supra*, II/4.B.4.). Lo importante es que el principio jurídico aplicable sea la onero-

sidad, con sus consecuencias inherentes de que no es necesaria la ley para fijar la remuneración, de que el particular es libre de asumir o no la obligación y de que el Estado puede negarse a efectuar la prestación si no se le remunera.

En cambio, en el primer grupo, la administración y la justicia están obligados a hacer funcionar el servicio en los casos previstos en la Constitución o en la ley de su creación. No interesa en este primer análisis si el servicio se cumple en beneficio de intereses generales (mantenimiento del orden, preservación de la higiene y en general las funciones de policía) o en beneficio de un interés particular (por ejemplo, otorgamiento de un documento probatorio). Siempre que se produzcan las hipótesis establecidas en las normas generales que crean el servicio, el Estado deberá efectuar la prestación, de oficio o a petición de parte. Solo podrá percibir el tributo, si una norma legal ha dado a esa prestación estatal el carácter de presupuesto de la obligación.

Debe recordarse, además, que está unánimemente admitida la correspondencia entre la tasa y los servicios jurídicos inherentes al Estado; lo que plantea discrepancias es la aceptación de que otros servicios que presta el Estado, especialmente los de carácter económico, remunerados mediante precios, puedan —según su organización jurídica— dar lugar al pago de la tasa en sustitución de los precios¹⁶. Nuestra posición, si se quiere restrictiva, es la dominante en la doctrina latinoamericana como quedó evidenciado en la XV Jornada I. L. A. D. T. La oposición dentro del ámbito latinoamericano es minoritaria¹⁷.

Pero considerando la jerarquía científica de sus defensores, deben formularse razones complementarias relativas al aspecto de inherencia que tienen los servicios jurídicos que presta el Estado. Los contrarios aducen que las funciones del Estado han sido y son variables según las ideas políticas dominantes en cada tiempo y lugar; el hecho es innegable, pero debe tenerse presente que la tesis está referida a la organización estatal que rija. En la actualidad se refiere al Estado de derecho, democrático, con división de funciones, en el cual la función jurídica de imponer obligaciones y prohibiciones y de administrar justicia con fuerza obliga-

¹⁶ Es la base de la teoría de *ACHILLE DONATO GIANNINI*, quien clasifica las tasas teniendo en cuenta su relación con la naturaleza de la actividad del Estado y la forma en que está organizado el servicio, en: tasas por el ejercicio de un poder del Estado, tasas relativas a instituciones de utilidad pública y tasas por el uso especial de las cosas de dominio público. Las primeras las subdivide en tasas judiciales y sobre actos administrativos; las segundas comprenden servicios económicos como el de comunicaciones. Es la posición de *GIAMPIETRO BORRÁS* y de *GIULIANI FÉRONROUGE* en Argentina, de *GERALDO ATALIBA* en Brasil y de *ARANGO* y *PLAZAS* en Colombia.

¹⁷ Como ya se adelantó, la conclusión octava fue aprobada por una mayoría reducida, pero la oposición fue sustentada primordialmente por los participantes españoles. Entre los más prestigiosos especialistas, votaron a favor los delegados argentinos *CASAS*, *VILLEGAS* y *BOCCHIARDO*, los colombianos *ARANGO*, *LEIVA* y *FLÓREZ*, los venezolanos *OCTAVIO* y *PARRA* y los participantes uruguayos en su totalidad. Entre los autorizados votos por la negativa, pueden mencionarse los de *SCHINDLER* y *ATALIBA*. El resultado fue de 23 votos a favor y 17 en contra. En la doctrina argentina *ASOREY* y *NAVARRENE*, en sus adiciones a la obra de *GIULIANI*, y siguiendo expresamente la teoría de *GIANNINI*, mantienen la posición del autor, sosteniendo que "todo depende de la orientación y desarrollo histórico de la legislación positiva sobre la materia" (ob. cit., t. I, 5ª ed., pág. 295).

toria, es privativa del Estado. En teoría es admisible que esa organización no sea universal y permanente. En tal caso habrá un nuevo elenco de temas reservados al Estado y para ella será aplicable la tesis que defendemos. En otros términos, esta es aplicable a nuestra organización institucional actual y no a Estados organizados sobre otras bases ideológicas.

En la exposición de motivos del proyecto de 1970 decíamos: que la restricción de las tasas a los servicios de naturaleza jurídica sigue parcialmente la teoría de PUGLIESE, "ya sea como una solución puramente científica o meramente legislativa, ella cumple la función de distinguir netamente las tasas de los precios, problema este en el cual las dudas doctrinarias pueden calificarse de realmente extraordinarias. La naturaleza jurídica tenida en cuenta en la definición está tomada en el sentido de opuesta a la puramente económica. Las prestaciones económicas del Estado que proporcionan una utilidad a los particulares y que estos reclaman en consecuencia, por su propia conveniencia, son retribuidas mediante contraprestaciones asumidas voluntariamente por estos y deben merecer genéricamente el nombre de precio. "En cambio, las tasas serían las contraprestaciones que los contribuyentes pagan al Estado en virtud de lo dispuesto por la ley en ocasión también de una prestación específica del Estado, pero que, en este caso, es independiente de la utilidad que pueda prestar al contribuyente. Son prestaciones jurídicas que el Estado organiza unilateralmente en su calidad de ente soberano, y que, en principio, son gratuitas, a la inversa de lo que sucede con los servicios económicos". A continuación se citan como ejemplos los actos de autorización, aprobación, inscripción en los registros públicos y dilucidación de conflictos por la administración de justicia.

B) *El problema en el derecho positivo*

Como se verá más detenidamente en *infra*, V/12.D., en nuestro derecho positivo se adjudicó el carácter de tasas a prestaciones remunerativas de servicios económicos y a prestaciones típicamente impositivas. En el primer caso, estuvo la ley 12.276 que en su art. 38, pretendidamente interpretativo de los arts. 5º y 69 de la Constitución, se refiere a las *tasas propiamente dichas*, que corresponderían a las contraprestaciones de servicios "solicitados voluntariamente por el contribuyente que se beneficia con ellos". Ejemplo del segundo caso, que se mantiene hasta el presente, es la llamada *Tasa general municipal de Montevideo*, cuyo presupuesto de hecho es el servicio de alumbrado público y alcantarillado, que tiene la naturaleza de impuesto, como lo sostiene la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia del T. C. A.¹⁸

Otro ejemplo ilustrativo, en el plano internacional, en el seno del Mercosur, es el caso del gravamen de carácter impositivo, por el solo hecho de la importación, sin prestación de servicios, creado por Argentina con la denominación de

¹⁸ Véase al respecto "mesa redonda sobre la contribución inmobiliaria urbana y suburbana y la tasa general municipal del departamento de Montevideo", exposición de J. L. SHAW y el ilustrativo debate posterior, en *Revista Tributaria*, t. XX, núm. 113, pág. 120.

“tasa de estadística”, en violación del tratado de Asunción, que solamente exceptúa de las desgravaciones a “las tasas y recargos análogos, cuando respondan al costo aproximado de los servicios prestados”. El caso dio lugar a reclamaciones de Paraguay y Uruguay contempladas parcialmente.

Podrían citarse numerosos casos de leyes, decretos y sentencias que atribuyeron naturaleza de tasas a prestaciones que constituyan precios o impuestos, lo que preocupó a los constituyentes de 1934 y al legislador de la Ley Orgánica Municipal de 1935, como se verá en *infra*, V/12.C. y D., anomalía que, al menos en el orden nacional ha quedado superada con la aprobación del C. T.

En el derecho comparado se registran diversos ejemplos de la misma tendencia.

El derecho brasileño, tanto en la Constitución de 1988, como en las anteriores, y en el Código Tributario Nacional, incluye en el campo de las tasas a los servicios relacionados con “el poder de policía o la utilización de servicios públicos prestados al contribuyente o puestos a su disposición”. El primero, según la Constitución, es el *poder que a administração tem de limitar a liberdade e a propriedade*, concepto que puede asimilarse a las funciones jurídicas inherentes al Estado; en cuanto a la utilización de servicios públicos, es interpretada por la doctrina y la jurisprudencia con criterio amplio, comprensivo de prestaciones de naturaleza netamente económica, como suministro de agua, de energía eléctrica, comunicaciones, transporte, etc. Por razones obvias la aplicación de este criterio ha presentado dificultades, pues en ciertos casos las prestaciones de los usuarios se han organizado como precios, variante que ha sido considerada inconstitucional por violar el art. 145. II, según el Supremo Tribunal, con fundamento en que, como anota EDVALDO PEREIRA DE BRITO, *não pode o poder público estabelecer, a 'seu arbitrio', que a prestação de serviço público específico e divisível corresponde contrapartida sob a forma, indiferentemente, de taxa ou de preço público*. Es un pronunciamiento que contradice claramente la teoría de GIANNINI y difícilmente compatible con las contraprestaciones por estos servicios cuando son prestados por concesionarios, modalidad que se está generalizando¹⁹.

Los códigos provinciales argentinos aparentemente se afilian a la misma posición; el de Buenos Aires considera que las tasas se adeudan por “servicios administrativos o judiciales”. Teniendo en cuenta la influencia preponderante de JARACH en la redacción de este Código y su vinculación con la escuela de Pavía,

¹⁹ G. ATALIBA, “Tasas e preços no novo texto constitucional”, en *Revista de Direito Tributário*, núm. 47, 1989, pág. 142, debiendo anotarse sus críticas al concepto constitucional del poder de policía, por no respetar el principio de legalidad en lo concerniente a la limitación de derechos fundamentales. HUGO DE BRITO MACHADO coincide en lo que respecta al poder de policía; en cuanto a los servicios públicos, incluye a los económicos cuando son compulsorios, y rechaza la aplicabilidad de las tasas en los casos de utilización de bienes del Estado (*Curso de direito tributário*, São Paulo, 7ª ed., 1993, págs. 317 y ss.). E. PEREIRA DE BRITO adhiere a la obligatoriedad de financiar estos servicios mediante tasas, porque sus usuarios no tienen posibilidad de decidir si aceptan o no la forma en que son ofrecidos por el Estado (Informe presentado al 43º Congreso de IFA, 1989, Seminario “E”, págs. 32 a 34).

podría interpretarse que los servicios administrativos a que hace mención la disposición, son los de naturaleza jurídica y no económica o material, pero por el contrario se declara partidario de la teoría de GIANNINI²⁰.

La Ley General Tributaria de España da un concepto más amplio incluyendo, además de los servicios públicos, la utilización del dominio público y la realización por la administración de una actividad, a la que no califica, sino que simplemente la caracteriza por su vinculación particular al sujeto pasivo. Esta amplitud del concepto, tradicional en la legislación española, había ya dado lugar a evidentes distorsiones, especialmente en lo que respecta a la creación de tasas por vía administrativa, que intentó solucionarse infructuosamente por la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26, XII, 1958.

6. FUNCIONAMIENTO EFECTIVO

Si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que *si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación*, o sea, que esta no llega a nacer (*infra*, IX/5.A.). En ese sentido la jurisprudencia nacional y argentina son categóricas²¹.

El derecho brasileño ha planteado el problema de si es necesario que se produzca efectivamente la prestación o es suficiente con que esta se ponga a disposición del contribuyente. La solución fue recibida por el modelo C. T. A. L., con discrepancias entre sus autores, pues somos decididos partidarios de la efectividad de la prestación y así lo sostuvimos en el proyecto de 1970 que, aun siguiendo al modelo, eliminó la posibilidad de la prestación potencial. En el Brasil la cues-

²⁰ A. D. GIANNINI, *Finanzas públicas*, ob. cit., pág. 235.

²¹ Véase especialmente sent. de la S. C. J. núm. 28 de 14. III. 1960 (L. J. U., núm. 5401), en la cual se dice que el hecho de que el tributo deba satisfacerse sin que el servicio funcione revela claramente que el propósito perseguido ha sido el de crear un impuesto aunque no se le designe con este nombre. Importante es la sentencia de la S. C. J., núm. 242 de 1977, en la que se dice "que para que se configure la existencia de una 'tasa', según lo ha sostenido reiteradamente la Corte, es necesario que se preste efectivamente el servicio, que lo sea en forma eficiente..." citando diversas sentencias anteriores.

La jurisprudencia argentina contiene varios pronunciamientos en el mismo sentido. Así, por ejemplo, la sentencia de la Suprema Corte de la provincia de Buenos Aires, de 7. VII. 1964, en la que se expresa que carece de causa y viola el derecho de propiedad garantizado por la Constitución, la tasa municipal por inspección de comercios e industrias que se cobra sin haber prestado el servicio público que se tuvo en vista al establecerla (Revista *Impuestos*, XXII, pág. 379). En otra sentencia de la Corte Suprema de la Nación, se hizo lugar a una demanda de inconstitucionalidad, y se invocó, entre otras razones que "la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invoca...". Como hace notar GIULIANI FONROUGE en nota a la misma sentencia, en este caso se ha invertido la carga de la prueba de la prestación de los servicios, lo que a juicio del comentarista "es conclusión correcta porque la tesis contraria importa obligar a probar [sic] un hecho negativo, muy difícil o imposible de realizar porque los comprobantes se hallan siempre en poder de la demandada, en tanto que para esta no hay dificultad alguna..." (sent. 28, XI. 1969, en Revista *Impuestos*, t. XXVIII, pág. 303, con nota de C. M. GIULIANI FONROUGE).

tión se plantea solo en los servicios de interés general que requieren una organización estable, pero cuya utilización por los particulares es eventual, ya sea porque las necesidades de utilizar el servicio no llegan a registrarse, o porque el particular no juzga oportuno utilizarlo. Se citan como ejemplos de estas hipótesis servicios públicos como suministro de agua o energía, de existencia indispensable y de utilización contingente, que dan lugar al pago de una tasa a cargo de los eventuales interesados. Es oportuno consignar que existen en Brasil fundadas objeciones al régimen vigente²².

7. VENTAJA

No es un elemento esencial y por eso está totalmente desechado en nuestro derecho. La Jornada de Caracas también declaró que “no constituye un elemento esencial”, a diferencia de lo que sucede con los precios (conclusión 4ª, aprobada por unanimidad, 41 votos). En la doctrina internacional cuenta con el apoyo de A. D. GIANNINI, GOMES DE SOUSA, BALEEIRO y JARACH, quien modificó su primitiva opinión, citando expresamente la referencia que hicimos a su posición en la primera edición de esta obra.

En la doctrina clásica, especialmente en la de filiación económica, la ventaja era considerada generalmente como un elemento esencial e indiscutible. Pero también se registran autorizadas opiniones de juristas contemporáneos como BERLIRI y PUGLIESE. Para JARACH, como ya se dijo, las auténticas tasas tienen como causa jurídica exclusivamente la contraprestación y debe, por lo tanto, ser fijo: “*Il tributo può essere piccolo o grande (perchè non superi il limite rappresentato dal vantaggio reso al singolo) ma uguale qualunque sia la ricchezza del contribuente, reale o presunta*”.

La opinión de GIANNINI aparece como irrefutable: “Si bien es cierto que este elemento del beneficio o ventaja del particular que viene obligado al pago de la tasa se da efectivamente en muchos casos y puede en otros imaginarse con un poco

²² GOMES DE SOUSA, al explicar el sentido del mismo, dice que se justifica perfectamente que el Estado cree servicios o ejerza actividades cuya utilización por los contribuyentes sea obligatoria; “en tales casos basta que exista el servicio o actividad para que el contribuyente quede obligado al pago de la tasa aunque no los utilice efectivamente” (*Compendio*, pág. 140). RUY BARBOSA NOGUEIRA recuerda que la comisión del Código C. T. N. dice que la utilización potencial se refiere solo al contribuyente “y no como podría parecer por el texto, a su prestación por parte del poder tributante: en efecto, de no ser así podría pretenderse la cobranza de tasas en razón de servicios de creación futura o hipotética” (ob. cit., pág. 127).

Esta es también la posición de ATALIBA, en su intervención en “Sistema tributario en la Constitución de 1988”, en aparente oposición al concepto de utilización potencial, al manifestar reiteradamente que la obligación requiere “*factos... se acontecen quando acontecidos...*” (*Revista de Direito Tributário*, núm. 51, 1990, pág. 141).

NAVARRO CORREIO sostiene que la tasa por la sola disponibilidad del servicio “*è em verdade, anômala. Somente os serviços efetivamente prestados deveriam originar a cobrança de taxa. A inclusão no conceito de taxa do elemento 'disponibilidade' entre nós, deve-se, além da tradição, as exigências do Planasa Plano Nacional de Águas e Saneamento*” (ob. cit. pág. 51).

de buena voluntad, también es verdad que algunas veces falta en absoluto, como acontece en las tasas debidas por aplicación de la ley penal, o es solo aparente, por basarse en una situación artificiosa, como ocurre cuando el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que este debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de la remoción de esa traba". El manido ejemplo del tributo que se paga por el funcionamiento de la justicia penal, que para BERLIRI no es una tasa y por el contrario es un impuesto, ha dado lugar a que ambos autores acusen a sus razonamientos del vicio de petición de principios.

En Brasil esta opinión es compartida por BALLEIRO y por GOMES DE SOUSA, *Compendio...* (1ª ed.); en la segunda edición reitera su opinión diciendo que es errónea la conclusión de que "el monto de la tasa debe ser proporcional a la ventaja individual recibida por el individuo...". Los servicios financiados por tasas no buscan "proporcionar ventajas o beneficios al individuo sino a la colectividad".

En Uruguay es la opinión dominante y como tal fue incorporada al C. T. pudiendo anotarse algunas discrepancias iniciales importantes, como la de POSADAS BELGRANO —quien apoyándose en la teoría de la causa representada por la ventaja, llegó a negar carácter coactivo a la tasa—, que han desaparecido por la evolución de las ideas del autor, el que posteriormente ha sostenido que lo relevante en la tasa es que exista una prestación del Estado "hacia el obligado, de donde, según los casos, puede redundar o no un beneficio para este"²³.

Si partimos de la noción básica de la tasa, parece innegable que el Estado puede establecer este tributo toda vez que funcione un servicio jurídico que le es inherente con respecto a personas determinadas, proporcione o no ventajas a estos. El Estado en uso de su soberanía financiera opta por el establecimiento de una tasa, porque considera justo que las necesidades del servicio sean cubiertas total o parcialmente, como dice GIANNINI en la cita precedente, por quienes han dado lugar a su organización y funcionamiento y no porque estas obtengan de aquel una ventaja o provecho.

A diferencia de lo que sucede con los servicios económicos remunerados por precios, el presupuesto de hecho de la tasa, o sea, la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación, es exclusivamente el funcionamiento del servicio, proporcione o no —repetimos— ventajas al obligado.

Naturalmente que en el Estado de derecho contemporáneo, la creación y funcionamiento de servicios se hace en el interés general de la sociedad y, por lo tanto, proporcionan ventajas en forma directa o indirecta a sus integrantes. Puede suceder, y sucede frecuentemente, que un servicio determinado (otorgamiento de un documento probatorio, por ejemplo) proporcione ventajas directas a los usua-

²³ A. BERLIRI, *Principi...*, págs. 319 y ss.; M. PUGLIESE, *Le tasse...*, págs. 45 y 46; JARACH, *Principi per la applicazione delle tasse di registro*, Padova, Cedam, 1937, pág. 27; GIANNINI, *Instituciones...*, pág. 51; ALIOMAR BALLEIRO, *Direito...*, ob. cit., págs. 284 a 289; R. GOMES DE SOUSA, *Compendio...*, 1ª ed., págs. 319 a 340; 2ª ed., pág. 141; G. GIAMPIETRO, pág. 163; G. POSADAS BELGRANO, "La contribución de mejoras", en *Revista D. P. P.*, XV, núm. 180, 1953, pág. 330; *Derecho tributario*, pág. 134.

rios; esa circunstancia podrá facilitar la creación y aplicación de un tributo a cargo de estos pero no alcanza por tal razón el carácter de elemento esencial. La potestad tributaria de financiar un servicio de interés general por medio de tasas no puede verse suprimida porque el usuario no obtenga ventajas de su funcionamiento. Además debe tenerse presente que algunos servicios como el de administración de justicia proporciona o no ventajas a los litigantes según el contenido de la sentencia y que en otros es opinable que se produzcan o no esas ventajas, como puede ser el caso, por ejemplo, del control bromatológico o el contraste de pesas y medidas.

Por último, la inclusión de la ventaja como elemento esencial de la tasa, además de no reconocer base suficiente en los fundamentos políticos y constitucionales que han dado lugar al reconocimiento de este tributo como categoría autónoma, significa una restricción injustificada de su campo de aplicación y un factor de incertidumbre, pues son muy pocos los servicios que den lugar a tasas que proporcionen ventajas a los contribuyentes, al menos de una manera indiscutible.

8. VOLUNTAD Y CONSENTIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

A) Ineficacia jurídica

Íntimamente vinculado con el elemento anterior está el relativo a la función que desempeña la voluntad del contribuyente en la constitución de la relación jurídica tributaria.

Una primera distinción se impone: *Una cuestión es que el servicio se preste de oficio, o a demanda del particular, y otra, que la fuente de la obligación sea la ley o el consentimiento del obligado.*

En el primer caso es innegable que existen servicios de ambos tipos, diferencia que se justifica por la distinta naturaleza de los fines perseguidos con su creación. Cuando el Estado en ejercicio de su soberanía resuelve desempeñar servicios que comprometen fundamentalmente necesidades colectivas (seguridad, higiene, represión de delincuencia, etc.), los servicios respectivos de inspecciones o de administración de justicia, deben necesariamente funcionar de oficio; cuando satisfacen primordialmente necesidades individuales (protección de derechos de autor, inventor, o prueba de derechos), los servicios de registro y otorgamiento de patentes, normalmente funcionan a pedido del particular. Pero esta característica por razones obvias, no influye ni puede influir en la potestad del Estado de imponer un tributo a cargo de quienes den lugar al funcionamiento de cualquiera de esos servicios. En ambos casos el servicio puede prestarse gratuitamente o generar una tasa. Esta es una cuestión jurídicamente independiente que depende solo de la soberanía estatal, que con criterios políticos decidirá si crea o no el tributo. La voluntad del particular es totalmente inoperante en este segundo aspecto. A lo sumo podrá manifestarse en una restricción de la demanda del servicio, finalidad esta que a veces constituye el fundamento de la creación de la tasa para evitar una utilización abusiva del servicio.

B) Tasas voluntarias y obligatorias

En consecuencia, consideramos equivocadas las teorías que distinguen tasas voluntarias y obligatorias y más aún aquellas que como la de BERLIRI, entienden que no se trata de una obligación tributaria, sino de una prestación voluntariamente asumida por el usuario del servicio.

La aceptación de la clasificación de las tasas en obligatorias y facultativas fue sostenida en América Latina en la conocida tesis de T. MONTEIRO DE BARROS apoyándose en parte de la doctrina económica italiana. La teoría no prosperó en América Latina ni aun en el Brasil, donde ha sido objeto de severas críticas. Para GOMES DE SOUSA, "la propia idea de un tributo facultativo es contradictoria". En igual sentido BALEEIRO, RIBEIRO DE MORAES y RUY BARBOSA NOGUEIRA para quienes las tasas son indiscutiblemente tributos y siendo una nota característica de estos su carácter compulsivo, "una prestación a título facultativo o negocial no será tributo; no resulta del poder de tributar".

Posición similar a la de MONTEIRO DE BARROS es la sostenida en Francia por DUVERGER, quien evidentemente no tiene una noción clara de la tasa como tributo. Distingue las tasas administrativas del impuesto diciendo que "ellas importan la contrapartida y es facultativa y no obligatoria". Respecto de este último elemento comienza diciendo que el contribuyente "es libre de pagar o no la tasa", poniendo como ejemplo el caso de la prestación de servicios postales, pero reconociendo que existen otras tasas cuyo carácter de tal es "evidente" (?) como la recolección de basura que "en realidad están más cerca del impuesto que de la tasa". A su juicio las primeras a las cuales llama "tasas propiamente dichas", constituyen la remuneración de un servicio y pueden ser establecidas por el poder ejecutivo, mientras que las segundas, deben ser establecidas por ley (sobre las tasas propiamente dichas, véase *infra*, V/8.C.).

La posición de BERLIRI es diferente; niega carácter contractual a la tasa pero también que esta sea una obligación tributaria. A su juicio, es una espontánea asunción de una obligación que aparece como condición necesaria para obtener la ventaja (para él elemento esencial) que proporciona el servicio estatal. La tasa es ante todo "una prestación espontánea..." un acto no debido... "la tasa es una espontánea prestación, no una obligación... el contribuyente que paga una tasa no paga porque deba pagar, sino únicamente porque quiere pagar; tan cierto es esto que si no paga el Estado no puede actuar de modo alguno para constreñirlo pudiendo solo rehusar el servicio requerido". Los mismos conceptos expresó en su artículo "*Per una precisione del concetto giuridico di tassa: Rapporto di tassa e rapporto contrattuale*", y la mantiene sin variantes en el *Corso...*, de 1965, en el cual agrega la refutación a las críticas formuladas a su doctrina. A nuestro juicio BERLIRI incurre en el error de otros autores de confundir la fuente de la obligación de pagar la tasa, con la posibilidad de poner en marcha el servicio, o sea, influir en que se produzca el presupuesto de hecho. La demanda del particular tiene el solo efecto de provocar el funcionamiento del servicio; la existencia de la obligación de pagar una tasa por ese hecho es totalmente independiente de esa demanda.

dependerá exclusivamente de lo que disponga la ley. Si se generalizara su criterio llegaríamos a conclusiones verdaderamente inesperadas, pues en el campo de los impuestos es muy frecuente que la ocurrencia del presupuesto de hecho dependa de un acto voluntario del contribuyente; el ejemplo se da claramente en materia de impuestos al consumo, pero también se da en otros impuestos²⁴.

Las tasas, como todos los tributos, son siempre obligatorias, en virtud de la decisión unilateral del Estado. Lo que puede ser voluntaria u obligatoria es la utilización, o mejor dicho, la puesta en marcha del funcionamiento del servicio. Naturalmente los servicios que proporcionan ventajas directas son demandados voluntariamente por los beneficiados, y los demás, especialmente los que ocasionan perjuicios en forma directa o indirecta, funcionan necesariamente de oficio. Puede reconocerse incluso una categoría intermedia, relacionada con la reglamentación jurídica de las actividades privadas, que se manifiesta por el otorgamiento de autorizaciones y permisos, que en realidad no proporcionan una ventaja real a los interesados, pero que estos, con el fin principal de evitar sanciones, normalmente se adelantan a solicitar el funcionamiento. Pero si esa demanda no se registra y la actividad privada se desarrolla sin ella, el servicio funciona de oficio y da lugar a una sanción y eventualmente al pago de la tasa; por ejemplo, permiso de construcción, o para conducir vehículos, o para portar armas.

En todos estos casos la voluntad del particular solo sirve para agrupar los servicios en obligatorios y voluntarios; pero la obligación de pagar la tasa es, como dijimos, independiente de aquella y depende de la voluntad unilateral del Estado manifestada por sus órganos legislativos, que la establecerán o no, en uno u otro grupo de servicios, según los criterios políticos que estimen más adecuados. En tal sentido es posible que se considere más justificado hacer pagar una tasa a los beneficiados por los servicios, pero también es posible la solución inversa, o sea, que se considere preferible gravar con una tasa a quienes han violado el derecho y han provocado con esa conducta gastos especiales del Estado. Es una cuestión de política financiera.

C) Las llamadas "tasas propiamente dichas"

El problema precedentemente expuesto, por razones obvias, es ajeno a la indebida denominación de tasas que algunos autores dan a la remuneración de ciertos servicios públicos de naturaleza económica, como ha sido el caso típico de las comunicaciones postales. La aclaración es de interés porque en los servicios del grupo anterior, sean de funcionamiento voluntario u obligatorio, siempre estamos frente a servicios de naturaleza jurídica, inherentes al Estado y, por lo tanto, en principio, gratuitos, salvo que una ley los grave con un tributo. En cambio en estos otros servicios de carácter económico en los que rige el principio de

²⁴ R. GOMES DE SOUSA, *Compendio...*, pág. 140; ALIOMAR BALEEIRO, *Direito...*, ob. cit., pág. 293; B. RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., pág. 49; RÍ Y BARBOSA NOGUEIRA, pág. 122; M. DUVERGER, págs. 90 y 91; A. BERLURI, *Principi...*, vol. 1, 1952, pág. 305; *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I. 1951, pág. 130; *Corso...*, pág. 71.

la onerosidad, su remuneración puede ser fijada por acto administrativo. Esto puede explicar por qué autores de tanto prestigio admiten la posibilidad de tasas creadas por decisión administrativa. Tales prestaciones que inexplicablemente se ha dado en llamarlas, incluso en nuestro derecho (*infra*, V/12.D.), “tasas propiamente dichas”, no son tasas, sino remuneraciones que se pagan con carácter de contraprestación conmutativa por servicios demandados siempre voluntariamente, porque proporcionan una ventaja económica.

En el pasaje de DUVERGER transcrito en el numeral anterior, resulta claro que el autor se está refiriendo a aquellos servicios del Estado de carácter económico que proporcionan ventajas a los contribuyentes; no solo cita el ejemplo de los servicios postales, sino también el de los ferrocarriles, los que evidentemente se prestan a demanda del particular y proporcionan a este ventajas, como todo servicio de comunicaciones y de transporte. Termin su obscuro análisis del tema diciendo, en contradicción con lo anteriormente expresado, que “la verdadera distinción del impuesto y de la tasa reposa en la ausencia y la existencia respectivamente de una contraprestación proporcional y no sobre el carácter obligatorio y no obligatorio” (ob. cit., pág. 92).

Si no se les quiere llamar precios, porque ellas no reúnen las mismas características de los precios comerciales, especialmente por no ser productores de ganancias, deberá buscárseles otra denominación, pero es técnicamente inadmisibles que a esa obligación libremente consentida se le denomine tasa. En vez de llamarlas “tasas propiamente dichas”, debería individualizárselas como *las mal llamadas tasas, o pseudotasas*.

9. DESTINO Y REGLA DE LA RAZONABLE EQUIVALENCIA

A) Doble requisito

La mayoría de los autores del siglo pasado y principios de este, especialmente los economistas, incluían como elemento esencial del concepto de tasa, la equivalencia entre la cuantía del tributo y el costo del servicio cuyo funcionamiento daba lugar al pago. Hubo pequeñas variantes, discrepancias sobre si este equilibrio debía ser individual o si, por el contrario, se refería a un equilibrio entre el total de las prestaciones recibidas por el servicio público y el costo total de las actividades desarrolladas por el mismo.

Desde el punto de vista jurídico esa consideración fue criticada destacando que el destino y la equivalencia no podían influir en la naturaleza jurídica del tributo. En términos generales, esa observación es acertada. La cuantía de la contraprestación en sí misma no puede determinar un cambio de naturaleza jurídica. Pero si se tiene en cuenta el fundamento de la tasa, que sin duda es el de imponer una obligación a quienes dan lugar al funcionamiento de determinados servicios estatales, forzoso es establecer alguna relación entre el producto de las tasas y las necesidades financieras del servicio. Aunque no se exija una igualdad entre el producto de la recaudación y costo del servicio, es necesario buscar alguna relación. Ella

puede encontrarse en una razonable equivalencia entre ambos rubros, la que a nuestro juicio deriva del principio de que el producto de la recaudación de las tasas debe tener como único destino las necesidades financieras del servicio correspondiente.

B) Destino

De acuerdo con el criterio de clasificación expuesto en *supra*, III/6., el destino es un elemento esencial de las tasas. No se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Al respecto existen pronunciamientos radicales de la S. C. J.²⁵

Por otra parte, como se dice en la exposición de motivos del modelo C. T. A. L., este elemento es imprescindible para diferenciar las tasas de los impuestos, pues las obligaciones impuestas sobre un servicio divisible pueden corresponder a cualquiera de las dos especies. Serán tasas si su producto está destinado a la financiación del servicio, con la limitación de la razonable equivalencia; serán impuestos si no tienen afectación especial, es decir, si son independientes de "toda actividad estatal relativa al contribuyente" (*supra*, IV/4., y arts. 11 y 12 del C. T.), con la consecuencia de que su cuantía no reconoce limitaciones relacionadas con las "necesidades del servicio".

Es admisible que la tasa exceda los gastos actuales del servicio, por ejemplo, creando reservas o provisiones para el futuro, ya sea para ampliarlo o perfeccionarlo, previsión perfectamente justificada en épocas como la presente de rápidos avances tecnológicos. Pero siempre será necesario que esté *legalmente* destinado al servicio y no a servicios ajenos. "Si la ley establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa y hay al respecto convincentes sentencias de nuestra S. C. J. Por las mismas razones si a la tasa necesaria para solventar las necesidades financieras del servicio se superponen obligaciones con destinos extraños, este suplemento no reúne las características de la tasa".

²⁵ Este elemento ha suscitado controversias en la doctrina. Al respecto en el medio latinoamericano pueden citarse GOMES DE SOUSA, "Ainda a distinção entre taxa e imposto", en *Revista de Direito Público*, São Paulo, núm. 21, pág. 299; HÉCTOR VILLEGAS, "Verdades y ficciones en torno al tributo mencionado 'tasa'", en *Revista La Información*, t. XXV, núm. 505, Buenos Aires, 1972, pág. 5 y en su *Curso...*, ob. cit.

En España el tema fue tratado por D. VICENTE ARCHE, con especial referencia a nuestra posición, en *Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, t. II, Madrid, Civitas, pág. 7.

Existe más de un pronunciamiento de la S. C. J. La sentencia tal vez más significativa es la núm. 54, de 29, III, 1971, publicada en *Revista Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 72, núm. 2/4, pág. 56, que consideró inconstitucional la norma que creó una tasa bromatológica, porque su monto "se destina, no a solventar los gastos que importa el contralor bromatológico, sino a la prestación de un servicio enteramente extraño al mismo, como es el 'servicio fúnebre municipal', con el agravante de que si la recaudación alcanza 'superávit' el producido se dedique a 'la utilización de nichos municipales en forma gratuita y en las condiciones que se reglamentarán'".

La tesis fue criticada por juristas tan prestigiosos como VILLEGAS y ATALIBA³⁶, a nuestro juicio por un error de interpretación, ya que se le atribuía el significado de prohibir a la administración dar a los fondos legalmente recaudados un destino ajeno al servicio, circunstancia ajena al derecho tributario material que, por lo tanto, no podía integrar el concepto del tributo.

Como lo hemos dicho en los comentarios al C. T. U., la interpretación correcta de la norma es que “la ley no puede asignar el producto de la tasa a otro destino que la financiación del servicio que constituye su presupuesto de hecho”. Si la administración, en los hechos, le da a una tasa legalmente establecida otro destino, se producirá una malversación de fondos, sobre lo cual no puede existir otra opinión diferente a la de que es una cuestión ajena al derecho tributario, que no puede influir en la validez de la obligación del particular.

Puede ser que el texto legal no sea totalmente preciso y haya dado lugar a esa interpretación errónea. Por eso sugerimos al ponente general en la XV Jornada L. A. D. T. la alteración de la redacción, dejando aclarado que el requisito se refería a la ley y no al destino que efectivamente le diera la administración. La conclusión 10ª, acoge ampliamente, por 42 votos, incluso los de VILLEGAS y ATALIBA, el verdadero sentido al establecer:

“La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación.

”Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerlo”.

C) La razonable equivalencia

Esta nueva concepción de la equivalencia económica, incorporada al art. 12 del C. T., tiene como fuente directa el proyecto de 1970, que se refiere expresamente a la “razonable equivalencia” y reconoce antecedentes en el modelo C. T. A. L., como elemento idóneo para caracterizar la tasa frente al impuesto y en la jurisprudencia de la S. C. J. de Uruguay.

En la exposición de motivos del mencionado proyecto “se considera como elemento esencial del concepto de tasa, que su producido se destine a la necesidad del servicio público correspondiente. Con esta solución no se persigue buscar una limitación de la tasa al costo del servicio y mucho menos al costo actual de los mismos, pero sí evitar que el producido de ellas tenga un destino ajeno a la actividad estatal que constituye la única causa jurídica de la obligación”. Cita en apoyo de esta posición el anteproyecto de GOMES DE SOUSA, la opinión de ALIOMAR BALEEIRO y la exposición del senador Echegoyen en la comisión especial de la reforma constitucional de 1952.

³⁶ HÉCTOR VILLEGAS, *Curso...* ob. cit., 5ª ed., 1990, pág. 92; GERALDO ATALIBA, “Hipótese de incidência tributária”, en *Revista Tributária*, São Paulo, 1973, pág. 176.

En la exposición de motivos del modelo C. T. A. L. se dice “Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino el servicio mismo, entendido este en términos amplios. No se trata de una adecuación al ‘costo’, que es un concepto de medición de la tasa que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados”. Esta posición es incluso compartida por autores que como A. D. GIANNINI rechazan el concepto de limitación de la tasa por razón de equivalencia o vinculación con el servicio prestado; al estudiar el tema de “impuestos unidos a otros tributos” acoge implícitamente el principio precedentemente expuesto, diciendo que en tales casos “pueden surgir dudas sobre si jurídicamente debe atribuirse a este el carácter de tasa o impuesto. En este caso la comprobación de que la cuota impositiva es muy superior a la de la tasa, si bien no constituye un elemento decisivo para que se opte por aquella opinión, puede ser un notorio indicio de que la intención del legislador ha sido la de que el presupuesto del impuesto prevalezca sobre el de las tasas en la configuración del tributo”. En una sutil y hasta podríamos decir bizantina distinción agrega “como puede verse no es la cuantía del tributo en sí misma considerada, sino el predominio del presupuesto propio del impuesto —lo que pone más claramente de relieve en algunas aplicaciones legales de estos tributos— lo que constituye el elemento decisivo para su inclusión entre los impuestos”²⁷.

El principio también ha sido recogido en numerosas sentencias argentinas y uruguayas, incluso anteriores al C. T., en las cuales frecuentemente se requiere que no exista una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo total del servicio, es decir, que no supone una equivalencia estricta y que por el contrario es suficiente que exista una *razonable equivalencia*.

D) Otras limitaciones

La determinación de la cuantía de la tasa plantea fundamentalmente dos problemas: el de si la razonable equivalencia debe establecerse general o individualmente —el que lleva implícito un problema sobre la capacidad contributiva— y el de su relación con la característica de la base de cálculo.

1. La capacidad contributiva

La forma típica de fijar la cuantía, sería la de relacionarla con la magnitud de la actividad desarrollada, es decir, regularla en función de la importancia del servicio prestado, apreciada por la cantidad y complejidad de las prestaciones efectuadas y otras circunstancias similares.

Este procedimiento puede afectar el principio de la capacidad contributiva, en el aspecto de que el contribuyente carezca de recursos para cumplir con la obligación que se le impone por el servicio que funciona para él, caso que ocurre con

²⁷ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones*, pág. 52.

cierta frecuencia en el servicio de justicia y en ciertos registros públicos, como el de estado civil.

Pero además se plantea la cuestión de si la cuantía puede regularse en función de la mayor o menor capacidad contributiva del obligado, caso que también ocurre en el servicio de justicia. La doctrina nacional y argentina es favorable tenerla en cuenta, porque si bien es cierto que su campo de acción natural es el impuesto, nada impide que se le aplique a los demás tributos, posición que compartimos siempre que se respete el límite global de las necesidades del servicio y que la cuantía individual no constituya una exacción arbitraria, totalmente alejada de las características del servicio prestado, como lo sostuvo la delegación uruguaya en la XV Jornada L. A. D. T., al formular su reserva a la conclusión 11^a. Incluso debe considerarse su aplicación a otros ingresos, como los precios públicos o políticos en los que su graduación es independiente del costo y los apartamientos pueden encontrar justificación en su adecuación a la capacidad contributiva del consumidor o usuario, como, por ejemplo, en el suministro de energía eléctrica y agua potable.

Es un problema de difícil solución que, en definitiva, quedará librado a las luces del magistrado. El tema está tratado en relación con estos conceptos, por NELLY VALDÉS, con referencias concretas a las doctrinas uruguaya, argentina y brasileña²⁸.

Como ya dijimos, JARACH aceptaba el elemento ventaja como límite de la prestación del contribuyente, la que puede ser considerada como un criterio para determinar el alcance de la capacidad contributiva.

Para GIAMPIETRO la cuantía unitaria de la tasa debe establecerse en función de los fines sociales y políticos perseguidos por el Estado al igual que en los demás tributos "sin que ello signifique que preconizo la entronización de la arbitrariedad y la injusticia; sino simplemente que entiendo que no tiene otros límites que aquellos mismos que le contienen en otros órdenes de su actividad y que rigen para los demás tributos comprendiendo el impuesto".

La jurisprudencia de la Suprema Corte es contradictoria; en un caso dijo que la capacidad contributiva no puede constituir el fundamento jurídico obligacional de la tasa en cuyo caso habría impuesto que se pretende ocultar o disfrazar como de índole taxativa. En cambio, en otras sentencias del mismo año dijo: "... poco importa que en la fijación de la cuantía del tributo se atienda en parte la capacidad contributiva del obligado". En la jurisprudencia argentina existen pronunciamientos favorables a la admisión de ese criterio²⁹.

²⁸ *Manual de derecho financiero*, ob. cit., vol. XII, La autonomía financiera del poder judicial, pág. 34.

Para el problema en el derecho español, véase F. J. CORES MEYA, "Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 51, 1986, pág. 325.

²⁹ DINO JARACH, *Principios...*, ob. cit., págs. 25 a 27; G. GIAMPIETRO, pág. 158. Véase además opinión de este autor sobre los tributos confiscatorios, *infra*, VI/9., sent. S. C. J. núm. 205. 8, IX, 1965; núm. 112, 21, VII, 1965 y 309, 22, X, 1965. Sent. S. C., Buenos Aires, 7, VII, 1964, en *Revista Impuestos*, t. XXII, núm. 20, pág. 379.

El tema de la aplicación de este principio a los distintos ingresos públicos, ha merecido un detenido análisis por parte de la doctrina italiana, lo que encuentra explicación en su vinculación con diversas disposiciones constitucionales, especialmente los arts. 23 y 53 y también en el art. 2º. La capacidad contributiva está requerida como fundamento del deber de contribuir a “los gastos públicos” y no como causa o fundamento de los impuestos en particular; por otra parte, el art. 23 unifica en una categoría toda *prestazione personale o patrimoniale*, concepto que comprende las distintas especies tributarias y los precios “impuestos” sobre determinados servicios. Por tales circunstancias algunos han sostenido que el principio es aplicable a todos los ingresos, y otros, solamente a los tributos o a los impuestos. El concepto más amplio ha encontrado apoyo en el art. 2º que impone como *dovere inderogabili de solidarietà politica, economica e sociale*³⁰.

En la más reciente doctrina argentina debe citarse a TARSITANO, el que categóricamente opina que “el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos”, destacando acertadamente la diferencia entre la posibilidad de pago y la graduación de la cuantía y haciendo referencia a la jurisprudencia³¹.

2. La base de cálculo

Es un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionado con las características del presupuesto de hecho, requisito que hemos caracterizado en *Instituciones* (núm. 26.2.1.), diciendo que la base de cálculo debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho. Por lo tanto, no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos.

Esta regla es frecuentemente violada. Puede citarse, como ejemplo en nuestro derecho, el caso de la tasa bromatológica de Montevideo y de otros departamentos, en las que se ha tomado como base el importe de las ventas realizadas por el contribuyente, que es la base propia de un impuesto a las ventas y no de una tasa de inspección. La anomalía alcanzó otras características igualmente irregulares al establecer la duplicación de la cuantía de la tasa cuando el producto sometido al con-

³⁰ La doctrina es extraordinariamente abundante. Entre las obras más conocidas está *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, de F. MAFFEZZONI, Torino, UTET, 1970, quien sostiene la tesis amplia al considerar la vinculación del principio con el goce de los servicios públicos en su totalidad. Un tratamiento reciente y con gran acopio de doctrina y jurisprudencia puede verse en *Trattato di diritto tributario*, dirigido por A. Amateucci, (ob. cit., vol. I, t. I, cap. VII) al cuidado de F. MOSCHETTI, que identifica el principio “*come criterio di giustizia, limitante le scelte del legislatore tributario*” (pág. 267). Para las distintas teorías véase la colaboración de G. LORENZON, quien atribuye importancia al concepto de solidaridad económica y social consagrado en el art. 2º (págs. 305 y ss.). Este estudio ha sido publicado en volumen independiente por Cedam, 1993. La aplicación del principio a todos los tributos es sostenida por A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, pág. 33.

³¹ A. TARSITANO, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en *Estudios de derecho constitucional tributario*, en Homenaje al profesor J. C. LUQUI, coordinado por H. GARCÍA BELSUNCE, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, págs. 307 y ss.

trol bromatológico contenía ingredientes extranjeros. Todas estas circunstancias son indudablemente incompatibles con la naturaleza de la tasa, dando al tributo las características de un verdadero impuesto.

Al respecto existen importantes pronunciamientos del tribunal de cuentas. Los más importantes por su generalidad y actualidad son la ordenanza de 13, XI, 1985, por la cual se dispone un control general sobre la legalidad de los recursos departamentales, y la resolución de 30, IV, 1986, referida especialmente a las tasas, dictada con ocasión del dictamen que debe expedir sobre los presupuestos de los gobiernos departamentales, en la que, invocando el art. 12 del C. T., establece que las tasas "deben guardar una razonable equivalencia con el costo del servicio público correspondiente... lo cual se desnaturaliza si se las determina mediante un porcentaje sobre el valor de los bienes gravados" (véase *Instituciones*, núms. 35.3.).

Con respecto al caso citado de duplicación de tasas dijo el tribunal, en resolución de 11, XI, 1968: "10º. Que así mismo es del caso puntualizar que la duplicación prevista en el inc. 2º del art. 55 (tasa bromatológica) por utilización de insumos extranjeros acentúa el carácter impositivo del tributo... (al establecer) una modalidad de imposición inconciliable con el carácter de tasa que se atribuye al gravamen, aun aceptada esta en su concepción más amplia, excediéndose de su competencia impositiva".

Igual crítica merece el decreto del gobierno departamental de Montevideo núm. 6287 de 25, X, 1948, en el cual se impuso una pseudotasa a las empresas de transporte colectivo de pasajeros que consistía en un porcentaje sobre sus entradas. En la consulta que formulamos oportunamente sobre este caso decíamos: "el tributo se debe por el solo hecho de la entrada de la empresa de transportes; producida esa entrada se adeuda una prestación en dinero equivalente al 3 ½ % de la misma, con absoluta prescindencia del destino a darse a ese tributo, de las necesidades de los servicios de iluminación pública, conservación de pavimentos y demás servicios enunciados pero no enumerados, en diversos documentos municipales relacionados con este tributo". En ese caso era evidente que el presupuesto de hecho estaba constituido por un ingreso del contribuyente y no por la realización de un servicio por parte del Estado. "No existe en este caso la *coexistencia de prestaciones*, o en otros términos, que si bien nos merecen reservas, expresa el concepto con bastante claridad, no existe prestación y contraprestación. Es de esencia de las tasas... como ya dijimos, que ambas prestaciones coexistan, estén íntima y jurídicamente vinculadas, o sea, que se sirvan mutuamente de causa, de manera que la ausencia de una de ellas haga desaparecer la otra"³².

En Brasil, con su larga experiencia en la materia, se ha previsto expresamente esta desnaturalización del instituto, estableciendo en la Constitución y en el Código Tributario, que la tasa no puede tener una base de cálculo ni un hecho generador igual al de los impuestos. Los abusos de los Estados y los municipios en Brasil dieron lugar a las más severas críticas en la doctrina. Así, por ejemplo,

³² RAMÓN VALDÉS COSTA, *La creación de tributos municipales y las facultades de los gobiernos departamentales*, t. XXII, II, LJU, 1952, pág. 64.

GOMES DE SOUSA al comentar el proyecto de Código Tributario que ponía fuertes trabas a dichos abusos, decía: “La conceptualización de la tasa reviste excepcional importancia jurídica; siendo rígidas y nominadas las atribuciones de competencia en cuanto a los impuestos, más necesariamente genérica la atribución en cuanto a las tasas, proporcionan estas el terreno más propicio para la evasión de las limitaciones constitucionales sobre las actividades del legislador tributario a través del establecimiento de auténticos impuestos caracterizados formalmente como tasas”. CORDEIRO MACHADO, ex ministro de hacienda, citado por ALIOMAR BALEIRO, se expresa en términos similares, opinión compartida por este, quien destaca que aun antes de las disposiciones vigentes, los tribunales, especialmente el supremo tribunal federal, corrigieron esas distorsiones *fulminando de inconstitucionales varias falsas tasas, que disimulaban impuestos de competência ajena*. El Código Tributario Nacional en su art. 77 prohibió que las tasas tuvieran la misma base de cálculo y el mismo hecho generador que los impuestos y que se aplicaran sobre el capital de las mismas empresas. Posteriormente la Constitución refiriéndose al mismo tema estableció que “para la cobranza de las tasas no se podrá tomar como base de cálculo el que haya servido para la incidencia de los impuestos”. Las opiniones no concuerdan en cuanto a si esta norma constitucional de mayor jerarquía y posterior, implica una derogación tácita del C. T. N., el problema no tiene importancia en cuanto al presupuesto de hecho, pues “una tasa con hecho generador idéntico al de cualquier impuesto no sería tasa sino impuesto. De tasa tendría solo el nombre”. Igual opinión expresa BALEIRO, quien comentando el art. 77 del C. T. N. dice que podría parecer una redundancia, pues de conformidad con la teoría financiera el hecho generador es un elemento característico de cada tributo en particular y, por lo tanto, la prohibición está implícita. No obstante “los reiterados abusos a que aludimos explican la reiteración expresa de esta regla lógica”³³.

10. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO URUGUAYO

A) Fuentes

La fuente inmediata es el proyecto de 1970, aunque los antecedentes se remontan al anteproyecto de 1958, cuyo art. 14 reúne todos los aspectos contenidos en el texto vigente al decir que tasa es “el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente y cuyo producido se destina a las necesidades del servicio correspondiente, determinadas de acuerdo a [sic] los fines perseguidos con su establecimiento”. La definición es substancialmente igual, aunque sin hacer referencia expresa a la regla de la razonable equivalencia.

La definición prescinde de los elementos *ventaja*, recibida por el contribuyente y de la *voluntad* de este en lo que respecta a la existencia de la obligación.

³³ *Trabalhos da Comissão Especial do C. T. N.*, Ministério de Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pág. 117; ALIOMAR BALEIRO, *Direito...*, pág. 298; RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., pág. 115.

Deja claramente establecido que como toda obligación legal su existencia depende de un presupuesto de hecho, constituido por una actividad estatal; esta se caracteriza por una actividad jurídica y específica hacia el contribuyente, con lo cual se recoge el principio de la restricción a los *servicios inherentes al Estado y divisibles*. Se establece también expresamente que el producto del tributo está *afectado a las necesidades del servicio público correspondiente*, con lo cual debe entenderse que no se establece una limitación cuantitativa referida al costo de este, sino a sus necesidades financieras, razón por la cual la última parte de la definición dice que dichas necesidades se determinarán de acuerdo con los fines perseguidos por el Estado con la creación del servicio.

La definición del modelo C. T. A. L. recoge los mismos elementos con algunas diferencias. El art. 16 dice que "tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado". En lo que respecta a la prestación se registra la mayor diferencia al aceptar que puede ser potencial, debiendo atribuirse a esta última expresión el alcance que tiene en el derecho brasileño, explicado precedentemente (*supra*, VI/6.). Además elude la referencia concreta a la naturaleza jurídica de la prestación, posición aclarada en la exposición de motivos. Al diferenciar las tasas de los precios se dice que ello "solo puede establecerse en función de la naturaleza del servicio. Los inherentes al Estado responden al principio de la gratuidad y su prestación solo puede estar gravada mediante disposición legal; los no inherentes, *por regla general* (destacamos) servicios de carácter económico, responden, por el contrario, al principio de la onerosidad y son por lo tanto retribuíbles mediante precios". En lo demás coincide con nuestro texto legal.

B) Elementos constitutivos

Los seis elementos antes analizados están claramente incorporados a la definición.

La divisibilidad y la naturaleza de la prestación estatal resultan de la expresión "actividad jurídica específica del Estado", lo que descarta la aplicación a los servicios generales y los económicos. La efectividad está implícitamente reconocida al establecer que el presupuesto de hecho —circunstancia necesaria para que surja la obligación— constituye la actividad del Estado referida concretamente al contribuyente. El destino y la razonable equivalencia, están expresamente establecidos: en lo que respecta al destino, no está demás recordar que debe ser el destino asignado por la ley y no el que efectivamente le dé la administración y en cuanto a la razonable equivalencia, que no está limitada al costo del servicio, sino a sus necesidades financieras presentes y futuras.

Debe destacarse que están deliberadamente excluidos los elementos ventaja y demanda del contribuyente, por ser contingentes y no esenciales.

El artículo guarda silencio acerca de la posible utilización del concepto de capacidad contributiva. Es un punto que, ante la ausencia de normas generales, queda librado a los principios generales (C. T., art. 5º) y a las doctrinas más recibidas.

Tampoco hay referencias a la relación de la base de cálculo con el presupuesto de hecho. Este punto es de solución más clara en virtud de que esa relación está ontológicamente impuesta para todos los tributos, so pena de desnaturalizar sus conceptos (*Instituciones*, núm. 26.2.).

11. CLASIFICACIONES

A) *Relación con el concepto de tasa*

Esta conexión explica la existencia de diferentes clasificaciones.

Ya se vio la distinción entre tasas obligatorias y voluntarias y las razones para rechazarla.

Lo mismo sucede con otras. Por ejemplo, GIANNINI propone tres categorías:

- a) tasas por el ejercicio de un poder del Estado;
- b) tasas relativas a instituciones de utilidad pública;
- c) tasas por el uso especial de las cosas de dominio público.

Estos tres grupos ponen claramente de manifiesto las discrepancias doctrinales tratadas en el curso de este capítulo, ya que para nosotros la tasa como especie tributaria corresponde solo al primer grupo. Las tasas relativas a instituciones de utilidad pública constituyen por las razones ya vistas (*supra*, V/5.) remuneraciones que reconocen su fuente jurídica en el consentimiento del obligado y no obligaciones legales de carácter tributario. El grupo c) corresponde en principio, a remuneraciones que el Estado percibe con el carácter de prestación por la utilización de bienes. La circunstancia de que estos bienes integren el dominio público y estén sometidos a un régimen especial en cuanto a su enajenación y uso no implica necesariamente que las prestaciones que efectúen los particulares por su uso adquieran naturaleza tributaria (véase *supra*, II/7.D.).

La clasificación de GIAMPIETRO excluye este tercer grupo. Esquemáticamente la agrupa en dos grandes categorías: I) *Tasas por servicios de justicia* y II) *por servicios de administración*; esta segunda categoría la subdivide en: A) concernientes a la vida física personal, B) concernientes a la vida intelectual y C) concernientes a la vida colectiva. El primer subgrupo está constituido por actos todos ellos de naturaleza jurídica: remoción de límites prohibitivos, acreditación de actos y expedición de documentos, otorgamiento de atributos personales, por gestiones ante los órganos públicos. En el segundo incluye las tasas escolásticas y preescolásticas y en el tercero, los actos relativos a controles de la vida colectiva que se refieren, algunas, a funciones inherentes al Estado y otras, a prestaciones concernientes a actos de sanidad, iluminación, transportes y comunicación de pensamiento, grupo este que coincide indudablemente con la categoría b) de GIAN-

NINI, mereciendo por lo tanto las mismas críticas. Es interesante destacar que con respecto a las prestaciones concernientes a los transportes y comunicaciones entiende que si bien pueden dar lugar a tasas, no tienen esa característica en nuestro país y en Argentina. En cambio, considera que los servicios de sanidad son indudablemente tasas y realiza una larga y esforzada argumentación para demostrar la naturaleza de tasas que a su juicio tienen las prestaciones relacionadas con el servicio de iluminación o alumbrado público³⁴.

B) Nuestra clasificación

El criterio que más se adapta a la posición que hemos escogido es el de PUGLIESE, que con variantes relacionadas con las diferencias de derechos positivos, la hemos concretado en las siguientes seis categorías, todas ellas correspondientes a servicios jurídicos inherentes al Estado. Esta clasificación ha sido adoptada casi textualmente en el clasificador de ingresos públicos, aprobado por decreto 453 de 1985, al que nos referimos en *supra*, I/7.

1º) *Tasas por concesión de documentos probatorios*. Las más importantes son las relativas a la expedición de testimonios o certificados de registros públicos (estado civil, hipotecas, inhibiciones, etc.), autenticaciones, legalizaciones, pasaportes y certificados en general.

En todos estos casos la prestación que genera la tasa está representada por el otorgamiento de una prueba *erga omnes* de un hecho que interesa al contribuyente. Es una prueba que solo el Estado le puede proporcionar con eficacia plena incluso fuera del ámbito jurídico nacional, como el caso de los pasaportes. El interés del particular queda satisfecho con esta prestación, pero además, y por la importancia jurídica y económica del hecho a que se refiere el documento, es necesario que este sea otorgado por el Estado.

2º) *Tasas por controles o inspecciones oficiales obligatorias*. Comprende las tasas que se aducan por los controles o inspecciones que el Estado realiza sobre aquellos hechos o situaciones en los que a su juicio está comprometido un interés general, como, por ejemplo, la sanidad, higiene, incluso de alimentos, pesas y medidas, seguridad de las construcciones, etc. En esta categoría resalta en forma evidente el papel accesorio de la voluntad del contribuyente en lo que se refiere a la solicitud de la prestación del servicio. Si este no se solicita la prestación se realiza de oficio y según el derecho positivo, probablemente se impondrán además sanciones.

3º) *Tasas por otorgamiento de autorizaciones o concesiones*. Son las llamadas tasas de policía. Se refieren a actos administrativos que autorizan actividades que los particulares tienen derecho a desarrollar, pero que la ley ha sometido a reglamentaciones y requieren, por lo tanto, su autorización previa. Están en este caso gran número de autorizaciones municipales, como, por ejemplo, los permisos de edificación, conducción de vehículos, rifa, caza y pesca, puestos de venta

³⁴ GIAMPIETRO BORRÁS, *Las tasas...* ob. cit., pág. 604.

en lugares públicos, etc. Otros ejemplos serían los relativos a la instalación y funcionamiento de ciertos establecimientos comerciales, que por razones de interés general deben cumplir determinados requisitos, como las farmacias y los bancos y que, por lo tanto, están sometidos al régimen de autorización por el poder ejecutivo. En el mismo caso están las autorizaciones de importaciones y exportaciones.

Los actos de concesiones son aquellos por los cuales se faculta a un particular a realizar una actividad que en principio no tiene derecho a realizar, por ejemplo, concesión de obras y servicios públicos.

En los actos de autorización la ventaja que recibe el particular es más aparente que real. La reglamentación jurídica de la actividad es un obstáculo que se opone al ejercicio de actividades en principio libres y que constituyen la única finalidad del contribuyente. Si este solicita la autorización en forma más o menos espontánea, es porque desea actuar dentro del régimen legal y no exponerse a las sanciones que generalmente establecen las leyes u ordenanzas a quienes las violan y no porque la autorización le reporte una ventaja.

4º) *Tasas por inscripción en los registros públicos.* Por razones de interés general el Estado establece la obligación de inscribir en sus registros determinados hechos, actos y contratos de acuerdo con la especial trascendencia jurídica y social que asigna a estos. Los ejemplos más comunes son los hechos y actos relativos al estado civil de las personas, a su capacidad y situación económica y, por otra parte, los relativos a ciertos bienes y derechos como los relacionados con la propiedad, el arrendamiento, la constitución de derechos reales, etc. A juicio del Estado el orden jurídico exige que esos hechos sean comprobados fehacientemente y conocidos por los terceros e impone la obligación de su inscripción, la que habitualmente se produce a solicitud del particular en virtud de que él, normalmente tiene también interés en esa inscripción. La tasa en estos casos puede influir en la retracción del particular, especialmente en materia de estado civil y cívico, razón por la cual el Estado suele dictar medidas para estimular la inscripción y con ello satisfacer el interés público predominante. Para ello, el recurso más utilizado es la reducción o exoneración de las tasas respectivas. En otros casos, como en los de la inscripción de contratos, el medio para forzar la demanda está constituido por la aplicación de sanciones, por lo general multas e incluso la nulidad del acto no inscripto.

Puede anotarse que el acto de la inscripción ha sido utilizado excepcionalmente también como ocasión propicia para establecer un impuesto.

Más importante es señalar la inconstitucionalidad de la ley 15.809, de 1985, cuyo art. 437 delega la competencia de determinar la cuantía de las tasas registrales en el poder ejecutivo, facultad que este ejerció al reconocer expresamente que se trataba de una delegación de competencia.

5º) *Tasas por actuaciones judiciales y administrativas.* En esta categoría están comprendidas las prestaciones que los particulares pagan porque han dado lugar, voluntaria o involuntariamente, a un funcionamiento especial de los órganos jurisdiccionales o administrativos.

En nuestro derecho la adjudicación de naturaleza de tasas a estos tributos es relativamente reciente. Era tradicional llamarlos impuesto de papel sellado y timbres. En la actualidad el problema está francamente resuelto en el sentido de adjudicar a estas prestaciones la naturaleza de tasas³⁵.

Por regla general se pagan concomitantemente con las prestaciones estatales por medio de la utilización de papel sellado en los escritos y la aplicación de timbres. Conviene destacar que con ocasión de la tramitación de asuntos judiciales o administrativos se pagan por otros procedimientos otras prestaciones que indiscutiblemente no son tasas; en tal sentido pueden citarse, como ejemplo, el timbre para la Caja de Jubilaciones y Pensiones Profesionales.

En nuestro derecho tanto, nacional como departamental, la regla tradicional desde el tiempo de la colonia, fue la de que toda actuación judicial o administrativa realizada por un particular o motivada por este, daba lugar al pago de gravámenes que se hacían efectivos por medio del papel sellado o timbres, que en principio podían ser considerados como tasas. El derecho reciente ha introducido variantes importantes, entre ellas la supresión de estos gravámenes, en el ámbito nacional, que fue transitoria para las actuaciones judiciales, restablecidos por una legislación que puede calificarse de caótica por su complejidad e indefinición de su naturaleza jurídico-tributaria³⁶.

Estas tasas plantean el debatido problema de la gratuidad de la justicia. Por lo menos, para no frustrar el derecho a las garantías jurisdiccionales debe otorgarse un régimen adecuado de exenciones. En otros términos, el servicio no debe dejar de funcionar por falta de recursos del interesado³⁷. Por otra parte, cuando el interés público lo reclama, el funcionamiento debe realizarse aunque no pueda individualizarse al responsable; el ejemplo típico de este caso lo constituyen las diligencias sumariales en materia penal, e incluso las costas del proceso, las que serán de oficio si no existe sentencia de condena.

³⁵ Véase: Debate en mesa redonda del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario sobre Tributos Judiciales (Boletín I. U. D. T., año II, 1954, págs. 39 y ss.). En lo que respecta a las actuaciones administrativas, véase: "Aplicabilidad del papel sellado en las actuaciones administrativas ante los gobiernos departamentales", trabajo realizado en el Seminario de Finanzas de la Facultad de Derecho con la opinión coincidente de la cátedra por los entonces bachilleres A. PÉREZ PÉREZ y S. RIPPE HORROWITZ (en Boletín I. U. D. T., VII, 1959, pág. 102).

Sobre papel timbrado en el gobierno departamental de Montevideo; véase G. GIAMPIETRO BORRÁS, "Seis tributos municipales", en *Impuestos y tasas vigentes*, VEN. 58, editado por Centro Estudiantes de Notariado, 1964, pág. 149.

³⁶ Un análisis pormenorizado de estas cuestiones puede verse en NELLY VALDÉS, "La autonomía financiera del poder judicial - Tributos judiciales", vol. XII del *Manual de derecho financiero*, ob. cit.

³⁷ A. GELSI BIDART, en un interesante estudio sostiene que "debe asegurarse la máxima separación entre las cuestiones a dilucidarse en el proceso y la tributación que se asienta sobre el mismo..." y critica nuestra legislación en cuanto señala como aspectos más censurable "la inadmisibilidad de escritos mientras no se paga la planilla..." y "la creación de otro caso de deserción, con lo cual queda confirmada la sentencia recurrida", "La onerosidad en los juicios", en *Revista Argentina de Derecho Procesal*, 1969, pág. 87.

Otra conclusión es la de que las tasas de esta categoría se adeudan solo en los casos de funcionamiento de servicios administrativos, entendiendo por tales los inherentes al Estado, o como dice GIANNINI al ejercicio de un poder del Estado. En consecuencia, no procede el pago de tasas en las actuaciones ante empresas públicas de carácter industrial o comercial por asuntos relativos al giro de sus negocios.

6º) *Tasas por otorgamiento de privilegios o protecciones jurídicas especiales.* Este grupo tiene como característica la de que la prestación pública es de gran utilidad para el contribuyente, razón por la cual la ley habitualmente fija tasas altas. Además, en algunos casos, como el otorgamiento de privilegios industriales o de patentes de invención, la protección jurídica del Estado se traduce en un enriquecimiento del particular que puede dar lugar también a la creación de un impuesto.

12. NORMAS GENERALES DEL DERECHO NACIONAL

A) *Importancia de la concepción de la tasa*

La correcta caracterización de las tasas presenta particular importancia en lo que respecta al ámbito municipal. Como ya lo hemos dicho, para eludir las limitaciones constitucionales en materia de creación de impuestos, los gobiernos departamentales han recurrido en forma más o menos deliberada a la creación de verdaderos impuestos con la denominación de tasas, lo que ha dado lugar a declaraciones de inconstitucionalidad por parte de la Corte. En otros casos han sustituido la antigua denominación de impuestos por la de tasa, como sucedió con el impuesto de alumbrado y salubridad, al que se le cambió el nombre por el de tasa, actualmente tasa general municipal (véase *supra*, V/2.).

El problema, como ya vimos, se plantea también en el derecho argentino y brasileño, tan similares al nuestro en lo que respecta a la distribución de competencias legislativas en materia tributaria entre el Estado central y las provincias o los estados y los municipios.

La mejor solución para evitar esta desnaturalización del instituto es la de definirlo en la Constitución o, por lo menos, hacer por vía legislativa una interpretación auténtica, para dar así a la jurisprudencia una base firme que asegure soluciones uniformes y acordes con el sentido que aquel tiene en la Constitución (véase *supra*, III/4.B. e *infra*, V/12.C.).

B) *Antecedentes constitucionales*

La Constitución de 1830 trató el problema tributario con una ausencia total de tecnicismo y no previó los problemas relativos a las distintas especies tributarias.

La Constitución de 1918 que creó la autonomía financiera de los departamentos se refirió solo a los impuestos. Sin embargo, se entendió que junto con la

facultad impositiva se había otorgado también a los municipios la facultad de crear tasas y contribuciones de mejoras.

En las Constituciones de 1934 y 1942 se distinguió entre tasas e impuestos en el ámbito departamental, y se establecieron distintos regímenes para su creación. "Las tasas o tarifas por utilización o aprovechamiento de servicios municipales" eran recursos de los respectivos gobiernos locales, "creados y administrados exclusivamente por estos". Se mantuvo, pues, para este tributo la autonomía local.

Esta disposición es el antecedente inmediato del texto del art. 297, inc. 5º, de la Constitución de 1952, el que agregó la referencia a los "precios" y a los "beneficios obtenidos". A nuestro juicio ambos agregados están vinculados entre sí, por lo que no sería necesario el elemento beneficio en las tasas.

La Constitución de 1967 mantuvo este régimen, y tácitamente se refirió a las tasas en el art. 133, sobre iniciativa privativa del poder ejecutivo en materia de exoneraciones, aplicable a los gobiernos departamentales según el art. 222.

C) *Extralimitaciones de los gobiernos departamentales*

Lo importante es que tanto en esta Constitución como en las dos anteriores los departamentos pudieron crear tasas, sin ninguna restricción, mientras que en materia de impuestos vieron disminuidos fuertemente sus facultades; en las primeras, por la necesaria intervención de los órganos del gobierno nacional y en la última, por la limitación de las fuentes. Esto dio lugar al tantas veces citado problema de la creación de impuestos bajo la denominación de tasas, abuso que fue objeto de especial consideración en la reforma constitucional de 1952, aunque no prosperó ninguna solución de carácter normativo.

Cuando se discutió la reforma constitucional de 1952, en la comisión especial se debatió el punto con bastante detenimiento. Son especialmente interesantes las manifestaciones que en esa oportunidad formuló el senador ECHEGOYEN. Refiriéndose a las facultades que se otorgaban a los gobiernos departamentales, destacó que los conceptos de impuestos y tasas "se aplicarán estrictamente de acuerdo con la significación clásica que los distingue". Formulo esta observación, agregó, "... porque en los últimos tiempos se ha advertido en el orden municipal una política equivocada a ese respecto, llagando a aceptarse como tasas, tributos que no poseen los caracteres especiales que estas han de tener. No basta que se emplee tal denominación —decía— para que un tributo pueda ser considerado tasa. Es indispensable para que esta exista que haya remuneración, que un habitante pague por un servicio que reciba del Estado como titular, o sea, el precio de una contraprestación que el primero realiza en beneficio singular del segundo. No es suficiente —agregaba— decir que lo que se paga sirve para sostener un servicio público, como justificativo de que se trata de una tasa, pues naturalmente todos los tributos que los habitantes abonan tienen en definitiva ese destino". Refiriéndose a la distinción entre tasa e impuesto dijo: "Los impuestos sirven también para sustentar

los servicios públicos, por lo cual si se admitiera dicho criterio, desaparecería en realidad el distingo existente entre tasa e impuesto con los inconvenientes graves consiguientes y, sobre todo, que con ella quedaría prácticamente en manos de los municipios la facultad de decretar cualquier tributo, aunque técnicamente tuviera el carácter de impuesto, invocando sus potestades de establecer tasas". Estos conceptos del senador ECHIGOYEN ajustados a las concepciones teóricas más valederas, no fueron la opinión aislada de un constituyente, ya que fueron compartidos expresamente por los senadores CHIARINO y BAYLEY. Hubo un esbozo de réplica por parte del senador CUTINELLA, quien invocó "la doctrina italiana moderna", que admitiría, según él, un concepto más amplio de las tasas, sin explicar qué se entendía por esto ni qué autores la sostenían³⁸.

También en la reforma de la Constitución de 1967 se intentó dictar disposiciones que evitaran esta corruptela, mediante la definición de los distintos tributos incluida en uno de los proyectos, que a último momento se frustró por razones puramente circunstanciales³⁹.

D) *La legislación ordinaria*

La definición del tributo y de sus especies por el C. T. influyó decisivamente en la legislación ordinaria, que con anterioridad estuvo plagada de errores e incluso de inconstitucionalidades.

Entre los casos más notables está la ya citada ley 12.276, dictada como interpretativa de los arts. 5º y 69 de la Constitución, que introdujo el equivocado concepto de tasas propiamente dichas y la Ley Orgánica de los gobiernos departamentales de 1935, cuyo debate parlamentario evidenció las dudas, por no decir desconocimiento, de los legisladores en cuanto a la categorización de los distintos recursos departamentales, lo que motivó que su enumeración en el art. 46, se formulara prescindiendo de toda referencia a su naturaleza jurídico-tributaria⁴⁰.

³⁸ *Reforma Constitucional de 1951*, cámara de representantes, t. III, pág. 160.

³⁹ En el art. 311, concordante con el actual art. 273 se agregaba al inc. 3º lo siguiente: Se entenderá por tasas los tributos que deben pagarse por la prestación de servicios inherentes al gobierno departamental en su carácter de poder público, proporcionados al contribuyente en forma individual, cuyo producto se destina exclusivamente a satisfacer las necesidades de dichos servicios. Las retribuciones de los demás servicios que presten los gobiernos departamentales se considerarán precios.

Se entenderá por contribuciones los tributos que deben pagarse por la realización de una obra departamental o el funcionamiento de un servicio general que proporciona al contribuyente un beneficio económico particular y cuyo producto se destina exclusivamente a cubrir el costo de la obra o del servicio (*La Constitución de 1967*, M. DE LABANDERA, Montevideo Senado, pág. 1017).

⁴⁰ Con respecto a la ley 12.276 la Suprema Corte reconoció a esta ley el carácter interpretativo en su sentencia de 14, III, 1960, ya citada. Dijo allí textualmente: "La aludida ley, que es interpretativa de la Constitución, art. 85, inc. 20 de la Carta evidencia que el gravamen discutido no reviste el carácter de tasa...". En la discordia no publicada de LÓPEZ ESPONDA se dice: "la definición de tasa en el referido art. 38, tiene un alcance especialísimo y exclusivamente limitado al caso expresamente previsto... Solo se aplica a efectos de precisar las exoneraciones contempladas en los arts. 5º y 69". En cambio, GIAMPIETRO niega categóricamente ese carácter interpretativo y sostiene que "son muchas

La legislación posterior al Código se perfeccionó notablemente utilizando una terminología adecuada. Un ejemplo claro es la ley 16.107, de 20, I, 1989, que al regular una materia ajena a la tributaria, maneja correctamente el concepto de tributo, su creación y aumento indirecto por vía de modificación de la base de cálculo, haciendo referencia concreta a diversas disposiciones del Código.

Entre las leyes criticables puede mencionarse la ley 13.640, cuyo art. 156 creó una tasa que la Corte declaró inconstitucional porque "la ley nada dispone sobre la medida y el *quantum*...". En el mismo caso están los tributos registrales creados por la ley 15.809, la que también estableció un régimen inconstitucional sobre exoneración de tributos judiciales⁴¹.

También puede recordarse el tratado de Asunción, cuyo art. 2º sobre las desgravaciones arancelarias, al igual que los tratados de Alalé y Aladi, establece la excepción de las tasas, siempre que estas "respondan al costo de los servicios prestados", concepto más rígido que el del C. T.

las razones que autorizan a concluir que esa es la situación de este art. 38... y, por consiguiente, que es inconstitucional por lo tocante a los tributos municipales.

Con respecto al argumento invocado por este autor de que en la época de sancionarse las Constituciones de 1918 y 1934 ya nadie confundía teóricamente tasa con impuesto, no encuentra confirmación en auténticos antecedentes legislativos provenientes de los propios constituyentes. Ya tuvimos oportunidad de citar la opinión de DEMICHEI con respecto al sentido de la palabra *impuesto* en la Constitución de 1918 (véase *supra*, III/5., nota núm. 17).

Las dudas que tenían los constituyentes de 1934 sobre la distinción de las distintas especies de tributos, está documentada en los anales legislativos con ocasión de discutirse la ley orgánica de los gobiernos departamentales de 28, X, 1935. El art. 46 de esa ley hace una enumeración de las rentas departamentales en las que expresamente se eliminó toda alusión a su naturaleza tributaria. En efecto, la Comisión de Constitución y Legislación del Senado, integrada en aquel entonces por los doctores Martín R. Echegoyen, Alberto F. Bado, Manuel E. Tiscornia y Abalcázar García, "teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 256 de la Constitución", modificó el art. 58 del Proyecto del poder ejecutivo, *con el fin de evitar toda referencia a determinada categoría de ingresos que pudiera interpretarse como un pronunciamiento legislativo* formal en el sentido de que determinada fuente constituye o no un impuesto en sentido técnico y por ello solo se alude a la materia imponible. "De manera que otras leyes especiales *después de un detenido estudio financiero analítico de esos ingresos, podrán en cada caso determinar su verdadero carácter*". Y finaliza diciendo: "el legislador no se propone en esa ley referirse a la materia sobre la que versa el artículo constitucional aludido 253, ni tampoco a lo relativo al punto previsto en el art. 258". Además de esa manifestación expresa sobre las dudas que a estos legisladores, que fueron constituyentes, merecía el problema, se agrega el debate en la cámara de representantes, en el que, con la intervención de diputados de casi todos los sectores políticos, se expresaron las más diversas, contradictorias y equivocadas opiniones sobre la naturaleza de los distintos ingresos municipales, siendo frecuente el caso de que un mismo legislador se contradijera en el curso de su exposición. GABRIEL GIAMPIETRO, pág. 653; RAMÓN VALDÉS COSTA, *La creación*.... pág. 59.

⁴¹ Sobre esta ley y la legislación departamental de la misma época, véase nuestra exposición en mesa redonda del I. U. E. T. "Consideraciones jurídico-constitucionales sobre la reciente legislación tributaria", en *Revista Tributaria*, t. XIII, núm. 70, pág. 5, con notas adicionales.

13. JURISPRUDENCIA

Al igual que en la legislación, la jurisprudencia varió fundamentalmente después de la sanción del Código. En realidad, esa variación se produjo a raíz de la reinstitucionalización del país⁴².

Como comentario general a la jurisprudencia anterior puede afirmarse, como lo dijimos en la primera edición, que existió una evolución notable en la cual se fue configurando un concepto de tasa con creciente apoyo en la doctrina más recibida y en armonía con las normas básicas constitucionales.

No obstante, debe anotarse que esa evolución no fue firme, pudiéndose comprobar vacilaciones, retrocesos y aun contradicciones dentro de las mismas sentencias.

Con respecto a las normas constitucionales en numerosas sentencias se nota la preocupación por contemplar el pasaje del num. 5 del art. 297, referente a la "*utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados...*". Por las razones antes expuestas entendemos que el requisito del beneficio, agregado en la Constitución de 1952, debe relacionarse exclusivamente con los "precios", agregado al mismo num. 5 también en 1952⁴³.

Como tendencia general puede señalarse la aceptación de un concepto amplio que alcanzó en algún caso, a las prestaciones recibidas por ocupación de los bienes públicos, posición esta adoptada sin mayor análisis, coincidiendo con la teoría de GIANNINI (*supra*, V/11.A.), e invocando erróneamente la de PUGLIESE y la nuestra⁴⁴.

Con respecto al elemento *ventaja* existieron contradicciones, aun dentro de una misma sentencia. Así, por ejemplo, en la de la tasa bromatológica, es notoria la contradicción; después de rechazarla como elemento esencial, la incluye en el concepto básico. Por otra parte, es evidente que está en contradicción con la afirmación de que el servicio puede prestarse aun contra la *voluntad* del contribuyente, como en el ejemplo citado en la misma sentencia referente a tributos judiciales a cargo del ejecutado.

De la misma manera es aventurada la afirmación que se hizo en materia de *divisibilidad* del servicio, cuando en las últimas sentencias se sostuvo que nadie discute el carácter de tasas que tiene el tributo de alumbrado. Por lo pronto, nosotros entendíamos entonces, y actualmente, la casi unanimidad de la doctrina, que

⁴² Un análisis muy completo de esta evolución lo hizo J. L. SHAW en el curso para graduados de 1988, publicado en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, págs. 113 a 136 titulado "Evolución de la doctrina y la jurisprudencia en materia de tasas", con abundantes citas doctrinales y consideraciones coincidentes con las sostenidas en el texto por lo que consideramos innecesario realizar un análisis detenido de la jurisprudencia.

⁴³ Acerca del sentido que el texto primitivo tenía en las Constituciones de 1934 y 1942 que se refería solo a tasas y tarifas, véase nuestra ya citada consulta *La creación...*, pág. 62.

⁴⁴ Sent. de la S. C. J., de 9, XII, 1968, en LJU, caso núm. 7015. La posición de PUGLIESE está expuesta ampliamente en *Le tasse...*, ob. cit., págs. 56 y 57; la nuestra en *supra*, II/7.A.

el carácter de divisibilidad del servicio es elemento esencial y que el tributo de alumbrado tiene las características de impuesto.

En cambio, se fueron afirmando conceptos fundamentales, como el carácter *coercitivo y no voluntario* de la obligación, la efectividad de la prestación del servicio, el destino y la *razonable equivalencia* entre la cuantía del tributo y las necesidades del servicio apreciadas con cierta discrecionalidad y elasticidad y no en términos matemáticos relacionados con el costo actual del servicio.

La escasa jurisprudencia inmediatamente posterior al Código no se caracteriza por su bondad, manteniendo conceptos superados por aquel, del cual prescindía totalmente en virtud de lo dispuesto por el art. 1º que excluye la tributación departamental, sin considerar sus fundamentos sobre las tasas como doctrina más recibida (sent. de la S. C. J., núm. 60, de 28, IV, 1978). En el mismo caso se encuentra la sentencia del T. C. A., núm. 175, de 1978, relativa a una acción de ilegalidad de una tasa bromatológica cuya base de cálculo era el precio de venta del producto, la que fue rechazada con importante discordia del ministro doctor maestro TOLETTI, fundada en que en realidad se trataba de un impuesto, al haberse tomado el precio de venta como base de cálculo, elemento característico de los impuestos.

La sentencia más importante de este último período es la de la S. C. J., núm. 266 de 1986, recaída en una acción de inconstitucionalidad de una tasa sobre los remates, creada por el gobierno departamental de Salto, desestimada por mayoría con dos valiosas discordias. El aspecto más importante, sobre el cual no hubo discrepancias, es la aplicabilidad de la definición del art. 12 del C. T. a la esfera departamental, en su carácter de "concepción más fundada y más pura desde el punto de vista jurídico", criterio mantenido, alegando razones de analogía, en la sentencia núm. 20 de 1989. La sentencia se basa en que el actor no produjo prueba sobre la inexistencia del servicio, ni sobre la falta de una razonable equivalencia. Las discordias se relacionan con el destino a rentas generales y no a las necesidades del servicio y por no existir el elemento prestación de un servicio relativo a los remates, pues "la actividad municipal parece reducirse a la mera recaudación del tributo...".

Esta sentencia impone al actor la carga de la prueba de la inexistencia de la prestación, reiterando pronunciamientos anteriores, entre ellos, el recaído en la tan importante sentencia sobre la inconstitucionalidad de la tasa bromatológica, de 23, XI, 1962, en primer término por "*falta de prueba*, la que estaba a cargo de los gestionantes". Es un criterio objetable, pues en contra de la doctrina más prestigiosa, impone la prueba de un hecho inexistente, y libera a la administración del deber de aportar al juicio todos los antecedentes en su poder. La jurisprudencia argentina ha sostenido la posición contraria (véase *supra*, V/6, nota núm. 21).

En esta valoración tan esquemática, puede decirse que la jurisprudencia de la S. C. J. y del T. C. A. ha ido evolucionando favorablemente y vaticinarse que esa tendencia se mantendrá ante la creciente aceptación de la mejor doctrina lati-

noamericana y, dentro del orden interno, por los significativos pronunciamientos del tribunal de cuentas, como órgano competente para controlar la legalidad de la tributación departamental, y de los gobiernos departamentales, de los cuales buena parte han adoptado la definición del Código. En ese aspecto debe recordarse el proyecto de reforma de la Ley Orgánica de los gobiernos departamentales, aprobado en el Congreso Nacional de Ediles, celebrado en Rivera en 1987 —en cuya redacción intervinieron destacados juristas— en el que se adoptó la definición del C. T con pequeños ajustes terminológicos.

CAPÍTULO VI

LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Sección 1. *Cuestiones generales*

1. NOCIÓN

La contribución como especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa resulta —de acuerdo con el criterio oportunamente propuesto en el modelo C. T. A. L. y aceptado por varios de los Códigos que lo siguieron— entre ellos el uruguayo— de las características del presupuesto de hecho y del destino establecidos en la ley de creación. Aquel está constituido por la actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria y exclusivamente el financiamiento de esa actividad. Existe, pues, un total paralelismo con la caracterización de la tasa.

Estos elementos adicionales a los propios del tributo como género, significan indirectamente una doble limitación de la cuantía del tributo; este no puede superar ni la ventaja obtenida por el contribuyente, ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

Estas características son suficientes para diferenciarla de los otros dos tributos y particularmente del impuesto, respecto del cual existen, como ya vimos, discrepancias en la doctrina acerca de si técnicamente está justificada la clasificación tripartita. Es una circunstancia para tener en cuenta cuando se considera el tema en otros derechos. En el nuestro esa diferenciación está justificada desde el punto de vista científico —tanto financiero, como jurídico—, y desde este último punto de vista adquiere carácter incuestionable en aquellos países cuyos derechos positivos han reconocido expresamente a la contribución como categoría tributaria independiente, reconocimiento que tiene especial relevancia cuando es de origen constitucional, y establece distintos regímenes para la potestad normativa de los órdenes nacional y local, como sucede en nuestro país y en Brasil.

Las notas particulares de este tributo se dan con características variables en los dos tipos de presupuestos de hecho más frecuentes: la construcción de obras públicas y el funcionamiento de servicios públicos. En el primer caso las características aparecen más definidas y constantes, tanto en los estudios doctrinales, como en la experiencia histórica, todo lo cual se ha traducido en que para muchos autores constituye el único tributo dentro de esta especie, conocido generalmente como contribución de mejoras. En ella el elemento ventaja se manifiesta, general-

mente, en una valorización de los inmuebles cercanos a la obra, la que, como es obvio, significa a su vez un enriquecimiento gratuito, no ganado, del contribuyente que constituye el fundamento del tributo, aunque su exacta determinación presente muchas veces grandes dificultades.

En el caso de las contribuciones relativas al funcionamiento de servicios, las precedentes características no aparecen tan definidas. En el derecho contemporáneo la manifestación más importante se registra en el campo de la seguridad social, servicios que se organizan y funcionan, sin duda, con fines de interés general, como sucede en la construcción de obras públicas, pero también, al igual que estas, proporcionan ventajas a determinados individuos. El fundamento de reclamar una *contribución* para el financiamiento de esos servicios a quienes se benefician por su existencia, es, pues, el mismo que en el caso de la contribución de mejoras. Las ventajas en estos casos tienen características más imprecisas que en el caso anterior, pero indudablemente existen. El funcionamiento del servicio de seguridad social significa para los integrantes del grupo comprendido en él, eliminación de riesgos y esto ya de por sí constituye una ventaja; pero, además, por regla general, confirmada por la experiencia, se materializa en prestaciones pecuniarias recibidas por los propios contribuyentes o por sus familiares. Los aportes de estos componentes del grupo tienen a su vez, al igual que en la contribución de mejoras, como única finalidad, la financiación del servicio que funciona en su provecho.

Estas modalidades particulares de las contribuciones de seguridad social han decidido a buena parte de la doctrina a considerarlas como una nueva categoría de ingresos, independiente de las tres especies tributarias vistas, como es el caso de Brasil, o de incluirlas dentro de la especie impuesto, como ocurre en las clasificaciones de organismos internacionales. En ese sentido puede mencionarse también la teoría de la parafiscalidad que analizamos en *Instituciones* (núm. 24.3.).

A nuestro juicio, esa segregación no se justifica. Las diferentes modalidades que pueden adquirir desde el punto de vista objetivo las distintas actividades del Estado (obra pública o servicio público), no son suficientes como para crear una nueva categoría tributaria y menos aún un concepto diferente al de tributo. Los distintos aspectos que los dos elementos fundamentales puedan adquirir en los hechos, dará lugar a una clasificación de las contribuciones en diferentes tipos, lo mismo que sucede con los impuestos y las tasas.

En la actualidad la utilización de las contribuciones especiales características se registra principalmente, como ya se dijo, en dos campos: el de las obras públicas y el de la seguridad social. En el primero se nota una tendencia cada vez mayor a ser sustituidas o complementadas por el impuesto al mayor valor y por peajes pagaderos al Estado o a los concesionarios de las obras. En materia de servicios de seguridad social, de expansión creciente en estas últimas décadas, se comprueban importantes variantes en cuanto a los medios de financiación, al sistema de ahorros capitalizados en oposición al de reparto y también en cuanto a la estructuración del servicio como estatal o privado. Estas variantes influyen en la na-

turalidad jurídica de las respectivas prestaciones; por razones obvias prestaremos preferente atención a las prestaciones típicamente tributarias previstas en la legislación vigente.

2. DOCTRINA

En la doctrina no existe un panorama muy definido sobre la caracterización de esta especie tributaria. Además de las señaladas posiciones que le niegan individualidad, existen otras que aun reconociéndola, discrepan en cuanto a su caracterización.

En tal caso se encuentra la doctrina y el derecho brasileño, que, en lo que respecta a la contribución de mejoras, tiene gran importancia por ser la fuente del modelo C. T. A. L. y del C. T. U. en materia de contribuciones de seguridad social, por sustentar una posición particular dentro del derecho comparado. En su etapa inicial la doctrina se ocupó fundamentalmente de la contribución de mejoras, poniendo el énfasis en la ventaja económica particular obtenida como fundamento esencial del tributo¹, tendencia mantenida en el derecho italiano posterior. En cambio, en el derecho alemán prevaleció el elemento reparto del costo de la obra sobre el del beneficio, estableciendo, para la determinación de este, criterios flexibles y aun presuntos, como la cercanía a la obra². En el siglo XIX el concepto de contribución especial se extiende a otras situaciones similares.

La evolución de la doctrina y la legislación italianas es ilustrativa al respecto. El concepto de contribución de mejoras, limitado a la realización de obras públicas, se fue ampliando a otras actividades y transformándose en un impuesto al mayor valor y en otras figuras atípicas, como el actual *contributo di urbanizzazione*.

GIANNINI, al dar el concepto de *tributo speciale* correspondiente a nuestra contribución, lo distingue del impuesto con fundamento en el elemento ventaja, pero da a este un alcance más amplio que comprende, no solo la "ventaja particular" obtenida directamente como consecuencia de la realización de una obra, sino también la utilización diferencial del servicio estatal que provoca un mayor gasto al ente productor. El elemento ventaja, así concebido tiene el carácter de adicional a los elementos propios de los tributos y sirve para diferenciarlo de los impuestos. Desde el punto de vista jurídico reviste la calidad de esencial, pues "el débito no surge si falta la ventaja o si el gasto no es necesario y su cuantía es propor-

¹ E. R. A. SELIGMAN, destaca la difusión de las contribuciones especiales en Estados Unidos durante el siglo XIX, y la particularidad frente al derecho inglés de considerar la valorización del inmueble como un elemento esencial, *Essais sur l'impôt*, t. II, Paris, Giard, 1914, pág. 145; L. EINAUDI expresa: "aunque no es absurda su extensión a campos más vastos, prácticamente solo se pagan contribuciones por ventajas en favor de la propiedad inmobiliaria", insiste en el elemento beneficio: se la paga en cuanto se obtiene una ventaja particular": "... el único criterio a adoptar en la contribución es el de medirla en razón de la ventaja producida; tanto de beneficio, tanto de contribución", *Principios de hacienda pública*, Madrid, Ediciones Aguilar, 1946, págs. 79 y 81.

² RICHARD BUCHNER, "Contribuciones de mejoras", en *Tratado de finanzas* de W. GERLOFF y E. NEUMARK, Buenos Aires, Edit. El Ateneo, 1961, págs. 178 y ss.

cionada a la ventaja o al gasto". En cambio, no incluye el destino y costo del servicio como elemento esencial y como límite de las prestaciones del contribuyente, a pesar de que, al estudiar el derecho positivo italiano, este elemento aparece con esas características³.

También FORTE, en su excelente monografía sobre el tema, construye su teoría del tributo especial sobre bases amplias poniendo el énfasis en las ventajas particulares recibidas por el contribuyente, las que en virtud del principio de la equivalencia (*supra*, III/1.) justifica una tributación especial. El tributo especial está destinado, pues, a absorber parcialmente esas ventajas producidas por ciertos servicios públicos. Grava lo que GRIZIOTTI en su clasificación de ingresos denomina "rentas fiscales" dentro del grupo de los ingresos conmutativos (*supra*, II/2.), y que FORTE define como "renta diferencial en el goce de los servicios públicos" o como "las ventajas de los servicios públicos que exceden de las condiciones normales ordinarias en el medio donde se desarrolla la vida económica y social...". Este es, a su juicio, el *único elemento esencial* para caracterizar el tributo especial rechazando como requisito lógico que los fondos percibidos sean afectados o no al servicio. "Lo que es decisivo es que la prestación sea equivalente al servicio". De esta manera el campo del tributo especial se extiende enormemente y alcanza, no solo a todas las utilidades derivadas de bienes o servicios producidos por una actividad económica del ente público, que el autor llama "contributo", del cual su ejemplo típico es la contribución de mejoras, sino también a los que él llama "derechos especiales", tributos que deben pagarse de acuerdo con la utilidad derivada de la protección legislativa, administrativa o política otorgada a los entes privados, que quedan así en una situación privilegiada entre los cuales figuran las licencias para ejercer determinada actividad, el otorgamiento de patentes, de autorizaciones de importación o exportación, etc.⁴.

Como todo análisis exclusivamente económico-financiero presenta blancos a las críticas de orden jurídico. Desde este punto de vista el concepto es impreciso, lo que se pone de manifiesto cuando el autor trata de distinguir los tributos especiales de los impuestos especiales y de los impuestos al mayor valor, circunstancia que se explica perfectamente por la consideración puramente objetiva del elemento ventaja y de su vinculación con el servicio público correspondiente y por la eliminación del destino específico a la financiación de la actividad cuyo costo, en las concepciones más admitidas de la "contribución", es un límite infranqueable de carácter esencial. Iguales objeciones pueden hacerse a la calificación como contributos de prestaciones que a nuestro juicio son tasas, como actos de autorización.

³ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones de derecho tributario*, trad. de F. Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1957, págs. 48 a 50. Al estudiar el derecho positivo distingue los "tributos de mejoras dependientes de expropiación por causa de utilidad pública" y "tributos de mejoras por obras realizadas por el Estado o con el concurso del Estado", cuyo mayor campo de aplicación estuvo en las finanzas locales en las cuales la alícuota era del 15% del incremento de valor, con un límite máximo total que no podía rebasar el 30% del costo de la obra (págs. 547 a 584).

⁴ F. FORTE, "Teoria dei tributi speciali", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze della Finanze*, XIII, 1953, pág. 330.

Esta concepción amplia reconoce otros valiosos antecedentes. V. TANGORRA, aceptando parcialmente la teoría más amplia de E. SAX, reconoce como "contribución especial" (a la cual llama también "impuesto especial"), con una *impronta* propia que la distingue del impuesto y de la tasa, a las contribuciones de carácter "consociativo", con base territorial y a las de carácter corporativo, es decir, aquellas cuyo grupo gravado, constituye una corporación. Sus elementos esenciales son, que el servicio público produzca ventajas diferenciales y que el producto del tributo esté directamente destinado a satisfacer las necesidades del propio grupo, lo que establece una verdadera relación de cambio "entre los componentes del grupo y la autoridad que aplica el impuesto, lo que sirve también para diferenciar este tributo del *impuesto con fin especial*. Sobre estas bases estudia diversos tipos de contribuciones, civiles, profesionales y religiosas, algunas de origen medieval, con abundantes referencias doctrinales, y en forma particular los *contributi di miglioria*, como forma típica de los *contributi speciali*⁵.

El *contributo di miglioria* fue suprimido en la reforma de 1972, conjuntamente con el impuesto municipal al mayor valor *delle aree fabbricabili* y sustituido por un impuesto único y general al mayor valor de todos los inmuebles con ocasión de las transferencias del derecho de propiedad o decenalmente, evolución que a juicio de FANTOZZI no ha finalizado⁶.

El único tributo que guarda relación con el concepto de contribución, es el *contributo di urbanizzazione*, establecido en 1977, sobre cuya categorización como contribución y sobre su adecuación a las normas constitucionales existen notorias discrepancias. Las prestaciones exigidas a quien realiza la urbanización sobre terrenos estatales, se relacionan con los gastos que la colectividad asume por la construcción actual o futura de las obras de infraestructura y con el valor de las edificaciones que realice el concesionario. La doctrina dominante distingue ambas prestaciones adjudicando mayoritariamente la categoría de contribución a la primera y de impuesto a la segunda, a lo que se agregan objeciones sobre la excesiva discrecionalidad de la administración en lo que respecta a la determinación de la base de cálculo, que desconocería el elemento beneficio propio de las contribuciones y que lesionaría el principio de capacidad contributiva establecido en el art. 53 de la Constitución⁷.

La mayor expansión del concepto de contribución puede ubicarse en la doctrina alemana al incluir las prestaciones en favor de los servicios de asistencia social.

FLEINER sostiene esta expansión, argumentando que las contribuciones especiales, tercera categoría tributaria, reconocen como fundamento general los bene-

⁵ V. TANGORRA, *Trattato di scienza delle finanze*, Milano, 1915, págs. 631 a 652.

⁶ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, págs. 59 y 703.

⁷ *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, Cedam, 1994; *I contributi speciali e le tasse*, por F. FICHERA (vol. IV, pág. 297, especialmente págs. 320 y ss.); *Il contributo di edificazione*, por G. GASPARINI (vol. IV, págs. 495 y ss.); J. J. HINOJOSA TORRALVO, *Régimen tributario de la actividad urbanística en Italia; El contributo urbanizativo*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 64, pág. 539.

ficios especiales que “ciertos institutos y empresas públicas proporcionan a un número limitado de ciudadanos, beneficios económicos que rebasan la medida de lo común” y que la ley las impone para “cubrir total o parcialmente los gastos de la instalación de que se trata”. Entre estos beneficios, cita —con el apoyo de la doctrina y la legislación alemanas— a “personas a las cuales la ley, por motivo de política social, atribuye un interés particular en la institución”, citando como ejemplo las “contribuciones de los patronos a las cajas de socorro por enfermedades de los obreros” y las cuotas de los afiliados “en el seguro de invalidez y pensiones de empleados”⁸.

Esta tendencia ha continuado en Alemania, como lo demuestra BÜCHNER, quien da por sentado que los fundamentos de las contribuciones “no se manifiestan en absoluto solamente en un incremento de los valores patrimoniales. Por el contrario, resulta claramente de la historia de las contribuciones de mejoras, que estas han servido muchas veces para la prevención y reparación de daños” y, como ejemplos de estos casos, cita los seguros sociales en cuyo funcionamiento están interesados no solamente los trabajadores, sino también los patronos⁹ (véase *infra*, VI/15.A., *in fine*).

3. DERECHO POSITIVO

A) Normas constitucionales

Los países latinoamericanos han aceptado la clasificación tripartita, estableciendo un criterio amplio de contribución que alcanza a la seguridad social.

Las normas constitucionales son escasas y presentan diferencias.

Argentina solo prevé en general los beneficios de la seguridad social “con carácter de integral e irrenunciable”, a cargo de entidades autónomas, administradas por los interesados, con una vaga referencia a los aportes (art. 14, inciso final).

La Constitución de Brasil de 1988, quebrando su larga tradición en la materia, prevé la existencia de contribución de mejoras *decorrente de obras públicas*, sin establecer sus características, a diferencia de las constituciones anteriores y de las tasas en la actual Constitución (art. 145, cap. III). En título aparte regula minuciosamente la seguridad social, financiada por recursos estatales y por *contribuições sociais* a cargo de los empleadores y de los trabajadores, a las que la doctrina adjudica naturaleza tributaria, constituyendo así una cuarta categoría tributaria (art. 195).

La Constitución de Paraguay de 1992 prevé solo la seguridad social, para “el trabajador dependiente y su familia”, a cargo de servicios públicos, privados o mixtos... supervisados por el Estado, cuyos recursos financieros “no serán desviados de sus fines específicos” (art. 95). Igual afectación exclusiva prevé la Constitución de Colombia de 1991 en su art. 48.

⁸ FRITZ FLEINER, *Instituciones de derecho administrativo*, trad. de la 8ª ed., Madrid, Edit. Labor, 1933, págs. 334 y 342.

⁹ RICHARD BÜCHNER, *Contribuciones de mejoras*, ob. cit., t. II, págs. 192 y ss.

La Constitución uruguaya, a partir de la reforma de 1952, se refiere concretamente a las “contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales”, como fuente de recursos de los gobiernos departamentales (art. 297-4º). Respecto de la seguridad social la Constitución de 1934 dispuso con carácter programático, un amplio régimen de seguridad social que con pequeñas variantes de redacción se mantiene en la Constitución de 1967, art. 67, en los siguientes términos: “las jubilaciones generales y seguros sociales se organizarán en forma de garantizar a los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familiares en caso de muerte, la pensión correspondiente. La pensión a la vejez constituye un derecho para el que llegue al límite de la edad productiva, después de larga permanencia en el país y que carezca de recursos para subvenir a sus necesidades vitales”.

En 1989 se amplió el citado art. 67, estableciendo que la financiación se hará sobre la base de:

“A) contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley. Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentemente mencionados; y

“B) la asistencia financiera que deberá proporcionar el Estado si fuere necesario” (véase *infra*, VI/16.B.).

B) *La definición del modelo C. T. A. L.*

La mayoría de los países no definen estas contribuciones, apartándose del modelo C. T. A. L., aún aquellos que lo tomaron como fuente, por ejemplo, Venezuela, siguiendo la posición de que los códigos no deben dar definiciones (véase *supra*, III, 4.B.).

El modelo en el inc. 1º del art. 17, siguiendo la tendencia doctrinal antes reseñada, da un concepto amplio de “contribución especial” y en los incisos siguientes “puntualiza los dos casos de mayor trascendencia: la contribución de mejoras y las de seguridad social —destacando en la exposición de motivos— que, por cierto, no son excluyentes de otras”. Sus elementos comunes son la prestación estatal que proporciona un beneficio (no necesariamente un enriquecimiento) y la afectación de los recursos “a la financiación de la obra o servicio respectivo, lo que incluye los gastos de conservación y mantenimiento”, solución paralela a la de las tasas y coincidente con las previsiones constitucionales de Colombia, Paraguay y Uruguay.

En la citada exposición de motivos se expresa con respecto a la contribución de mejoras, que “se refiere concretamente a las obras públicas y (que) en su redacción se tuvo principalmente en cuenta la fórmula del derecho brasileño”, que en aquel entonces coincidía con la Constitución brasileña de 1967, que establecía el doble límite del costo de la obra y del incremento de valor de cada inmueble.

Las contribuciones de seguridad social se proponen como prestación a cargo de patronos y trabajadores, compartiendo la doctrina alemana antes comentada.

“sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos”, solución a la cual llegó la Constitución brasileña de 1988.

C) La legislación uruguaya

El Código uruguayo recogió íntegramente estos conceptos con pequeñas variantes de redacción. Esta posición es coincidente con la dominante en la doctrina uruguaya, que se había ya manifestado al respecto en el anteproyecto de 1958 acogiendo este tributo como categoría autónoma y definiéndolo en términos muy similares a los precedentes como “el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente, por la realización de una obra pública o por el cumplimiento de un servicio público de carácter general y cuyo producido se destina a cubrir el costo de la obra o las necesidades del servicio”.

D) Fundamentos de la definición

Como surge de las definiciones transcritas, es esencial que el producto de las contribuciones especiales esté destinado exclusivamente al financiamiento de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de hecho de la obligación. Al igual que en la tasa no se concibe una “contribución” con un destino ajeno a esa actividad. La única razón de ser de esta categoría tributaria es la vinculación *jurídicamente necesaria*, entre actividad estatal que produce una ventaja y la prestación correlativa del particular beneficiado. Es *por eso y para eso* por lo que se le exige un tributo especial: si no fuera así, es decir, si se le reclamara solamente por la existencia de una ventaja, el tributo no constituiría una categoría autónoma, ya que quedaría subsumido en la categoría de los impuestos al mayor valor. Como lo sostiene ATALIBA y la doctrina brasileña, es un tributo vinculado, con antecedentes en E. BLUMENSTEIN y G. INGROSSO, que sostuvieron que en la contribución existe un nexo causal, un verdadero *rapporto de “interindipendenza”*, a diferencia del principio de la independencia que rige en los impuestos (véase *supra*, III/6 y IV/4.).

La afectación, al igual que en la tasa, se vincula con el costo de la obra o servicio, como lo reconocen todas las legislaciones que organizan auténticas contribuciones especiales. No es necesaria una equivalencia exacta y hasta más, puede afirmarse que el costo constituye el límite máximo y que desde el punto de vista empírico el producto total del tributo debe ser inferior al costo de la actividad estatal; en primer término, porque esta provoca también ventajas generales, por lo que no sería justo que su financiación total estuviese a cargo del sector que recibe una ventaja diferencial y, en segundo término, porque el Estado no indemniza los perjuicios que frecuentemente produce con sus obras y servicios.

Con respecto a la ventaja, se registran también vinculaciones de orden cuantitativo. Si el fundamento jurídico característico de la contribución especial está constituido por la ventaja, la prestación del contribuyente no puede ser superior

a esta. Las dificultades de medición pueden ser en algunos casos prácticamente insuperables, pero ello no debe conducir al rechazo del instituto; bastaría en tales casos asegurar una relación de mayor a menor, como dice FORTE¹⁰, para asegurar que la prestación no supere a la ventaja. Esta observación es especialmente válida en materia de seguridad social y particularmente con los aportes a cargo de los patronos, cuya calidad de beneficiarios se discute.

Por último, y como lo hemos visto reiteradamente (*supra*, III/8. y V/12.), la existencia de estas dos notas características de la contribución especial, tiene importante trascendencia en los derechos que como el nuestro y el brasileño confieren por vía constitucional a determinados órdenes de gobierno, potestades amplias para crear contribuciones, mientras las restringen en materia impositiva. En esos casos está nada menos que en juego la validez y eficacia de la norma.

4. DIFERENCIAS CON EL IMPUESTO

El criterio de diferenciación ya ha sido adelantado. Los principales problemas se plantean con los impuestos a las plusvalías, cualquiera que fuere el origen de estas y los llamados impuestos especiales (véase *supra*, IV/4.).

Con respecto a los primeros existe un fundamento común: el enriquecimiento sin causa, que como todo enriquecimiento no ganado, se halla indiscutiblemente en situación de ser gravado en forma especial. La diferencia radica en que:

a) En el impuesto, el beneficio puede tener cualquier *origen*, una actividad pública o privada, cualquier coyuntura económica nacional o extranjera o cualquier modificación social en las costumbres, etc., que altere el nivel de los precios; en la contribución, ese beneficio proviene exclusivamente de una actividad del Estado: realización de una obra, organización de un servicio.

b) En el impuesto, el beneficio se toma como índice de una capacidad contributiva especial, que justifica una mayor imposición destinada a sufragar los gastos públicos; en la contribución, el beneficio, por su carácter diferencial, es considerado en sí mismo como causa justificativa para exigir a las personas beneficiadas una participación especial en la financiación de la obra que las enriquece o del servicio cuyo funcionamiento les proporciona beneficios. Como se dice en *Instituciones* (62.2. y 62.3.), en el impuesto rige el *principio de la capacidad contributiva*; en la contribución el *principio del beneficio*.

c) En el impuesto, el producto puede tener o no una *afectación especial* y en muchos casos sería imposible afectarlo a la actividad que dio origen al beneficio; en la contribución, es elemento esencial y principal fundamento político de la exi-

¹⁰ "Tale misurazione però non ha bisogno de essere completa; basta stabilire un giudizio di 'maggiore' e 'minore' in cui il sacrificio del prelievo risulti minore dell' 'utilità del pubblico servizio' (ob. cit., pág. 349).

gencia tributaria, para toda contribución especial. Los principios son respectivamente la independencia y la interdependencia de las prestaciones¹¹.

d) Consecuencia de la diferencia anterior, es la de que en el impuesto a la plusvalía el único límite es el enriquecimiento obtenido, cualquiera que fuere la causa que lo produce; en cambio, en la contribución, además de ese límite, rige también como elemento esencial, el "límite del costo total de la obra o servicio, lo que abre la posibilidad de que al distribuir este entre los contribuyentes resulten importes inferiores a la valorización".

Con respecto a los impuestos especiales el criterio de diferenciación depende del concepto que se tenga de estos, que por cierto no es uniforme en la doctrina, aunque existe acuerdo en que el denominador común es el presunto beneficio del contribuyente (*supra*, IV/4.). Partiendo de la base de que son impuestos y en virtud del principio de la independencia de las prestaciones, la obligación no puede estar subordinada a la obtención de esa ventaja por parte del contribuyente. La circunstancia de que el impuesto se haya creado porque normalmente, de acuerdo con las reglas de la experiencia, el funcionamiento del servicio por él financiado produce beneficios a determinadas personas, es una circunstancia de hecho, ajena a la relación jurídica tributaria y a la definición legal del presupuesto de hecho: solo debe ser considerada como un motivo tenido en cuenta por el legislador, basado en razones de conveniencia. Por lo tanto, si el beneficio no se produce en la realidad, la obligación impositiva nace igualmente, pues depende exclusivamente del acaecimiento del presupuesto de hecho. En cambio, en la contribución ese elemento es esencial desde el punto de vista jurídico.

JARACH cita como un claro ejemplo de esta distinción el tributo sobre el consumo de nafta: "muchas veces —dice— se afirma que este tributo es una contribución porque corresponde al beneficio que los propietarios de vehículos reciben por la administración de vialidad; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, el presupuesto de hecho de la obligación parece ser solamente el hecho de la adquisición de la nafta..."¹². El autor utiliza ese ejemplo para explicar la vinculación que el presupuesto de hecho del impuesto tiene con la base o unidad de medida, en el caso el valor del combustible y no el valor de la ventaja recibida. Pero también puede utilizarse para la determinación de cuándo se verifica el hecho imponible. En el impuesto especial al combustible esta se perfecciona con la adquisición del combustible, independientemente de que el Estado realice la obra o el contribuyente la utilice o no; en cambio, en la contribución especial es esencial

¹¹ La omisión de esta circunstancia ha llevado a muchos autores a tratar conjuntamente los dos tributos sin detenerse en analizar el origen de las ganancias, prestando únicamente atención al aspecto político y social del enriquecimiento no ganado y prescindiendo de las consecuencias jurídicas de los elementos diferenciadores, véase en ese sentido I. BACHOUR, *L'imposition de la plus-value immobilière* (Étude comparée), Paris, Bibl. Sc. Fin. Dir., L. TROTABAS, 1967; G. ATALIBA, *ob. cit.*, en nota núm. 12, y en sentido contrario, sosteniendo la buena tesis JORGE MACON, "Financiación pública por contribución de mejoras", informe presentado a las III Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba, 1970, pág. 7.

¹² DINO JARACH, *El hecho...*, pág. 74.

que ese beneficio se produzca. En un caso estamos frente a un beneficio estimado como probable, y en el otro, real.

5. DIFERENCIAS CON LA TASA

La diferencia se manifiesta claramente en el presupuesto de hecho.

a) En la tasa es una actividad que se especifica en prestaciones individuales que constituyen la razón de ser del servicio; en la contribución, esa actividad tiene carácter de generalidad. La obra pública se realiza o el servicio público se organiza para satisfacer un interés general.

b) En la tasa la prestación pertenece al grupo de funciones cuyo desempeño es inherente al Estado, según el ordenamiento jurídico existente en cada tiempo y lugar; es decir, que no se conciben desempeñadas por los particulares. En nuestros ordenamientos jurídicos, es una actividad jurídica subjetiva, prestada por órganos administrativos o jurisdiccionales. En la contribución la actividad estatal productora de bienes o servicios es de naturaleza económica y puede ser ejecutada en régimen de libre concurrencia o de monopolio, según razones de oportunidad o conveniencia.

c) Por último, en la tasa es suficiente con que el servicio funcione, proporcione o no ventajas a los particulares, mientras que en la contribución esta ventaja adquiere el carácter de esencial.

Sección 2. Contribución de mejoras (o de obras públicas)

6. NOCIÓN

Es la clase más evolucionada y definida de las contribuciones especiales, prácticamente admitida en forma unánime y para algunos única forma integrante de esta categoría tributaria.

El modelo C. T. A. L. —siguiendo la definición brasileña de la época, que era el producto de una larga evolución legislativa que fue recogiendo los valiosos aportes de su doctrina nacional¹³— la caracteriza como la contribución “instituida

¹³ El instituto aparece previsto en la Constitución de 1934, omitido en la de 1937, y reiterado en las Constituciones dictadas a partir de 1946 y sus enmiendas. Entre las publicaciones más importantes respecto de esta evolución, deben citarse: BILAC PINTO, *Contribuição de melhoria*. Rio, Forense, 1938; R. GOMES DE SOUSA, “Observações sobre a regulamentação da contribuição de melhoria”, estudio hecho en colaboración con el profesor TULLIO ASCARELLI y con el doctor J. B. PEREIRA DE ALMEIDA, publicado en *Rev. Ind. de São Paulo*, 1948, pág. 39, y reproducido en *Estudos...*, pág. 144; C. A. DE CARVALHO PINTO, “Contribuição de melhoria - A ley federal normativa”, (núm. 854 de 10, X, 1949), en *Revista de Direito Administrativo*, vol. 12, pág. 1, vol. 13, pág. 1, que presenta un doble interés por haber realizado su autor, aunque con posterioridad, una extraordinaria experiencia como intendente de São Paulo; A. ACCIOLY, “Contribuição da melhoria e valorização imobiliária”, Rio, Ed. Fin. s/f.; O. ARANHA BANDEIRA DE MELO, *A contribuição da melhoria e a autonomia municipal*, São Paulo, 1952. SJ. GERALDO ATALIBA, “Natureza jurídica da contribuição de melhoria”, en *Revista Tri-*

para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

En esta definición se destacan con claridad los requisitos esenciales: valorización de un inmueble provocada por una obra pública y afectación del producto al costo de la obra, con sus dos límites respectivos: incremento de valor y gasto total. El Código uruguayo recoge, con diferencias de redacción, íntegramente este concepto.

Estos límites son incluíbles: si la prestación excede la valorización, será un impuesto sobre la propiedad inmueble, fundamentado en la capacidad contributiva que revela la posesión de esa riqueza; si excede el costo de la obra, será un impuesto al mayor valor.

7. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

A) Características

Los sólidos fundamentos de esta contribución explican su secular aceptación por la doctrina y la legislación.

En un principio se manifestó empíricamente y con variantes en los distintos países que la implantaron; en el siglo XX tuvo un gran desarrollo doctrinal, no solamente en Europa, sino también en América Latina, especialmente en Brasil, cuya concepción fue recogida en sus Constituciones y por el modelo C. T. A. L., y por algunos de los Códigos que lo siguieron, entre ellos el uruguayo. Seguramente como consecuencia de ello, tuvo una aplicación generalizada en la primera mitad del siglo, aunque no siempre exitosa.

Además de las razones de orden general expuestas en *infra*, VI/7.C., incidió fundamentalmente la dificultad particular de este tributo en lo que respecta a la determinación de la valorización originada por la realización de la obra, que, como ya se dijo, es uno de los dos elementos esenciales dentro de esta concepción.

Por esa dificultad la legislación recurrió a una determinación presunta o ficta en razón de la cercanía de la obra, con resultados no siempre ajustados a la realidad y, por lo tanto, contrarios al esquema teórico adoptado por el modelo y el C. T. U.

butária. São Paulo, 1964, quien sostiene una posición heterodoxa especialmente en lo que respecta al fundamento jurídico y a la clásica limitación global resultante del costo de la obra. Como es natural el tema está tratado con preferencia en las obras generales; por su valor intrínseco y por su fecha de aparición que le permite analizar la reforma de 1969, véase ALIOMAR BALEFIRE, *Direito tributário brasileiro*, ob. cit., pág. 317.

Las precedentes concepciones tuvieron una alteración importante en la Constitución de 1988, pues prescinde de establecer los elementos característicos limitándose a decir que los órganos con potestad tributaria *poderão instituir... III Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas*. Esta evolución fue acompañada por la doctrina y al respecto puede citarse el detenido estudio de JOÃO B. MOREIRA, en *Tratado de direito tributário brasileiro*, vol. 8, Rio, Forense, 1981, y S. NAVARRO COELHO, *Comentários à Constituição de 1988*, Rio de Janeiro, Forense, 1992, págs. 74 a 88.

El panorama actual puede sintetizarse diciendo que en las grandes obras públicas nacionales, las contribuciones de mejoras se han ido sustituyendo por impuestos inmobiliarios comunes y, en forma muy importante, por los peajes en las obras de vialidad. Esta última variante significa un cambio fundamental respecto del grupo de personas que la ley considera beneficiadas por la obra. En cambio, la contribución mantiene su aplicación en las obras locales, en materia de pavimentos, saneamiento y urbanización en general, pero sobre la base preferente del reparto del costo entre los inmuebles presuntamente beneficiados.

B) Orígenes

El origen de los tributos fundados en el beneficio diferencial obtenido por algunos propietarios de inmuebles a consecuencia de la realización de trabajos públicos son muy antiguos. Según BÜCHNER, en su erudita monografía, "su historia se remonta al *Romney March case* de 1250 que regulaba las obligaciones de los propietarios adyacentes para la mantención y reparación de diques"¹⁴. Similares aplicaciones se hicieron posteriormente por las llamadas *sewer acts* de los siglos XV y XVI; TANGORRA por su parte cita "ejemplos notables" de aplicación del principio especialmente en Florencia, en la construcción de edificios, entre ellos la famosa catedral de Santa María del Fiore en el siglo XIII¹⁵.

Pero las primeras aplicaciones orgánicas del instituto se registraron en Inglaterra por leyes de 1662 y 1667 relativas a las modificaciones urbanas de Westminster y la reconstrucción de Londres. A partir de ellas se fue reestructurando el instituto con el nombre de *betterment charges* o *betterment taxes* según SELIGMAN. El principio conocido con el nombre de *betterment* fue objeto de una atención especial por gobiernos y doctrina y fue definido oficialmente en Inglaterra como *The principle that persons whose property has clearly been increased in market value by an improvement effected by local authorities, should specially contribute to the cost of the improvement*¹⁶. De allí el instituto pasó a las colonias inglesas en Norteamérica, donde tuvieron una gran aplicación a partir de 1691 con el nombre de *special assessments*. Una de las razones del desarrollo del instituto estuvo en que mediante él se podía hacer contribuir a las personas exoneradas de impuestos, instituciones religiosas y caritativas, a las que se les gravó en función de los beneficios especiales que recibían por la actividad del Estado.

C) Estado actual

No obstante, el instituto fue cayendo paulatinamente en desuso, habiendo perdido su importancia en las finanzas centrales e incluso en las estatales y permaneciendo como un recurso de relativa importancia en los gobiernos locales y

¹⁴ RICHARD BÜCHNER, "Contribuciones de mejoras", en GERLOFF y NEUMARK, *Tratado...*, t. II, pág. 178.

¹⁵ V. TANGORRA, *Trattato di scienza delle finanze*, Milano, Soc. Ed. Libr., 1915, pág. 630.

¹⁶ E. R. A. SELIGMAN, ob. cit., t. II, pág. 176.

en las grandes ciudades, donde anteriormente constituía el ingreso más importante. La explicación que se ha dado de este proceso es la de que al generalizarse las obras desaparece el aspecto del beneficio particular, fundamento de la contribución, en cuyo caso aparece como preferible la financiación por impuestos. Uno de los primeros en formular esta crítica fue DE VITI DE MARCO al sostener que estos tributos "son hoy mera supervivencia de tiempos pasados"¹⁷.

En Francia el instituto no gozó de mayor favor. LEROY BEAULIEU se ocupa detenidamente de él en la 7ª edición de su *Tratado* aparecida en 1906, para explicar la posición francesa ante las críticas que los escritores ingleses y americanos le formulaban por la ignorancia y no aplicación de este principio en Francia. La posición se mantiene hasta el presente registrándose en esa evolución una preferencia por el mecanismo del impuesto a la plusvalía¹⁸.

En Alemania el problema fue detenidamente estudiado por la doctrina del siglo XIX admitiéndose por lo general el principio que dio lugar a diversas aplicaciones con la denominación de *Beiträge* (contribución). El proceso culminó con la ley prusiana de 1893 que reglamenta minuciosamente las contribuciones de mejoras facultando a las comunidades para que las impongan sobre aquellos propietarios de terrenos e industriales favorecidos en forma particular, pero poniendo el énfasis en el reparto del costo de la obra y estimando el beneficio en forma presunta. El instituto se organiza en forma muy general a diferencia de la legislación anterior que especificaba concretamente en qué casos podía exigirse¹⁹.

D) El derecho latinoamericano

La universalidad del principio resulta también de los antecedentes latinoamericanos. Según J. C. LUQUI²⁰ "el más remoto antecedente de la institución es

¹⁷ DE VITI DE MARCO, ob.cit. pág.106. Para el tema en Estados Unidos, además del ensayo de SELIGMAN, véase W. SHULTZ and LOWELL HARRIS, *American public finance*, 5ª ed., New York, Prentice, 1949, que bajo el título *Non tax revenues* estudia los *special assessments* como un caso de la categoría de *charges for special governments services* (págs. 559 y 575). Informaciones más recientes sobre esta tendencia y los argumentos contra el uso de esta contribución, en DICK NETZER, *Economics of the property Tax*, Washington The Brookings Institute, 1966, pág. 213. En el mismo sentido C. S. SHOUR, *Public Finance* (Chicago, Aldine, 1969, pág. 384). Tácitamente es la opinión de BUCHANAN, en su detenido análisis de la financiación y explotación de las obras de vialidad, especialmente carreteras, no menciona para nada a las contribuciones de mejoras (*Hacienda pública*, cap. XXXIX, Madrid, Editorial *Revista de Derecho Financiero*, 1968). En el mismo sentido, R. A. MUSGRAVE, *The Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw, 1959, págs. 176 y ss.

¹⁸ LEROY BEAULIEU, *Traité de science des finances*, t. I, 7ª ed., Paris, Guillaumin-Sancan, 1906, pág. 137; I. BACHOUR ob. cit.) quien recuerda que en 1672 se instituyó con el apoyo de Colbert, un impuesto similar al *betterment* "que jamás se aplicó" y que en 1807 durante el gobierno de Napoleón se dictó una ley que estableció un tributo a los propietarios de inmuebles, por la valorización de estos como consecuencia de obras de desecación de pantanos que podía alcanzar el 50% de la valorización. Otra ley de 1935 extendió el principio a todas las obras públicas que produjeran una valorización mayor del 15% (pág. 13).

¹⁹ R. BUCHNER, ob. cit., pág. 187; J. B. MOREIRA, ob. cit. págs. 459 y ss.; S. C. NAVARRO COELHO, ob. cit., pág. 80, y críticas en pág. 86.

²⁰ J. C. LUQUI, *La contribución especial de mejoras en la República Argentina* (Buenos Aires, 1944, pág. 25) tesis presentada a la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires para optar al título de doctor en jurisprudencia (recomendada al "Premio Facultad").

en tierras de América, la Real Cédula que Felipe II dicta en el año 1562". Se disponía en ella que "los virreyes y gobernadores debían ocuparse de los caminos y puentes que necesitaban construirse o repararse en sus distritos, debiendo costear las obras los que se beneficiaban de ellas"; agregando "que los trabajos debían ser de toda firmeza, duración y provecho, sin nada inútil ni superfluo y, a tal efecto, cada vecindario debía nombrar un superintendente de obras públicas para cuyo cargo se recomendaba elegir a persona honorable y diligente".

En Argentina la contribución se utilizó desde principios de siglo para la financiación de caminos, pero su aplicación más importante estuvo relacionada con la creación del Fondo Nacional de Vialidad, actualmente derogado, uno de cuyos principales recursos fueron las contribuciones de mejoras creadas por las provincias. Este tributo tuvo su "época de auge en la década de los treinta, decayendo aceleradamente en los años posteriores"²¹. Últimamente se crearon otros fondos relacionados con la vialidad, pero para la financiación de estas obras se recurrió preferentemente a los peajes.

El derecho brasileño, como ya se dijo (*supra*, VI/6, nota núm. 13), prestó ensus Constituciones, leyes y el Código Tributario Nacional, preferente atención a la contribución de mejoras, y la doctrina la apoyó decididamente, pero, en su aplicación no pudo concretarse el concepto teórico, especialmente por las dificultades de determinar con precisión el elemento valorización. Así lo reconoció ATALIBA, uno de sus grandes defensores, al decir que a pesar de sus virtudes intrínsecas y al rigor técnico con que está legislada, la contribución de mejoras es *letra muerta*²². Este fracaso explica la modificación del concepto tradicional, ya en la enmienda constitucional de 1983, que suprimió el límite individual de la valorización, y luego en la Constitución de 1988. El significado del nuevo texto es oscuro al expresar que se puede *cobrar contribuição de melhoria "decorrente de obra pública"*, sin hacer ninguna referencia a ninguno de ambos límites. Esta vaguedad permitiría al legislador organizar la contribución con prescindencia del elemento valorización, salvo que existiere una *lei complementar* que lo exigiera²³.

²¹ Tal es la opinión de JORGE MACON, en su importante informe presentado a las III Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba de 1970, en el que aporta abundantes antecedentes argentinos y extranjeros y realiza un detenido análisis de las bases metodológicas de liquidación de este tributo, especialmente para determinar la magnitud del aumento de valor que experimentan las propiedades inmuebles como consecuencia de la obra pública, problema que fue objeto de detenidos estudios técnicos en la Argentina entre las que el autor cita especialmente el de V. F. NICOLI "La contribución de mejoras por caminos pavimentados en la provincia de Santa Fe". Coronda, 1940. (Véase JORGE MACON, *ob. cit.*, págs. 13 a 27).

La misma opinión sostiene GIULIANI FONROUGE, quien después de afirmar que la institución tuvo un sólido arraigo expresa que "actualmente ha perdido gran parte de su importancia en el orden federal por haber sido reemplazada por impuestos o contribuciones especiales de otro tipo..." (*ob. cit.*, pág. 1007).

²² GERALDO ATALIBA, *ob. cit.* pág. 20; JOÃO B. MOREIRA, *ob. cit.*, pág. 640, núm. 5.5. "Uma alternativa para o problema brasileiro".

²³ S. C. NAVARRO COELHO, *ob. cit.*, págs. 76 a 78.

En Colombia se la conoce con la denominación de *contribución de valorización* y tiene aplicación práctica desde la década de los treinta, especialmente en los municipios. Pero su configuración conceptual se ubica en 1966. El concepto dominante coincide con el del modelo C. T. A. L., con el doble límite del costo de las obras y de la valorización, la que se determina en forma presuntiva respecto de las zonas de influencia. El instituto ha sido objeto de atención por la doctrina y abundante jurisprudencia por el Consejo de Estado²⁴.

El derecho peruano presenta algunas características de interés. Tiene base en sus Constituciones. La Constitución de 1979 la mencionaba expresamente como recurso de las regiones, con la denominación de “derecho de mejoras” (art. 262, núm. 7); la de 1993 otorga a los concejos de las municipalidades la competencia de crear “contribuciones”, no así impuestos (art. 193, núm. 3). El Código Tributario (vigente hasta 1994) precisa el concepto, y establece que su hecho generador es el beneficio derivado de la realización de obras públicas, y que su rendimiento no debe tener un destino ajeno al costo. La legislación de 1981 especifica estos elementos, organizándola sobre la base del doble límite del beneficio y el costo, al establecer regímenes diferentes. Con respecto al primero, determinado en forma aproximada mediante dos tasaciones, prevé la devolución de lo pagado en exceso, organizando el procedimiento jurisdiccional ante el tribunal fiscal. Respecto al límite del costo, dispone que el excedente sea destinado a otras obras públicas²⁵.

En la doctrina se destaca el pronunciamiento de la Segunda Reunión Regional Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Porto Alegre en 1976, en la que participaron destacados tributaristas de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. Por mayorías variables se adoptaron resoluciones coincidentes con el concepto del modelo CTAL, categorización independiente de los impuestos y las tasas, definición por normas de rango superior a la legislación ordinaria, aceptación de la valorización y del costo como elementos esenciales y limitativos, y afectación del producto a la financiación de las obras. En este último punto quedó aclarado que dicha afectación se refiere al destino asignado por la ley y no al que en los hechos pueda darle la Administración²⁶.

²⁴ A. ARANGO, “Los tributos”, cap. 3º de la obra *Derecho tributario*, Bogotá, I. C. D. T., 1991, pág. 91, especialmente pág. 110, con citas de doctrina y jurisprudencia.

²⁵ P. FLORES POLO, *Derecho financiero y tributario peruano*, 2ª ed., Lima, 1986, págs. 358 y ss. Según C. TALLEDO MAZU la administración entiende que no son tributos ciertas prestaciones que la doctrina considera generalmente como contribuciones, por ejemplo, “las sumas que se cobran por el prorrateo del costo de las obras de instalación de los servicios de agua potable y desagüe” (*Manual del Código Tributario*, Lima, Ed. Econ. Fin., 1994, pág. 3).

²⁶ El texto de las resoluciones y el resultado de la votación nominal puede verse en *Revista Tributaria*, t. III, núm. 12, pág. 196. Puede anotarse que el hasta entonces polémico tema del destino fue aprobado por gran mayoría —incluso por quienes habían criticado la solución del modelo— con un solo voto en contra. Es un pronunciamiento coincidente con el que en 1991 se adoptó en la XV Jornada L. A. D. T. de Caracas en materia de tasas (véase *supra*, VI 9.B.).

A pesar de estos dos pronunciamientos persiste la confusión en destacados comentaristas atribuible a su desconocimiento de estos pronunciamientos. En ese sentido véase NAVARRO COELHO, ob. cit., pág. 73.

8. DERECHO POSITIVO URUGUAYO²⁷

Las soluciones han variado como consecuencia de los distintos regímenes constitucionales, en cuanto a la distribución de competencias entre el Estado central y los gobiernos departamentales, y de la imprecisión del concepto imperante con anterioridad a la sanción del Código Tributario.

A) Regímenes anteriores al Código Tributario

Con arreglo a la Constitución de 1830 se dictaron leyes nacionales que crearon los primeros tributos afectados a obras públicas departamentales, que pueden catalogarse como contribuciones de mejoras. El origen puede localizarse en 1855, en materia de pavimentos en Montevideo. Pero la más importante fue la ley núm. 3958, de 28, III, 1912, ampliamente considerada en el parlamento, que estableció un régimen muy detallado sobre contribuciones a cargo de los propietarios de "los inmuebles que con motivo de la apertura, rectificación o ensanche de calles, plazas, avenidas o paseos públicos... adquiriesen por ese concepto un mayor valor... abonarán al Estado o municipalidad una cantidad igual a la mitad de ese mayor valor". La valorización se determinaba por medio de una doble tasación efectuada con anterioridad y posterioridad a la obra. La ley dispone además que si la contribución "excediere el presupuesto efectivo de la obra concluida..., será reducible proporcionalmente hasta cubrir el costo de la obra y habrá lugar, según los casos, al reintegro de los excedentes que se hubieren pagado o a la disminución de las cuotas... que se hayan fijado"²⁸. Esta ley, al fijar el doble límite de la valorización y el costo de las obras, organiza, pues, una típica contribución de mejoras.

La ley tuvo escasa aplicación, seguramente por las dificultades de determinar la valorización por el sistema de la doble tasación y fue desconocida por la legislación de las décadas siguientes²⁹.

²⁷ Con anterioridad al C. T. existen dos ilustrativos trabajos. Un detallado análisis de la evolución de nuestra legislación hasta 1940, es el de *Las contribuciones de mejoras* (ensayo de investigación), de NILIO BERCHESE, realizado en la cátedra de MARIO LA GAMMA, publicado en Revista de la Facultad de Economía y de Administración, 1940, núm. 1, pág. 283. El otro es el estudio de GERVASIO POSADAS BELGRANO, *La contribución de mejoras*, en Revista Der. P. y P., t. XV, núm. 180, 1953.

Con posterioridad al Código se destaca el informe de J. C. PERANO y A. BRAUSE a la anteriormente citada Reunión Regional de Porto Alegre, que a nuestro juicio tuvo gran influencia en las resoluciones adoptadas.

²⁸ Esta ley se dictó para regular el régimen de las expropiaciones necesarias para la realización de las obras referidas en el texto; las contribuciones gravaban a los inmuebles no expropiados. Véase E. SAYAGUES LASO, *Tratado...*, ob. cit., núm. 894, C).

²⁹ Entre las leyes que la tuvieron parcialmente en cuenta puede citarse la núm. 5363, de 29, XII, 1915, sobre obras de saneamiento y agua potable para las ciudades de Salto, Paysandú y Mercedes, que puso el énfasis en la limitación al costo, pues establecía un impuesto a los frentistas, que tenía la característica de gravar con derecho real a las propiedades. Similar solución dio la ley 5365, de la misma fecha, autorizando a las Juntas de los departamentos del interior a disponer la construcción de calles, financiadas por los propietarios de los inmuebles frentistas mediante una "contribución (que) no podrá exceder de la cuarta parte del alfo que tenga para el pago de la contribución inmobiliaria".

La Constitución de 1918 no hace mención a las contribuciones, pero estas tuvieron una gran difusión, tanto en el ámbito nacional como en el departamental. En 1927 y especialmente en 1928 el principio es acogido en forma expresa y fundamentada en las leyes de planes de obras públicas y de ferrocarriles, aunque en forma poco técnica especialmente en la que se refería a la fijación de la valorización y en la omisión de la limitación al costo de la obra.

Las leyes de 1928, a pesar de la invocación que sus autores hicieron del principio característico de la contribución de mejoras, omitieron toda referencia a la limitación al costo de la obra, omisión que fue subsanada por la ley de ordenamiento financiero de 1935, que estableció que las contribuciones a cargo de los contribuyentes estaban limitadas al 50% del costo de la obra. Esta disposición fue a su vez derogada por el plan de obras públicas de 1944, con lo cual el tributo volvió a perder una de las características esenciales de la contribución de mejoras. La valorización, en todas ellas se regulaba en forma presunta, con relación a las zonas de influencia delimitadas por la distancia o por las vías de acceso a la obra.

En lo que respecta al derecho tributario departamental, la Constitución de 1918, que estableció la autonomía financiera de los departamentos, no previó el caso de las contribuciones de mejoras, refiriéndose solo a los impuestos. Este término fue siempre interpretado extensivamente y se reconoció sin discrepancias que los gobiernos departamentales podían crear tasas y contribuciones de mejoras (véase *supra*, III/5.).

A este título se crearon diversos tributos, aunque con una organización defectuosa. En tal sentido pueden citarse varios decretos del gobierno departamental de Montevideo relativos a diversas obras públicas importantes (rambla Sur, avenida Agraciada y rambla Costanera), las que se financiaron mediante empréstitos cuyos servicios eran atendidos por tributos que recaían sobre los inmuebles adyacentes o cercanos a las obras, criterio este que implicaba, de hecho, la aplicación del límite del costo y la estimación presuntiva de la valorización. Por regla general estas disposiciones establecieron que los nuevos gravámenes estaban limitados "a la cifra estrictamente necesaria para cubrir los intereses y amortizaciones originadas por el empréstito y quedaban suprimidos automáticamente al extinguirse estos"³⁰.

³⁰ GERVASIO POSADAS BELGRANO en su citado estudio, sostiene que estos tributos constituyen impuestos al mayor valor con destino especial, ya que la cuantía del tributo es variable según el valor de la propiedad y no están limitados al costo de la obra (ob. cit., págs. 337 a 339). A nuestro juicio el autor no considera suficientemente la limitación implícita que resulta de la afectación del tributo al servicio de la deuda emitida exclusivamente para financiar la obra y su supresión una vez que la deuda se amortiza. A igual solución llega en lo que respecta a los tributos creados por las citadas leyes de obras públicas, los que *son típicamente impuestos al mayor valor* (ob. cit., pág. 340). A similares conclusiones arriba en cuanto a las obras de saneamiento de la ley núm. 10.690 de 20, XII, 1945 (ob. cit., pág. 350). En cambio, entiende que son auténticas contribuciones de mejora los tributos creados por la ley núm. 5.363 de 29, XII, 1915 antes citada y las prestaciones exigidas por el gobierno departamental de Montevideo desde 1867 a 1928, en materia de pavimento, las que a su juicio constituyen "una típica contribución de mejora" (ob. cit., págs. 347 y 350).

La situación se mantuvo en similares términos durante la vigencia de las Constituciones de 1934-1942, que suprimieron la potestad de crear impuestos, manteniéndola para las tasas, pero sin mencionar las contribuciones, lo que planteó el problema de si los gobiernos departamentales podían crearlas.

La Constitución de 1952 aclaró la situación, incluyendo expresamente "las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales", como una de las fuentes de recursos de los gobiernos departamentales, decretados y administrados por estos (art. 297, 4º). Esta inclusión no tuvo mayor trascendencia, dado que los departamentos tenían en esta Constitución, competencia ilimitada en la creación de impuestos inmobiliarios.

Los gobiernos departamentales hicieron un amplio uso del instituto para financiar obras de pavimento y saneamiento.

La manifestación legislativa más depurada, desde el punto de vista técnico, fue la ordenanza general de Tacuarembó, de 15, II, 1962, en la que se nota una indudable influencia del derecho brasileño. En ella se dispone que para establecer una contribución especial es indispensable que se realice una obra pública y que esta produzca una valorización; define en su art. 30, las obras que pueden financiarse por este sistema, haciendo una amplia enumeración de carácter taxativo, en la cual se encuentran, además de las calles y vías públicas en general, obras de protección contra inundaciones, suministros de agua potable, extensión de alumbrado, parques públicos y deportivos, etc. Se establecen normas precisas y técnicas sobre valorización, revisable con posterioridad a la obra, a pedido del contribuyente y se fija como segundo límite el costo de la obra, todo ello con soluciones de tipo administrativo muy originales en nuestro derecho³¹.

La Constitución de 1967 al modificar el num. 1 del art. 297 alteró el panorama al suprimir la competencia de los gobiernos departamentales en materia de impuestos a la propiedad inmueble rural. A partir de entonces estos solamente podrán crear contribuciones de mejoras sobre dichas propiedades en sentido estricto³². Por otra parte, la limitación que el mencionado num. 1 establece para los

³¹ En 1967 fue objeto de una modificación importante en la parte referente a construcción de "carreteras en el medio rural" para la que se sustituyen en las tasas de la ordenanza, por construcciones a cargo de los frentistas, equivalentes al 50% del costo de la carretera, con un tope igual al importe que el contribuyente pague por contribución inmobiliaria. Además en el nuevo texto no se hace mención a la valorización de los inmuebles lo que crea problemas de interpretación y de posible inconstitucionalidad, por violación de la prohibición que surge del art. 297, inc. 1ª, en la reforma de 1967 en lo que respecta a los impuestos en las zonas rurales.

Un caso similar en sentido inverso (extralimitación de las potestades en materia de adicionales nacionales) es el que plantea la ley núm. 13.499 de 27, XII, 1966 que creó "impuestos adicionales" afectados a la construcción del "Sistema Central Laguna del Sauce", los que no deberían computarse a los efectos constitucionales si fuera una contribución de mejoras.

³² Conforme PEIRANO y BRAUSE, señalan la importancia de esta limitación que debe ser cumplida con el "máximo tecnicismo de forma de evitar... que sea declarada inconstitucional por tratarse de un impuesto..." (ob. cit., pág. 10). PEIRANO reitera esta opinión en *La contribución inmobiliaria rural* (Revista Jurídica. CED, 1995, núm. 10, pág. 19).

adicionales nacionales, abre la posibilidad de que con la denominación de contribución de mejoras se establezcan impuestos que superen el límite constitucional.

B) *La legislación posterior al Código Tributario*

La tipificación de la contribución de mejoras formulada por el C. T. es representativa de la doctrina más admitida y debe considerarse como una especificación del concepto general dado por la Constitución en el citado art. 297, 4º (*Instituciones*, núms. 20.2., Proceso de creación jurídica y 26.1.2., Conceptos jurídicos indeterminados). Por lo tanto, y de acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte en materia de tasas, la determinación del concepto por el Código sería aplicable al ámbito departamental.

Las leyes particulares sobre financiación de obras públicas y sus decretos reglamentarios presentan características disímiles, que en algunos casos se pueden considerar inconstitucionales y en otros, como un apartamiento legítimo del concepto del Código, recurriendo a otros ingresos tributarios (impuestos inmobiliarios comunes, impuestos especiales, en el sentido expuesto en *supra*, IV/4., o peajes).

Las diferencias se manifiestan también en lo que respecta a la competencia de los órganos nacionales y departamentales. Son varios los ejemplos de obras departamentales, especialmente de saneamiento, realizadas y financiadas, total o parcialmente, por legislación nacional. Durante el transcurso del lapso hasta 1985, en este punto incidió la supresión de las potestades tributarias de los gobiernos departamentales dispuesta por el acto institucional núm. 3.

En una apreciación general de esta normativa se llega a la conclusión de que el concepto establecido en el C. T. tuvo escasa y desfigurada aplicación.

La excepción la constituye la contribución creada por el decret.-ley 14.912, de 3, VIII, 1979, para financiar la sistematización hídrica de los bañados de Rocha. Haciendo referencia expresa al art. 13 y a la aplicabilidad de "las disposiciones pertinentes del Código Tributario", crea una "contribución de mejoras destinada a cubrir el costo", a cargo de "los propietarios de inmuebles... beneficiados por las obras a realizarse". Su aplicación presentó dificultades que provocaron ciertos apartamientos de estos aspectos, pero finalmente se cumplió con ellos³³.

Otra obra importante que sentó precedente fue la de la "ampliación y mejoramiento de los sistemas de agua potable en ciudades del interior", dispuesta por el decret.-ley 14.497 de 1976. Su realización y administración estuvo a cargo de

³³ El decret.-regl. 55/982, de 16, XII, 1982, dio validez a los convenios celebrados por los interesados sobre la base del prorrateo del costo de la obra, sin determinar precisamente el beneficio, ni su cuantía, la que fue fijada posteriormente en moneda extranjera. La ley 15.903, de 10, XI, 1987, regularizó la situación disponiendo la fijación de la contribución "sobre la base del mayor valor que hayan tenido total o parcialmente los predios beneficiados por las obras de riego y drenaje" y, una vez fijada "se procederá a ajustar las obligaciones de los contribuyentes y a efectuar las devoluciones y liberaciones de adeudos...". En caso de que dichos ajustes produjeran una desfinanciación, el Estado la tomó a su cargo (arts. 448 y 449).

OSE, y fue financiada con un préstamo del B. I. D. y el aporte del Estado. La contribución respectiva, que debía cubrir el costo, estuvo a cargo de los propietarios de los inmuebles con frente a la obra, debiendo destacarse que estos quedaron gravados con derecho real. No se hizo referencia expresa al elemento beneficio, pudiendo interpretarse que estaba implícito en la situación de predios con frente a la obra.

El régimen precedente fue adoptado y complementado por la ley 15.886, de 27, VIII, 1987, que, refiriéndose expresamente al art. 13 del C. T., creó una contribución especial, destinada a cubrir el costo de las obras del "colector costero y emisario Este" de Punta del Este, a cargo de los propietarios de inmuebles con frente y ubicados en zonas de influencia. Al igual que los del caso anterior, quedaron gravados con derecho real. La ley dejó sin efecto para esta contribución y "las que se creen al amparo del decr.-ley 14.497" (antes citado) "toda exoneración legal y genérica de esta especie de tributo en favor de personas físicas o jurídicas privadas o públicas... estatales... o no estatales", incluso los gobiernos departamentales.

Un régimen similar a los anteriores fue organizado en forma minuciosa y técnica, con referencia general a obras urbanas y de vialidad rural, por la ordenanza de Paysandú de 30, XI, 1979, la que plantea, no solo el problema de su legitimidad con la vigencia del acto institucional núm. 13 (hoy superado), sino también el de la competencia de los gobiernos departamentales para establecer derechos reales.

El estado actual de las contribuciones en el ámbito departamental puede sintetizarse diciendo que tienen una amplia difusión sobre la base del reparto del costo de las obras, principalmente de pavimento y saneamiento, entre los propietarios de los inmuebles con frente a las obras o cercanos a ellas, en función de pautas administrativas que en sí mismas no guardan una estricta relación con la valorización y que, muchas veces, toman índices inadecuados, como, por ejemplo, el valor real fijado para la contribución inmobiliaria.

Como norma representativa de este derecho departamental, citaremos el *Régimen de financiación y cobro de contribución de mejoras, obras de pavimento y saneamiento* de Montevideo, sancionada el 30, XII, 1983, actualmente vigente con pequeñas modificaciones introducidas hasta 1991.

Establece que "son contribuciones de mejoras las obligaciones tributarias emanadas de obras públicas... ejecutadas o costeadas por la intendencia... que afecten a bienes inmuebles... por el beneficio o valorización que reciban a causa de su ejecución". El costo de las obras se determina por las cuentas respectivas, que, "debidamente conformadas por la autoridad competente... constituirán el título jurídico de imposición contra las propiedades beneficiadas". El beneficio se atribuye en principio a los inmuebles con frente a la obra, pero en ciertos casos la intendencia podrá establecer zonas de influencia, teniendo en cuenta factores como la importancia de la obra y los elementos socio-económicos de la zona. Los contribuyentes dueños de estos inmuebles aportan en proporción a la extensión

de sus frentes y los situados en zonas de influencia en función de los valores reales establecidos para la contribución inmobiliaria. La extensa ordenanza regula aspectos técnicos de las obras y administrativos, especialmente referidos a la forma de pago. Puede destacarse la previsión de los recursos que pueden entablar los interesados y la constitución de un "Tribunal asesor de quitas y esperas" para estudiar "la situación económica de los contribuyentes que aleguen no encontrarse en situación de solventar su obligación", así como los casos en que el inmueble por su escaso valor no permitiera "la cancelación total de la deuda". Ambas son situaciones que denotan la inexistencia de la necesaria valorización.

9. JUSTIFICACIÓN ACTUAL

A) Aspectos de economía y política financiera

Como sucedió en otros países, la evolución nacional registra un abandono paulatino del instituto en las grandes obras públicas de carácter nacional y puede señalarse que su uso ha quedado restringido a la materia municipal. La doctrina había señalado ya la lógica de esta evolución, pues la contribución de mejoras tiene su campo de aplicación racional en los casos de obras que benefician a sectores reducidos de la colectividad. Cuando los planes son generales, como lo son por lo común en la actualidad, la aplicación de este instituto constituye una complicación innecesaria, pues se producen una serie de interferencias y de compensaciones que pueden solucionarse mediante la aplicación de un impuesto o el cobro de peajes³⁴.

El caso se produjo de manera evidente en nuestro país con la aplicación de las mencionadas leyes de 1928 y sus complementarias posteriores. Por ley núm. 12.950, de 23, XI, 1961, se derogaron los llamados impuestos a las zonas de influencia, sustituyéndolos por un impuesto adicional a la contribución inmobiliaria para aplicar a toda la propiedad rural, con lo cual eliminó un régimen innecesariamente complejo, ya que prácticamente todos los inmuebles rurales estaban sometidos a tributos especiales que frecuentemente interferían entre sí. En materia de vialidad es notoria la preferencia por el peaje, que recoge así el concepto de que los usuarios, empresas de transporte y particulares, son tan beneficiarios o más, que los propietarios de inmuebles con frente a la obra o situados en zonas de influencia.

³⁴ Una crítica a esta posición, en FORTE, ob. cit., pág. 365; TANGORRA observa acertadamente que la utilización de este tributo está relacionada con la existencia de servicios públicos que proporcionan ventajas especiales a determinadas personas o grupos, los que están desapareciendo o restringiendo sus funciones en el Estado moderno, "presso il quale i servizi generali ormai rappresentano la grande massa delle funzioni veramente pubbliche e di Stato, e ai quali naturalmente bisogna provvedere con tributi parimenti generali" (pág. 644).

Coincidentemente MUSGRAVE analizando el problema desde el punto de vista del fundamento de la tributación, justifica las cargas basadas en el beneficio, pero anota que su campo de aplicación está muy restringido, citando como ejemplos típicos los servicios municipales y las obras de vialidad que han dado lugar —por razones preferentemente administrativas— a la creación de tributos sobre los propietarios de los inmuebles ubicados en las regiones en que esos servicios se prestan o las obras se realizan (ob. cit., pág. 176).

No obstante, el instituto mantiene su fundamento en aquellas obras que por su excepcionalidad producen beneficios diferenciales, pero aun así se ve superado por el impuesto al mayor valor que permite absorber todo enriquecimiento, cualquiera que sean su origen y cuantía, en cuanto ofrezcan capacidad contributiva a juicio del legislador. No se ve por qué razón la tributación de quienes han logrado un enriquecimiento sin esfuerzo, debe limitarse a los casos de obras públicas y al costo de estas.

A la inversa, cuando la obra no origina una valorización del inmueble, o esta es reducida en comparación con los beneficios que obtienen otros sectores económicos, no se justifica que el costo sea absorbido exclusivamente por los propietarios. Es el caso de las obras de vialidad, tanto urbanas como rurales, por ejemplo, ramblas, avenidas, pasajes a distintos niveles, tréboles, autopistas.

B) Aspectos jurídicos

La admisión de la contribución de mejoras como categoría independiente del impuesto encuentra justificación en los ordenamientos jurídicos que establecen diferencias en la competencia para crear impuestos, distribuyéndola entre los distintos órganos de gobierno en los Estados federales, o prohibiéndola, en forma total o parcial, generalmente a los entes locales en los Estados unitarios.

A los entes locales carentes de potestad normativa en materia impositiva se les permite, para realizar sus obras, generalmente de urbanización y saneamiento, crear este tributo que con su doble límite del costo y de la valorización, impide los excesos fiscales —frecuentes en los órganos que tienen limitada su potestad en lo que concierne a los impuestos— y respeta la capacidad contributiva de los obligados. Si esos límites se exceden, el tributo es ilegítimo.

En cambio, cuando la potestad impositiva sobre los inmuebles es ilimitada, la categorización independiente es innecesaria. En tal caso la financiación de las obras puede hacerse por cualquier tipo de impuesto: aumento o adicionales de los impuestos comunes, impuestos al mayor valor, impuestos especiales o contribuciones de mejoras, todos ellos jurídicamente válidos. Para optar por uno u otro, el legislador tiene facultades discrecionales; la elección dependerá de factores políticos, ya sean económicos o sociales. Incluso puede recurrir a otra clase de recursos, como peajes a los usuarios.

De acuerdo con las precedentes consideraciones, en el derecho uruguayo se dio la paradoja de que la contribución, como recurso local que encontraba plena justificación en las Constituciones de 1934 y 1942, estas no la preveían: en la de 1952, que la previó expresamente, era innecesaria, ya que los gobiernos departamentales tenían plena autonomía en materia de impuestos inmobiliarios. La situación varió en la Constitución de 1967, como se dijo en *supra*, VI/8.A., *in fine*.

Otro aspecto importante radica en la tributación de las personas que según las constituciones gozan de inmunidad impositiva frente a la legislación ordinaria. En tales casos, tanto la legislación nacional como la local, pueden exigir lícitamente de aquellas su participación económica para la realización de obras que in-

teresan a la comunidad y a medida en que estas las enriquecen. Es una posibilidad que influyó en el desarrollo del instituto en Estados Unidos, como se dijo en *supra*, VI/7.B., *in fine*. Es una solución admitida por nuestra doctrina, legislación y jurisprudencia (véase *infra*, VI/12.).

10. BASE DE CÁLCULO

Los sistemas varían en el derecho comparado y aun dentro de un mismo país. Desde el punto de vista técnico es indispensable, como se dice en *Instituciones* (núm. 26.2.) que la base imponible guarde relación con el presupuesto de hecho, que sea establecida por ley, aunque su determinación se efectúe por la administración, pero en actividad reglada y, por lo tanto, susceptible de ser impugnada por el contribuyente.

La determinación de la contribución de mejoras presenta la particularidad de relacionarse con dos bases, el beneficio obtenido por el contribuyente, es decir, la *valorización del inmueble*, y el *costo de la obra*.

Ambas plantean problemas de orden técnico y administrativo de difícil solución; pero también repercuten con características particulares en el campo jurídico, principalmente en lo que se refiere a la juridicidad de la norma, ya que, como hemos dicho en más de una oportunidad, la superación de cualquiera de esos límites desvirtúa el concepto del tributo, e incluso puede influir en su constitucionalidad.

A) *Determinación de la valorización*

Es una operación de orden técnico de naturaleza pericial.

a) *La doble tasación*. El mejor procedimiento desde el punto de vista teórico es, sin duda, el de la doble tasación, anterior y posterior a la realización de la obra; fue el seguido por nuestra ley de 1912, por la ordenanza de Tacuarembó y aparentemente por la ley sobre los bañados de Rocha. Es también el sistema peruano. Las operaciones, desde el punto de vista técnico, constituyen en la parte relativa al valor inicial, una pericia igual a la que se realiza en todos los casos de valuación de inmuebles para los efectos tributarios, pero en lo que respecta a la valorización que producirá la obra, constituye un pronóstico que difícilmente puede fundarse en elementos objetivos —como en el caso anterior— y que en la práctica se realiza con base en factores de orden subjetivo difíciles de controlar e impugnar.

La solución de esta última dificultad podría encontrarse en el desplazamiento en el tiempo de la segunda tasación, pero este mecanismo plantea a su vez nuevas dificultades relativas a la determinación del lapso que debe mediar entre una y otra tasación, lo que trae evidentemente el riesgo de complicaciones, no solo por la rectificación de las estimaciones primitivas que pueden dar lugar a devoluciones, como lo preveía la ley de 1912, y la núm. 15.903, sino también por la incidencia de otros factores extraños a la realización de la obra que pueden actuar durante ese lapso.

En realidad, en ambos casos pueden actuar esos factores extraños que dentro de una rigurosa técnica deben ser eliminados, pues la contribución de mejoras encuentra su especial justificación en la valorización producida exclusivamente por la obra pública. Entre esos factores, que pueden ser de la más diversa índole, cobra especial importancia el relativo a la inflación.

b) *Métodos presuntivos*. La aplicación del procedimiento de doble tasación requiere una administración experta y un régimen de recursos adecuados en favor del contribuyente, dificultades, que, como lo hace notar CARVALHO PINTO³⁵, se han presentado incluso en los países que como Estado Unidos parecen encontrarse en las mejores condiciones. Esto ha llevado en la práctica a la adopción de procedimientos sustitutivos generalmente de carácter presuntivo. Uno de los procedimientos más divulgados en ese sentido es el de la fijación legal de una alícuota sobre el valor del inmueble, procedimiento seguido en nuestras leyes de obras públicas de 1928 y 1944 e incluso en los decretos departamentales de Montevideo sobre las ramblas y la avenida Agraciada, hoy Libertador. Este mecanismo implica la presunción de que la obra pública produce una valorización de los inmuebles cercanos, valuable por vía porcentual lo que puede ser un criterio aproximado sobre todo si se considera solamente el valor de la tierra.

Este procedimiento no está libre de objeciones, pues no existen reglas técnicas adecuadas que permitan fijar con fundamento la extensión de las respectivas zonas de influencia, ni tampoco la forma de medir la cercanía a la obra. Las mencionadas leyes de obras públicas constituyen un ejemplo en ese sentido; la primera las establecía tomando las vías de acceso, lo que resultó extraordinariamente complicado; la segunda, tomó como base la distancia en línea recta, simplificación que trajo como inevitable consecuencia diferencias no justificadas.

Otro criterio es el de repartir el costo de la obra entre los inmuebles que se consideran beneficiados por ella. Es el procedimiento seguido por regla general en las obras de pavimentación y saneamiento de las ciudades. Todas estas hipótesis constituyen una presunción legal simple de que el beneficio producido por la obra es igual o mayor que el costo de esta.

B) *Determinación del costo*

En este aspecto las dificultades son menores y se concretan en aspectos administrativos de orden contable a cargo de la parte acreedora. Esta circunstancia requiere una regulación legal y administrativa, que ofrezca garantías al deudor en cuanto a una eventual impugnación.

³⁵ C. A. CARVALHO PINTO, ob. cit., vol. 12, pág. 24; vol. 13, págs. 4 y 9; en el mismo sentido se pronuncia JORGE MACON, quien ante las dificultades prácticamente insuperables de la doble tasación y recogiendo la experiencia argentina, de distribución del todo o parte del costo de la obra entre los propietarios beneficiados (que implícitamente presume que ese costo concuerda con la valorización del inmueble) propone una fórmula racional que intenta corregir los "errores, oscurecidos y características inconvenientes de aquella experiencia" (ob. cit., pág. 41).

C) Controversias

La existencia y cuantía de la obligación en función de las bases de cálculo precedentes, resulta de un *acto administrativo de determinación*, que generalmente se adopta de oficio, sobre base presunta.

El modelo C. T. A. L. establece diversos preceptos para este tipo de determinación recogiendo la doctrina que se consideró dominante en Latinoamérica. El Código uruguayo desarrolló esa noción al establecer como principio fundamental que las determinaciones sobre base presunta, solo proceden cuando sea imposible efectuarlas sobre base cierta, y que en tal caso las presunciones deberán basarse "en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador".

Como todo acto administrativo reglado caben contra él las impugnaciones que cada ordenamiento prevea.

El problema de la fijación de la valorización tiene una importancia fundamental, pues de no existir la contribución no se justifica, como sucede en algunos casos, con la construcción de viaductos en las ciudades. Si esas valorizaciones no están bien determinadas, pueden provocar desigualdades entre los contribuyentes.

Cuando la valorización se determina con base en presunciones, estas deben ser consideradas como simples. Así lo ha reconocido reiteradamente la jurisprudencia norteamericana según el detenido análisis que de ella hace CARVALHO PINTO en su mencionado estudio³⁶. Nuestra escasa jurisprudencia no es firme. Algunas sentencias han considerado que se trata de una presunción *de jure* que no admite prueba en contrario, beneficie o no a la propiedad, orientación esta compartida por POSADAS BELGRANO, quien entiende que "no puede admitirse que cada contribuyente objete el monto de la contribución que la ley le impone por contribución de mejoras, alegando que la cantidad que el fisco le exige, excede del beneficio que la obra le produce; ello haría imposible la recaudación de este tributo creando un semillero de pleitos..."³⁷. En cambio, la Suprema Corte, en solución que compartimos, entiende que se trata de una presunción simple; "es, pues, el propietario, si entiende que la obra no beneficia su terreno o propiedad quien debe destruir la prueba presuncional [sic] contraria". Es una cuestión de hecho... y más adelante dice: "lo que debió probar es que *no recibe beneficio de la obra por lo que no está obligado a pagar*"³⁸.

La cuestión reviste importancia cuando el desconocimiento de los límites puede afectar la validez de la norma que crea la contribución, caso que puede producirse, no solamente en las contribuciones departamentales, sino también excepcionalmente en los impuestos nacionales. En ese sentido debe citarse la limitación que el art. 297, inc. 1º, de la Constitución, establece para los adicionales nacio-

³⁶ C. A. CARVALHO PINTO, ob. cit., vol. 13, págs. 5 y ss.

³⁷ POSADAS BELGRANO, ob. cit., pág. 237.

³⁸ Sent. S. C. J. de 11, XI, 1942. autos municipio de Montevideo c/ Ferrocarril Central del Uruguay en L. J. U., t. 12, caso núm. 1986.

nales sobre la propiedad rural, cuya cuantía “no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental”. Pero indudablemente el campo más fértil para esta clase de extralimitaciones está en el derecho departamental privado, por la misma disposición constitucional, de la potestad de crear impuestos sobre los inmuebles rurales.

Para evitar el uso abusivo de la denominación de la contribución de mejoras para encubrir verdaderos impuestos, la única solución es la de definir a esta por vía constitucional, solución preconizada también por JUAN CARLOS PEIRANO y BRAUSE. La ausencia de esa definición constitucional, debe colmarse, de acuerdo con lo establecido por el art. 7º del modelo C. T. A. L. y art. 5º del C. T. U., con la definición dada por vía legal, en nuestro caso por el art. 13.

En la apreciación de los riesgos que pueden significar las extralimitaciones administrativas deben tenerse en cuenta, no solo las dificultades técnicas antes señaladas, sino también la posibilidad de que la obra no produzca ningún beneficio a las propiedades circundantes. Es el caso, al cual ya se hizo mención, que frecuentemente se produce en los viaductos y túneles, que benefician más bien a los puntos distantes, cuya comunicación facilitan, que a los predios con frente a la obra. El mismo caso se produce en las autopistas y así lo ha reconocido la jurisprudencia argentina como lo ponen de manifiesto DE JUANO y BIELSA en el análisis que de ella hacen³⁹.

11. NATURALEZA DEL DERECHO

Es frecuente la tendencia a considerar este tributo como un tributo real, lo que traería como consecuencia que la responsabilidad se desplazaría a los nuevos propietarios⁴⁰.

Como lo dijimos anteriormente (*supra*, III/11.) el principio consiste en que el tributo impone una obligación de carácter personal, sin perjuicio de que existan accesoriamente garantías reales. En la contribución de mejoras es frecuente que las leyes establezcan accesoriamente una garantía real, pero en ausencia de ella rigen los principios generales.

Otro problema de gran interés es el de si el derecho real puede ser establecido por acto legislativo de los gobiernos departamentales, como ocurre en numerosos

³⁹ DE JUANO, ob. cit., t. II, pág. 695; R. BIELSA, *Compendio...* pág. 373.

⁴⁰ C. M. GIULIANI FONROUGE, t. II, pág. 818; R. BIELSA, *Compendio...* Aunque aceptando la posibilidad de que pudiera ser calificada como una obligación *ob rem*.

En nuestra jurisprudencia los pocos casos publicados llegan a la misma solución. Se ha reconocido expresamente el carácter personal de la obligación. Si el derecho real establecido en la ley sobre los inmuebles beneficiados no puede hacerse efectivo porque son inembargables en su calidad de “casa sagrada o religiosa”, el crédito puede hacerse efectivo contra otros bienes. “El derecho real a favor de los acreedores de pavimento, no les priva del derecho de cobrarse sobre otros bienes de los deudores que no soportan aquel gravamen” (sent. Tribunal de Apelación, t. III, 8, VI, 1938 (Confirmatoria), en L. J. U., t. I, núm. 322).

casos. De acuerdo con el modelo C. T. A. L., que recoge la posición continental dominante, se trata de una materia privativa de la ley. Por lo tanto, coincidentemente con PEIRANO y BRAUSE, entendemos que los derechos reales deben ser creados por ley nacional y que los creados por decretos departamentales son inconstitucionales⁴¹.

12. EXONERACIONES

La doctrina es contraria al otorgamiento de exenciones en este tributo. Si la contribución recae sobre el enriquecimiento del propietario por causas ajenas a su esfuerzo, aquella no constituye desde el punto de vista económico una carga, sino simplemente una disminución de ese enriquecimiento. Por otra parte, las exoneraciones tienen como fundamentos más comunes, o la ausencia de capacidad contributiva o la necesidad de disminuir la carga para favorecer a determinadas actividades que se consideran de interés general. En este último caso la exoneración cumple una función equivalente a la subvención, como lo dice expresamente el art. 69 de la Constitución. Ambos fundamentos faltan en la contribución de mejoras.

Por otra parte, la exclusión de algunos bienes significa la agravación de la situación tributaria de los propietarios de los restantes bienes afectados por la obra, lo que es difícil de justificar y puede incluso violar el principio de la igualdad ante la ley. Por lo tanto, no está justificada la aplicación de las exoneraciones tan frecuentes en favor de los bienes pertenecientes al Estado u otros organismos públicos⁴².

En ese sentido pueden citarse como ejemplos la ley núm. 6884 de 26, XII, 1919 y la ley núm. 8158, de 20, XII, 1927 sobre obras de saneamiento en el interior del país en las cuales se estableció expresamente que estas contribuciones gravaban "todas las propiedades nacionales y municipales y aun las que por leyes especiales estuvieran exentas del pago de contribución inmobiliaria, las que se aforarán al solo efecto de aplicársele los impuestos que se crean por esta ley".

⁴¹ PEIRANO y BRAUSE, ob. cit., pág. 109. Véase además M. QUEIROLO VARELA, "Propiedad y pavimento", en *Revista Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 42, pág. 57 y A. R. REAL en nota de jurisprudencia a la sentencia de la S. C. J. núm. 175, de 1965, en la que se sostiene la incompetencia de los gobiernos departamentales para limitar la libertad de contratación y el derecho de propiedad los que por aplicación de "principios fundamentales, de derecho público, demasiado frecuentemente olvidados en la práctica, solo son regulables por la ley nacional" (*Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, t. XVI, núm. 33/34, pág. 636).

⁴² Cfr. CARVALHO PINTO, ob. cit., vol. 12/17, donde cita abundante doctrina y jurisprudencia norteamericana; recordando además la opinión de BILAC PINTO de que *uma das regras fiscais mais absolutas e rigorosas em matéria de contribuição de melhoria é a de que não deve haver isenção de qualquer natureza*, a pesar de lo cual la legislación ordinaria ha limitado la aplicación de la contribución a los inmuebles de propiedad privada ("Contribuição de melhoria", en *Revista de Direito Administrativo*, vol. IX, pág. 414).

La ley núm. 12.276, de 10, XII, 1956, resolvió el punto con carácter más general. Ante la incertidumbre acerca del alcance de las exoneraciones impositivas establecidas por los arts. 5º y 69 de la Constitución, declaró que aquellas “comprendían a todos los tributos, gravámenes o contribuciones que se impongan por el Estado o los municipios, cualquiera que sea el nombre o denominación que se les dé...”, pero declaró al margen de esa interpretación en forma expresa a “las contribuciones de mejoras por pavimento en las ciudades, villas y pueblos en cuanto estas mejoras beneficien directa o inmediatamente a los inmuebles que se gravan”. Independientemente del problema ya analizado de si esta ley es interpretativa o no de la Constitución cabe señalar, desde el punto de vista teórico, que la buena solución solo se acoge para determinadas contribuciones de mejoras —pavimento—, lo que no tiene una clara justificación. La citada ley 15.886 sobre obras en Punta del Este, dejó sin efecto, para esas obras y las que se realicen al amparo del decr.-ley 14.497, las exoneraciones establecidas en favor de toda persona privada o pública, estatales o no estatales.

Sobre el fondo del asunto la doctrina y la jurisprudencia nacionales presentan soluciones discrepantes. G. POSADAS BELGRANO, con abundante acopio de antecedentes legislativos, sostuvo la tesis de que las exoneraciones impositivas constitucionales regían también para las contribuciones de mejoras⁴³. En cambio, GIAMPIETRO —en interpretación que compartimos— sostuvo la tesis diametralmente opuesta. En su concepto “no cabe duda alguna de que dicha voz fue empleada en su sentido científico estricto (específico tributario)” conocido perfectamente por el contribuyente, por lo que la exoneración “alcanza pura y exclusivamente al impuesto como especie singular de tributo”⁴⁴.

La jurisprudencia anterior consideró que las exoneraciones impositivas no alcanzaban a las contribuciones de mejoras, a las que se les reconoció independencia frente al impuesto especialmente en lo que respecta a su fundamento. En un caso dudoso se invocó la teoría del enriquecimiento sin causa “de constante aplicación en el derecho administrativo”, limitando la cuantía reclamada a lo que el juzgado entendió que constituía la real valorización de los inmuebles⁴⁵. Los conflictos más frecuentes se plantearon en materia de pavimentos con respecto a las empresas ferroviarias cuyas concesiones las exoneraban de impuestos y con los templos exonerados por el art. 5º de la Constitución. En esas sentencias, que recogen antecedentes doctrinales y jurisprudenciales argentinos y de conformidad con la incipiente doctrina nacional, se sostuvo que las prestaciones exigidas con ocasión de la realización de obras de pavimentación no constituían impuestos aunque las leyes y decretos departamentales les dieran esa denominación; el error legislativo “debe suplirlo el intérprete...”. Se reforzaba la tesis destacando que incluso el Estado pagaba la contribución por concepto de pavimento. En consecuencia, esas sentencias negaban a las empresas concesionarias que su exoneración

⁴³ G. POSADAS BELGRANO, ob. cit., pág. 351.

⁴⁴ GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, ob. cit., págs. 644 y 651.

⁴⁵ Sent. Juzg. L. N. de Hac., t. II. (Larghero), 22, IV. 1940 en L. J. U., t. I, núm. 261.

impositiva alcanzara a las contribuciones, lo que fue señalado por G. POSADAS BELGRANO como una contradicción en lo que respecta a la interpretación extensiva del vocablo impuesto⁴⁶.

Las mismas soluciones se aplicaron en el caso de los templos. En una sentencia del tribunal de apelaciones de tercer turno de 1938 con abundante acopio de doctrina innovadora y de jurisprudencia extranjera, se sostuvo que la prestación para las obras de pavimento "ni es un impuesto, ni es una tasa con arreglo a los conceptos mencionados". "Si bien nuestras leyes nacionales y municipales, así como las ordenanzas municipales, llaman a las cuentas de pavimentación 'impuesto', esta denominación carece de exactitud técnica, y así como los jueces no están obligados a seguir las erróneas denominaciones que las partes asignan a sus obligaciones, tampoco debe admitir una calificación equivocada de la ley que es importante para modificar su verdadero contenido y su íntima naturaleza jurídica". Por lo tanto, entendió que no era aplicable la exoneración del art. 5^º, recordando que "el Estado mismo paga esas erogaciones por el pavimento de sus bienes que dan frente a calles en que se ha construido el afirmado y no existe razón legal ni de principio que imponga la gratuidad de esas contribuciones de mejoras en beneficio de la citada asociación, que vendría a beneficiarse y a enriquecerse a expensas de los demás contribuyentes de esa obra y de la comunidad"⁴⁷.

Sección 3. *La contribución de seguridad social*

13. NATURALEZA JURÍDICA

La inclusión de las contribuciones de seguridad social como una clase dentro de la tercera especie tributaria que denominamos *contribución especial* (*supra*, VI/1.), no es generalmente admitida. Las soluciones doctrinales y legales presentan una gran variedad e incluso ponen de manifiesto cierta desorientación e imprecisión científica. La explicación la encontramos en la forma precipitada en que se desarrolló la seguridad social en estos últimos decenios, teniendo en cuenta fundamentalmente la necesidad política de establecer medidas de protección a las clases trabajadoras y recurriendo, en consecuencia, a las fórmulas más viables desde el punto de vista económico-financiero y político, sin preocuparse mayormente de los aspectos formales. La realidad social desbordó, pues, los marcos de los respectivos ordenamientos jurídicos y de los esquemas doctrinales existentes.

⁴⁶ Sent. Juzg. L. N. de Hac., 27. IX. 1937 en Jur. Urug., t. VII, pág. 15, núm. 1422 y en *Jurisprudencia*, t. 61, pág. 384, núm. 12652; sent. Tribunal de Apelación, t. II, 30, XII, 1941, en L. J. U., t. VII, núm. 1422 (revocatoria); Sent. Juzg. L. N. de Hac., t. I, 27, XII, 1944 en L. J. U., t. XI, núm. 1862. La escasa doctrina anterior a 1956 había adjudicado también a estas prestaciones la naturaleza de contribuciones de mejora, aunque con distintas consecuencias en materia de exoneraciones. A los citados estudios de POSADAS BELGRANO y BERTHESI, cabe agregar el de R. CARRO, "Naturaleza del saneamiento como gravamen", en *Revista Econ.* núm. 6, 1948, pág. 778 y M. QUEIROLO VARELA, "Propiedad y pavimento", en *Rev. D. J. A.*, t. 42, 1944, pág. 57.

⁴⁷ Sent. Tribunal de Apelación, t. III (Nattino, Armand Urgón, Romero) 9, VI, 1938, en L. J. U., t. I, núm. 322 (confirmatoria).

En su momento tuvo difusión la teoría de la *parafiscalidad* que trató, sin éxito, de dar un fundamento común a la difusa legislación existente a la que nos referimos en *Instituciones*, núm. 24.3. A pesar de ello ejerció influencia en la legislación de algunos países como Brasil, Francia y España.

Un ejemplo elocuente lo ofrece Brasil, cuyo ordenamiento tributario desde el punto de vista constitucional, si bien reconoce las tres especies tributarias, limita la tercera a la contribución de mejoras. Se les planteó, pues, a los juristas brasileños el problema de si las contribuciones de seguridad social, de existencia indudable, debían ser clasificadas dentro de las otras dos especies, impuesto o tasa, o si constituían una categoría independiente, eventualmente recursos parafiscales, problema que no encontró una solución satisfactoria, hasta la sanción de la Constitución de 1988. En el extenso tít. VIII, *Da ordem social*, se establecen *contribuições sociais*, a cargo de empleadores y trabajadores, además de recursos aportados por los Estados, el Distrito Federal y los municipios (art. 195). Por su parte, el art. 149 del tít. VI, referente a *Da tributação e do orçamento*, dispone que *compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais...* Estas normas y sus concordantes, han sido interpretadas en el sentido de que las contribuciones deben ser necesariamente establecidas por ley, al igual que los tributos, y, en consecuencia, que pueden ser consideradas como una cuarta especie de estos⁴⁸.

En otros países la irrupción en gran escala del nuevo instituto encontró concepciones doctrinales estrechas y generalmente arraigadas en la tradición jurídica nacional. Ejemplo típico, Francia, cuya teoría tributaria solo reconocía al impuesto y a la tasa como categorías autónomas (*supra*, III/6.). Como evidentemente la inclusión de estas prestaciones dentro de una de las dos especies preexistentes tropezaba con dificultades insuperables, el legislador, reacio a reconocer las contribuciones como tercera categoría, se eludió el problema recurriendo a la vaga noción de *parafiscalidad*, dentro de la cual, bajo la denominación de *cotisations sociales*, se regulan al margen de la ley, lo que ha dado lugar a significativas críticas de autorizada doctrina⁴⁹.

En caso similar se encuentra España (*supra*, III/6.), que rechaza la existencia de la contribución de seguridad social como especie tributaria, lo que ha planteado problemas relativos a su vinculación con la teoría de la parafiscalidad, con los impuestos, las tasas y con la llamada "exacción parafiscal". La profusa legislación sancionada desde 1958 hasta 1989 y su interferencia con la Constitución de 1978, constituye, a juicio de PÉREZ ROYO, un sistema "especialmente complejo..., bastante complicado, integrado por normas de rango diverso que se superponen entre

⁴⁸ Una consideración detenida de las discrepancias anteriores y de la solución dada por la Constitución de 1988 puede verse en IVES GANDRA MARTINS, *Sistema tributário na Constituição de 1988*, pág. 114. Véase mayor desarrollo y bibliografía en *Instituciones*, núm. 24.3. *in fine*.

⁴⁹ LAJERRIÈRE et WALINE, *Traité élémentaire*, ob. cit., pág. 246; L. TROTABAS, que calificó a la parafiscalidad como *exercice du système fiscal*, en *Finances publiques*, ob. cit., pág. 502; M. DUVERGER, *Finanzas públicas*, ob. cit., págs. 94, 99 y 421; más recientemente: J. C. MARTÍNEZ y P. DE MALTA, *Droit fiscal contemporain*, Paris, Litec, 1986, págs. 75, 87 y 155.

sí, dando origen a frecuentes problemas de jerarquía normativa". No obstante, en la doctrina predomina "en forma absolutamente mayoritaria" la tesis de que las cotizaciones de trabajadores y empresarios son "prestaciones de carácter público y más concretamente de naturaleza substancialmente tributaria"⁵⁰. Consecuencia de esta complejidad es la discrepancia sobre su clasificación. Para este autor, "atendiendo a la estructura del hecho imponible, las cotizaciones son catalogables dentro de la categoría de los impuestos"; en cambio, FERREIRO LAPATZA se inclina por "su asimilación a las tasas" considerando que el hecho imponible es la prestación de un servicio (el servicio de seguridad) dirigido directa e inmediatamente a favorecer al afiliado individualmente, considerado como individuo aislado"⁵¹.

A conclusiones análogas llega la nueva Clasificación del Programa Conjunto de Tributación (Clasit, *supra*, II/6.E), que si bien sigue la clasificación tripartita, recogiendo las definiciones del modelo C. T. A. L., excluye de la misma, tal vez por influencia del derecho brasileño, a las contribuciones de seguridad social. Estas aparecen incluidas dentro de un segundo grupo de ingresos que denomina *paratributarios* conjuntamente con los recargos y retenciones cambiarios, los monopolios fiscales y los empréstitos forzosos. Niega así carácter tributario a todas las contribuciones de seguridad social, incluso las estatales, pues por ingresos tributarios entiende "los derivados de las prestaciones en dinero exigidos por el Estado, que, por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero que tienen los mismos efectos económicos que estos"⁵².

14. SISTEMAS

Como se adelantó en *supra*, VI/1., la organización de los servicios de seguridad social admite diversas soluciones que dependen de criterios políticos. Desde el punto de vista teórico estas pueden estructurarse mediante técnicas de derecho privado o público y dentro de este cabe la posibilidad, registrada en los derechos positivos de muchos países —entre ellos el nuestro—, de que el Estado tome directamente a su cargo las funciones respectivas, que integre organismos mixtos conjuntamente con los grupos interesados, o que se limite a organizar y fiscalizar las instituciones. Esta es la situación prevista en el art. 1º del modelo C. T. A. L. y del C. T. U. para las *personas de derecho público no estatales*, creadas, organizadas y controladas por el Estado, que actúan con personería jurídica independiente y patrimonio propio, es decir, fuera de la estructura estatal.

Es obvio que estas distintas formas de organización de la seguridad social repercuten en la naturaleza jurídica de las prestaciones de los particulares intere-

⁵⁰ FERNANDO PÉREZ ROYO, "Ingresos tributarios de la seguridad social", en *Curso de derecho tributario*, de J. J. FERREIRO LAPATZA, ob. cit., t. II, 2ª ed., 1993, pág. 753.

⁵¹ J. J. FERREIRO LAPATZA, ob. cit., t. I, pág. 306.

⁵² Programa Conjunto de Tributación, "Clasificación Latinoamericana Común de los ingresos tributarios y paratributarios (CLASIT)" O. E. A./B. I. D., U. P./C. 15/23, 25, VI, 1970, pág. 27. La negación del carácter tributario está incluso en oposición a la doctrina brasileña. Véase *supra*, nota núm. 41.

sados en el funcionamiento del servicio, ya que los problemas relativos a la fuente de la obligación, el tipo de ingreso y en general todo el régimen jurídico aplicable varían según los casos. En este sentido, y desde un punto de vista muy general, las fórmulas básicas son el sistema de reparto, en el que predomina el principio de la solidaridad y el del ahorro capitalizado, fundamentado en el esfuerzo individual del afiliado.

Dentro de los precedentes lineamientos las soluciones concretas varían. Así, por ejemplo, puede utilizarse el mecanismo de los seguros, con participación más o menos importante de la voluntad de los obligados, o el tributo, y dentro de este, el impuesto, gravando a la sociedad en general y afectando su producto al organismo interesado (caso de las pensiones a la vejez y la invalidez), o dando al organismo de previsión la titularidad del crédito, es decir, reconociéndole el carácter de sujeto activo de la relación jurídica (caso de los impuestos establecidos en favor de personas públicas no estatales). También cabe la posibilidad de que el Estado con sus recursos generales, subvencione al organismo⁵³. Por último, tendríamos el medio típico y más generalizado, consistente en las contribuciones obligatorias, tributarias o no tributarias, a cargo de los grupos beneficiados por el funcionamiento del servicio, eventualmente complementadas por aportes voluntarios.

Es pues un esfuerzo vano buscar una calificación jurídica única para todos los recursos de los organismos de seguridad social. Las características de las prestaciones resultarán del sistema adoptado por el legislador; es pues, en definitiva, un problema de derecho positivo que será resuelto en cada tiempo y lugar determinados, de acuerdo con los ideales de justicia y las características económicas y sociales imperantes.

El derecho uruguayo ofrece experiencias muy ilustrativas en estos aspectos⁵⁴ que influyeron en la reforma constitucional del art. 67, antes mencionada (*supra*, VI/3.A.), y en la reforma del sistema en 1995, que se trata en *infra*, VI/18.

15. CONSIDERACIONES DOCTRINALES

Estas diferentes regulaciones legales son ejemplos elocuentes de las transformaciones que el derecho financiero ha experimentado en el siglo XX, como consecuencia de las nuevas exigencias sociales⁵⁵. Hace ya varias décadas LUIS

⁵³ La financiación de la seguridad social por el impuesto con afectación especial es una solución preconizada en la doctrina y recogida por el derecho comparado, incluso en nuestro derecho desde las primeras leyes de 1904. Véase al respecto RAMÓN VALDÉS COSTA, *La seguridad social...* ob. cit., pág. 90; y *supra*, V/2., apart. 4º y nota núm. 5 en los que citan diversos ejemplos.

⁵⁴ Como antecedentes dignos de recordarse sobre la diversidad de fórmulas y las características internacionales contemporáneas, Véase R. IBARRA SAN MARTÍN, "Principios generales de la seguridad social", *Cuadernos*, núm. 30, Instituto Hacienda Pública, Montevideo, 1962. También el informe de la Comisión de Inversión y Desarrollo Económico (C. I. D. E.) de 1963, con la participación de ENRIQUE IGLESIAS, invocado en el mensaje del poder ejecutivo al poder legislativo en ocasión de la reforma uruguayo de 1995.

⁵⁵ Otro ejemplo es el de los seguros obligatorios en materia de accidentes de trabajo y de transporte, analizados en *supra*, IV/8.

RECASÉNS SICHES decía que paralelamente a las modificaciones operadas en las ramas jurídicas clásicas, se ha registrado la aparición de nuevas ramas jurídicas, como el derecho financiero, que "han reorganizado substancialmente la convivencia y la cooperación y centran en torno de sí un gran número de las controversias jurídicas que se suscitan en la vida práctica de hoy en día", cuyo denominador común está dado por el espíritu de justicia social que se concreta en el enunciado de "bienestar para todos"⁵⁶.

Frente a la heterogeneidad del derecho comparado y la diversidad de posiciones doctrinales, aparece como una solución preferible la de considerar las contribuciones de seguridad social como una prestación obligatoria, sujeta al principio de legalidad, a cargo de los integrantes del grupo beneficiado, cuyo destino exclusivo es la financiación del servicio.

Por las razones anteriormente expuestas entendemos, en contra de la doctrina española, que estas contribuciones tienen características particulares que las diferencian de los impuestos y las tasas y también, con mayor razón aún, de los ingresos que algunas legislaciones, como la francesa, incluyen dentro del concepto de *parafiscalidad*, tan impreciso y contrario al principio de legalidad.

Por sus elementos constitutivos, beneficio y destino, deben ser consideradas como una clase, dentro de la especie contribuciones especiales, sin perjuicio de reconocer que estos elementos aparecen desdibujados en las contribuciones patronales, por lo que estas podrían ser consideradas como impuestos especiales.

Cabe también la posibilidad de que se las considerara como una cuarta especie tributaria, como ocurre en el derecho brasileño, solución que a nuestro juicio no tiene un justificativo aceptable.

Las prestaciones destinadas a los organismos estatales de seguridad social efectuadas por los componentes de los grupos beneficiados con su funcionamiento, presentan, indiscutiblemente, las notas características de la especie tributaria que llamamos *contribuciones especiales*; las efectuadas a organismos no estatales, no son tributos, diferenciándose netamente por la circunstancia de que estos constituyen ingresos que pertenecen exclusivamente al Estado. Pero esta diferencia no interfiere con las reglas generales aplicables a los tributos, especialmente el principio de legalidad.

16. DEFINICIÓN

A) Modelo C. T. A. L.

En concordancia con las consideraciones precedentes, el modelo C. T. A. L. define la contribución de seguridad social como una subespecie o clase de la con-

⁵⁶ LUIS RECASÉNS SICHES, *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, México, F. C. H., 1956, págs. 12 a 15; Prefacio del libro de E. FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (1946). Coincidentemente GUILLERMO AHUMADA, subrayaba que "lo fiscal no es solamente el problema de los impuestos" sino que también es "instrumento de política económica y social..." (*Las finanzas del siglo XX*, Buenos Aires, Eudeba, 1964, págs. 17 y 24). Cfr. L. CORTÍAS PELÁEZ, *Finanzas públicas y administración contemporánea*, México, U. N. A. M., 1988, págs. 27, 79 y 83; C. LÓPEZ DE LA ROCHE, *Crisis fiscal e industrialización*, Valencia (Venezuela), 1988, págs. 72 y ss.

tribución especial, y por lo tanto reuniendo todos los caracteres de esta y del tributo como género. El inciso final del art. 17 dice que es "la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión".

Comentando esta disposición, en la exposición de motivos se expresa que "las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la comisión, desde el punto de vista conceptual, deben incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos". El modelo, pues, toma decididamente posición en los grandes problemas jurídicos que plantean las prestaciones destinadas a la seguridad social.

Al reconocerle carácter tributario implícitamente está resolviendo la cuestión del sujeto activo, pues la obligación tributaria, según el art. 18, se configura en favor del "Estado u otros entes públicos". La expresión entes públicos no debe entenderse como comprensiva de entes de derecho público o de interés público, sino de entes que integran la estructura estatal. Esta interpretación armoniza con la solución dada al problema de las prestaciones pecuniarias de origen legal en favor de organismos no estatales por el art. 1º, inc. 2º, que dice que las disposiciones del Código "también son aplicables a las obligaciones legales establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales".

Al incluir en el concepto, las prestaciones a cargo de los patronos, resuelve también otra cuestión que, al igual que la anterior, ha suscitado discrepancias doctrinales, que pueden resumirse en el dilema de si son contribuciones o impuestos. La opción por el impuesto debe descartarse por no presentar la característica esencial de la independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad del Estado (*supra*, IV/4.). En la contribución, además de la vinculación entre ambas prestaciones, se da el elemento beneficio. Como lo ha señalado prestigiosa doctrina (*supra*, VI/2., notas 7 y 8), este no tiene por qué limitarse al enriquecimiento, y puede configurarse con la cobertura de un riesgo o el ahorro de un gasto, circunstancias que se dan en las contribuciones a cargo de los patronos, aunque no puedan evaluarse; la existencia y buen funcionamiento de un servicio de seguridad social repercute en medida variable, pero cierta, en la buena marcha de la empresa; si el trabajador no gozara de un retiro adecuado y de otros beneficios sociales, su salario debería ser mayor. Algo similar ocurre con las contribuciones de los trabajadores, que, si bien normalmente originan beneficios directos, valuables en dinero, pueden ser inferiores a los aportes, y aun faltar en los casos en que no llegue a configurarse la causal jubilatoria o el trabajador fallezca sin familiares con derecho a pensión.

B) Código Tributario uruguayo

Como ya se dijo (*supra*, VI/3.C.) el inc. 3º del art. 13, recoge íntegramente el concepto del modelo —con antecedentes en el anteproyecto uruguayo de 1958—

con algunas modificaciones de redacción que no lo alteran. Sustituye la expresión prestaciones por aportes; especifica que el organismo que presta el servicio debe ser estatal, aspecto implícito en la definición del modelo, como se anotó en el numeral precedente y prescinde de reiterar el elemento beneficio, ya especificado en la definición de carácter general que el inc. 1º hace de la contribución.

El art. 1º, al igual que el modelo, dispone que las disposiciones del Código, “también se aplicarán, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas en favor de personas de derecho público no estatales”. A partir de la ley 15.800 quedaron comprendidos en esta disposición los organismos de previsión para los profesionales universitarios, para los escribanos y los funcionarios bancarios. Los demás organismos de previsión, de naturaleza jurídica incierta hasta entonces, quedaron incorporados al Banco de Previsión Social, organizado por la Constitución, como ente autónomo estatal, “con el cometido de coordinar los servicios estatales de previsión social y organizar la seguridad social” (art. 195).

Con estas disposiciones el Código de 1974, complementadas por sus concordantes contenidas en el acto institucional núm. 9 de 1979, en la ley 15.800 de 1986 y la ampliación del art. 67 de la Constitución (*supra*, VI/3.A.), se puso término a la situación verdaderamente confusa y criticable de la legislación, la doctrina y la jurisprudencia anterior en lo que respecta a la naturaleza de estas contribuciones⁵⁷.

17. DISTINCIÓN ENTRE CONTRIBUCIONES TRIBUTARIAS Y NO TRIBUTARIAS (O PARATRIBUTARIAS)

El mecanismo más utilizado en el derecho comparado para financiar la seguridad social es el de las prestaciones pecuniarias creadas coactivamente por el Estado, con destinación exclusiva para financiar los servicios y a cargo de las personas que integran los grupos beneficiados por estos. En la práctica han recibido diversos nombres: aportes, montepíos, cotizaciones, exacciones parafiscales, etc., además del de contribuciones, que es nuestra denominación legal.

Dentro de este tipo de prestaciones una importante distinción jurídica se impone entre las prestaciones efectuadas a los organismos estatales, por una parte,

⁵⁷ Las mayores discrepancias se produjeron con los aportes patronales y las contribuciones en favor de los numerosos organismos no estatales, especialmente con los aportes destinados a las asignaciones familiares. En la doctrina: E. AZZINI (“Naturaleza financiera del aporte patronal para asignaciones familiares”, en *Rev. Econ.* núm. 29) y F. DE FERRARI, *Los principios de la seguridad social*, Montevideo 1055, pág. 132 y diversas sentencias, incluso de la S. C. J., sostuvieron la calificación de impuestos; R. CAGGIANI, profesor de derecho laboral, apoyándose en DURAND, entendía que eran un complemento del salario o salario socializado (*Las asignaciones familiares*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1969, pág. 224; H. DE MARCO al tratar las contribuciones en general, les asignaba, aparentemente, una naturaleza diferente a los impuestos (“Parafiscalidad social y profesional en la República Oriental del Uruguay”, en *Cuadernos*, núm. 4 del Instituto de Hacienda Pública, 1954, pág. 14).

y a los organismos no estatales, por otra. Las primeras tienen todas las características de los tributos, mientras que las segundas presentan características jurídicas particulares que impide darles la misma calificación. Son indudablemente prestaciones pecuniarias que el Estado exige por ley, en virtud de su poder de imperio y que nacen en cuanto se realiza el hecho previsto en la ley como presupuesto de la obligación. En tales aspectos ofrecen las mismas características que los tributos (*supra*, VI/3.). Pero por la circunstancia de que sean prestaciones en favor de entidades que no integran la estructura estatal, debe dárseles una denominación distinta de la de *tributos*. Esta denominación debe reservarse para los ingresos públicos, los que están sometidos a un régimen jurídico propio, relativo a su creación, administración, empleo, privilegios, exoneraciones, contencioso, etc., precisamente por ser recursos del Estado. *Este régimen en principio no es aplicable a las obligaciones en favor de otros entes jurídicos*, aunque sean prestaciones pecuniarias creadas también por ley. Nada obsta, sin embargo, a que el legislador extienda total o parcialmente aquel régimen a estas otras obligaciones, pero ello requiere texto expreso, y que esa extensión sea constitucionalmente posible.

18. RÉGIMEN DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO URUGUAYO

Como se vio en *supra*, VI/3.A., la Constitución prevé un régimen de gran amplitud en materia de previsión y seguridad social, financiado con contribuciones de patronos y trabajadores y la asistencia financiera del Estado.

Estas prestaciones fueron reguladas por una abundante y confusa legislación ordinaria, que adoptó el sistema conocido como de "reparto". El acto institucional núm. 9 de 1979 unificó esta legislación en lo que llamó "sistema de seguridad social", manteniendo las características del citado texto constitucional y la financiación tripartita; enunciando concretamente sus principios —entre ellos el de la solidaridad, característico del sistema de reparto— y centralizando la administración en el poder ejecutivo, inclusive el de los servicios no estatales. El sistema fue objeto de diversas modificaciones, especialmente por la ley 15.800 de 1986⁵⁸.

En 1995 la ley de seguridad social, núm. 16.713, de 3 de setiembre, introduce reformas substanciales sobre la base de las tradicionales contribuciones, típicas del sistema de reparto, más aportes capitalizables obligatorios y voluntarios.

En esta reforma se tuvieron en cuenta el informe especial de la O. I. T. de 1994 y el estudio de la Cepal de 1992, *Equidad y transformación productiva: Un enfoque integrado*.

En el primero se recomienda un régimen a tres niveles: un nivel básico financiado con recursos públicos con destino a pensiones por vejez e invalidez; un nivel

⁵⁸ Sobre la legislación anterior y posterior relativa a las disposiciones constitucionales citadas, véase la completa enunciación que hace A. PÉREZ PÉREZ, en *Constitución de 1967*, 2ª ed., FCU, 1994, pág. 54; C. T. U., comentado y anotado, *ob. cit.*, pág. 119.

intermedio, cuyos recursos provienen de las aportaciones de los afiliados y un tercer nivel, caracterizado como régimen de promoción supervisada. En términos generales recomienda la reducción progresiva del “papel del Estado como proveedor directo, alentando a la vez a los trabajadores y a sus empleadores para que vayan completando las aportaciones del Estado mediante sus propias disposiciones individuales o colectiva al respecto”.

En el estudio de la Cepal se propone un sistema mixto. “Por un lado, un sistema universal de prestaciones básicas, financiado con recursos generales y basado en la solidaridad social; y, por otro, un sistema de prestaciones públicas y/o privadas con una equivalencia completa entre lo que se paga y lo que se recibe, basado en la previsión privada”.

El sistema aprobado está definido por la ley como un “régimen mixto... que recibe contribuciones y otorga las prestaciones en forma combinada, una parte por el régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional y otra parte por el régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio”. La ley prevé diversas posibilidades de opción por el interesado, incluso sobre la elección de entidades administradoras privadas en el caso ahorros obligatorios.

El complejo sistema, establecido en 192 artículos, puede sintetizarse en cuanto a sus ingresos, en los siguientes puntos.

El régimen por solidaridad intergeneracional, que equivale al de reparto, se nutre con aportes patronales y personales, liquidables hasta determinado límite de las remuneraciones, que tienen la naturaleza de las anteriores contribuciones (art. 14). Una innovación, objetable desde el punto de vista de su constitucionalidad, es la “contribución especial por servicios bonificados” (art. 38), a cargo de los empleadores, cuya cuantía “será determinada por el poder ejecutivo” con algunas limitaciones y condiciones.

Los recursos del régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio están constituidos por los aportes personales de los trabajadores dependientes y no dependientes, liquidables a partir de cierto nivel de las remuneraciones, también con un tope, y la contribución especial antes mencionada, a los que la ley expresamente les asigna la naturaleza de “contribuciones especiales de seguridad social”, sujetas al régimen de los demás tributos que recauda el Banco de Previsión Social. Además son recursos los “depósitos convenidos” (organizados por el art. 49), las sanciones pecuniarias y la rentabilidad del fondo, los que obviamente no integran el concepto de contribuciones en el sentido que estas tienen en el derecho tributario.

Otro ingreso de naturaleza no tributaria es el “depósito voluntario” (art. 48) que puede realizar el afiliado en la entidad administradora para “incrementar el ahorro acumulado en su cuenta personal”. Este depósito, dado su carácter voluntario y la finalidad puramente privada que persigue, plantea problemas en lo que concierne a su disponibilidad futura, especialmente en caso de existir herederos sin derecho a pensión.

Otra situación que plantea problemas es el silencio sobre los posibles conflictos que puedan suscitarse entre las "entidades administradoras" privadas y los afiliados.

19. RÉGIMEN DE LOS ORGANISMOS ESTATALES

Con anterioridad al acto institucional núm. 9, sancionado por el gobierno *de facto*, existía un amplio campo de la previsión social a cargo de organismos no estatales con diversos regímenes. Algunos administraban determinados riesgos (enfermedad, desocupación), otros las asignaciones familiares y los más importantes, las tres cajas de jubilaciones y pensiones para los sectores de profesionales universitarios y los trabajadores bancarios. Estas últimas mantuvieron su personalidad y las primeras pasaron a la órbita del poder ejecutivo. Reinstitutionalizado el país la ley 15.800, de 1986, restableció el Banco de Previsión Social como ente autónomo, que absorbió los servicios mencionados en primer término y reconoció la autonomía de las tres cajas.

Los ingresos de estas se rigen por el art. 1º del C. T. U. relativo a las personas de derecho público no estatales. Las prestaciones de los afiliados no están consideradas como tributos —denominación reservada a las prestaciones en favor de los entes estatales— y se las denomina "prestaciones legales de carácter pecuniario". Atendiendo a la similitud de estas prestaciones con los tributos, el Código dispone que le serán aplicables las normas en él contenidas "salvo disposición expresa en contrario". En tal caso se encuentran las impugnaciones de los actos dictados por sus autoridades jerárquicas las que "continuarán rigiéndose por las disposiciones vigentes en la materia" (C. T. U., art 78). Para la vigencia o derogación tácita de otras normas anteriores aplicables a estos organismos véase *infra*, VII/9.E.4.

20. NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES A CARGO DE LOS PATRONOS

A) *Análisis de las discrepancias*

Existen objeciones en cuanto a considerar los aportes patronales como una contribución especial.

Debe reconocerse que los fundamentos y características de la contribución especial se dan con más claridad en las prestaciones de los trabajadores y así lo ha reconocido la doctrina. Por tal motivo se ha sostenido que las prestaciones patronales son en realidad impuestos⁵⁹.

⁵⁹ Es la solución que prevalece nítidamente entre quienes no aceptan la contribución especial, o la contribución de seguridad social como categoría autónoma (véase *supra*, VII/13.). También en nuestro medio fue la posición de DE FERRARI, *Los principios de la seguridad social*, Montevideo, 1955, pág. 132; E. AZZINI, "Naturaleza financiera del aporte patronal para Asignaciones familiares", en *Revista de Economía*, núm. 29 (reproducido en *Cuadernos*, núm. 1, Instituto de Hacienda Pública,

Se ha sostenido también en la doctrina de derecho laboral que esta obligación patronal, diferente del impuesto, sería a su vez diferente de la contribución especial y tendría la naturaleza jurídica de un complemento del salario o salario socializado⁶⁰.

Desde el punto de vista económico la tendencia a considerarla como impuesto se basa en que constituye un factor de costo, con los consiguientes efectos sobre el precio de venta, perjudicando en general a los productores que utilizan mano de obra en mayor proporción y especialmente a los exportadores restándoles competitividad en el mercado internacional.

Entendemos que en la teoría del derecho tributario —que es la que debe prevalecer en la dilucidación del problema de la naturaleza jurídica de los tributos y prestaciones similares— debe sostenerse la inclusión de estas obligaciones dentro de la categoría de *contribuciones*, ya que presentan aunque con variantes, las características esenciales de estas. En cuanto a la estructuración de una nueva categoría jurídica extratributaria para las prestaciones a cargo de los patronos, no está justificada, pues estos aportes son indudablemente tributos; el problema consiste en determinar si son impuestos o contribuciones (cfr. GIULIANI). A nuestro juicio ofrecen todos los elementos para incluirlos en esta última especie⁶¹, solu-

1953). En cambio, DE MARCO trata conjuntamente las contribuciones patronales y obreras, asignándoles aparentemente una naturaleza diferente a las de los impuestos (*Parafiscalidad social y profesional en la República Oriental del Uruguay*, Montevideo, Inst. Fin., Cuadernos, núm. 4, 1954, pág. 14).

Fue también la opinión que prevaleció en el Congreso del Inst. I. F. P. de Mónaco, en 1950, en el que se trató el tema "Aspectos financieros de los seguros sociales". En el Congreso de Turín de 1968 se enfocaron únicamente los aspectos económicos y sociales.

En las clasificaciones de los organismos internacionales, el F. M. I. las considera impuestos a diferencia de la O. C. D. E. que el asigna una naturaleza especial (véase *supra*, I/8.5.).

⁶⁰ R. N. CAGGIANI, ob. cit., págs. 226 y 251.

⁶¹ Nuestro derecho positivo fue claro en el mismo sentido antes de la sanción del C. T. U.. La única disposición constitucional al respecto fue el art. 190 de la Constitución de 1952 que se refirió a los "organismos... que administran fondos de previsión, seguros y compensaciones formadas principalmente con contribuciones de patronos y obreros..." GROSS ESPIELL destaca que esa calificación repercute en la organización administrativa del organismo por lo que ella adquiere una gran trascendencia. La norma "requiere que las contribuciones patronales y obreras formen la parte principal del fondo. Esto puede traer serias dificultades de aplicación", pues algunos organismos "podrían estar alternativamente dentro o fuera del régimen, según que los contribuyentes formen o no, frente a los impuestos, la parte principal del fondo" ("El artículo 190 de la Constitución", en *L. J. U.*, t. 29, II, pág. 53).

El art. 67 de la Constitución en su redacción actual le reconoce también esa naturaleza.

La legislación ordinaria es totalmente coincidente; por ejemplo, la ley 12.802, art. 134, sobre exoneraciones, y leyes 13.349, y 12.804, art. 347. Véase además CAGGIANI, ob. cit., págs. 242 y ss., especialmente los antecedentes relativos a la no exigencia de las mayorías especiales para la sanción de impuestos (pág. 243) y el examen exhaustivo de la historia de la sanción de la ley de asignaciones familiares para el trabajador rural, en la cual quedó perfectamente aclarado que entre los tres sistemas posibles de financiación —préstamo, impuestos y contribución patronal—, se optó por esta, dejándose constancia de que era el sistema seguido también por las leyes de 1943 y 1950, sobre asignaciones familiares (págs. 244 y ss.).

ción que, por otra parte, no contraría en absoluto las preocupaciones de la doctrina del derecho laboral de someter estas contribuciones a un régimen adecuado a los fines perseguidos por esta rama.

Si se analiza el problema examinando los fundamentos de la contribución, debe aceptarse que el patrono recibe beneficios de la buena organización de la seguridad social y por tal motivo está justificado el establecimiento de una contribución a su cargo, exclusivamente destinada al servicio. El bienestar de los trabajadores al asegurar la paz social y las buenas relaciones entre el capital y el trabajo, permite un funcionamiento normal de la economía y, por lo tanto, del éxito de las empresas. Por otra parte, al proporcionarle a los trabajadores soluciones adecuadas en materia de seguridad social, se disminuyen sus gastos individuales en materia de asistencia médica y de previsión de riesgos de invalidez y vejez. Si la seguridad social no existiera es indudable que los salarios deberían aumentar; o sea, que el patrono —desde el punto de vista económico— sustituye el aumento de salario a su trabajador por una prestación obligatoria al organismo de seguridad social. En ese sentido puede aceptarse la doctrina de derecho laboral de la asimilación de la cotización patronal al salario. Pero destacamos que esta es una apreciación basada en fundamentos económicos, que podrán ser válidos desde el punto de vista del derecho laboral, pero no del derecho tributario.

A la misma conclusión debe llegarse en cuanto a los aspectos puramente económicos relativos a la incidencia en los costos de producción y sus efectos comerciales. No hay duda de que las contribuciones son una carga, es decir, producen los mismos efectos que los demás factores de costo, por ejemplo, los precios que se pagan por los insumos, o la retribución por salarios, pero esa igualdad de efectos no justifica el cambio de categorización jurídica, en este caso impuesto en vez de contribución.

B) *Análisis desde el punto de vista jurídico-tributario*

En primer término cabe afirmar que estas contribuciones están comprendidas en el concepto genérico de tributos. Las dudas podrán plantearse en cuanto a qué especie pertenecen.

En este último aspecto debe también afirmarse que no son impuestos; podrán ser una contribución especial, en el sentido que les adjudica el modelo C. T. A. L. y el C. T. U., o una cuarta especie como las contribuciones sociales brasileñas, las exacciones parafiscales españolas, las cotizaciones de seguridad social francesas, pero nunca un impuesto, de acuerdo con la doctrina netamente dominante en América Latina (véase *supra*, VI/4.).

Esta categórica afirmación la fundamentamos con base en las innegables diferencias que presentan los dos elementos utilizados para caracterizar las especies tributarias: presupuesto de hecho y destino.

El presupuesto de hecho en estas contribuciones está constituido por la existencia de una actividad del Estado que concierne al patrono. La obligación está prevista en la norma para el caso de que exista un servicio al que esté integrado

el patrono. Si esta actividad no existe no hay obligación. No se registra, pues, la *independencia de las prestaciones, elemento esencial del impuesto, como se establece en el art. 15 del modelo C. T. A. L. y art. 12 del C. T. U.*, al definir el impuesto diciendo que el “presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. La obligación del patrono, a diferencia de los impuestos que lo gravan (impuesto a la renta o al patrimonio) solo existe, si correlativamente existe determinada actividad estatal y no por la mera existencia de una capacidad contributiva.

El destino es también otro elemento decisivo para negar la naturaleza impositiva de los aportes patronales. En los impuestos el destino es general e indeterminado. El Estado los exige, como en todo tributo, para “el cumplimiento de sus fines”, sin vincularlo a ningún fin específico, a diferencia de lo que sucede en las tasas y las contribuciones. En las contribuciones de seguridad social este requisito es más fuerte aún en aquellos derechos —entre ellos el uruguayo— en que el destino exclusivo está consagrado expresamente en las constituciones (véase *supra*, VI/3.A.).

Estas conclusiones jurídico-tributarias, no impiden que por razones de orden laboral, económico o comercial, la legislación establezca modalidades especiales dentro del marco constitucional, por ejemplo, el respeto del destino exclusivo.

Entre estas modalidades presenta particular interés el otorgamiento de exoneraciones, las que, en principio, solo se justifican en los casos que existan razones de interés general. Al respecto debe destacarse la inaplicabilidad de las normas, constitucionales o legales, que establezcan exclusiones o exoneraciones de impuestos.

CAPÍTULO VII

LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. CONCEPTO

A) *Diversidad de tipos*

Partiendo del concepto del derecho tributario expuesto en el cap. I de *Instituciones* como *conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago* —concepto que lleva en sí la consecuencia de que comprende relaciones jurídicas pertenecientes a distintas ramas del derecho—, debe reconocerse que las normas respectivas están sometidas a los principios y conceptos propios de cada una de esas ramas.

Por lo tanto, deben distinguirse las normas constitucionales, como base de todo el ordenamiento jurídico, y las pertenecientes a las ramas que regulan la tributación. En primer término, el derecho tributario material, al que atribuimos autonomía conceptual, y luego las normas integrantes de ramas reconocidas también como autónomas por tener principios e institutos propios, dentro de la unidad del derecho. Entre ellas, el derecho internacional, el administrativo, el privado, con sus tradicionales divisiones, el procesal y el penal.

Además de esa distinción en sentido horizontal, se debe hacer otra en sentido vertical para determinar su rango jurídico, que depende de las respectivas fuentes. En este sentido, siguiendo el concepto kelseniano del *proceso formativo del derecho*, expuesto en el cap. III de *Instituciones* (núm. 20), el orden jerárquico se encabeza con las normas constitucionales, seguidas de las internacionales, las leyes materiales, los reglamentos, en sentido amplio —comprendivo de las llamadas en el derecho uruguayo, disposiciones generales— y los actos administrativos subjetivos, comúnmente denominados resoluciones.

La importancia de la primera distinción se manifiesta en la aplicación de diferentes criterios para resolver importantes problemas como el uso de la analogía, la irretroactividad, la interpretación, la culpabilidad, las sanciones. Dentro de este campo la doctrina y la legislación suelen reconocer soluciones diversas.

En lo que respecta al orden jerárquico el principio indiscutible es el de que toda norma está condicionada por las de mayor jerarquía y es a su vez condicionante de las inferiores.

Como el objeto primordial de esta obra es el derecho tributario material, en este capítulo se analizan preferentemente las normas de esta rama, sin perjuicio de las referencias a las excepciones relativas a otras ramas en cuestiones vinculadas a la tributación.

B) *Juridicidad de la norma tributaria*

La doctrina contemporánea sostiene firmemente que la relación tributaria es un relación jurídica y no una relación de poder¹, como lo sostuvieron la doctrina administrativista alemana e italiana hasta las primeras décadas del siglo XX. El derecho crediticio del Estado y la correlativa obligación del contribuyente tienen como única fuente la norma legal que, dentro del marco constitucional, establece la existencia y cuantía de la prestación. Ambas partes de esa relación, el sujeto activo por medio del órgano administrativo, determinado expresa o implícitamente, en la norma, y el sujeto pasivo, están sometidos por igual a la ley. El poder étático se agotó con la aprobación de esta por el parlamento en ejercicio de su potestad discrecional, dentro de los límites constitucionales.

La administración solo tiene facultades regladas para aplicar correctamente la ley, emitiendo reglamentos o resoluciones individuales. Las discrepancias que puedan existir entre ambas partes deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales independientes. Estas soluciones no son más que la aplicación de los principios de legalidad y tutela jurisdiccional, que tienen como corolario la igualdad de los sujetos de la relación jurídica tributaria.

Tal vez la más clara y convincente expresión de esta posición sea la de ACHILLE DONATO GIANNINI, en su artículo *Circa la pretesa "non giuridicità" della norma tributaria*, coincidente con la de VANONI, citada en nota 1 y con las de HENSEL, NAWISKY y CARNELUTTI², decía, ya en la década del 30, refutando la insistencia de algunos doctrinantes, que parecía increíble que pudiera discutirse la cuestión.

¹ Esta posición está desarrollada en *Instituciones* núms. 7, 8, y cap. VI. sec. IV, sobre "La igualdad de las partes", tema tratado más extensamente en la conferencia sobre "Igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria", en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 110, 1992, pág. 367; en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 73, Madrid, Civitas, 1992; *Riv. Dir. Prat. Trib.* Génova, núm. 6, LXII, 1991. A la bibliografía allí citada puede agregarse E. VANONI, "Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie", en *Opere giuridiche*, t. I, págs. 86 y ss., en el que destaca el error de la doctrina tradicional partidaria de la relación de poder, de no distinguir la doble condición del Estado en materia tributaria como autor de la orden (contenida en la ley) y como titular del interés pecuniario, dualidad en la que está la *chiave per afferrare la natura dello Stato di diritto* (pág. 98).

En el campo del derecho administrativo, véase MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. I, 3ª ed., Giuffrè, 1993, págs. 695, 771 a 784; E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de derecho administrativo*, cap. V, 5ª ed., "Las relaciones entre la ley y el reglamento", Madrid, Civitas, 1990, pág. 255.

² ACHILLE DONATO GIANNINI, "Circa la pretesa "non giuridicità" della norma tributaria", en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, I, 1939, pág. 50; FRANCESCO CARNELUTTI, *Sistema del diritto processuale civile*, vol. I, Padova, Cedam, 1936, pág. 32.

La raíz del equívoco —decía— estriba: “en la confusión entre el Estado legislador, que impone el tributo, y el Estado administrador que lo determina y recauda, en los casos, en la medida y del modo establecido en la ley...”.

Cita al respecto la opinión de CARNELUTTI acerca de la voz Estado, la que como tantas otras, “tiene dos significados diversos, entre los cuales quien no distinga cada uno de ellos, está en continuo peligro de equívoco: Una es el Estado como ‘expresión subjetiva del derecho’ (objetivo), otra el Estado como ‘sujeto de una relación jurídica’: en el primer sentido, el Estado es ‘soberano’, en el segundo, es súbdito, esto es, vinculado al derecho; en el primer sentido, el Estado es *super partes* (componedor del conflicto), en el segundo, es *inter partes* (una de las partes cuyo conflicto de intereses es solucionado por el derecho)”.

Continúa GIANNINI diciendo que es cierto el concepto de que el Estado es soberano cuando impone el tributo, pero ese concepto “se refiere al momento de la emanación de la ley tributaria que no puede extenderse al momento subsiguiente en el que, verificado el presupuesto taxativamente establecido en la ley, surge la obligación del ciudadano de pagar una determinada suma al erario. En esta segunda fase, el Estado no actúa en función de su poder soberano. Soberanamente determina qué personas y en qué casos deben pagar una suma de dinero a título de impuestos, pero como ente administrador, ente administrativo que realiza su derecho al tributo de conformidad con la ley, al cual está vinculado, con sus precisas disposiciones relativas al hecho constitutivo al monto y a todas las otras modalidades del presupuesto, el Estado está en el mismo plano que el contribuyente”.

Más adelante expresa: “la característica esencial del Estado de derecho... es la de que las relaciones entre el Estado y los ciudadanos en el campo administrativo, son regulados por normas imperativas, sin las cuales no surgen derechos subjetivos a favor de los particulares ni de la administración pública”.

Termina diciendo, que el propósito de este comentario es tratar que de una vez por todas se aclaren ciertas cuestiones fundamentales en el terreno del derecho tributario, como ya lo han sido en otras ramas jurídicas desde hace tiempo.

C) Normalidad

Otra doctrina más antigua aún, con raíces en el derecho romano, fue la de que las leyes tributarias son restrictivas de los derechos individuales consagrados en las constituciones, especialmente el derecho de propiedad. Tendrían, pues, la naturaleza de excepcionales con respecto al derecho común con los consiguientes efectos en lo que respecta a su interpretación.

Esta concepción no se adecua a los ordenamientos jurídicos de los Estados de derecho contemporáneos, en que no solamente rigen textos constitucionales, sino también pactos internacionales, que garantizan los derechos fundamentales, entre los que figuran las relaciones tributarias, en algunos casos expresamente.

como ocurre en el pacto de San José de Costa Rica. Como bien dice PUGLIESE³ "no se podría pensar en una ley más normal de la que provee reunir los medios económicos que en el pasado, en la actualidad y siempre serán indispensables para la existencia de la organización política de la sociedad".

Puede afirmarse que la doctrina y los derechos positivos contemporáneos rechazan esta antigua concepción, incluso en sus efectos sobre los criterios restrictivos en materia de interpretación, como se verá en *infra*, VII/6.

2. FUENTES

A) Enumeración

El modelo C. T. A. L. las enumera en su orden jerárquico:

"1º. las disposiciones constitucionales; 2º. las convenciones internacionales; 3º. las leyes y actos con fuerza de ley, y 4º. las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto".

La primacía de las disposiciones constitucionales no requieren fundamentación.

La ubicación de las normas internacionales ha dado lugar a discrepancias, especialmente en lo que respecta a las leyes nacionales, problema que tiene una gran importancia en los tratados de integración, tan generalizados en América Latina. El tercer grupo comprende las normas generales que, de acuerdo con las constituciones, deben ser sancionadas por los parlamentos, leyes en sentido formal y material. A estas normas se agregan las dictadas por otros órganos a los que las constituciones otorgan competencia legislativa, a las que se les denomina *actos con fuerza de ley*. Estos pueden dividirse en actos adoptados como consecuencia de una descentralización legislativa de carácter regular y permanente, como sucede en los Estados federales y también en los unitarios, como lo demuestra el derecho comparado contemporáneo y en actos dictados en circunstancias excepcionales, generalmente por el poder ejecutivo, ya sea por delegación de competencias o por autorización expresa de la Constitución (*Instituciones*, cap. IV, sec. 2ª). En último lugar figuran los reglamentos y demás disposiciones generales adoptadas por los órganos administrativos competentes.

B) Ubicación de las normas internacionales

Es un problema típico de derecho internacional sobre el cual existe una calificada doctrina y profusa bibliografía⁴. En la doctrina contemporánea prevalece la posición monista de primacía del derecho internacional sobre las leyes internas,

³ MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, México, F. C. E., 1939, pág. 123.

⁴ En el ámbito nacional uruguayo la cita obligada es la obra de EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA; el punto que nos ocupa lo analizó detenidamente en "Relaciones entre el derecho internacional público y el derecho interno" (publicado en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, I, núm. 3, Uruguay, 1950, págs. 711 y 755. Véase además *infra*, nota núm. 6. Puede verse además

aun las posteriores a los tratados, con algunas salvedades y discrepancias en casos de incompatibilidad entre los tratados y la Constitución. EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA entiende que en el primer caso, la aplicación de la ley posterior contraría al tratado, aunque sea válida desde el punto de vista interno compromete la responsabilidad del Estado desde el punto de vista internacional. Con respecto a la colisión del tratado con la Constitución distingue entre los tratados anteriores y posteriores al texto constitucional; los primeros mantendrían su validez, los posteriores serían, a su juicio, discrepando con ciertas teorías, siempre inconstitucionales, tanto en el caso de que se violaran aspectos formales como de fondo.

La precedente problemática pierde en gran parte importancia cuando los derechos positivos reconocen constitucionalmente la primacía del derecho internacional sobre el interno que es la solución que se está imponiendo en los tratados de integración. Existe acuerdo en la doctrina en que la integración económica regional requiere, como elemento esencial para su eficacia, la aplicación directa en cada país de las normas contenidas en los tratados y de su derecho derivado, o sea, de las normas aprobadas por los órganos comunitarios, ya sean legislativos, administrativos o jurisdiccionales, siempre que lo hayan sido en la forma y condiciones previstas en aquellos. En América Latina es el caso de Argentina, Colombia y Paraguay (véase *infra*, VII/2.D.).

C) *El problema en el derecho tributario*

Como lo hemos señalado en diversas oportunidades⁵, la cuestión tiene especial relevancia en materia tributaria, por la extraordinaria difusión de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión y, más recientemente, de los tratados multilaterales de integración. Estos últimos plantean además el problema del derecho derivado, en cuanto a su aplicación directa, sin necesidad de

A. T. BUSCH, Los instrumentos internacionales frente a la Constitución y la ley, en la misma Revista (XXI núms. 1 a 4, 1971, págs. 27 a 91), con abundantes referencias a la doctrina uruguaya. En la obra publicada en homenaje a EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA por su labor como magistrado de la Corte Internacional de Justicia de La Haya, *El derecho internacional en un mundo en transformación*, en la que colaboraron numerosos especialistas de prestigio internacional (Montevideo, F. C. U., 2 vols., 1994), véase sobre este punto, J. M. RUDA, *Relación jerárquica entre los ordenamientos jurídicos internacional e interno, reexamen de los problemas teóricos*, en el que, con referencia expresa a la posición de EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA expuesta en su *Curso de derecho internacional público*, analiza la doctrina contemporánea en ambos sentidos, aunque con rechazo de las teorías que sostuvieron "la primacía del derecho interno sobre el derecho internacional (las que han sido abandonadas completamente, al menos en el pensamiento jurídico occidental. La realidad jurídica las hace prácticamente insostenibles)" (vol. I, pág. 117). M. CAPELLETTI, "Evolución de Europa", en *Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1994, págs. 31 y 33.

⁵ "La experiencia de la comunidad europea en la imposición interna al consumo", en *Revista Tributaria*, XXI, núm. 118, 1994, pág. 41; *Evaluación del Mercosur. Aspectos fiscales y monetarios*, exposición en el simposio organizado por el Instituto Artigas, del Ministerio de Relaciones Exteriores, Montevideo, 1994, pág. 151; "Problemas tributarios del Mercosur al vencimiento del plazo del Tratado de Asunción", en *Revista Tributaria*, XXII, núm. 126, 1995.

ratificación, lo que implica delegación de competencias que debe ser admitida por la Constitución y cuya aplicación adquiere particular importancia en materia tributaria. La normativa de la unión europea ofrece un ilustrativo antecedente, al establecer un régimen de excepción para la adopción y aplicación de los reglamentos y directivas en materia fiscal, restringiendo notoriamente las facultades de los órganos comunitarios, por medio de un trámite complejo, con iniciativa privativa y preponderante de la comisión, intervención del parlamento europeo y unanimidad de votos en el consejo, el que no puede modificar la propuesta de la comisión y cuyas directivas en la práctica contienen medidas parciales y flexibles que dejan un margen de libertad variable a los Estados.

Estas restricciones responden a una posición muy generalizada de los Estados miembros, incluso del Mercosur, de conservar la potestad tributaria en su ámbito, por la importancia que esta tiene en aspectos tan importantes como la política fiscal, económica y social.

Desde este punto de vista la conclusión más adecuada al estado actual del problema es que las constituciones deberían prever la supremacía de los tratados y la posibilidad de delegar funciones en los órganos comunitarios en la forma y condiciones establecidas en aquellos. Es la solución propiciada por las cortes supremas de justicia del cono Sur, por los cuatro países del Mercosur y Bolivia y Chile. En su tercer encuentro se declaró que "la integración económica conlleva [sic] la necesidad de formular un derecho comunitario, para cuya vigencia serán necesarias específicas delegaciones de soberanía a organismos de la integración" y que "es de esencia que prime el tratado y su derecho derivado sobre la ley interna...".

En esta conclusión debe distinguirse si la Constitución dispone la primacía de los tratados en todos los casos, o si prevé la posibilidad de delegar competencias en los órganos comunitarios. La primera es una solución compartida por la mejor doctrina contemporánea y de aplicación automática; la segunda es una medida cuya adopción y graduación por la ley interna, dependerá de razones de oportunidad y conveniencia apreciadas discrecionalmente por la ley nacional.

D) El derecho positivo latinoamericano

En los últimos años, y presumiblemente por influencia de los tratados de integración del pacto andino y del Mercosur se ha registrado una marcada evolución, reflejada en reformas constitucionales, en lo que respecta a la primacía del derecho internacional y la admisión de un derecho supranacional.

La primera manifestación, un tanto al margen de los marcos constitucionales, fue la Convención Interamericana de Derechos Humanos de 1969 —más conocida como pacto de San José de Costa Rica— ratificada actualmente por los veintidós países latinoamericanos que la suscribieron, que en su art. 8º se refiere expresamente a los problemas tributarios. Sus arts. 1º y 2º establecen que "los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio", y a "adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y liberta-

des". La doctrina mayoritaria —particularmente la uruguaya— y la jurisprudencia de la Corte internacional es favorable a la tesis de que sus normas prevalecen sobre las leyes nacionales y que pueden ser aplicadas internamente, en forma directa⁶.

El Mercosur hasta el momento no establece un derecho supranacional y puede afirmarse que, por lo menos la mayoría de los Estados miembros, tiene posición política en favor de esa solución. El protocolo de Ouro Preto, de diciembre de 1994, preceptúa que los "órganos con capacidad decisoria (son) de naturaleza intergubernamental" (art. 2º) y que sus decisiones "serán tomadas por consenso y con la presencia de todos los Estados partes" (art. 37). Las normas emanadas de los órganos con capacidad decisoria son obligatorias, pero "cuando sea necesario, deberán ser incorporadas a los ordenamientos jurídicos nacionales mediante los procedimientos previstos por la legislación de cada país" (art. 42).

Los derechos nacionales, con algún retraso respecto de los países europeos, han ido aceptando en sus Constituciones, en diversa forma, la primacía del derecho internacional, incluso en lo que respecta al derecho derivado. De esta manera queda solucionado el problema del monismo y dualismo, que tanto preocupó a la doctrina.

Guatemala fue de las primeras en esta evolución. El art. 46 de la Constitución de 1985, establece como principio general que "en materia de derechos humanos los tratados y convenciones aceptados y ratificados... tienen preeminencia sobre el derecho interno".

La Constitución de Colombia de 1991, continuando soluciones anteriores, y la tradición del pacto andino, en el art. 150, sobre competencia del congreso, dispone que por medio de tratados se podrá "transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados". Concordantemente el art. 227, en forma más amplia y precisa, establece que se promoverá la integración, "especialmente con los países de América Latina y el Caribe" mediante tratados que "creen organismos supranacionales, inclusive para conformar una comuni-

⁶ EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA ha estudiado detenidamente estos problemas. Después de analizar la doctrina que reconoce a ciertas normas internacionales el carácter de autoejecutivas o ejecutables por sí mismas (*self executing*) —que incluso gozaría de una presunción en su favor, especialmente en materia de derechos humanos—, entiende que algunas normas del Pacto "son aplicables directamente. La decisión pertenece en primer término al Estado parte, pero podría ser adoptada a nivel internacional, como lo sostiene el autor y un pronunciamiento de la Corte, con la oposición de Colombia, Estados Unidos y Venezuela" (La Convención interamericana de derechos humanos como derecho interno, en *Normas vigentes en materia de derechos humanos en el sistema interamericano*, recopilación dirigida por H. Gros Espinall (Montevideo, F. C. U., 1988, págs. 27 a 52). Para la materia específicamente tributaria véase nuestro informe a la III Jornada Rioplatense de Derecho Tributario, sobre *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*, coincidente en general con la tesis precedente (*Revista Tributaria*, t. XV, núm. 84, pág. 207 y en *Revista de Derecho Fiscal* (Buenos Aires), XLIV, 1988, pág. 480). Las resoluciones, coincidentes con el informe, figuran en la misma revista, pág. 258.

Véase además evolución de la jurisprudencia de la C. S. J. de Argentina en *infra*, nota núm. 7.

dad latinoamericana de naciones”, agregando que “la ley podrá establecer elecciones directas para la constitución del parlamento andino y del parlamento latinoamericano”. Otra disposición digna de destacarse porque soluciona constitucionalmente una situación controvertida, es la “aplicación provisional” por el presidente de la República de los “tratados de naturaleza económica y comercial acordados en el ámbito de organismos internacionales...”, aplicación sujeta a aprobación del congreso. Si este “no lo aprueba se suspenderá la aplicación del tratado”. La disposición no fija plazo para la desaprobación lo que abre la posibilidad de que la aplicación provisoria se prolongue en el tiempo.

Paraguay en el art. 145 de la Constitución de 1992, “admite un orden jurídico supranacional que garantice la vigencia de los derechos humanos” y, entre otros objetivos, la cooperación y el desarrollo económico.

La Constitución de Perú de 1993 incluye los tratados “que crean, modifican o suprimen tributos” entre los que requieren aprobación legislativa antes de su ratificación por el poder ejecutivo (art. 56), pero no se pronuncia sobre el rango jurídico de los tratados, a diferencia de la Constitución de 1980 que establecía que “en caso de conflicto entre el tratado y la ley prevalece el primero” (art. 101) y además que los tratados de integración con Estados latinoamericanos prevalecen sobre los demás tratados multilaterales celebrados entre las mismas partes” (art. 106).

La reforma constitucional argentina de 1994 adopta una posición claramente favorable a la primacía de los tratados en general y del derecho supranacional en materia de tratados de integración, que contrasta con las discrepancias que existían en su doctrina y jurisprudencia⁷. El art. 75 sobre competencia del congreso dispone en su num. 22, que “los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes” y que determinados tratados, pactos y declaraciones que enumera taxativamente, —entre los que se incluye la Convención Americana de Derechos Humanos, de aplicación expresa en el derecho tributario— “tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”.

El num. 24 se refiere a las atribuciones de “aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales” los que también tendrán “jerarquía superior a las leyes”.

La Constitución uruguaya carece de normas sobre este problema tan importante. La doctrina se ha manifestado unánimemente sobre la imposibilidad —al

⁷ Véase al respecto C. ARMAS BARBA, “Derecho internacional público y derecho interno. Nuevo criterio de la Corte Suprema de Justicia argentina”, en *El derecho internacional en un mundo en transformación*, ob. cit., pág. 141, en que analiza detenidamente la sentencia de 7. VII, 1992, en la que se reconoce ampliamente la primacía de los tratados, en ese caso el Pacto de San José de Costa Rica, y que repercutió “extraordinariamente no solo en el ámbito tribunalicio y forense del país, sino también en la opinión pública y en la prensa”.

Sobre la misma sentencia, véase el importante aporte de H. ARBUET, “Condiciones para la aplicación de una norma internacional en el ámbito interno”, en *Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 5, 1993, pág. 131.

amparo del texto constitucional vigente— de admitir un derecho supranacional y aun la aplicación directa de las normas que dicten los órganos del Mercosur a pesar de su obligatoriedad. La tentativa de reforma constitucional de 1994, que acogía la prevalencia de los tratados y la aplicación directa del derecho derivado, apoyada por la doctrina especializada, fracasó, no solamente por factores políticos generales, sino también por la oposición de legisladores partidarios de la posición dualista⁸.

E) *Ámbito de aplicación*

Como lo dijimos en el modelo C. T. A. L. (art. 12) “las normas contenidas en las convenciones internacionales tienen vigencia en todo el territorio, aunque existan potestades tributarias locales”. Como se dice en la exposición de motivos la mayoría de los países reconocen la competencia exclusiva del gobierno central, aun en los países federales.

Es la solución adoptada por la O. C. D. E. en el modelo de convención fiscal de los impuestos a la renta y el capital, de tan difundida aplicación. El art 2º, 1) dispone que se aplica a los impuestos percibidos por el Estado contratante, sus subdivisiones políticas, o sus colectividades locales, cualquiera que sea el sistema de percepción. En los comentarios oficiales se deja constancia de que este campo de aplicación incluye los “Estados federados, regiones, provincias, cantones, distritos, departamentos, *arrondissements*, *kreise*, comunas o grupo de comunas, etcétera”.

El pacto de San José, contempla la situación de los Estados federales en el art. 28, estableciendo, con respecto a las disposiciones del pacto relativas a materias propias de las “entidades componentes de la federación”, que “el gobierno nacional debe tomar de inmediato las medidas pertinentes, conforme a su Constitución y sus leyes, a fin de que las autoridades competentes de dichas entidades puedan adoptar las disposiciones del caso para el cumplimiento de esta convención”.

Al respecto debe citarse el caso de Estados Unidos, firmante de la convención en 1977, pero que no la ha ratificado. Su modelo de tratado enumera taxativamente los impuestos a los que se aplica el tratado⁹ sin hacer referencia a los tri-

⁸ El proyecto establecía, como agregado al art. 6º de la Constitución que programaba “la integración social y económica de los Estados Latinoamericanos”, lo siguiente: “Los tratados que consagren dicha integración, aprobados con sujeción al art. 85, inc. 7º [referente a la aprobación legislativa con el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada cámara], son parte del derecho nacional y hacen nacer directamente, derechos y obligaciones para los habitantes de la república, cuando sus disposiciones sean directamente aplicables”. A este texto se le puede observar que no establece el rango superior de la norma internacional frente a las leyes, lo que incide en el principal problema del conflicto con las leyes posteriores al tratado y que está injustificadamente restringido a los tratados de integración.

⁹ El art. 2º, 1) dispone: “the existing taxes to which the Convention shall apply, are a) in the United States: the Federal income taxes imposed by the Internal Revenue Code (but excluding the accumulated earnings tax, the personal holding company tax, and social security taxes), and the excise taxes imposed on insurance premiums paid to foreign insurers and with respect to private foundations”.

butos estatales y locales. Esto ha creado diversos problemas relativos a las potestades de los Estados, especialmente en lo que concierne al comercio internacional, de tanta repercusión como los motivados por el sistema de la imposición unitaria¹⁶.

3. LEYES Y ACTOS CON FUERZA DE LEY

A) *Concepto*

Como lo decimos en *Instituciones* "el concepto de ley está integrado por elementos materiales y formales. Es un mandato de carácter general, abstracto y coercible, provisto de sanciones para el caso de incumplimiento, dictado unilateralmente por el órgano estatal competente según la Constitución".

El ejemplo típico es la ley sancionada por los parlamentos, a los cuales pertenece privativamente la función legislativa, salvo disposición expresa en contrario. Es un principio esencial en el Estado de derecho.

El derecho comparado contemporáneo nos demuestra que, por diversas razones, las constituciones han establecido excepciones y flexibilizado el principio. En ese sentido se ha generalizado, sobre todo, la delegación de competencias en condiciones variables, que contemplan en mayor o menor medida, las prerrogativas parlamentarias, que en derecho tributario cuentan con una tradición muchas veces secular. Pero también se conocen otras formas de desplazamiento: los decretos-leyes, en sus diversas modalidades, y la llamada "flexibilización" introducida por la Constitución italiana de 1948 seguida por la española de 1978.

El principio fundamental es este: la ley, en el sentido antes indicado, es la única norma que puede imponer obligaciones de "dar, hacer o no hacer alguna cosa" (C. C. uruguayo, art. 1245). Las Constituciones latinoamericanas recogen este principio en la fórmula tan generalizada de que *nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe*.

En derecho tributario, como ya se dijo, es un principio absoluto y tradicional. El modelo C. T. A. L. lo postula decididamente, al establecer que "solo la ley puede" crear, modificar, suprimir tributos... otorgar exenciones..., establecer procedimientos que afecten los derechos y garantías individuales..., tipificar infracciones y sus sanciones..., establecer privilegios. No obstante, en la exposición de motivos dejamos constancia de que tanto este principio como el de la tutela jurisdiccional,

¹⁶ Véase al respecto Seminario de IFA, en el 45º Congreso de Barcelona 1991, *The treaties and local taxes*, informe del presidente F. E. WHITE, *The United States Perspective* (pág. 15). Los informes de los panelistas de Alemania, Brasil, Canadá y Suiza figuran en la misma publicación (Kluwer, 1993). Sobre el estado actual de la cuestión de la repercusión del sistema unitario, véase J. ROSSETTO, "El método unitario de imposición (Unitary taxation method)", en *Revista Tributaria*, t. XI, núm. 63, 1984, pág. 531 y "El Unitary taxation method", en *Revista Tributaria*, t. XXI, núm. 121, 1994, en los que analiza el sistema y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos.

Puede verse además la tan completa publicación del CIAT, Indetec y OSE, *Negociación de tratados tributarios*, con importantes colaboraciones de expertos y reproducción de tratados y modelos (México, 1978).

tienen en el derecho comparado excepciones, que no se recogen en él "por entender que... responden a apartamientos no suficientemente justificados desde el punto de vista científico, o a causas relativas a condiciones de tiempo y lugar, es decir, particulares a cada país".

Estos aspectos están tratados detenidamente en *Instituciones*. Con criterio de síntesis y de actualización se formulan las siguientes consideraciones.

B) *Descentralización legislativa*

Si bien implica una sustracción de competencia a los parlamentos del Estado central, las características de las normas sancionadas por los órganos legislativos locales son las mismas, aunque es frecuente que las Constituciones le asignen otra denominación; en el derecho uruguayo decretos, en otros, ordenanzas. La descentralización es normal en los Estados federales, en algunos con origen histórico (Estados Unidos, Suiza, Argentina), en otros ha sido dispuesta por Estados en principio unitarios (Brasil, México). En los Estados que mantienen la *estructura unitaria*, la descentralización adquiere el carácter de una concesión del Estado central, modificable en cualquier momento por las vías constitucionales pertinentes.

El panorama general es el de que la descentralización en materia tributaria no es la mejor solución para satisfacer las necesidades financieras locales. Los sistemas tributarios contemporáneos basados en los impuestos sobre la renta, al patrimonio y los consumos, requieren, por su importancia económica y social, una regulación armónica desde el punto de vista nacional, incompatible con la dispersión de las competencias legislativas. En América Latina los ejemplos de Argentina y Brasil por medio de sus Constituciones de 1994 y 1988, son bien elocuentes.

C) *Atribución de competencia al poder ejecutivo*

La forma más generalizada es la delegación de competencia mediante un acto del poder legislativo por el cual se faculta al poder ejecutivo para dictar actos con fuerza de ley, dentro de los límites que expresamente fije la Constitución. En ausencia de disposición constitucional la delegación es improcedente, como así lo reconoce la doctrina más autorizada, fundándose en el principio de que los órganos estatales están en el deber de ejercer las funciones que la Constitución les adjudica.

El instituto está ampliamente desarrollado en el derecho comparado, tanto en América Latina como en Europa, con ciertas bases comunes reguladas en forma variable: excepcionalidad, limitación en el tiempo y en la materia, prevalencia del poder legislativo mediante fijación de pautas o ratificación posterior.

Debe anotarse, no obstante, que en la práctica este principio ha sido y es frecuentemente violado en América Latina en ciertos aspectos de la norma tributaria, especialmente la fijación de las alícuotas y concesión de exoneraciones¹¹.

¹¹ Además de las flagrantes inconstitucionalidades registradas en países regidos por el concepto ortodoxo del principio de legalidad, como Uruguay y Argentina en su Constitución anterior, pueden mencionarse los casos de otros países en los que las disposiciones constitucionales que

Como figura similar a la precedente, puede citarse la atribución de competencia legislativa al poder ejecutivo directamente por vía constitucional. Es el caso de Brasil y México, cuyas Constituciones disponen que, en ciertos impuestos, el poder ejecutivo pueda alterar las alícuotas dentro de límites fijados por el parlamento, o sujetas a su aprobación posterior. Son normas que significan una excepción al principio como lo destacaron GOMES DE SOUSA y DE LA GARZA¹².

También puede mencionarse como caso análogo, la posibilidad de que algunos tributos sean regulados, total o parcialmente, por decreto, como lo admiten las Constituciones de Colombia, Ecuador y Perú (véase *supra*, V/3.).

El ejemplo de mayor trascendencia es el del art. 34 de la Constitución francesa que limitó la competencia parlamentaria a determinadas materias enumeradas taxativamente, invirtiendo así el principio fundamental de que la función legislativa pertenece privativamente al poder legislativo, salvo excepción constitucional expresa. Esta trascendental reforma afecta la materia tributaria con un alcance impreciso, como se expone en *Instituciones*, núms. 26.1.3.) y 28.2.).

D) Los decretos-leyes

Con esta denominación corresponde incluir todos los actos con fuerza de ley, con vigencia provisoria, dictados por el poder ejecutivo en ejercicio de facultades otorgadas por las Constituciones para los casos extraordinarios y graves de necesidad y urgencia¹³.

El origen del instituto puede ubicarse en Italia con las llamadas "leyes candelado", aplicadas fundamentalmente en materia aduanera, que fueron extendiéndose posteriormente, a veces en forma abusiva, hasta que encontraron en el art. 77 de la Constitución de 1948 una formulación depurada que sirvió de modelo a las Constituciones de España de 1978, con limitaciones, y de Brasil de 1988, en esta última con la denominación de medidas provisionales, pero con igual conteni-

admiten la delegación han sido interpretadas por los poderes ejecutivos en forma extensiva provocando la crítica de la doctrina. En tal caso está Colombia en el que el problema fue corregido mediante la reforma del art. 150, 10), que estableció mayores limitaciones, aunque insuficientes a juicio de DIAZ ARENAS (ob. cit., págs. 328 y 329). También debe mencionarse Venezuela cuyos textos constitucionales tienen un alcance discutible (particularmente el art. 190, ord. 8º), como recientemente se puso de manifiesto con la reforma del Código Orgánico Tributario, por decreto de 25. V. 1994, considerado inconstitucional por JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO en sus *Comentarios al Código Orgánico Tributario* (Caracas, 1995). La misma situación ha ocurrido en Italia en algunas reformas tributarias, como se detalla en *Instituciones* (núm. 28, 3).

¹² R. GOMES DE SOUSA, *Reforma tributaria nacional*, Fundación Getulio Vargas, Rio de Janeiro, núm. 17, pág. 35; S. F. DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., México, Porrúa Hnos., 1985, pág. 268, que la considera la única excepción al principio de legalidad.

¹³ Como bibliografía general latinoamericana deben citarse la Tesis de A. R. REAL, *Los decretos-leyes* (Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1946), con un amplio análisis del derecho comparado y A. PÉREZ HUALDE, *Decretos de necesidad y urgencia* (Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1995), con una actualizada información sobre los sistemas de Brasil, Colombia y Perú, y obviamente de Argentina.

do. Sobre el alcance de estas medidas en el campo tributario se han expresado discrepancias en cuanto a la creación o modificación de los impuestos¹⁴.

En otros países latinoamericanos este tipo de actos encontraron fundamentos generales relativos a las situaciones de emergencia. En tal caso pueden mencionarse Argentina y Colombia, en los que tuvieron amplia difusión durante la vigencia de las Constituciones anteriores, como se analizó detenidamente en *Instituciones*. Las recientes reformas constitucionales restringieron la admisión de este instituto.

En Argentina la ausencia de una previsión constitucional expresa había levantado discrepancias en la doctrina, pero el excesivo uso que se hizo de estos decretos, conocidos como *de necesidad y urgencia*, fue considerado por mayoritaria y autorizada doctrina, como inconstitucional¹⁵. La reforma constitucional de 1994, dio un vuelco fundamental, autorizando la adopción de estos decretos solamente en "circunstancias excepcionales [que] hicieran imposible" seguir los trámites ordinarios de las leyes, con expresa prohibición de dictarlos en materia tributaria, entre otras.

En Colombia el minucioso régimen establecido por la Constitución anterior para los *estados de emergencia*, que ofrecía razonables garantías en defensa de las prerrogativas parlamentarias, incluso con un control jurisdiccional de oficio (*Instituciones*, núm. 29, págs. 176 a 181) fue objeto de algunas restricciones en la reforma de 1991 (art. 215). En materia tributaria el poder ejecutivo puede "en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes... salvo que el Congreso durante el año siguiente les otorgue carácter permanente"¹⁶.

En Uruguay la Constitución no contiene normas específicas sobre medidas excepcionales en materia tributaria. No obstante, se han registrado esporádicas medidas al respecto, adoptadas al amparo de las "medidas prontas de seguridad", establecidas en el art. 168-17, que el presidente puede adoptar "en los casos graves e imprevistos de ataque exterior o conmoción interior" y sujetas a lo que en defi-

¹⁴ El art. 86.1 de la Constitución española se diferencia de su modelo, al disponer que estos decretos "no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las comunidades autónomas, ni al derecho electoral general". El problema radica en determinar si la materia tributaria está comprendida en el tít. I. Las opiniones están notoriamente divididas, aunque parece predominar la interpretación ecléctica. Al respecto pueden verse los ilustrativos análisis del profesor de Navarra, E. SIMÓN ACOSTA, "La legge tributaria", en *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, Cedam, vol. I, t. II, pág. 517 y J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Madrid, Tecnos, 1994, pág. 157.

¹⁵ Además de las abundantes citas de PÉREZ HUALDE, debe recordarse en materia tributaria, la posición firmemente contraria sustentada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales publicada en *Revista de derecho tributario*, Buenos Aires, 1994, 2º número extraordinario, pág. 617; y R. SÍSISO en su artículo "Holocausto del régimen federal", en la misma revista, núm. 43, enero 1994, pág. 5.

¹⁶ El régimen sigue siendo objeto de críticas relativas a la discrecionalidad del poder ejecutivo para declarar el estado de emergencia y variable jurisprudencia sobre la procedencia constitucional de dicha declaración. Véase al respecto DÍAZ ARENAS, ob. cit., págs. 342 y ss.

nitiva resuelva la asamblea general. La imprecisión de la norma ha motivado críticas acerca de la naturaleza jurídica de las medidas, la duración de su vigencia y las garantías de los contribuyentes¹⁷.

Como conclusión puede decirse que la utilización de los decretos-leyes en materia tributaria está generalmente resistida en lo que concierne a la creación y aumento de los tributos. A las anteriormente señaladas discrepancias en Brasil y España, las restricciones de Brasil, México y Colombia, la prohibición argentina, y la doctrina uruguaya, cabe agregar la tendencia actual de Italia recogida en el proyecto de G. MARONGIU¹⁸ que prevé importantes restricciones apoyadas por VÍCTOR UCKMAR.

4. REGLAMENTOS

A) *Concepto*

Como dice SAYAGUÉS LASO, existe general acuerdo en definirlo como *el acto unilateral de la administración que crea normas jurídicas generales*. Este concepto requiere algunas precisiones en cuanto a su diferencia con la ley —especialmente en lo que se refiere a la reserva de ley— y con las prescripciones administrativas internas, conocidas comúnmente como circulares o instrucciones de servicio.

En el derecho tributario esta distinción es esencial en lo que respecta a los principios de separación de funciones y de legalidad.

También tiene importancia el principio de irretroactividad de los reglamentos, solución sustentada por la doctrina, salvo que exista disposición constitucional en contrario (véase *infra*, VII/8.C.).

B) *Ámbito de aplicación en el derecho tributario*

El principio es el de que el reglamento no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación, tipificación de infracciones, establecimiento de penas y en general las cuestiones relativas a los derechos fundamentales. Solo puede reglamentarlos.

¹⁷ Véase en *Instituciones* opiniones de A. R. REAL y J. C. PEIRANO, a las que corresponde agregar las de E. SAYAGUÉS LASO, *Tratado de derecho administrativo*, t. I, 1953, págs. 105 y ss., y J. JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, *La Constitución Nacional*, t. V, 1946, págs. 68 y ss., especialmente pág. 81, donde sostiene, como una de las “dos reglas fundamentales”, que “el poder ejecutivo no puede sustituir al legislador o al juez”.

¹⁸ Publicado en *Dir. Pra. Trib.*, I, 1991, pág. 612. En él se prevé la prohibición de que por medio de decretos-leyes se modifiquen los aspectos substanciales de los tributos existentes; que dichos aspectos y la creación de nuevos tributos se hagan por ley ordinaria o por ley delegada; y que los decretos-leyes procedan únicamente para la modificación de las alícuotas cuando existan razones de necesidad y urgencia relacionadas con la política económica y financiera. La posición de VÍCTOR UCKMAR, sobre este punto y otros relacionados con las características de un buen sistema tributario, está tomada de *Los postulados y valores del Estado de derecho en la problemática tributaria*, colaboración en el libro de Homenaje a DINO JARACH, Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas, 1994, pág. 231.

Es la posición sustentada en el citado art. 4º del modelo C. T. A. L. y con mayor precisión en el C. T. de Uruguay que, en lo que respecta a las potestades de la administración, dispone que además de sus facultades privativas... "podrá dictar por decreto normas de carácter general concernientes a la determinación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre que no hubiere regulación legal al respecto".

La última parte admite, como dice SAYAGUÉS, en posición que compartimos, la existencia de cuestiones que "pueden ser reguladas indistintamente por ley o reglamento. Esto significa —agrega— que en ausencia de leyes al respecto, es posible dictar normas reglamentarias dentro de los límites en que estas pueden desenvolverse".

En el derecho constitucional uruguayo los arts. 273 y 274, relativos a la competencia de los órganos legislativos y administrativos de los gobiernos locales, ofrecen un ejemplo claro al asignar a ambos atribuciones para fijar los precios de los servicios que presten, a diferencia de lo que disponen sobre impuestos en los que la administración tiene iniciativa privativa, pero la sanción pertenece exclusivamente al órgano legislativo. En consecuencia, la administración puede fijar precios, siempre que estos no hayan sido fijados por el decreto con fuerza de ley.

Otra cuestión que plantea este autor consiste en que, a su juicio, "la ley puede extender o ampliar la competencia reglamentaria, autorizándola a dictar ciertos reglamentos que no podría dictar sin dicha ley habilitante por tratarse de cuestiones que exceden su competencia normal". Cita al respecto una ley que exoneraba de impuestos genéricamente a las materias primas, cometiendo al poder ejecutivo la determinación de qué debía entenderse por tales. Sostenemos, en cambio, que la ley no puede ampliar la competencia reglamentaria, lo que implicaría una delegación de competencia. En cuanto al ejemplo propuesto, debe señalarse que la ley estableció un *concepto jurídico indeterminado*, que el poder ejecutivo, por vía reglamentaria, debía determinar, en función puramente interpretativa de la ley, sin facultades discrecionales, como lo decimos en *Instituciones* (núm. 26.1.2.).

5. PRESCRIPCIONES GENERALES INTERNAS

A) *Concepto*

Con esta denominación están comprendidos los actos adoptados por la administración —incluso las oficinas dependientes del poder ejecutivo— con carácter de órdenes, directivas o instrucciones, mediante circulares u otros procedimientos, con la finalidad de facilitar la aplicación de las leyes o reglamentos.

La doctrina mayoritaria considera que estas prescripciones no son fuente de derecho, en el sentido de que no pueden afectar los derechos de las personas ajenas a la administración. A pesar de su naturaleza de norma interna, plenamente obligatoria para los funcionarios por razones jerárquicas, puede, en algunos casos, aplicarse a terceros, siempre que no afecten sus derechos, como lo señaló F. Fru-

gone SCHIAVONE, por lo que no es recurrible por el administrado¹⁹. Así, por ejemplo, las reglamentaciones sobre trámites, fecha y lugar de pago, presentación de declaraciones juradas, etc. No obstante, ENRIQUE SILVA CIMA entiende que el administrado tiene derecho a exigir su cumplimiento, o por lo menos a reclamar de su incumplimiento, tanto más si se tiene en cuenta que en muchos aspectos... "la instrucción habrá de afectar indirectamente al particular como una consecuencia de la medida o acto del funcionario"²⁰. Puede sostenerse que en realidad no existe contradicción, por cuanto en el segundo caso la instrucción sería ilegítima al afectar un derecho del administrado.

B) Discrepancias en la normativa rioplatense

A partir de la sanción del C. T. U. en 1974, se registra una diferencia importante entre este y la ley de procedimiento argentina núm. 11.683 en lo que se refiere a las normas que puede dictar la dirección general impositiva.

El proyecto del poder ejecutivo, que modificó el anteproyecto de Código de 1970, preparado por la comisión que integramos conjuntamente con JUAN CARLOS PEIRANO y RAFAEL NOBOA se basó en el modelo C. T. A. L., propuso adoptar el sistema establecido por el art. 7º de la citada ley, reconociendo al director general de rentas facultades para impartir normas generales obligatorias, entre las cuales figuran algunas que notoriamente afectan los derechos de los particulares; p. ej., creación y actuación de agentes de retención y percepción; establecimiento de coeficientes e índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible. Ante la oposición de la Comisión se estructuró un texto sustitutivo que dice: "Los órganos encargados de la recaudación podrán impartir instrucciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos dictados con arreglo a ellas lo autoricen y al solo efecto de facilitar la aplicación de dichas normas".

Las diferencias con la legislación argentina es evidente. En lugar de normas obligatorias, se dice instrucciones, las que además deberán tener como único efecto facilitar la aplicación de las leyes y decretos, y no la de aprobar reglamentaciones, lo que es una función privativa del poder ejecutivo.

La precedente solución es coincidente con la doctrina uruguaya netamente dominante y ha sido admitida por la jurisprudencia del tribunal de lo contencioso administrativo como lo decimos en los comentarios al art. 3º del C. T.²¹.

Es también coincidente con el decr. 500, de 1991, sobre *Normas generales de actuación administrativa en la administración central*. El art. 140 preceptúa que estas prescripciones "no obligan a los administrados". Pero en una solución análoga a la de SILVA CIMA, faculta a estos a "invocar en su favor las disposiciones

¹⁹ F. FRUGONE SCHIAVONE, *La actividad financiera del Estado*, Montevideo, F. C. U., 1982, pág. 79.

²⁰ E. SILVA CIMA, *Derecho administrativo chileno y comparado*, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile, s/f., págs. 263 y ss.

²¹ *Código Tributario comentado y concordado*, 4ª ed., Montevideo, Amalio Fernández, pág. 136.

que contengan cuando ellas establezcan para los órganos administrativos o los funcionarios, obligaciones en relación con dichos administrados”.

En Argentina la doctrina no armoniza con las citadas disposiciones de la ley 11.683. En la obra de GIULIANI FONROUGE, especialmente en las adiciones de ASOREY y SUSANA NAVARRINE, luego de reconocer que la función reglamentaria “corresponde por disposición constitucional al poder ejecutivo”, se expresa que “no puede negarse que también la poseen —en cierta medida— algunos órganos de la administración”, interpretación aceptada por la justicia federal. “Así ocurre con la dirección general impositiva”, citando al respecto los arts. 7º y 8º de la ley. Pero más adelante se afirma que las circulares normativas o instrucciones “carecen de valor creador”, por tratarse de disposiciones internas con efecto en el orden jerárquico, citando una abundante jurisprudencia nacional y doctrina internacional²².

6. LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO

A) Aplicabilidad

El C. T. U., a diferencia del modelo C. T. A. L., distingue entre aplicabilidad y ejecutoriedad. La aplicabilidad se refiere a las cuestiones relativas a cada rama jurídica; la ejecutoriedad, al momento a partir del cual deben ejecutarse las normas que devienen obligatorias.

En lo que respecta a la aplicabilidad, las soluciones varían según los principios y características de cada rama.

1. Las normas del derecho tributario material

Desde el punto de vista teórico, la solución es clara: se aplican a “los hechos generadores ocurridos durante su vigencia”. Es una solución emparentada con el principio de legalidad, pues se ha sostenido por autorizada doctrina (*infra*, VI/7.) que los hechos ocurridos con anterioridad a la ley no deben gravarse en virtud de dicho principio.

Pero desde el punto de vista práctico, la solución no es tan clara en cuanto a la determinación de en qué momento ocurre el hecho generador, cuando este es de carácter periódico o permanente. En los periódicos, o sea, los que requieren el transcurso de un lapso para su configuración —ejemplo típico, el impuesto a la renta— el derecho comparado ofrece tres soluciones: aplicación de la ley vigente al principio o al final del período, o aplicación proporcional de ambas leyes, según el tiempo en que estuvieron vigentes durante el período.

El primer criterio encuentra fundamento en dar seguridad al contribuyente en sus previsiones económico-financieras; es la solución del modelo C. T. A. L. (art. 9º, ord. 1º) y constitucionalmente del derecho brasileño que, entre las “limitaciones al poder de tributar”, incluye la prohibición de cobrar tributos relativos a hechos generadores ocurridos antes de la vigencia de la ley, o en el mismo ejercicio en que esta haya sido publicada (art. 150, III, a) y b).

²² *Derecho financiero*, t. I, 5ª ed., 1993. Buenos Aires. Ediciones Depalma. pág. 80.

La misma solución fue aprobada por mayoría, con votos en contra y abstenciones, en la XI Jornada L. A. D. T., celebrada en Río de Janeiro en 1983. Similar solución se recomendó en la X Jornada Luso-Hispano-Americana de Estudios Tributarios, por una notoria mayoría integrada con los votos de los participantes uruguayos, entre ellos el nuestro y el de JUAN CARLOS PEIRANO, modificando así la posición sustentada en el proyecto de 1970. La recomendación 4ª sustenta el principio de que “la ley no puede afectar aquellos hechos cuya ejecución ya se haya iniciado” y en consecuencia sostiene que “la nueva ley (debe) aplicarse al período siguiente”; pero recogiendo la propuesta contenida en la ponencia paraguaya de CARLOS MERSÁN²³, agrega la posibilidad del tercer criterio de la aplicación proporcional de la nueva ley diciendo; “o, en su caso a los hechos generadores que tengan comienzo de ejecución con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley”.

El C. T. U. opta por la solución opuesta, partiendo de la base de que el hecho generador se configura solamente al finalizar el período y, por lo tanto, la ley dictada durante el mismo cumple con el requisito de anterioridad. No obstante, debe reconocerse que este criterio puede afectar el principio de seguridad jurídica, en mayor o menor medida, según la fecha en que la nueva ley deviene ejecutable.

La Corte Constitucional Federal alemana considera esta situación, en abundante jurisprudencia, como un caso de retroactividad no auténtica, diferenciándola de la que se produce cuando la nueva ley se dicta en el período siguiente con efecto en el anterior. El criterio adoptado es el de valorar en cada caso, qué interés en juego merece la tutela jurisdiccional, si el público de la colectividad o el particular del contribuyente²⁴.

La configuración del hecho generador de carácter permanente es incierta y, por lo tanto, requiere una solución por medio de ley, cualquiera de ellas válida. Las soluciones varían: en la legislación uruguaya el Código opta por el comienzo de cada año civil, que viene a ser la regla general; en la legislación particular, el impuesto al patrimonio se devenga al final del período, la contribución inmobiliaria al principio. La cuestión carece de importancia cuando los bienes se mantienen inalterables durante todo el período en el patrimonio de un mismo contribuyente. Si hay modificaciones estructurales dentro de un determinado patrimonio (incorporación o desaparición de un activo o un pasivo) pueden dar lugar a situaciones injustas u oportunidad a decisiones del contribuyente con fines de elusión o evasión incompatibles con el fundamento de estos impuestos. Por eso parece preferible en los casos de patrimonios de valores fluctuantes, el sistema estableci-

²³ El autor no descarta que la fórmula de la manera en que fue propuesta pueda provocar objeciones, pero cree que “es la mejor solución para evitar el efecto retroactivo, dando prevalencia a la arista jurídica del tributo, en reafirmación de los principios fundamentales del derecho que lo regulan” (*Memorias*, vol II, págs. 69 y 70).

²⁴ KLAUS TIPKE, “La retroattività nel diritto tributario”, en *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. I, t. I, Padova, Cedam, 1994, pág. 440.

do para el impuesto que grava los depósitos bancarios en cuentas innominadas, que se liquida sobre el promedio anual de los saldos activos²⁵.

Cuando los cambios se refieren a la persona del contribuyente, el problema es fácilmente solucionable por acuerdo entre ellos y así se resuelve en la práctica.

La aplicación de la ley a los impuestos que recaen sobre hechos instantáneos (importaciones, exportaciones, consumos internos, transmisiones inmobiliarias) obviamente no plantea problemas.

2. Normas de otras ramas

En las normas de otras ramas jurídicas que regulan situaciones tributarias, son aplicables las reglas de las ramas respectivas, salvo que existan normas tributarias que establezcan excepciones. Los vacíos y dudas que se planteen deben ser resueltos, a nuestro juicio, de acuerdo con las normas y principios propios de aquellas.

Los casos más importantes son las normas procedimentales y punitivas.

Las soluciones del C. T. armonizan con dichas reglas. Las normas formales y procesales se aplican a todos los trámites que se cumplan durante su vigencia "con prescindencia de la fecha de acaecimiento del hecho generador". En las normas punitivas se admite la retroactividad para "las que suprimen infracciones y las que establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves".

B) Ejecutoriedad

Desde el punto de vista doctrinal, la ejecución o cumplimiento de las normas tributarias, al igual que el de las normas de las demás ramas, podría exigirse una vez que ellas reúnen todos los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para su vigencia. No obstante, por aplicación de principios fundamentales, esa ejecución no debe exigirse hasta que las normas sean conocidas por los obligados, lo que implica distinguir entre obligatoriedad y cumplimiento. Es la solución del art. 1º del C. C. al establecer que "las leyes solo son obligatorias en virtud de su promulgación por el poder ejecutivo... y desde que esta pueda saberse... serán ejecutadas en todo el territorio de la República".

La interpretación de estas normas ha merecido la atención de la mejor doctrina nacional desde principios de siglo, con valiosas opiniones aplicables al derecho tributario, que hemos analizado y desarrollado en *Obligatoriedad y ejecución de las leyes impositivas*²⁶, con especial referencia al estudio de EUGENIO LAGARMILLA,

²⁵ Art. 18 del T. O. 1991, tít. 14. El sistema podría ser aplicado a las cuentas bancarias en general, en lugar de la empírica solución vigente de excluir este rubro en la liquidación del impuesto al patrimonio, adoptada para evitar los retiros masivos en los últimos días del período.

²⁶ En *Revista de Economía*, núm. 28, 1952, pág. 412; reproducido en *Anales administrativos*, Pres. Rcp., t. II, 1970, pág. 199. El problema es estudiado desde un punto de vista general apoyándose en numerosas opiniones, entre las que destacamos la de ALFREDO VÁZQUEZ ACEVEDO, en la *Revista Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. I, pág. 362, fundada en que "las leyes rigen y deben razonablemente regir desde su promulgación supuesto su conocimiento"; la de MARTÍN MARTÍNEZ que debe haber sido el primero que destacó la importancia que para este problema tiene la diferencia

*De la promulgación de las leyes en nuestro derecho positivo*²⁷, en el que con gran acopio de doctrina y legislación se sostiene la tesis de la distinción entre obligatoriedad y cumplimiento y la de que este es exigible desde que las leyes son conocidas. Esta es la regla; si hay un conocimiento efectivo, las leyes se cumplen desde entonces; en caso contrario rige el plazo legal de presunción de conocimiento.

Con base en esa doctrina, llegamos a la conclusión de que en derecho tributario la solución más adecuada es la aplicación inmediata de las normas que deben ser cumplidas por los funcionarios, aunque la norma no lo especifique y que esa solución es enteramente aplicable a los impuestos a los consumos, en virtud de que el obligado es el vendedor y no el público consumidor.

Esta regla que contempla principios jurídicos fundamentales, unida a la otra regla que la contrarresta de que “la ignorancia de las leyes no sirve de excusa”, ha encontrado aplicación en las legislaciones en el establecimiento de la presunción absoluta o ficción de que las normas se reputarán sabidas después de transcurrido determinado plazo a partir de su obligatoriedad. Tal es la regla general, pero ella registra numerosas y frecuentes excepciones, ya sea de aplicación inmediata, con norma o sin ella que así lo establezca, o de aplicación diferida prevista legalmente.

Estos problemas presentan en derecho tributario particularidades que requieren previsiones especiales. Es lo que pretende resolver el modelo C. T. A. L. y el C. T. U. con soluciones diversas.

Dos circunstancias inciden en estas particularidades. Una es la elusión a que da lugar el conocimiento previo por parte de los obligados, de cualquier norma que agrave su responsabilidad, conocida con la gráfica expresión de *la fuga ante el impuesto*; esto justifica la aplicación inmediata de la ley o el reglamento, o la adopción de decretos-leyes. La otra es que gran parte de las normas deben ser cumplidas por funcionarios o con intervención de ellos, lo que permite la aplicación inmediata a todos los contribuyentes en condiciones de igualdad.

El modelo ataca estos problemas en forma más radical que el C. T. U. Ambos alteran la regla general estableciendo que las normas “serán ejecutadas desde la fecha en ellas establecida”. Y “si no lo establecieran deberán cumplirse (en el C. T.) al décimo día a contar desde el siguiente al de su publicación por primera vez en el *Diario Oficial*”. El modelo complementa esta regla con dos disposiciones.

entre “las leyes cuya observancia y cumplimiento quedan librados a todos los habitantes del país... y aquellas otras cuya ejecución queda a cargo... de funcionarios”, opiniones convincentemente desarrolladas por LAGARMILLA y coincidentes con la doctrina y el derecho francés, citando especialmente las opiniones de JOSSERAND y TROTABAS. El estudio enfoca en su apart. II “las razones especiales para la aplicación inmediata de las leyes tributarias” y en los aparts. III y IV su aplicación a los impuestos internos, en particular en los casos de monopolios estatales.

²⁷ Publicado en la *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, año 1, núm. 2, pág. 71, y en separata. En ese estudio se reproducen importantes opiniones entre las que debe destacarse la de MARTÍN MARTÍNEZ.

La primera prevé una excepción, con la finalidad de evitar la elusión o la evasión, para las normas que gravan hechos instantáneos, las que, mediante resolución administrativa de carácter general, podrán aplicarse a los hechos ocurridos desde la fecha de su promulgación, con la expresa condición de que "siempre que dicha aplicación alcance a todos los contribuyentes afectados y en cuanto concierne a los hechos posteriores a la resolución administrativa". En la exposición de motivos se fundamenta esta propuesta en su finalidad y en la circunstancia de que su aplicación se hace por vía de determinación de oficio, asegurando la igualdad de los contribuyentes por lo que "no se encuentra justificado el transcurso del tiempo para la efectiva ejecución de la ley".

Esta posición la mantuvimos en el proyecto de 1970 y fue incorporada a los proyectos del poder ejecutivo, pero fue rechazada por el Consejo de Estado, sin que consten los motivos.

La segunda excepción, esta sí incorporada al C. T., se refiere a la aplicación inmediata de los decretos y demás disposiciones administrativas de carácter general, a partir de su publicación en el *Diario Oficial*, o —cuando deban ser cumplidas exclusivamente por funcionarios— desde que estos tengan conocimiento auténtico de los mismos.

7. IRRETROACTIVIDAD

A) Características en el derecho tributario

El postulado de que las leyes no tienen efecto retroactivo, es decir, que se aplican solo a los hechos que ocurren con posterioridad a su vigencia, tiene especial y generalizado prestigio en materia tributaria. Esta posición encuentra explicación en la circunstancia de que en derecho tributario, los conceptos de *mandato e interés* se confunden en la persona del Estado²⁸. El mandato de retroactividad, establecido unilateralmente por el Estado, incide sobre su interés económico-financiero. Por lo tanto, el riesgo de que la retroactividad afecte los principios fundamentales invocados en su contra, de seguridad jurídica, igualdad y legalidad o juridicidad, presenta en este campo mayor gravedad. Debe admitirse, pues, que el principio es la irretroactividad de las normas tributarias.

El tema fue objeto de un exhaustivo análisis por los más importantes exponentes del ámbito luso-hispano-americano, con ocasión de la X Jornada, que presenta además un extraordinario carácter informativo. Las ponencias nacionales y las comunicaciones técnicas presentadas, más que las resoluciones adoptadas, contienen valiosos aportes sobre los aspectos más importantes del tema: constitucionalización, conflictos con los principios fundamentales, excepciones a la irretroactividad en materia punitiva en las normas favorables al contribuyente y en las normas interpretativas, resumidos y comentados en nuestra ponencia gene-

²⁸ Véase *supra*, VII (I.B.), opinión de VANDI.

ral, conjuntamente con las legislaciones de Bolivia, Colombia y México²⁹. Por razones obvias prestaremos a esos aportes preferente atención.

B) *Regulación constitucional*

El primer problema es el de determinar si las reglas sobre retroactividad deben tener jerarquía superior a las leyes ordinarias. Las soluciones presentan una gran diversidad en el derecho comparado. En lo que respecta al medio luso-hispano-americano, los trece derechos analizados en la ponencia, presentan notorias diferencias. Tres países, Argentina, Portugal y Uruguay carecen de normas constitucionales, al menos expresa; un segundo grupo, integrado por Bolivia, Paraguay, Perú y Venezuela, consagra el principio de la irretroactividad, en forma general, con excepciones relativas a las leyes más benignas en determinadas materias; otros países, Brasil, España y México, utilizando una técnica legislativa inversa, admiten implícitamente la retroactividad, al establecer la prohibición solo para determinadas leyes perjudiciales o restrictivas de los derechos individuales y Colombia para las leyes tributarias en general; un cuarto grupo se refiere específicamente a la materia penal, Argentina, Colombia, Chile, y Perú en la Constitución de 1993, la que no incluyó la materia laboral y tributaria que figuraban en la Constitución de 1979.

La regulación por vía constitucional elimina los problemas de legitimidad; podrá o no ser criticable desde el punto de vista filosófico, pero no del jurídico, lo que podrá dar lugar a una modificación, como sucedió en el citado caso de Perú. La legislación ordinaria debe necesariamente adecuarse a esa regulación.

Considerando la importancia que tiene el punto, la conclusión que puede extraerse es la de que la irretroactividad debería ser regulada por vía constitucional, estableciendo las excepciones en "la forma más precisa posible", como se dice en las primera y segunda recomendaciones de la citada Jornada.

C) *Regulación legal*

La ausencia total o parcial de previsiones constitucionales deja la cuestión a decisión del legislador. Por aplicación del principio de que las leyes rigen para el futuro, no es necesario que exista una disposición legal que prohíba o regule la irretroactividad, disposición que, por otra parte, puede ser derogada o modificada por ley posterior. Tal ley sería solo la reafirmación de un principio dirigido al intérprete.

La opinión netamente mayoritaria en la doctrina y la jurisprudencia es la de que el principio de la irretroactividad admite excepciones, con la precisión casi innecesaria de recordar, de que la ley que las establezca está subordinada, como

²⁹ X Jornada luso-hispano-americana de estudios tributarios - Memoria, 2 volúmenes, Montevideo, I. U. E. T., 1994. Las diez ponencias presentadas pertenecen a Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, España, Paraguay, Perú, Portugal, Uruguay y Venezuela. Se presentaron además doce comunicaciones. Todo este material está analizado en nuestra ponencia general.

toda ley, a los principios constitucionales. De lo contrario sería inconstitucional por su antijuridicidad, y no por violar el principio de legalidad —frecuentemente invocado para desconocer la legitimidad de las leyes retroactivas—, ya que es un despropósito sostener que una ley es ilegal.

Una posición no totalmente coincidente con la anterior es la sostenida por JARACH, con anterioridad a las Jornadas, compartida en lo substancial por HÉCTOR VILLEGAS y por SHAW en su comunicación técnica, con abundantes consideraciones doctrinales y algunos apartamientos. JARACH sostiene la inconstitucionalidad de las leyes retroactivas basándose en que, de acuerdo con los fundamentos históricos y doctrinales, “el principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también esta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos”. SHAW —invocando la discutible asimilación del derecho tributario material con el derecho penal y ciertos principios fundamentales, especialmente el de seguridad— adhiere a la tesis, aunque admitiendo que “pueden existir situaciones extremas que ameriten una excepción al principio de la irretroactividad de la ley tributaria material”. Cita al respecto diversas situaciones, llegando a la conclusión de que “puede ocurrir que la retroactividad de la ley no vulnere en esos casos los referidos principios. Es decir, que el efecto retroactivo sea, en esos casos, una excepción lícita al principio constitucional de la irretroactividad”.

La tesis, a pesar de su fondo de verdad, no ha encontrado acogida ni en la doctrina, ni en la jurisprudencia de Argentina y Uruguay. Sus argumentos son más adecuados para sostener la conveniencia de la constitucionalización del principio, con las excepciones que se consideren justificadas, que para afirmar que la irretroactividad por sí es inconstitucional.

D) *Irretroactividad de las leyes más gravosas*

1. *Admisibilidad con excepciones*

Es el campo donde la irretroactividad encuentra mayor justificación doctrinal por sus efectos sobre los principios fundamentales de la seguridad jurídica y la igualdad. Así lo reconoce la normativa tanto constitucional como legal.

En las conclusiones de nuestra ponencia general a la citada Jornada decíamos que tanto las soluciones del derecho positivo como los fundamentos doctrinales desarrollados por los ponentes y comunicantes en favor de la irretroactividad, estaban referidos a los actos jurídicos (leyes, reglamentos y actos administrativos subjetivos) perjudiciales para los contribuyentes. Es sin duda la solución que, *en principio*, se impone aun en ausencia de un texto expreso.

La problemática se circunscribe a la admisión de las excepciones y más precisamente a los casos en que ellas son admisibles. Entre estos gozan de general aceptación las medidas contra el aprovechamiento por los particulares del conocimiento previo de la creación o aumento de los impuestos. La medida más drástica y eficaz es la utilización de los decretos-leyes (*supra*, VII/ 3.4.). Un atenuante del

riesgo es la aplicación inmediata de la ley, sin esperar la *vacatio legis* que rige como regla supletiva del conocimiento real (*supra*, VII/ 6.B.), medida que no implica retroactividad. Por último, estaría la retroactividad pura y simple, que a pesar de sus efectos perjudiciales, puede encontrar justificación en ciertos casos excepcionales³⁰.

En la Jornada pudo comprobarse la aceptación generalizada de que se dicten leyes retroactivas, ya sea por la vía de las excepciones, ya por la limitación de las prohibiciones a determinados casos taxativamente enumerados lo que permite interpretar que en los demás casos la retroactividad está admitida.

2. Panorama luso-hispano-americano

La Constitución de Bolivia dispone en general la irretroactividad, excepto "en materia social cuando la ley expresamente lo determine y en materia penal cuando beneficie al delincuente". Brasil, en su Constitución de 1988, establece como norma general, que la ley *não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*; en materia penal, que "nã retroagirá, salvo para beneficiar o réu" (art 5º, num. XXXVI y XL); en materia tributaria, como limitación al poder de tributar, prohíbe establecer tributos sobre hechos generadores ocurridos con anterioridad a la ley, o en el mismo ejercicio financiero en que esta haya sido publicada, en este último caso, con excepciones taxativamente enumeradas, relativas a impuestos indirectos (art. 150). Colombia, en su Constitución de 1991, en materia penal establece que "nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes..." y que "la ley permisiva o favorable, aun cuando fuere posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable" (art. 29). En materia tributaria dispone que las leyes "no se aplicarán con retroactividad" (art. 363) con especificación de la aplicación de este criterio a las normas "que graven hechos generadores periódicos (art. 338). Chile admite expresamente la retroactividad de la ley que favorezca al afectado" (Constitución de 1980, art. 19). Ecuador, en su Constitución de 1978, dispone que "no se dictarán leyes tributarias en perjuicio de los contribuyentes".

La Constitución de España garantiza la irretroactividad de las disposiciones "sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales", debiendo anotarse la supresión de la referencia que el proyecto hacía a las disposiciones "fiscales". México, en una disposición que ha provocado discrepancias sobre su alcance, dispone que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" (art. 14 de la Constitución). Paraguay, en su Constitución de 1992, en el capítulo que regula la libertad, dispone que "ninguna ley tendrá efecto retroactivo, salvo que sea más favorable al encausado o al condenado" (art. 14), texto que se diferencia del anterior por suprimir la mención de "leyes penales" en la segunda parte de la disposición. Perú, como ya se anotó, modificó el régimen suprimiendo la referencia a la retroactividad de las leyes laborales y tributarias

³⁰ JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, citó en su ponencia la retroactividad que las disposiciones transitorias vigésima y vigésima primera estableció "respecto de los bienes de los funcionarios que se enriquecieron ilícitamente antes de la vigencia de la Constitución".

más favorables a los trabajadores y contribuyentes, manteniéndola solo para la "materia penal cuando favorece al reo" (art. 103). Igual solución rige en Portugal. Venezuela, en una solución similar a la de México, ha establecido en su Constitución, en forma general, que "ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo", con la única excepción de la que "imponga menor pena" (art. 44). Argentina y Uruguay no tienen normas constitucionales expresas sobre retroactividad, pero en sus códigos civiles se consagra el criterio de la irretroactividad como regla, que obviamente puede ser alterada por otras leyes, como ha sucedido con los códigos penales y el C. T. U.

3. *Relación con la capacidad contributiva*

Un aspecto importante a considerar es la posibilidad de que la retroactividad viole la regla de la capacidad contributiva, expresa o implícitamente contenida en las constituciones como elemento imprescindible para la correcta aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas (*Instituciones*, núm. 61). El hecho generador ocurrido en el pasado manifiesta una capacidad contributiva existente en ese momento, pero puede no existir en el momento que se dicta la ley retroactiva. Autorizada doctrina italiana destaca que la capacidad contributiva *debe ser efectiva y actual*, es decir, contemporánea a la ley que establece la retroactividad³¹. "Una ley que imponga o agrave una contribución obligatoria en función de una capacidad contributiva que ya no existe o que todavía no existe, sería inícuca. Violaría los más elementales principios de certeza jurídica y de confianza del contribuyente". No obstante, podría aceptarse la retroactividad previsible por el contribuyente, como, por ejemplo, una ley largamente discutida, o programada con anterioridad, o anunciada, o bien "cuando es dictada para corregir una situación de injusticia"³². La jurisprudencia de la Corte constitucional con un criterio flexible ha reconocido una adecuada discrecionalidad al legislador, teniendo en cuenta ciertas circunstancias como las características del tributo y el lapso entre el hecho gravado y la ley.

E) *La retroactividad de las normas favorables*

Tanto la doctrina como las legislaciones que rechazan la retroactividad se refieren a las normas que ocasionan perjuicios a los contribuyentes. En cambio, por regla general hay una admisión expresa o implícita de la retroactividad de las normas favorables³³. Esa admisión es unánime en las legislaciones en lo que res-

³¹ F. MOSQUETTI y L. TOSI, "La capacità contributiva", en *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI) ob. cit., vol. I, t. I, págs. 250, 267 y 353; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, págs. 37 y 153; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cap. V, "Il divieto di norme finanziarie retroattive", Torino, UTET, 1970, págs. 210 y ss.

³² G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 6ª ed., Torino, UTET, 1981, pág. 64.

³³ En las ponencias y comunicaciones presentadas a la mencionada Jornada I. H. A., esa admisión solo mereció reservas en cuanto a la posible lesión del principio de igualdad en el tratamiento de la masa de contribuyentes. En España, al interpretar extensivamente el art. 9.3 de la Constitución que admite tácitamente esa solución para las "leyes", se ha sostenido, tanto en doctrina como en la jurisprudencia, su aplicación a los reglamentos en determinados casos, entre ellos cuando

pecta a las penas en el derecho penal común, solución que, a nuestro juicio, es aplicable por analogía, a las sanciones tributarias de naturaleza punitiva, aun en ausencia de disposición expresa, ya que actúan los mismos fundamentos¹⁴. Es la posición que asumimos en las comisiones redactoras de los proyectos uruguayos desde 1958 y del modelo C. T. A. L.

En ausencia de disposición constitucional expresa, la retroactividad de estas normas es en principio jurídicamente admisible. Los argumentos expuestos contra la retroactividad están relacionados con los derechos que las Constituciones acuerdan a los contribuyentes, principalmente la seguridad jurídica y la igualdad frente a las cargas públicas; el primero no se ve afectado por una norma de este tipo, el segundo no es un obstáculo decisivo, sino un condicionante, respetado el cual la norma es legítima. En las conclusiones de nuestra ponencia ampliábamos esta fundamentación en la muy particular característica de la relación jurídica del derecho tributario, en la que la persona del Estado asume la doble calidad de legislador, creador de la norma, que impone la prestación y la de acreedor de esta. Si el Estado, por motivos que considera oportunos o convenientes, llega a la conclusión de que debe rebajar o suprimir un tributo, o establecer una exoneración, o prorrogar una ya vencida, no existe ningún principio jurídico que impida esa renuncia al crédito y que incluso le dé efecto retroactivo si considera que la causa que fundamenta su renuncia existía en el pasado. Solo está obligado a respetar el principio de igualdad respecto de los contribuyentes que pagaron el tributo durante el régimen anterior.

F) Las normas interpretativas

1. Concepto

Existen diversas discrepancias sobre la naturaleza y efectos de las normas que declaran el significado de otras normas y, en consecuencia, si sus disposiciones se aplican desde la vigencia de la norma interpretada.

Son varios los aspectos que se deben considerar.

Primero, si la interpretación es hecha por el mismo órgano que dictó la norma interpretada, en cuyo caso se la denomina interpretación auténtica, o por otro

el nuevo reglamento es más favorable (R. FALCÓN Y TELLA, *Retroactividad de las normas reglamentarias*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 65, 1990, pág. 131). Es también la opinión de KLAUS TIPKE: "Il divieto di irretroattività però, non concerne le leggi che favoriscono il contribuente", citando en su apoyo diversas sentencias de la Corte Constitucional Federal de Alemania (*Trattato di diritto tributario*, ob. cit., vol. I, t. I, pág. 440).

¹⁴ NELLY VALDÉS DE BLENGIO, "Aplicabilidad al derecho tributario de los principios de derecho penal común, especialmente el de la retroactividad de la ley más benigna", en *Revista Tributaria*, t. I, núm. 1, pág. 59. En un análisis de la legislación y la jurisprudencia del T. C. A. y la S. C. J. anteriores al C. T. U., del Modelo C. T. A. L., de la III Jornada L. A. D. T. y de la VI Jornada L. H. A., sostiene la procedencia de la aplicabilidad con base en la naturaleza punitiva de las multas fiscales, reconocida por el T. C. A., y la aplicación de la ley más benigna, por analogía con el derecho penal, sostenido por la S. C. J.

órgano de rango inferior, por ejemplo, interpretación de la Constitución por el legislador, o de la ley por la administración;

Segundo, si la norma interpretativa es de observancia obligatoria o no lo es;

Tercero, si la norma es realmente interpretativa o innovadora y, en este último caso, si su efecto retroactivo puede ser impugnado jurisdiccionalmente. O en otros términos, que parece un juego de palabras, si los órganos jurisprudenciales pueden interpretar la norma interpretativa, declarando que interpretó incorrectamente la norma que pretendió interpretar.

Estos puntos fueron analizados, puede decirse que exhaustivamente, en las ponencias y comunicaciones de la Jornada, con muy superior altura por cierto, al de la escueta recomendación aprobada después de un desordenado debate.

La mayoría de las ponencias y comunicaciones compartió, con diferencia de matices, el concepto tradicional de que la ley interpretativa se integra con la interpretada; “no es una regla nueva — como expuso el ponente de Brasil, VICÉU GIL—, sino la misma regla antigua interpretada”. La mayor, y tal vez más valiosa oposición, fue la de la comunicación de JUAN ZORNOZA PÉREZ y RAMÓN FALCON Y TELLA. Al exponer su criterio sobre la interpretación auténtica, afirman que la nueva norma “impone una interpretación”, “encierra siempre un mandato, o dicho de otra manera, que siempre innova el ordenamiento jurídico”. Ellas “no son retroactivas *ipso jure*, sino cuando así lo dispongan...”.

Resumiendo los trabajos presentados decíamos en nuestras conclusiones que, de acuerdo con la opinión mayoritaria que compartíamos, la interpretación auténtica debe considerársele integrante de la norma interpretada, y, en consecuencia, aplicarse a todos los casos regidos por esta, con la debida y generalmente admitida exclusión de los casos debidamente concluidos y de la cosa juzgada.

Dentro de esta posición es unánime la opinión de que la retroactividad solo es procedente cuando la nueva norma es efectivamente interpretativa, y no tiene ningún valor la autocalificación, que no es necesaria ni suficiente, como bien lo hizo notar el ponente por Uruguay J. C. PEIRANO; es imprescindible que el significado de la norma interpretada sea oscuro o dudoso, y que la nueva norma se limite a aclararlo.

También debe aceptarse, y así lo dice la recomendación aprobada, que los órganos jurisdiccionales son competentes para pronunciarse sobre si la ley es innovadora, y en tal caso aplicarse solo desde la fecha de su entrada en vigor.

2. Efectos de la interpretación por órganos inferiores

En principio no es obligatoria. La obligatoriedad de una norma constitucional o legal es inherente al órgano competente para aprobarla; la ley no puede invadir el ámbito constitucional, ni el reglamentario ni el legal.

No obstante, el derecho comparado ofrece ejemplos de disposiciones que prevén ese tipo de interpretación con ciertos alcances de obligatoriedad. La validez de esta solución solo es admisible por la vía de la delegación de competencias, prevista expresamente por la Constitución. Si por esta vía es posible crear o au-

mentar tributos, con mayor razón puede delegarse la atribución de declarar el verdadero sentido de la ley. Un ejemplo en ese sentido lo ofrece la Constitución uruguaya al otorgar al poder legislativo la competencia de “interpretar la Constitución”, pero “sin perjuicio de la facultad que corresponde a la Suprema Corte de Justicia” de declarar la inconstitucionalidad de tal interpretación (arts. 85, núms. 20 y 256 y ss.).

Otros países (Argentina, Chile, España) facultan a la administración para interpretar las leyes tributarias con carácter general y obligatorio, debiendo entenderse, y así lo disponen las leyes de Chile y España, que esa obligatoriedad rige solo en la esfera administrativa y no frente a los administrados. El punto se relaciona directamente con el ya visto de las prescripciones generales internas, tratado en *supra*, VII/7.E.

Por último, está la cuestión de la posible obligatoriedad de las interpretaciones jurisdiccionales, medida que rige en Perú para la administración respecto de “las resoluciones del tribunal fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias... mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal o por ley”. En tal caso el tribunal “hará constar en la resolución que establece jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el *Diario Oficial*”.

8. LA NORMA TRIBUTARIA EN EL ESPACIO

El tema plantea diversas cuestiones; concepto de territorio en que regirán las normas, principio de la territorialidad en los tratados de doble imposición, extra-territorialidad de las zonas francas.

A) Concepto de territorio

El principio indiscutiblemente aplicable es el de que las normas tributarias rigen en todo el territorio, como dice el art. 9º del C. T. U. El modelo C. T. A. L., en un enunciado más preciso, se refiere al “ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas” que parece ser más adecuado a la situación de los Estados federales y en general de los Estados que admiten la descentralización legislativa, en los cuales los territorios están fraccionados para efectos tributarios. Debe tenerse presente en este último aspecto, el problema que presenta la aplicación de los tratados internacionales, considerado en *supra*, VII/2.E.

El concepto de territorio abarca, no solamente el espacio terrestre, sino también el marítimo y aéreo que ha sido objeto de especial consideración en el ámbito del derecho internacional, por sus notorias implicaciones internacionales, por medio de la doctrina y las convenciones³⁵.

³⁵ Dentro de la literatura nacional merece especial atención la obra *Derecho Internacional Público*, dirigida por EDUARDO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, con la coautoría de H. ARBUET y R. PUCEIRO y en lo que respecta al tema que nos ocupa, el t. III (Montevideo, F. C. U., 1992, con la colaboración de J. M. ARRIGHI, M. DE LUJÁN y J. PEIRANO BASSO, todos ellos profesores de la Facultad de Derecho. El tema “territorio” en general, está tratado por H. ARBUET en la sec. I; el de las zonas polares por

En cuanto al espacio terrestre y de sus costas donde se ejerce la soberanía —cuestión fundamental desde el punto de vista tributario—, la historia demuestra el carácter universal de la variabilidad de sus límites y los conflictos aún existentes, de lo cual hay numerosos ejemplos en los países latinoamericanos. Es una circunstancia que explica el silencio que al respecto guardan por lo general las Constituciones. Puede afirmarse que esa delimitación surge de tratados, arbitrajes y convenciones internacionales, e incluso por actos de fuerza.

Uruguay tiene al respecto una larga historia que arranca con el Tratado de Tordesillas, se prolonga durante la guerra de independencia y culmina con diversos tratados celebrados con Argentina y Brasil³⁶. A pesar de estos tratados quedan algunas situaciones por resolver con Brasil (Rincón de Artigas), y otras por precisar con Argentina, en lo que respecta a las potestades tributarias en el Río de la Plata, cuestión sobre la cual existen discrepancias.

El problema gira en torno a la distinción que hace el tratado entre la zona de "jurisdicción exclusiva" de cada Estado, fijada en 2 y 7 millas de la orilla, según los lugares —dentro de la cual el ejercicio de dichas potestades es indiscutible— y el régimen de la zona de "aguas de uso común" en la que la jurisdicción de cada Estado se ejerce según el criterio de la "mayor proximidad a una u otra franja costera del lugar donde se produzcan los hechos considerados, lo que equivale al criterio de la línea media. En esta zona la jurisdicción de cada Estado presenta variantes, entre las que no se prevén los aspectos tributarios. El problema se vincula a si esa zona se la puede considerar parte del territorio y, por lo tanto, si en ella pueden ejercerse las potestades tributarias. Es un tema de derecho internacional sobre el que la doctrina nacional no se ha pronunciado uniformemente³⁷.

B) *El principio de territorialidad en materia tributaria*

Los países latinoamericanos han sustentado con mayor o menor firmeza, su derecho a tributar exclusivamente, o por lo menos preferentemente, todos los hechos que ocurran en su territorio. Es el criterio opuesto al del domicilio del contribuyente, sostenido por los países europeos y de la nacionalidad por Estados Unidos. La discrepancia ha dado lugar a una muy profusa elaboración doctrinaria

R. PUCEIRO. Para algunos problemas particulares pueden verse las colaboraciones al ya citado *Liber Amicorum Eduardo Jiménez de Aréchaga*, en los capítulos "Cuestiones territoriales", núms. 30 a 34, y "El derecho del mar", núms. 35 a 38 inclusive, con un trabajo de J. C. LUPINACCI.

³⁶ Para los antecedentes históricos y el estado actual véase *Derecho internacional público*, ob. cit., secs. II y III, a cargo de J. PEIRANO BASSO y sec. IV a cargo de H. ARBUET. Véase además JUSTINO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, *La Constitución Nacional*, t. I, Montevideo, Cám. Sen., 1992, págs. 163 y ss.

³⁷ Además de la bibliografía indicada en la nota anterior véase E. GONZÁLEZ LAPEYRE, *El estatuto del Plata*, con prólogo de M. VIEIRA, Montevideo, Asociación U. Derecho Internacional, 1978, y J. PEIRANO BASSO, *El tratado del Río de la Plata*, Montevideo, Idea, 1985.

y se ha ido solucionando por medio de numerosos tratados para evitar la doble imposición, que es el objetivo unánimemente admitido³⁸.

El principio está enunciado con precisión en la legislación uruguaya para el impuesto a la renta, que es el que presenta mayores problemas, pero que es extensible a los demás impuestos. Su texto, concordante con la legislación latinoamericana y particularmente con la de Argentina y Paraguay, dice que:

“se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervienen en las operaciones y del lugar de la celebración de los negocios jurídicos”.

Este principio sostenido en forma radical en las primeras etapas, especialmente en el Acuerdo de Cartagena del Pacto Andino y en la I Jornada L. A. D. T., ha ido temperándose en la doctrina y parcialmente abandonado en los tratados, como lo anotamos en *Instituciones* núm. 11 y lo tratamos en profundidad en *Estudios de derecho tributario internacional y en pronunciamientos posteriores*³⁹.

Como rasgo saliente de esta evolución debe señalarse el reconocimiento de que cuando se trata de gravar la capacidad contributiva total de las personas físicas, ya sea mediante el impuesto progresivo a la renta o al patrimonio, deben computarse las rentas obtenidas o los bienes poseídos fuera del territorio, sin perjuicio de reconocer la preferencia de los países de la fuente otorgando la deducción de los impuestos pagados en este.

C) Extraterritorialidad de las zonas francas

Las zonas francas están definidas en el seno del Mercosur como “partes del territorio de los Estados partes especialmente delimitadas, en las que el ingreso y salida de las mercaderías no comunitarias estarán exentas de gravámenes y de la aplicación de restricciones económicas, mientras no sean utilizadas o consumidas en condiciones distintas de las establecidas en la norma de aplicación” (Código Aduanero, art.132).

³⁸ Hasta 1993 el I. B. F. D. tenía registrados en sus servicios informativos 1.250 tratados en materia tributaria. América Latina se ha ido incorporando lentamente a ese movimiento, retraso que encuentra explicación en la falta de interés fiscal de todo país que sostenga el principio de la territorialidad. La incidencia de otras finalidades que pueden cumplir los tratados, ha influido en su proliferación.

³⁹ La exposición más representativa de nuestra posición es la ponencia presentada en la VII Jornada de Caracas en 1975, que se adoptó como base de las deliberaciones y de las conclusiones adoptadas, las que a nuestro juicio constituyen la culminación de la doctrina latinoamericana sobre el punto (*Estudios...*, ob. cit., págs. 133 y 159). Posteriormente expusimos el tema en la conferencia inaugural del simposio sobre *Territorialidad de la imposición desde el punto de vista latinoamericano: Principios teóricos, desarrollo y valoración*, organizado por la Universidad de Munich, dirigido por KLAUS VOGEL, en octubre de 1983, en que intervino también EDISON GNAZZO y varios expertos alemanes. El texto de las exposiciones y debates está publicado en español y alemán por C. H. Beck; la nuestra está reproducida en *Revista Tributaria*, t. XI, núm. 58, pág. 39.

En la legislación uruguaya el concepto es más amplio, estableciendo como característica, el "fin de que se desarrollen en ellas, con las exenciones tributarias y demás beneficios que se detallan en esta ley, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios..."⁴⁰.

La importancia que estas zonas han adquirido en el comercio internacional ha merecido la atención de la doctrina. En el medio latinoamericano puede citarse la IX Jornada L. A. D. T. celebrada en Asunción, Paraguay, en 1979. En ella se destacó que estas zonas, "entre otros fines, pueden constituirse en un instrumento de política económica útil a fin de alcanzar el objetivo de integración que anima a los pueblos del continente" y "que los Estados con litoral marítimo deberían conceder las máximas facilidades de forma que los Estados sin litoral puedan aprovechar el uso de los territorios a que se ha hecho referencia", actuando como usuarios directamente o a través de empresas vinculadas a ellos. La recomendación, claramente inspirada en la situación de Bolivia y Paraguay, ha tenido importante aplicación en las zonas de Uruguay, especialmente en operaciones de exportaciones paraguayas.

El Mercosur ha regulado la creación y funcionamiento de zonas francas y otras áreas aduaneras especiales con ciertas restricciones. Establece expresamente el elemental principio de que las exportaciones que de ellas se realicen a los Estados miembros, estarán gravadas con el arancel externo común o, en su caso, el arancel del país importador. De este régimen están exceptuadas temporariamente, las zonas existentes en Tierra del Fuego y en Manaos respecto de sus respectivos países.

9. CODIFICACIÓN

La codificación ha tenido en este siglo un desarrollo extraordinario, especialmente en América Latina a raíz del modelo C. T. A. L.

A) Derecho comparado

Los antecedentes son numerosos y han ejercido diversa influencia sobre los proyectos nacionales.

El punto de partida es la Ordenanza Tributaria Alemana (*Reich abgaben ordnung*), en adelante R. A. O., de la República de Weimar, sancionado en 1919,

⁴⁰ Ley 15.921 de 17. XII, 1987. Además de las franquicias aduaneras inherentes a estas zonas, la ley dispone la exoneración de "todo tributo nacional creado o por crearse, incluso de aquellos en que por ley se requiere exoneración específica, respecto de las actividades que se desarrollen en la misma". Las excepciones están taxativamente enumeradas. Las entradas de mercaderías y demás bienes a las zonas o las salidas de ellas, están exentas de todo tributo, pero cuando fueren introducidos al territorio nacional no franco, "se considerarán importaciones a todos sus efectos". Las exoneraciones tienen la característica excepcional de que "el Estado, bajo responsabilidad de daños y perjuicios, asegura al usuario, durante la vigencia del contrato, las exoneraciones tributarias, beneficios y derechos que esta ley le acuerda".

cuya autoría se atribuye a ENNO BECKER, que fue objeto de amplios desarrollos doctrinales, no siempre favorables⁴¹, y jurisprudenciales, estos últimos debidos al tribunal fiscal, creado y presidido inicialmente por su autor.

Este movimiento ejerció sin duda una notable influencia renovadora en la literatura europea especializada posterior. Sus pioneros en América Latina fueron GIULIANI FONROUGE, en Argentina, con sus proyectos de Código Fiscal de 1942 y 1964; GOMES DE SOUSA, en Brasil, con su anteproyecto de 1954 y actuación en la comisión que elaboró el texto definitivo, y RÍOFRÍO VILLAGÓMEZ, en Ecuador. A ellos se agregaron MARIO PUGLIESE y DINO JARACH con sus conocidas obras *Principios de derecho financiero* y *El hecho imponible* y su participación en los Códigos de México y Buenos Aires, respectivamente. El movimiento doctrinal fue seguido por una preocupación legislativa de recepción de los nuevos principios en Códigos que recogieron y sistematizaron las insuficientes y a veces contradictorias disposiciones legales dispersas en la legislación de otras ramas jurídicas.

Los organismos internacionales especializados se han manifestado en forma reiterada, partidarios de la codificación. No puede olvidarse en una rápida enumeración cronológica la resolución de la Inter-American Bar Association adoptada en el Congreso de Lima de 1947; la del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en las II y VI Jornadas celebradas en México en 1958 y en Punta del Este en 1970; la del Programa Conjunto de Tributación en su primera Conferencia celebrada en Buenos Aires en 1961 y luego en la preparación del modelo de Código Tributario para América Latina y su posterior difusión y apoyo; por último, las de Alalc en sus reuniones de directores de administración interna, especialmente la segunda celebrada en Montevideo en 1970⁴².

⁴¹ Véase HANS NAWIASKY, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, trad. y notas de J. Ramallo, introducción de K. Vogel, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

⁴² En la V Conferencia de la IABA (Lima, 1947) se adoptó una resolución en la se recomendaba a todos los colegios de abogados: "1º. La adopción de Códigos en que se estructuren, con las mayores garantías de permanencia compatibles con el interés nacional, los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo y aquellos del derecho tributario adjetivo que puedan considerarse sustanciales. 2º. La adopción de medidas que permitan la formulación de textos ordenados, periódicamente actualizados, que contengan las disposiciones legales y reglamentarias relativas a los regímenes, previa su clasificación y agrupación adecuadas".

En las II Jornadas Latinoamericanas (México, 1958), en el tema III, "Codificación del derecho tributario", se adoptaron entre otras las siguientes resoluciones: "II) Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquellos. III) Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten. IV) Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos".

En la 1ª Conferencia del Programa Conjunto de Tributación O. E. A./B. I. D./Cepal (Buenos Aires, 1961), el punto fue objeto de consideración y debate (págs. 339 y 394). Poco después el programa, dirigido entonces por ÁLVARO MAGAÑA, con el apoyo del B. I. D., tomó la iniciativa de preparar un modelo para América Latina, encomendándolo a la comisión mencionada en el texto, la que contó

B) Derecho latinoamericano

Este movimiento doctrinal ha sido seguido de cerca por el derecho comparado latinoamericano. Debe señalarse en primer término el ejemplo de México que sancionó su Código Fiscal en dos etapas, 1936 y 1939⁴³ y la aprobación de Códigos Tributarios por Bolivia⁴⁴, Brasil⁴⁵, Costa Rica⁴⁶, Chile⁴⁷, Ecuador⁴⁸.

con la colaboración de distinguidos expertos de casi todos los países latinoamericanos: AURELIO CAMACHO RUEDA, Colombia; ROBERTO HOYOS, México; CARLOS A. MERSÁN, Paraguay; ALFONSO MOISÉS BEATRIZ, América Central; JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, Venezuela; ENRIQUE PIEDRABUENA, Chile y ENRIQUE VIDAL CÁRDENAS, Perú. A esta nómina deben agregarse MANUEL RAPOPORT, que aportó su gran experiencia internacional y JULIO C. PACCHIOTTI como secretario letrado de la comisión.

La resolución de la segunda reunión de directores de tributación interna de los países de Alalce dice así: Primero: Solicitar a los países miembros que carezcan de un cuerpo orgánico de normas generales que adopten las medidas necesarias para su más rápida sanción. En ese sentido, es deseable que esa sistematización alcance, no solo al derecho tributario sustantivo, sino también al administrativo, procesal, penal e internacional. A tal efecto, se deberá tener en cuenta el modelo de Código Tributario para América Latina preparado por el programa conjunto de tributación O. E. A./B. I. D. Segundo: Que a los fines pertinentes del artículo anterior, las partes contratantes que no disponen en la actualidad de un cuerpo orgánico que reúna las normas de derecho tributario sustantivo general, realicen los esfuerzos necesarios para enviar a la secretaría hasta el 30 de septiembre del corriente año, los datos requeridos de conformidad al esquema del modelo de Código Tributario".

⁴³ El Código Fiscal de la Federación de 1936-1939 fue objeto de importantes modificaciones a partir de 1967.

Los fundamentos de la reforma están expuestos en "Informe razonado de la comisión redactora del Código Fiscal de la Federación" (México, 1969; FRANCISCO LERDO DE TEJADA, *Código fiscal de la federación, comentado y anotado*, México, 1970), y para las siguientes reformas: S. F. DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., México, 1985, pág. 67.

⁴⁴ El Código Tributario boliviano fue sancionado por ley 9298, de 2, VII, 1970 y entró en vigencia el 1º, X, 1970. Su orientación fue analizada por VALENTIN ABECIA BALDIVIESO, *Crítica y comentarios al Código Tributario boliviano*, La Paz, Edit. Letras, 1971. Véase además informe de ÓSCAR GARCÍA CANSECO y RODOLFO BARRIGA C., en VI Jornada L. A. D. T., Montevideo, I. U. D. T., 1971, pág. 95. ALFREDO BENÍTEZ RIVAS, *Compendio de derecho financiero boliviano*, t. I, "Derecho tributario", La Paz, 1988.

⁴⁵ El Código Tributario Nacional (C. T. N.) fue sancionado por ley 5172, de 25, X, 1966 y "Atto complementar núm. 36" (14, III, 1967). Los comentarios más completos pertenecen a ALIOMAR BALEIRO, *Direito tributário brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977.

El antecedente más importante de este Código es el anteproyecto de GOMES DE SOUSA, de 1954, quien fue también relator de la comisión que preparó el proyecto definitivo (*Reforma Tributaria Nacional*, vol. 17, Rio de Janeiro, Fundación Getulio Vargas, 1966).

⁴⁶ El Código de Normas y Procedimientos Tributarios fue sancionado por dect. 4755, de 18, V, 1971, y entró en vigencia el 1º de julio siguiente. Sus antecedentes pueden verse en la exposición formulada por GONZALO FAJARDO SALAS, en VI Jornada, ob. cit., pág. 77, y en el informe de la subcomisión de asuntos jurídicos de la Asamblea Legislativa, publicación oficial, agosto, 1970.

⁴⁷ La codificación en Chile se inicia con la ley 11.575, de agosto de 1954, la que fue objeto de sucesivas modificaciones. El texto actual es el aprobado por el dect. 1488, de 5, XI, 1992, que mantiene las características iniciales con una acentuación de los aspectos punitivos. Véase *Comentarios* en PEDRO MASSONE, *Principios de derecho tributario*, Universidad de Chile, Valparaíso, 1979. Comentarios sobre el texto hasta el dect. 2763, de 31, XII, 1969, publicado el 13, VI, 1970, puede verse en *Código Tributario* por E. CHARAD DAHED, L. A. ROJAS LARRAÑAGA y M. VALDÉS BRIONES, que contiene además concordancias con disposiciones administrativas (Santiago, Prensa, L. A., 1970).

⁴⁸ El *Código Fiscal ecuatoriano*, en el que tuvo participación principal EDUARDO RIVERO VILLAGÓMEZ, fue sancionado en junio de 1963, y tiene diversos antecedentes legislativos. Fue objeto

Perú⁴⁹ y Venezuela⁵⁰, Guatemala⁵¹ y República Dominicana⁵². Panamá y Honduras tienen en la actualidad sendos proyectos elaborados a alto nivel que están a la espera de sanción legislativa⁵³. Paraguay⁵⁴ aprobó la ley de reforma tributaria 125 de 1992, que contiene un extenso capítulo sobre "Disposiciones generales" que pueden equipararse a un Código.

Por su parte, Argentina ha sancionado diversos Códigos provinciales, el primero de ellos, el de Buenos Aires, cuya autoría se atribuye a DINO JARACH, que ha servido de modelo a los demás. Nacionalmente, la ley 11.683 que cubre un amplio campo del derecho tributario y la ley 15.265 que creó el tribunal fiscal de la nación⁵⁵ las que al igual que la L. G. T. española y la ley 125 de 1992 paraguaya, son equiparables a los Códigos.

En ese movimiento legislativo no puede dejarse de mencionar la Ley General Tributaria española núm. 230, de 28, XII, 1963, inscrita en la misma tenden-

de algunas modificaciones posteriores. Véase informe de O. TORRES presentado a las VI Jornadas, "Análisis comparativo de las disposiciones del Código modelo latinoamericano y del Código Fiscal ecuatoriano" (ob. cit., pág. 700). Fue reformado en 1975, con una gran influencia del modelo C. T. A. L., y en 1994 en lo que respecta a la organización judicial.

⁴⁹ El Código Tributario del Perú fue promulgado por decret. 263, de 12, VIII, 1966, en uso de las facultades concedidas por la ley 16.943, de 4, II, 1966. Fue producto de un detenido estudio. Sus antecedentes y comentarios pueden verse en la exhaustiva obra de MANUEL BELAÜNDE GUINASSI, *Código Tributario concordado y anotado*, obra auspiciada por la Cámara de Comercio de Lima (Edit. Desarrollo S. A., 1970). A partir de 1990 fue objeto de importantes modificaciones que entraron en vigencia el 1º, XII, 1992. CÉSAR TALLEDO MAZU, *Manual del Código Tributario*, Lima, Ed. Econ. Fin., publicación permanentemente actualizada.

⁵⁰ El Código Orgánico Tributario fue promulgado el 1º, VII, 1932, por medio de ley orgánica de rango superior a la ley ordinaria. El proyecto fue elaborado por una comisión técnica presidida por el entonces contralor general de la república, profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, entre cuyos integrantes figuraba ENRIQUE SILVA CIMA, la que además consultó a los profesores RAMÓN VALDÉS COSTA y HÉCTOR VILLEGAS. La fuente directa fue el modelo C. T. A. L. Con posterioridad se le introdujeron modificaciones, especialmente en 1994, que si bien no afectaron los principios básicos, motivaron críticas en cuanto a su inconstitucionalidad desde el punto de vista formal por parte, como ya se dijo, de OCTAVIO.

⁵¹ Sancionado en 1991, es tal vez el Código que con mayor firmeza y radicalismo acoge los principios fundamentales del derecho contemporáneo.

⁵² Sancionado en 1992, presenta una tendencia favorable a los intereses fiscales.

⁵³ En estos proyectos actuaron como asesores la profesora NELLY VALDÉS y el doctor FÉLIX A. LAMAS, de Uruguay y Argentina, respectivamente, en el primero de los cuales hay una reconocida influencia del modelo C. T. A. L.

⁵⁴ Tiene una clara vinculación con el modelo C. T. A. L., en la que se nota la participación del profesor ALBERTO FAGET.

⁵⁵ El proyecto de ley del T. F. N. fue preparado por GIULIANI FONROUGE, GARCÍA BELSUNCE y SORONDO. Debe anotarse los importantes aportes realizados en la materia por GIULIANI FONROUGE. Su anteproyecto de 1942 constituye la primera producción científica latinoamericana fundada en los principios autonómicos contemporáneos con soluciones sistemáticas que conservan su valor a pesar del tiempo transcurrido. Intervino luego en la creación del tribunal fiscal y preparó por encargo del gobierno en 1964, un nuevo proyecto de Código.

cia doctrinal y cuya estructura y soluciones tienen indudables puntos de coincidencia con nuestro Código y el movimiento latinoamericano en general (véase *infra*, VII/9.D.).

C) *El modelo de Código Tributario para América Latina*

El antecedente más importante de esta evolución legislativa es el modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa conjunto de tributación O. E. A./B. I. D., en 1967, por la comisión integrada por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, RUBENS GOMES DE SOUSA y RAMÓN VALDÉS COSTA, que contó con la colaboración de prestigiosos expertos de los distintos países (véase nota 42). Este trabajo recoge la doctrina dominante en América Latina expuesta fundamentalmente en las Jornadas organizadas por el I. L. A. D. T. El modelo ha tenido una indudable repercusión en el ámbito internacional, pudiendo destacarse al respecto su traducción al alemán por la misión alemana en el C. I. A. T. Además ha sido factor aglutinante del movimiento legislativo registrado concomitantemente y con posterioridad a su formulación⁵⁶.

Los Códigos de Perú y Brasil que estaban en el primer caso, como consecuencia de la intervención común de GOMES DE SOUSA y E. VIDAL CÁRDENAS, acogieron soluciones coincidentes y los de Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Paraguay, República Dominicana, Venezuela y el proyecto de Panamá y, como ya se dijo, Uruguay, lo tomaron como fuente exclusiva, o principal con una adecuada adaptación al régimen jurídico general de cada país. Ecuador y Perú lo adoptaron también como fuente especialmente en los principios generales.

Esta posición recibió su máxima consagración en las VI Jornadas, las que por unanimidad, integrada por los 10 países de América del Sur más Costa Rica, recomendó que los principios de legalidad, jurisdiccionalidad e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria, elaborados a lo largo de las anteriores Jornadas, no solo se incorporen en los respectivos derechos positivos, sino que también “se consagren... con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria... a fin de asegurar su debida permanencia”.

Las Jornadas declararon también por unanimidad que “las soluciones contenidas en el modelo recogen la doctrina latinoamericana de derecho tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria” y que él “afirma los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países de América Latina con miras a su desarrollo eco-

⁵⁶ Véase al respecto bibliografía precedente.

El programa ha publicado además interesantes “Análisis comparativos” del modelo con los Códigos vigentes en los países miembros de Alale (Normas sustantivas, 1970, UP/G. 15/22; normas represivas, 1971, UP/G. 15/34 y normas procesales, 1971 UP/G. 15/35) y con la legislación de los países centroamericanos, 1970, UP/G. 15/27.

nómico-social, los cuales no deben sacrificarse so pretexto de que constituyen una traba a los principios de la política fiscal o a la eficiencia de la administración tributaria”.

En lo que respecta a los principios, tiene una orientación muy definida. Tal vez su característica más destacable sea la de coordinar los intereses opuestos del Estado y los contribuyentes en un plano de igualdad jurídica, con base en los principios de legalidad y jurisdiccionalidad y del respeto a los derechos fundamentales.

La exposición de motivos abunda en consideraciones al respecto. Como síntesis de esta orientación continúa diciendo:

“La obtención de un equilibrio adecuado entre ambas partes es un problema de muy difícil solución, pero a juicio de la comisión él debe emanar de la aplicación de los principios fundamentales de la legalidad y la jurisdiccionalidad, es decir, que fisco y contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, que ‘no hay tributo sin ley que lo establezca’ y que ‘nadie puede ser juez en su propia causa’. Estos principios vinculados a la teoría clásica de la división de poderes y funciones y de las garantías individuales, constituyen la base del proyecto y, en tal carácter, fundamentan muchas de sus disposiciones que no se justificarían en ausencia de aquellos; por ejemplo: las relativas a la interpretación de las normas tributarias; al uso de la analogía y al régimen de infracciones y sanciones”.

En *Instituciones* se desarrollan ampliamente estos conceptos, pero en esta síntesis conviene destacar que el igual sometimiento de ambas partes a la ley y la jurisdicción, está íntimamente vinculado al principio de la igualdad de las partes —como se señaló en las VI Jornadas L. A. D. T.—, y al postulado típico del derecho tributario contemporáneo de que los tributos se rigen por una relación jurídica de débito y crédito, cuya única fuente es la ley —como lo enseñaron HENSEL y NAWIASKY—, y no por una relación de poder.

En cuanto a los aspectos jurídico-tributarios en particular, el modelo se afilia a la teoría autonómica contemporánea del derecho tributario material o sustantivo, con las limitaciones propias del concepto generalmente admitido de la unidad del derecho y del respeto de la autonomía de las demás ramas jurídicas que regulan también la materia tributaria: derecho administrativo, procesal y penal. Hay, pues, una conciliación con los principios e institutos del *derecho común* —p. ej., en materia de interpretación, obligación, persona jurídica— y una coordinación con las mencionadas ramas jurídicas, mediante la técnica del establecimiento de las excepciones que se consideran necesarias para cumplir con las finalidades específicas de la tributación. El apartamiento de las soluciones generales no constituye, pues, en estos casos, una manifestación de *autonomía*, sino de *particularismo*, como sostenía GENY, con un alcance mayor.

Un análisis muy completo del estado actual del tema en América Latina puede verse en *Aspectos fundamentales de la problemática actual del derecho tributario*, que recoge el material del seminario técnico del C. I. A. T., celebrado en Guanajuato en 1992, en el que se examinaron los aspectos del derecho tributario

substantivo, formal, procesal y punitivo de Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela. Participaron en el tratamiento de estos temas, no solamente los funcionarios de la administración, sino también representantes de los tribunales jurisdiccionales en materia tributaria. Además, se registraron valiosas colaboraciones de expertos de Alemania y Estados Unidos sobre diversos temas. Allí expusimos el tema *Estado actual de la codificación tributaria en América Latina*⁵⁷.

D) La codificación en Europa

Está evidentemente retrasada con respecto a América Latina, a pesar de haber tenido la honrosa iniciativa con el R. A. O., que ha permanecido como único cuerpo de disposiciones generales codificadas. En otros países existen recopilaciones de leyes particulares, como el extenso *Code Général des Impôts* francés (de 2000 artículos, más numerosos anexos de extensión similar). Parecida situación presenta Italia. España, en cambio, tiene desde 1963 la Ley General Tributaria (L. G. T.), de características comparables a la Ley de Procedimientos argentina 11.683, al Estatuto Tributario de Colombia de 1989 y a la ley de Paraguay 125 de 1992 sobre Nuevo Régimen Tributario.

La Ordenanza Tributaria alemana tuvo profundas alternativas. El texto de 1919, que a pesar de algunas críticas técnicas había sido reconocido como un modelo de sistematización de principios y de coordinación de la desordenada legislación imperante, fue objeto de criticadas reformas en tiempos del nazismo mediante la ley de adaptación impositiva (*Steueranpassungsgesetz*) de 1934, la que entre sus normas censurables, figuraban las relativas a la interpretación de las leyes impositivas "según la concepción general del nacionalsocialismo" (*Weltanschauung*) considerando la concepción del pueblo (*Volksanschauung*). A partir de la Ley Fundamental de 1949, la Ordenanza recobró su prestigio como reguladora de las relaciones entre fisco y contribuyente de acuerdo con los principios del Estado de derecho. El prestigioso profesor de Würzburg, HEINZ PAULIK, expresa al respecto que la ordenanza, como manifestación del moderno derecho tributario "ya no conoce al súbdito... (quien se relaciona con la administración) como "ciudadano libre y emancipado...". Y en una posición coincidente con la orientación del modelo C. T. A. I., considera esencial "el equilibrio correcto (el que) plantea las más altas exigencias al arte del legislador (agregando que), la Ordenanza Tribu-

⁵⁷ Anales del Seminario Técnico del C. I. A. T.-Guanajuato 1992, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993: nuestra exposición está reproducida en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 108, pág. 187. Sobre el tema de la codificación pueden verse además nuestros trabajos: "La codificación tributaria en América Latina", en *Estudios en homenaje al profesor Ruy Barbosa Nogueira*, Saraiva, 1984, pág. 241, reproducido en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 33, pág. 95; versión actualizada y publicada por IBDF, Amsterdam, 1984, *Tax and Procedure in Latin America: Alternatives y experiencias de la codificación tributaria en Iberoamérica y España*, exposición en el "Foro de Iberoamérica", organizado por las Facultades de Derecho de Buenos Aires y Salamanca, en 1992, publicada en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma Sinaloa.

taria las ha satisfecho”⁵⁸. No obstante tan autorizada opinión, la ordenanza merece reservas en cuanto a ciertos aspectos técnicos de su estructura, a nuestro juicio, notoriamente inferior a la del modelo C. T. A. L.; en materia de definición de ingresos no distingue entre el género tributo (*abgaben*), que le sirve de título, e impuesto (*Steueranpassungsgesetz*), limitándose a definir este último en términos nada satisfactorios.

En Italia autorizada doctrina reclama la aprobación de un código que sistematice los principios y los conceptos generales aplicables a los distintos impuestos. Ya lo sostuvo EZIO VANONI en 1938⁵⁹ y la idea se ha reactualizado por medio de ENRICO DE MITA⁶⁰. Ambos consideran absurdo que cuestiones fundamentales, comunes a todos los tributos estén reguladas en forma diferente para cada uno de ellos. Además, DE MITA destaca la conveniencia de que el código formule claramente los principios generales que sirvan de guía a la interpretación por los órganos jurisdiccionales y que sus normas tengan estabilidad, para evitar “improvisaciones legislativas con el pretexto de necesidades financieras”.

El movimiento cuenta con el apoyo de FRANCESCO MOSQUETTI que organizó una Jornada de estudio sobre *La codificazione dei principi generali del diritto tributario; esperienze in Spagna, difficoltà in Italia*, en 1992, en la cual FRANCISCO ESCRIBANO presentó una ponencia sobre la experiencia española⁶¹. Es un ilustrativo análisis de la evolución de la Ley General Tributaria española a través de las modificaciones impuestas por la introducción de nuevos tipos de impuestos y de la incidencia de la Constitución de 1978. Estima que a pesar de que la L. G. T. fue sancionada en una “dictadura”, “introdujo en el sistema muchas de las virtudes que normalmente se predicaban del objetivo codificador... donde pueden encontrarse los principios generales básicos y las normas fundamentales”. Al respecto destaca la “prolija determinación del procedimiento de gestión” —concepto equivalente al que conocemos como derecho tributario formal—, que fue la que requirió

⁵⁸ *La ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania*. Su función y significado para el derecho tributario. prefacio a *La ordenanza tributaria alemana*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. 1980. trad. y notas por C. PALAO TABOADA. El texto de 1977 está también traducido al portugués por el Instituto Brasileiro de Direito Tributário, dirigido por RUY BARBOSA NOGUEIRA (*Novo Código Tributário alemão*) coedición Forense-Instituto Brasileiro de Direito Tributário 1978. Para la evolución de las reformas hasta 1964, véase SUSANA NAVARRINE, *Ley de adaptación impositiva alemana*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1964. También es recomendable para los textos de 1919 y 1934. “La esperienza della codificazione tributaria in Germania”, de EZIO VANONI, en *Opere giuridiche*, t. II. Giuffrè. 1962. pág. 381, que reproduce un estudio hecho en 1937.

⁵⁹ EZIO VANONI, “Il problema della codificazione tributaria”, en *Opere giuridiche*, ob. cit., t. II, págs. 413 a 454. reproducción de un artículo aparecido en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, I. 1038. pág. 361.

⁶⁰ *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano. Giuffrè, 1993, iniciativa recordada y apoyada por UCKMAR, con especial referencia al ejemplo latinoamericano. con ocasión de su aporte al libro en homenaje a DINO JARACH, titulado *Los postulados y valores del Estado de derecho en la problemática tributaria*.

⁶¹ FRANCISCO ESCRIBANO, *La codificación fiscal: experiencia de la codificación en España*, publicada en *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid, Civitas, núm. 76. 1992. pág. 653.

posteriormente numerosos ajustes, para otorgar mayores garantías al contribuyente mediante "una relativa judicialización del procedimiento". En esa reforma incidió, obviamente, la aprobación de la Constitución con sus normas sobre las garantías individuales y sobre aspectos fundamentales de la tributación, a veces incompatibles con las de la L. G. T. Otro aspecto al que el autor presta atención es al del rango del Código, superior al de la ley ordinaria para lograr una mayor estabilidad. Finalmente, al igual que PAULIK, sostiene la necesidad de que la reforma debe inspirarse "en una de las ideas fundamentales que encarnan el derecho tributario de la Constitución, a saber, la conversión del súbdito que paga impuestos, en ciudadano que contribuye".

Otro estudio importante sobre la L. G. T. es el de RAFAEL NAVAS VÁZQUEZ, *Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad*⁶². En el se señala la erosión de la L. G. T. como consecuencia de la posterior aprobación de la Constitución y de la evolución de la legislación tributaria que ponen de manifiesto su insuficiencia actual y la necesidad de una reforma. El estudio culmina con la enunciación de las bases para esa reforma, algunas no coincidentes con la doctrina latinoamericana.

Dos breves acotaciones sobre los estudios precedentes.

En primer término, el retraso de varias décadas en que la labor codificadora europea se encuentra con respecto a la latinoamericana: no solamente en lo concerniente a realizaciones, sino también en cuestiones fundamentales como la igualdad de fisco y contribuyente, sometidos ambos a la ley y la jurisdicción, inherente a la concepción de relación jurídica y no relación de poder, y también en conceptos tan importantes, como, por ejemplo, la autotutela administrativa, con sus consecuencias sobre la ejecución del crédito mientras se substancia el proceso de conocimiento y el *solve et repete*, y, en materia de definiciones, las relativas a los tributos y sus distintas especies y a los contribuyentes, responsables y sustitutos.

En segundo término, la prescindencia que se hace de la doctrina y la codificación latinoamericana con su exitosa experiencia de más de 25 años. Es una omisión bastante generalizada en la doctrina europea, aunque con muy significativas excepciones, difícilmente explicable en España, dada su participación en las Jornadas Luso-hispanoamericanas y latinoamericanas desde 1966.

E) Evolución del derecho uruguayo

1. Antecedentes⁶³

El Código es el resultado de largos y meditados estudios realizados en el país y en el ámbito latinoamericano, por comisiones de expertos y en reuniones inter-

⁶² *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, Madrid, Civitas, 1992, pág. 619.

⁶³ El texto de los distintos proyectos, con sus anexos, y el debate en el Consejo de Estado, puede verse en el *Código Tributario. Corcordado y anotado* por RAMÓN VALDÉS COSTA, NELLY VALDÉS DE BLENGIO y EDUARDO SAYAGUÉS ARECO (4ª ed., Montevideo, Amalio Fernández, 1994, págs. 49 a 95).

nacionales. En el medio nacional existían importantes antecedentes que constituyen sin duda las fuentes de los proyectos del poder ejecutivo de 1971 y 1974.

El primer proyecto fue preparado por la comisión designada por decreto del poder ejecutivo de 26, III, 1957 por iniciativa del ministro de Hacienda de la época, doctor AMÍLCAR VASCONCELLOS⁶⁴. Si bien quedó inconcluso, llegó a sistematizar en forma perdurable los principios jurídicos más importantes de derecho formal, procesal y penal. Su influencia fue notoria en la legislación nacional posterior, especialmente en la ley 12.804, de 30, XI, 1960, cuyo tít. XXII sobre "Normas generales" recogió las disposiciones más importantes en materia procesal y penal y en los arts. 52 y ss. las de carácter formal, las que tuvieron vigencia en un primer momento, solo para el impuesto a la renta y luego para todos los tributos recaudados por la dirección general impositiva. Ese proyecto fue también bien recibido por la doctrina extranjera y ejerció influencia como fuente directa en la preparación del modelo C. T. A. L., conjuntamente con los anteproyectos de GIULIANI FONROUGE y RUBENS GOMES DE SOUSA. Muchas de sus soluciones aparecen incorporadas en el modelo.

Otra etapa fundamental la constituyó el proyecto más completo aprobado por la comisión de reforma tributaria designada por resolución del poder ejecutivo núm. 893, de 9, VI, 1970⁶⁵, que es la fuente principal de los proyectos del poder ejecutivo y del texto sancionado. Puede considerársele en parte como una continuación de los trabajos iniciados en 1957 y terminados en 1959 y en parte, como una adaptación a nuestro país del modelo de Código Tributario para América Latina. Responde a la misma orientación del proyecto anterior y soluciona en forma muy satisfactoria, el más difícil problema de este tipo de legislación: la

⁶⁴ Estaba integrada por RAMÓN VALDÉS COSTA, como presidente, en representación del poder ejecutivo, tres miembros representantes de las oficinas recaudadoras, RAFAEL NOBOA, ALBERTO SENATORE y CARLOS PEÑA y por tres delegaciones de instituciones ajenas a la administración fiscal: un delegado de la Facultad de Derecho, GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, dos delegados del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, JUAN CARLOS PEIRANO y DANIEL ABAL y uno del Colegio de Abogados, GERVASIO POSADAS BELGRANO.

En la incorporación parcial del proyecto de 1959 a la ley 12.804, de 30, XI, 1960, intervinieron los doctores GABRIEL CHOUHY TERRA, JUAN CARLOS PEIRANO FACIO, RAFAEL NOBOA, escribientes Walter Albanell Mac Coll, Manuel Acosta y Lara, Carlos A. Demby, Julio R. Bardallo, doctor LUIS ALBERTO SENATORE, EDISON GNAZZO, doctores HORACIO FURTADO, LAURO RODRÍGUEZ y RAMÓN VALDÉS COSTA, quienes integraron en el ámbito del senado una "comisión extraparlamentaria" presidida por este último, cuyo informe fue oficializado como exposición de motivos de la ley (véase 42, 43 y 44 Sesiones ordinarias y extraordinarias del 19 al 21 de octubre de 1960. Publ. Inst. Cám. de Sen. núms. 149, 150 a 151). El informe y demás antecedentes pueden verse también en *Ley de recursos núm. 12.804, texto, antecedentes y coordinación con el derecho vigente*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1960).

⁶⁵ Esta comisión fue presidida por el subsecretario de economía y finanzas, doctor JORGE ECHEVARRÍA LEONDA, e integrada por el director de la oficina de planeamiento y presupuesto, doctor RAMÓN DIAZ; por el Dr. MARIO PAVIA, presidente del Instituto de Técnica Fiscal; por el doctor RAMÓN VALDÉS COSTA, como presidente del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario y los señores doctores JORGE RACCHETTI PIRIZ y CRES. FERNANDO ETCHEGORRY y ABIL LAMÉ MICHELLINI. El Proyecto fue preparado por una subcomisión integrada por los profesores RAMÓN VALDÉS COSTA, JUAN C. PEIRANO FACIO y RAFAEL NOBOA.

creación de un régimen jurídico equilibrado que contemple la legítima expectativa del Estado a la correcta percepción de los tributos —frente a la tendencia de los contribuyentes de eludirlos—, y los derechos de los particulares ante las posibles extralimitaciones del poder administrador.

Los proyectos del poder ejecutivo de 1971 y 1974 recogen con muy pequeñas diferencias el proyecto de la comisión de 1970.

El proyecto de 1971 resulta de un reexamen del proyecto de 1970. Interrumpida la labor de la comisión de 1970, principalmente por razones de cambios ministeriales, el poder ejecutivo dispuso poco después el estudio del proyecto por parte de la Dirección General Impositiva. En ese sentido debe destacarse el encomiable interés que su director de entonces, Cr. WALTER CAMPO, puso en la tarea comprendiendo la importancia del problema y la utilidad de la existencia de un cuerpo orgánico de normas generales.

Por razones fácilmente explicables derivadas de la composición del equipo de funcionarios que estudió el proyecto en una segunda etapa (1974), todos ellos integrantes de la D. G. I., las observaciones que este mereció por los autores del proyecto de 1971 fueron de carácter fiscalista, dándole a esta expresión el sentido de soluciones favorables para fortalecer la posición de la administración en sus posibles controversias con los contribuyentes, generalmente por la vía de otorgar una mayor discrecionalidad administrativa. No obstante, debe señalarse la aceptación por la D. G. I. de innovaciones importantes como son la inclusión de normas sobre definición (de tributos, de actos de determinación, etc.), interpretación, relación jurídica tributaria, instituto de la consulta y la supresión de requisitos para el ejercicio del derecho de impugnar los actos administrativos tributarios.

Debe reconocerse, pues, el esfuerzo realizado y el deseo de llevar a cabo una obra que no mereciera objeciones desde el punto de vista jurídico. En este sentido no puede olvidarse la acción conjunta que en la última etapa de preparación del proyecto se realizó entre los redactores del proyecto de 1970 y el doctor JUAN M. BRIAN, entonces director de la oficina de impuestos internos, en su carácter de representante del grupo administrativo de estudios. En esa oportunidad aquellos estimaron que las modificaciones introducidas por la D. G. I. tenían distinta importancia, tanto desde el punto de vista jurídico como de su conveniencia. Había indudablemente algunas rectificaciones inaceptables, por violar principios constitucionales; otras afectaban en forma importante el valor del proyecto desde el punto de vista de su conveniencia y, por último, algunas que introducían variantes en problemas que admiten diversas soluciones, sin que pueda afirmarse que ellas fueran en realidad equivocadas.

De esta revisión final surgió el proyecto remitido por el poder ejecutivo al parlamento el 6, III, 1974, en el cual se lograron en ciertos aspectos, resultados satisfactorios. Se eliminaron disposiciones inconstitucionales, como el cierre de establecimientos por decisión administrativa, se mejoraron algunas fórmulas y se llegó a importantes acuerdos especialmente en materia procesal, sobre medidas cautelares (arts. 87 y 88), intervención de las empresas (arts. 89 y 90), juicio ejecutivo (art. 91) y procedimiento administrativo, particularmente el régimen de

notificaciones (arts. 51 y 52), restableciéndose las garantías seriamente comprometidas en el derecho vigente y en el texto del proyecto de la D. G. I. Todos estos temas habían sido objeto de atención especial del Instituto de Derecho Tributario que había fijado claramente su posición contraria a la de la administración en diversas mesas redondas.

En cambio, hubo discrepancias no superadas en las normas relativas a infracciones y sanciones, las que fueron replanteadas con ocasión del estudio del Código por la comisión del Consejo de Estado. A iniciativa de la D. G. I., participaron los profesores FERNANDO BAYARDO BENGEOA, ADELA RETA y RAMÓN VALDÉS COSTA, quienes propiciaron las soluciones que pasaron a integrar el capítulo sexto, el que, si bien incompleto, introdujo importantes reformas en lo que se relacionaba especialmente con el delito de defraudación, que tantas críticas había merecido en su formulación legal anterior.

La tipificación del delito hecha por el Código significó un notorio progreso con respecto a esa legislación, pero tenía sus imperfecciones. Ello motivó su reforma (ley 15.294, de 23, VI, 1982, art. 23), pero la nueva tipificación de este delito no logra tampoco una estructura legal satisfactoria.

2. Orientación del Código Tributario

Es coincidente con la de ambos proyectos (modelo C. T. A. L. y proyecto de 1970) inspirados en las modernas teorías del derecho tributario autónomo surgidas en Alemania a principios de siglo y recogidas primero, por la doctrina italiana y luego por la española. La labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en sus seis primeras Jornadas es en ese sentido realmente destacable, habiendo consolidado una doctrina fundada en los principios fundamentales del Estado de derecho, en particular los principios de la legalidad y la jurisdiccionalidad que se han concretado en los aforismos: “no hay tributo sin ley que lo establezca” y “nadie puede ser juez en su propia causa”. De ellos se deriva el de la igualdad de las partes, es decir, su igual situación de sometimiento a la ley y a la justicia, con las únicas excepciones de origen constitucional o legal, temas que constituyen el objeto de *Instituciones*.

Siendo el proyecto de 1970 y el modelo C. T. A. L. las fuentes del C. T., son aplicables a este todas las consideraciones formuladas en *supra*, VII/9.C.

Con respecto a la autonomía cabe destacar que queda reservada al derecho material y sus respectivas sanciones (caps. I, II y V) con reservas en cuanto al régimen punitivo establecido en el capítulo V. Sus normas no son simples excepciones, sino la formulación de principios e institutos propios del derecho tributario. En consecuencia, las dudas que se plantean por su insuficiencia u oscuridad, deberán solucionarse —como se dice en el art. 5º— por la aplicación supletoria de “las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, las de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”.

3. Reformas

Las más importantes se refieren a las infracciones, sanciones y delitos y al procedimiento en materia de recursos administrativos y acción de nulidad.

Entre las primeras debe señalarse el *decr.-ley* 15.294 que modificó la tipificación del delito de defraudación (art. 110) y creó el delito de apropiación indebida para los agentes de percepción y retención de los tributos recaudados por la D. G. I., a quienes, por otra parte, puede imputarse la infracción de defraudación (art. 96, literal H), modificado por el *decr.-ley* 14.948. El *decr.-ley* 15.584 introdujo importantes modificaciones en materia de actualización de las sanciones de las infracciones.

La ley orgánica del tribunal de lo contencioso-administrativo (*decrs.-ley* 15.524 y 15.532) modificó parcialmente el régimen de recursos administrativos y de la acción de nulidad, con algunas normas contrarias a la Constitución de 1967, con base en las posibilidades que el acto institucional núm. 12 dio al legislador ordinario.

El régimen vigente es el establecido por la ley 15.869, de 22, VI, 1967, que lo adecuó a la Constitución e introdujo importantes modificaciones al *decr.-ley* 15.524 e incluso al C. T.

El poder ejecutivo en diversas oportunidades, a partir de 1985, ha propuesto reformas dirigidas a aumentar las atribuciones de la administración, que significaban la mayor parte de ellas una disminución injustificada de las garantías de los particulares, las que fueron reiteradamente impugnadas por el Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho y por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y en varias oportunidades, rechazadas por el poder legislativo. Algunas prosperaron, como el régimen de la determinación de oficio sobre base presunta, con facultades excesivas de la administración; la clausura de los establecimientos como pena aplicable a las infracciones formales, cualquiera que fuere su importancia sin las debidas garantías de impugnación, y la capitalización de recargos por mora.

Debe agregarse como crítica de carácter general la aprobación de leyes aplicables solo a la D. G. I. o al B. P. S., lo que rompe la unidad del Código, creando problemas de interpretación sobre su aplicación al otro organismo y a terceros, como los gobiernos departamentales y personas de derecho público no estatales.

4. Relaciones con el derecho anterior

La mayor carencia del Código fue su falta de coordinación con el derecho vigente a la fecha de su sanción, aspecto este, que actualmente puede considerarse superado.

La única disposición del Código que se refería a la vigencia de las normas anteriores, era el art. 108, que consagraba, por una parte, soluciones inorgánicas y, por otra, creaba serios problemas de interpretación y aplicación. En efecto, se mantenían vigentes en forma expresa disposiciones, generalmente de impuestos internos que debieron incorporarse al articulado del Código con modificaciones

o sin ellas; el artículo incluía también disposiciones ajenas al Código y al capítulo de infracciones y sanciones y, por último, mantenía la vigencia de normas contrarias a las de este.

Las dificultades planteadas por esta norma, fueron superadas al haberse derogado la mayoría de los tributos a que ella hacía referencia.

En cuanto a las demás normas vigentes a la fecha de la sanción del Código no mencionadas en este art. 108, quedaron en una situación incierta en lo que respecta a su vigencia. Algunas se consideraron derogadas tácitamente en virtud de la prevalencia de las normas posteriores inconciliables con las anteriores; otras estarían implícitamente derogadas por la aplicación del principio de que las leyes que, como los Códigos, regulan con carácter general una materia dada, reordenándola con fundamento en nuevos criterios, sustituyen a la totalidad de las normas que anteriormente regulaban dicha materia, inclusive las normas especiales.

El punto fue objeto de especial consideración en la mesa redonda organizada por el I. U. E. T., con referencia a la aplicabilidad del Código a las personas de derecho público no estatales. En esa oportunidad CASINELLI MUÑOZ entendió que la interpretación razonable es la de que el Código estableció un sistema uniforme, con la finalidad principal de unificar las disposiciones sobre los distintos tributos y establecer un régimen que solo excepcionalmente pudiera ser derogado por leyes especiales. Es una solución contraria a la tan divulgada afirmación de que una ley general, código en este caso, no deroga una ley especial. En lo que concierne a la norma del código que dispone su aplicación a las personas de derecho público no estatales, "salvo disposición expresa en contrario", debe interpretarse que se refiere a disposiciones incluidas en el Código⁶⁶.

La precedente interpretación cuenta con el apoyo de la doctrina civilista. BERNARDO SUPERVIELLE, en su profundo estudio sobre la derogación, al analizar la derogación tácita, parcial o total, sostiene la misma posición. "Cuando el legislador resuelve sancionar un código que habrá de sustituir a otro cuerpo de leyes sobre esa misma materia, estamos también frente a una hipótesis de derogación total". Y citando doctrina extranjera dice: "... cuando un nuevo código o una nueva ley recoge y coordina en disposiciones de orden general distintas materias reguladas por leyes especiales" estas "quedan derogadas en cuanto contradicen la ley general". Y recoge como ejemplo el de que "si se aprobara en nuestro país un código fiscal en el que se establecieran normas para todo nuestro régimen impositivo en materia de aplicación, interpretación, calificación de hechos impositivos y sanciones, habría que admitir que han quedado derogadas todas las normas dispersas en las distintas leyes tributarias que se refieren a estos aspectos"⁶⁷.

⁶⁶ Mesa redonda celebrada el 1º, VII, 1975 sobre diversas cuestiones relativas a la interpretación del Código, en *Revista Tributaria*, t. II, núm. 8, pág. 280.

⁶⁷ BERNARDO SUPERVIELLE, "De la derogación de las leyes y demás normas jurídicas", en *Estudios Jurídicos en memoria de Juan José Anézcaga*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1958, págs. 418 y 419.

CAPÍTULO VIII

INTERPRETACIÓN*

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El tratamiento del tema ha experimentado notorias diferencias originadas por preconceptos sobre las normas tributarias basados en doctrinas surgidas en Estados diferentes al actual Estado de derecho, o que sostenían la subordinación del derecho tributario a otras ramas jurídicas, en particular el derecho civil pretendidamente derecho común, del cual el derecho tributario sería una excepción. En tal sentido deben recordarse las teorías del *in dubio pro fisco* e *in dubio contra fisco*, y la teoría de F. GÉNY en su polémica con L. TROTABAS (*Instituciones*, núm. 12.3.).

Tales teorías son incompatibles con el estado actual de los estudios del derecho tributario material como rama jurídica independiente de las demás, y sometida, al igual que estas, únicamente al derecho constitucional. En consecuencia, no merecen ser analizadas en esta oportunidad.

Posteriormente surgieron otras teorías que propugnaron la adopción de reglas especiales para la interpretación de las normas tributarias —por ejemplo, la interpretación funcional de GRIZIOTTI— o que sostuvieron criterios confusos en

* *Bibliografía.* El tema es tratado por todos los autores. Limitando las citas a los estudios especializados que guardan más armonía con la concepción contemporánea del derecho tributario latinoamericano, mencionamos: EZIO VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932; incluido en *Opere giuridiche*, Giuffrè, 1961; traducido al español por Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973; traducido al portugués por R. Gomes de Sousa, Río, Ed. Fini; MASSIMO SEVERO GIANNINI, "L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1941, págs. 95 y 170; A. AMATUCCI, "L'interpretazione della legge tributaria", en *Trattato di diritto tributario*, ob. cit., vol. I, t. II, pág. 547, con una completísima bibliografía europea.

Dentro de la literatura latinoamericana: véase nuestro artículo "La interpretación de las normas tributarias", en *Revista de Economía*, núm. 2, 1947, y en separata la conferencia pronunciada en el C. I. E. T., en 1977, sobre el estado actual del tema en América Latina y España, reproducida en *Revista Tributaria*, t. IV, núm. 18, pág. 665; ponencias presentadas a la II Jornada L. A. D. T., México, 1958: H. GARCÍA BELSUNCE, publicada con nota de actualización, en *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 133; L. M. FIGURINA, publicada en *Boletín I. U. D. T.*, núm. 9, 1958, pág. 56. La resolución adoptada, en el citado Boletín, pág. 46, y en *Estatutos y Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, 1993, pág. 23; *Interpretação no direito tributário* (São Paulo, Edic. Saraiva, 1975) que recoge las exposiciones y debates del Seminario organizado por la Universidad Católica de San Pablo, en el que intervinieron prestigiosos especialistas brasileños entre ellos GOMES DE SOUSA, y JARACH como invitado.

cuanto a la analogía y su vinculación con los resultados extensivos y restrictivos de la interpretación. Estas posiciones, aunque están superadas, deben ser consideradas para reafirmar la posición de la doctrina más recibida frente a su perduración que suele registrarse, especialmente en la jurisprudencia, felizmente cada vez menos.

2. LOS CRITERIOS BÁSICOS

La afirmación fundamental es que las normas tributarias se interpretan como todas las demás normas jurídicas. Como lo sostiene la doctrina más autorizada, la labor del intérprete debe tener por exclusivo objeto determinar el verdadero significado de la norma. En este propósito podrá utilizar todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados extensivos o restrictivos del sentido gramatical de los vocablos utilizados en la ley en forma impropia o imprecisa y colmar los vacíos normativos recurriendo a la integración analógica.

Estos criterios aplicables a todas las normas tributarias están complementados con ciertos conceptos que adquieren especial relevancia en el derecho tributario material; la reserva de ley en cuanto a la existencia y cuantía de la obligación y la *prevalencia de la substancia sobre las formas*. Este último ha tenido un especial desarrollo en lo que respecta a la interpretación del hecho cuya ocurrencia da nacimiento a la obligación, en la que predomina la realidad considerada por la ley sobre las formas adoptadas por el contribuyente o la definición que las demás ramas jurídicas den a los términos utilizados por el legislador.

Esta es una posición análoga a la que ocurre en derecho constitucional, internacional, procesal y penal en los que se aplican, como se verá, ciertos conceptos particulares.

Los precedentes criterios reconocen su origen en las primeras décadas de este siglo, principalmente en Alemania, donde fueron formalizadas en el Reich abgaben ordnung (R. A. O., ordenanza tributaria alemana) de 1919 y también en Francia a través de TROTABAS.

En América Latina tuvieron acogida en la década del 40 en lo que influyeron las obras de VANONI y JARACH, influidas a su vez por la doctrina alemana. En el mismo caso se encuentran el anteproyecto de Código Fiscal, de GIULIANI FONROUGE, de 1942, inspirado directamente en el R. A. O. y la legislación argentina de 1946; en Brasil las obras de GOMES DE SOUSA y ARAÚJO FALÇÃO¹ y en Uruguay nuestro citado artículo de 1947. La década siguiente se enriqueció con el anteproyecto de Código Fiscal uruguayo, el anteproyecto brasileño de 1953 y las I y II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

El proceso culmina en los años sesenta con el modelo C. T. A. L. que recoge esta evolución doctrinaria, como fue reconocido en la VI Jornada de Punta del Este de 1970. Sus soluciones fueron a su vez adoptadas por los Códigos de Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela (véase *supra*, VIII.).

¹ RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compendio de legislação tributária*, Rio, Ed. Fin., 1949, págs. 50 y ss.; A. ARAÚJO FALÇÃO, *Introdução ao direito tributário*, cap. III, Edit. Rio, 1958.

Dada la difusión que ha tenido el modelo, cuyas soluciones son, por otra parte, coincidentes con la doctrina de otros países, como Argentina y Brasil, lo tomaremos como centro del tratamiento de las distintas cuestiones. Por razones obvias, prestaremos especial atención al Código uruguayo, en el que también tuvimos oportunidad de intervenir en su preparación y de introducir algunas modificaciones que a nuestro juicio mejoran el modelo.

3. ORIENTACIÓN DEL MODELO C. T. A. L.

Puede resumirse así:

1º. Rechaza totalmente las concepciones dominantes en la teoría clásica, especialmente la vinculada al derecho privado, y, en particular, los conceptos apriorísticos en favor del fisco o del contribuyente y los que sustentaban el sometimiento del derecho tributario al derecho privado, impropriamente considerado como derecho común y del cual el derecho tributario sería solamente un derecho excepcional o a lo sumo “particular”, como lo denominó GÉNY.

2º. Propugna la armonización del concepto autonómico del derecho tributario material con la teoría general del derecho, primero con base en el reconocimiento de la naturaleza exclusivamente jurídica de la labor interpretativa, y, segundo, al respeto del principio jurídico fundamental de la unidad de derecho, dentro de la que cada rama “pueda cumplir con sus finalidades específicas, sin interferir con las demás y sin sufrir interferencias de ellas”, como dijimos en la exposición de motivos.

3º. Los rasgos generales más típicos de los arts. 5º a 8º en los cuales se desarrolla normativamente el tema, están constituidos por:

a) el reconocimiento de la libertad científica del intérprete (juez, administrador o contribuyente) para determinar el verdadero significado de la norma, partiendo de la base de que “la búsqueda de la verdad”, como dice Kelsen, es el único objetivo de esa labor, rechazando así la tendencia de ciertas legislaciones de establecer pautas obligatorias para el intérprete;

b) la afirmación de que los principios y reglas de interpretación admitidos por la ciencia jurídica para determinar el verdadero sentido de la ley, son aplicables a todas las normas tributarias, sean de carácter material, formal, procesal o penal, sin excluir las que crean excepciones como las exoneraciones;

c) la prevalencia de la substancia sobre las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes o por otras ramas para definir los hechos gravados, sin efectuar discriminaciones en favor del fisco o del contribuyente, por ser contrarias al principio de igualdad de las partes, criterio más amplio que el sustentado por la teoría del *disregard*.

4. MÉTODOS

A) *Análisis de las normas*

En lo que respecta a este punto el art. 5º del modelo dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho”,

precepto que en el C. T. U. está enunciado en el art. 4º así: “en la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica”. Como fuentes pueden citarse el proyecto uruguayo de 1959 que decía: “La interpretación de las normas tributarias tiene por único objeto determinar su verdadero significado. A tal efecto podrán utilizarse todos los métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica” y el proyecto de 1970 cuyo texto fue recogido por el citado art. 4º.

La similitud de los textos y de sus respectivas exposiciones de motivos, ponen de manifiesto la firmeza de la doctrina latinoamericana, que reconoce la normalidad de las leyes tributarias y la libertad del intérprete para utilizar los métodos científicos que crea más adecuados a su función de desentrañar el significado de la ley.

La solución significa un apartamiento de las normas tradicionalmente consagradas en los códigos civiles, al imponer pautas al intérprete, como ya se dijo, y de algunos códigos tributarios como el brasileño, que establecen mandatos legislativos y que, por lo tanto, limitan la labor científica del intérprete. Pero, al mismo tiempo, el modelo consagra la procedencia de la utilización de todos los métodos y rechaza implícitamente las concepciones que limitan la interpretación al método literal, como sucede, por ejemplo, en el art. 111 del Código Tributario Nacional de Brasil, sobre normas que “otorgan exoneraciones”.

Esta solución no implica desconocer el valor científico de las pautas establecidas en los códigos civiles que son producto de una muy larga y profunda elaboración doctrinaria y que, por lo tanto, son utilizables con provecho por las demás ramas jurídicas. Lo que se pretende en el modelo es fijar un criterio diferente en cuanto a su utilización dando libertad al intérprete para optar por una u otra de esas pautas, u otras no enumeradas, cuando lo considere necesario para determinar la verdadera voluntad de la ley. Esta solución encuentra fundamento jurídico en que las normas contenidas en los códigos civiles no son necesariamente aplicables a las demás ramas, aun en los casos en que dichos códigos recojan principios y conceptos generales.

B) Otras soluciones

El Código Nacional de Brasil contiene soluciones diferentes que no cuentan con la aprobación de su propia doctrina. Por su participación en los proyectos merece destacarse la opinión de GOMES DE SOUSA en el citado seminario de São Paulo en el que manifestó que su posición en lo que respecta a la “*matéria referente à interpretação, é, nitidamente crítica*”, señalando en primer término la “*ausência ou pelo menos imperfeição na filiação doutrinária sistemática*”. Acerca de los métodos critica el art. 108 que obliga a la autoridad competente a utilizar sucesivamente “*na ordem indicada*”, los criterios enumerados, entre los cuales figura, en primer lugar, justamente la analogía que no es método de interpretación².

² *Interpretação no direito tributário*, ob. cit., págs. 362, 374 y 378. La misma crítica hace P. DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, págs. 59 y ss.

La Ley General Tributaria española presenta alguna diferencia. Su art. 23 establece que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho", disposición formalmente armónica con la solución del modelo, pero el inc. 2º agrega que "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda" que ha merecido críticas por su imprecisión. Por otra parte, en 1974, estas normas quedaron vinculadas al ordenamiento jurídico del Código Civil en virtud de la reforma de su título preliminar al que se le reconoció aplicación general. Según MATÍAS CORTÉS, el art. 3º de dicho título preliminar, dispone que "... los criterios admitidos en derecho para la interpretación de normas serán el sentido propio de las palabras en relación con el texto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. De igual manera —agrega— la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los tribunales solo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita"³. La aparente libertad que el art. 23 de la L. G. T. daba al intérprete, desaparece ante este mandato legislativo, sin que esto signifique una censura a los criterios legislativamente impuestos.

En Argentina la elaboración de la jurisprudencia ha sido singularmente fecunda. GIULIANI FONROUGE analiza detenidamente el punto citando abundante jurisprudencia, de la que extrae como conclusiones que "... las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico y sin prescindir de la voluntad legislativa y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales sin violencia de su letra y de su espíritu". Al formular sus conclusiones finales, agrega: "... todos los instrumentos o medios elaborados en la lucha por el perfeccionamiento del derecho, son aptos y utilizables en derecho financiero, en paridad de condiciones con las demás disciplinas jurídicas". "El intérprete puede y debe utilizar todos los medios a su alcance, la letra de la ley, la intención del legislador, los trabajos legislativos, atribuyendo particular relevancia a la realidad económica y a la finalidad de las leyes financieras; inclusive puede recurrir a los criterios de integración conocidos". En las últimas ediciones se analiza la jurisprudencia de la Corte Suprema en la que predomina el criterio de una razonable y discreta exégesis de la norma y se citan sentencias un tanto contradictorias en los casos de empresas vinculadas, que tanta importancia tuvieron en la práctica⁴.

En otros países las soluciones oscilan entre la interpretación literal imperante en Estados Unidos y Canadá y los criterios más amplios utilizados en Alemania⁵.

³ J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero tributario*, 5ª ed., Madrid, Edil Tecnos, 1994, pág. 203; M. CORTÉS, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, 1974, pág. 963.

⁴ CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, ob. cit., págs. 103 y ss.

⁵ Véase al respecto "Relación general" de WHEAT CROF (GSA) en 19º Congreso de IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, 1965, pág. 15.

Para el problema en Alemania véase Informe al Congreso de R. TIEBL (pág. 123) y H. BEISSL. en *Estudios tributarios en homenaje a Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo, Rev. Trib., 1974, pág. 33.

Las conclusiones son imprecisas y ambiguas, lo que es atribuible a las diferencias de las legislaciones (Res. Book, pág. 140).

5. RESULTADOS

A) *Concepto*

El mismo art. 5º del modelo se refiere a continuación a los "resultados de la interpretación", y dispone que podrá llegarse "a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas". El art. 4º del C. T. U. reproduce este texto, pero con el importante agregado aclaratorio de que es para "determinar su verdadero significado". Se distingue, pues, precisamente entre métodos y resultados a que pueden llevar la aplicación de esos métodos; y a la vez se distingue entre resultados y analogía, que no es interpretación, sino integración de los vacíos legales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

Estas normas se ajustan, pues, al concepto de que la interpretación extensiva es aquella por la que el intérprete asigna a los términos utilizados en la ley un sentido más amplio que el gramatical y restrictiva, como su nombre lo indica, cuando se restringe el sentido literal del término. Ambos resultados, si se apartan de la interpretación simplemente declarativa, son procedentes cuando el intérprete, después de una investigación científica, llega a la conclusión de que el término ha sido impropriamente utilizado por el legislador⁶. Cuando llega a esa conclusión *debe* extender o restringir el significado de los términos equivocadamente utilizados por el legislador, para ajustarlos a la auténtica voluntad de la ley, *cualquiera que fuere el beneficiado o perjudicado por esa extensión o restricción*.

Se citan frecuentemente como ejemplos de esta situación, la utilización de los términos relacionados con el *género* en lugar de la *especie*, como enajenación y venta, propietario en vez de titular de un dominio desmembrado, o poseedor, y en materia específicamente tributaria, tributos en vez de algunas de sus especies.

En la interpretación extensiva y restrictiva el legislador extiende o restringe el sentido gramatical de los vocablos para asignar a la norma interpretada su ver-

⁶ La impropiedad de la terminología legislativa en materia tributaria es un hecho generalizado en el derecho comparado, ya sea por razones de falta de tecnicismo del legislador, ya por razones relacionadas con la urgencia con que se dictan las leyes. Véase al respecto ACHILLE DONATO GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, pág. 20; *Istituzioni*, 9ª ed., 1968, ob. cit., pág. 46; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1948, pág. 256; EZIO VANONI, "Nat. interpr. leggi trib.", en *Opere giuridiche*, ob. cit., vol. I, Padova, Cedam, 1932; B. GRIZIOTTI, *Princ. Pol. C. Der. Fin.*, Madrid, 1935, pág. 255; G. JÉZE, *Cours de finances publiques*, Paris, 1931, pág. 135. Esta deficiencia ha ido disminuyendo a medida que han progresado los estudios de la materia y por la intervención de cuerpos técnicos dentro de la administración en la preparación de los proyectos.

En Uruguay se ha registrado el mismo proceso. Un ejemplo claro es la legislación del impuesto a la circulación de bienes, creado en 1941 con la denominación de impuesto a las ventas, impropiedad que se corrigió en la legislación posterior, especialmente en la ley de creación del I. V. A. en 1972. No obstante, el fenómeno se mantiene en las reformas legislativas de los proyectos de las leyes de presupuesto.

dadero significado. Es, pues, un resultado totalmente procedente desde el punto de vista científico. Por él no se extiende o restringe el sentido de la ley, como erróneamente dicen los adversarios, sino el de sus vocablos, precisamente para adjudicar a la ley su significado auténtico. No hay, pues, creación ni modificación de derechos y obligaciones.

Es importante destacar que en estos casos se está en el campo típico de la interpretación de una norma existente y no en el de la integración analógica para colmar un vacío de la ley.

B) Diferencia con la analogía

Como dice MASSIMO SEVERO GIANNINI, en su valiosa monografía, "... es posible que la falta de distinción entre interpretación extensiva e integración analógica, sea lo que ha provocado más dificultades en este tema, y constituya el origen de la doctrina de la interpretación estricta de las leyes tributarias y la consiguiente prohibición de la interpretación extensiva"⁷.

Coincidentemente ANTONIO BERLIRI destaca que "profundamente diferente al problema de la interpretación... es el de la integración, el cual se presenta toda vez que una controversia no pueda ser resuelta por una precisa disposición... o, lo que es lo mismo, cuando no exista una disposición legal que contemple directamente una determinada situación de hecho". Cita al respecto la vívida expresión de CARNELUTTI, cuando dice que "... la diferencia entre analogía e interpretación se perfila ya claramente; esta sirve para saber lo que el legislador ha pensado; aquella para conocer lo que habría pensado. La interpretación extensiva es el último escalón entre la interpretación y la analogía, pero no es todavía analogía"⁸.

Una posición aparentemente discrepante es la de AMATUCCI. Si bien distingue entre analogía e interpretación extensiva o restrictiva, sostiene que la analogía tiene también naturaleza interpretativa. La diferencia radica en que en aquellas la labor del intérprete se limita a analizar la norma. En cambio, en la interpretación analógica, su labor se dirige al presupuesto de hecho; consiste en determinar si una situación de hecho no prevista expresamente en la ley está comprendida en la *ratio*, es decir, si persigue los mismos fines, o, en otros términos, si es análoga. En síntesis, distingue las situaciones diferentes de las análogas. Para las primeras no hay norma aplicable; en la interpretación analógica se aplica la norma a una situa-

⁷ MASSIMO SEVERO GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, ob. cit., pág. 124. Llega a la conclusión de que "la norma tributaria se interpreta y se integra como todas las demás normas". Conf. B. COCIVERA, quien, recordando a este autor, opina que ha existido un equívoco acerca del significado del término "interpretación restrictiva y extensiva". Esta "no puede ser ordenada o prohibida por la ley, ya que son términos técnicos relativos a los resultados de la interpretación, por definición esencialmente declarativos, al menos en lo que respecta a la voluntad del legislador" (*Principi di diritto tributario*, vol. I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1967, pág. 70). La misma observación hace SÁINZ DE BUJANDA respecto de la confusión de analogía e interpretación extensiva en el art. 24 de la L. G. T. (*Lecciones*, ob. cit., pág. 68).

⁸ ANTONIO BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1967, págs. 143 y 152.

La cita de CARNELUTTI es de la *Teoria generale del diritto*, pág. 144.

ción ni igual ni diferente, sino a una tercera situación intermedia. A su juicio, ambos tipos de interpretación representan niveles diferentes, no de la esencia sino del procedimiento intelectual⁹.

En la doctrina uruguaya el tema ha sido profundamente tratado con la misma orientación, y con ciertos puntos de contacto con las tesis de AMATUCCI y CARNE-LUTTI por JOSÉ SÁNCHEZ FONTANS. En sus conclusiones expresa, en cuanto a la naturaleza de ambas investigaciones, que en la interpretación extensiva predomina la función cognoscitiva sobre la actividad lógica, axiológica y normativa, mientras que en la integración analógica hay una actividad de mayor intensidad creadora. "La antítesis entre interpretación e integración permanece válida, con la salvedad expuesta, porque la primera actúa dentro del ámbito del contenido que la fórmula legal representa directamente; la segunda descubre y concreta una norma que solo estaba latente en la *ratio legis* o en los principios generales del orden jurídico". En este último aspecto opina que la Constitución uruguaya autoriza expresamente la integración, al disponer en su art. 72, que la enumeración de los derechos, deberes y garantías "no excluye los otros que son inherentes a la persona humana, o se derivan de la forma republicana de gobierno". En cuanto a su función "la interpretación extensiva se limita a corregir el sentido de la fórmula legal que deriva de la significación gramatical de los términos... la integración analógica, por el contrario, extiende la esfera de aplicación de la norma a casos no contemplados expresamente". Y en cuanto a la esfera de aplicación, sostiene que "*toda norma, sin excepción alguna* (destacado nuestro) es susceptible de interpretación extensiva. La integración analógica, en cambio, si bien constituye un principio general, no procede por razones de orden lógico cuando la validez de la *ratio* se limita estrictamente al supuesto previsto en la proposición normativa"¹⁰.

C) Aplicación a las exoneraciones

La aplicación de las reglas precedentes a las normas que otorgan exoneraciones, o, en general, beneficios o franquicias, ha sido objeto de importantes y prolongadas discrepancias. Es tal vez la cuestión que ha quedado más retrasada en la evolución de nuestra disciplina.

En la doctrina contemporánea puede afirmarse que predomina el concepto de que las normas que crean exoneraciones no escapan a la regla general. Si el intérprete debe declarar el verdadero significado de una norma y para lograr ese objetivo debe restringir o extender el sentido gramatical de los términos utilizados

⁹ "L'interpretazione della legge tributaria", en *Trattato di diritto tributario*, ob. cit., vol. I, t. II, págs. 561 y ss.

¹⁰ SÁNCHEZ FONTANS, "Interpretación extensiva y analogía", trabajo presentado a las Jornadas chileno-uruguayas de derecho comparado, celebradas en Santiago de Chile, en 1963, publicado en *Revista Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 60, págs. 201 a 216.

Véase además el informe presentado por H. BARBE PÉREZ, con especial referencia al derecho administrativo, en *Revista Derecho, Jurisprudencia y Administración*, t. 61, pág. 25.

impropiamente por el legislador, no se ve por qué razón le estará vedado hacerlo cuando debe interpretar las normas jurídicas que establecen exenciones.

El modelo resuelve expresamente el punto estableciendo en el inc. 2º del art. 5º que, tanto en lo que respecta a los métodos como a los resultados, la norma establecida en el inc. 1º, "es también aplicable a las exenciones". En la exposición de motivos se anota que la norma puede considerarse superabundante, dejándose constancia de que su inclusión persigue fines aclaratorios, frente a la tendencia todavía existente de interpretar las exenciones restrictivamente. Es interesante anotar que consultados previamente los colaboradores por la comisión, algunos la consideraron innecesaria y otros fueron partidarios de su inclusión con la finalidad antes expresada de resolver legislativamente el problema.

El Código uruguayo, a iniciativa de la administración, se apartó del modelo y del anteproyecto de 1970, suprimiendo el mencionado inc. 2º, sin exponer, en los informes que acompañaron al proyecto, los fundamentos de la supresión. Quedó, pues, planteado un problema interpretativo que en la aplicación del mutilado art. 4º quedó resuelto por la administración y la jurisprudencia, en favor de la buena tesis. El tribunal de lo contencioso-administrativo tiene pronunciamientos sosteniendo la improcedencia de los criterios restrictivos acerca de las exoneraciones dispuestas por el art. 69 de la Constitución en favor de las instituciones culturales. Puede citarse también un significativo decreto del poder ejecutivo en el cual este declara que "no es de recibo que interpretaciones fiscalistas entorpezcan el desarrollo" de determinados planes económicos¹¹.

D) *Fundamento*

Como dijimos en la exposición de motivos del modelo "debe tenerse presente que estas normas contienen, como todas las demás normas jurídicas, sus fundamentos, que deben ser puestos de manifiesto cuando el intérprete compruebe alguna insuficiencia u oscuridad en el texto". Por otra parte, se señalaba que si se acepta la interpretación extensiva y restrictiva de las normas que crean los tributos, por aplicación del principio de la igualdad de las partes se impone su utilización en las normas exoneratorias.

COVIELLO dice al respecto que es necesario "guardarse bien de la errónea máxima tan divulgada y tenida generalmente como un axioma, de que las disposiciones de índole excepcional no son capaces de interpretación extensiva. Ese principio no se funda ni en la razón ni en alguna disposición de derecho positivo, sino solo

¹¹ Sent. del T. C. A., núm. 276 de 10, II, 1975; núm. 280, de 24, VII, 1989 (con cita de nuestros comentarios al C. T.), en *Revista Tributaria*, t. XVI, núm. 92, pág. 440. Con anterioridad al Código, la jurisprudencia fue contradictoria y tal vez predominantemente favorable al criterio restrictivo, con excepción de un importante pronunciamiento en el sentido de que carece de fundamento la tesis de la interpretación restrictiva de las leyes fiscales (sent. de 24, XII, 1954, de la S. C. J., integrada por MACEDO, LÓPEZ ESPONDA, BOCCA, DE GREGORIO, ASTIGARRAGA, en *Revista de Derecho Público y Privado*, t. XXXIV, núm. 201, pág. 145).

El decreto citado en el texto es el núm. 727, de 6, II, 1973.

en una deplorable confusión de ideas... La voluntad del legislador debe ser respetada en su integridad aun dentro de las normas excepcionales. Estas deben desplegar su fuerza obligatoria en los límites que el legislador quiso establecerlas; si no se puede traspasar esos límites, tampoco es lícito no llegar hasta ellos... La interpretación extensiva tiene por objeto no rebasar esos límites, sino alcanzarlos". Y más adelante, refiriéndose a la interpretación restrictiva, anota que la recordada falsa máxima suele formularse de una manera más inexacta aún y que produce mayor confusión de ideas, diciendo que "las disposiciones excepcionales deben interpretarse en sentido restrictivo", es decir, ni siquiera en sentido literal o declarativo¹².

En Brasil la buena tesis ha encontrado un decidido y persuasivo defensor en JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Criticando el art. 111 del C. T. N. que dispone la interpretación literal de las normas que otorgan exenciones, dice: "esta disposición representa un retroceso y un injustificado preconcepto en el tratamiento legislativo de las leyes de exenciones". Apoyándose en SÁINZ DE BUJANDA, GOMES DE SOUSA y VANONI, afirman que "la exención no es un privilegio, sino el reconocimiento de una menor capacidad para soportar el tributo" y que, por lo tanto, "repugna negar el tratamiento más favorable admitido en la ley"¹³. El tema fue tratado también en el seminario de São Paulo, por DINO JARACH, quien sostuvo que "es posible que también las exenciones se interpreten extensivamente, como lo admite la jurisprudencia argentina, la doctrina europea en mayoría y las leyes en general", citando al respecto las soluciones del modelo C. T. A. L., ATALIBA destacó en esa oportunidad que la norma del art. 111, antes mencionado, rige solo para la Unión y no para los Estados y municipios, de lo que parece desprenderse la posibilidad de aplicar en este ámbito, la tesis amplia (ob. cit., pág. 120).

En el detenido análisis que GIULIANI FONROUGE realiza de la jurisprudencia argentina, anota que "numerosas sentencias expresan que las disposiciones legales que establecen excepciones a las leyes tributarias *deben interpretarse con criterio restrictivo*; en otros casos se habla de criterio estricto". Sin embargo, los mismos tribunales que aceptaron el criterio restrictivo o estricto, más tarde adoptaron otros más flexibles, habiendo llegado finalmente a mostrarse "más favorables a un criterio de razonabilidad en la interpretación respetando los propósitos inspiradores de la franquicia". Pero, a su juicio, ha sido la Suprema Corte de Buenos Aires la que "ha dado la verdadera pauta interpretativa al decir que la aplicación de una exención impositiva no debe hacerse con criterio restrictivo, sino en la medida necesaria para alcanzar los resultados que se tuvieron en cuenta al sancionarla, criterio sustentado por la doctrina nacional", recordando que el modelo "admite que las exenciones, como cualquier norma tributaria deben interpretarse

¹² N. COVIELLO, *Teoría general del derecho civil*, México, UTEHA, 1938, págs. 83, 84 y 86.

En el mismo sentido: V. UCKMAR en 19º Congreso de IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, 1965, pág. 174. y "Sull'interpretazione delle norme tributarie", en *Diritto Pratico Tributario*, 1941, pág. 37; MASSIMO SEVERO GIANNINI, ob. cit., pág. 179.

¹³ *Isonções tributárias*, São Paulo, Sug. Lit., 1969, pág. 143; véase además su intervención en el citado seminario de São Paulo, pág. 403.

con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho. En el mismo sentido debe recordarse la jurisprudencia del tribunal fiscal¹⁴.

En el derecho español puede recordarse la importante monografía sobre el tema, del profesor RAFAEL CALVO ORTEGA, en la que expresa que de acuerdo con la doctrina dominante —entre las cuales cita el modelo de Código Tributario para América Latina— “las exenciones tributarias son normas que se interpretan con los mismos criterios que las demás normas tributarias y estas a su vez con los mismos métodos”. De acuerdo con esta teoría, que el autor comparte expresamente, “quedan así frente a la interpretación de las normas constitutivas de exenciones, los mismos métodos interpretativos aplicables a las demás normas jurídicas...”. En ese mismo trabajo y en uno posterior denominado *Las exenciones tributarias en la jurisprudencia* analiza la jurisprudencia española y destaca que la tendencia clásica “ha seguido con cierta frecuencia una línea que podríamos denominar limitativa”, dentro de la cual se ha utilizado una terminología ambigua. A partir de la década del 70 la jurisprudencia se caracteriza por distinguir entre interpretación y analogía y por “el abandono del criterio de la llamada interpretación restringida o restrictiva”¹⁵.

6. LA ANALOGÍA

A) Concepto

En el modelo C. T. A. L. y en los códigos que lo tomaron como fuente, se sostiene firmemente el concepto de que la analogía es una forma de integración del derecho, ante un vacío legal, y no la interpretación de una norma existente. Debe anotarse, que de acuerdo con autorizada doctrina, como se vio en *supra*, VIII/5.B., se admite la interpretación analógica, total o parcialmente, pero en una concepción que, a nuestro juicio, no contradice la esencia del instituto, que radica en que su utilización presupone la ausencia de una norma que regule la situación de hecho a considerar por el intérprete. La discrepancia es más una cuestión de palabras que de conceptos.

B) Las normas

Las normas se han inspirado en el manido aforismo de que no hay tributo sin ley que lo establezca, y, por lo tanto, han regulado fundamentalmente la creación del tributo, en la cual es evidente la improcedencia de la analogía. Pero el problema en realidad es más amplio y comprende todos los casos de creación o modi-

¹⁴ *Derecho financiero*, 5ª ed., ob. cit., pág. 106.

¹⁵ “Interpretación de las exenciones tributarias”, en *Hacienda pública española*, núm. 13, 1971, pág. 115; “Las exenciones tributarias en la jurisprudencia”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, t. I, núm. 3, 1974, pág. 637. En forma más abreviada se pronuncian FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, 15ª ed., Madrid, Marcial Pons., 1993, pág. 79, y MARTÍN QUERALT Y LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Madrid, Edit. Tecnos, 1994, pág. 208.

ficación de obligaciones. Por eso nos parece que ni la fórmula del modelo, ni la del Código uruguayo son plenamente satisfactorias.

El primero, prohíbe solamente la creación de tributos y exenciones; el segundo, agrega la hipótesis de las infracciones. A nuestro juicio, es preferible la formulación recomendada en las segundas jornadas latinoamericanas en la que se dice que “en virtud del principio de la legalidad no podrá, por vía de la interpretación o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes”. La cuestión debe resolverse, por aplicación del principio más general consagrado en las Constituciones contemporáneas, en forma más o menos similar, según el cual nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. El principio está implícitamente recogido en el art. 4º del modelo y en el 2º del C. T. U. que establece cuáles son las situaciones que “solo la ley” puede regular.

C) *Campo de aplicación*

Fuera de esas prohibiciones, fundamentadas en la reserva de ley, las disposiciones tributarias admiten la integración analógica. Existe consenso en que es aplicable fundamentalmente en el derecho tributario formal y aun en el procesal (art. 4º, num. 3 del modelo y art. 2º, num. 6 del C. T. U., referentes a los procedimientos que signifiquen una limitación de los derechos y garantías individuales). Pero, a nuestro juicio, la situación puede plantearse incluso dentro del derecho tributario material. En tal caso están ciertas omisiones legales, como la individualización del sujeto pasivo que frecuentemente se omite en las leyes aduaneras y de impuestos al consumo. Otras veces se indica un conjunto de responsables, sin individualizar el sujeto pasivo por deuda propia o contribuyente. En otros casos de creación de impuestos que se aplican a situaciones de hecho similares, no se menciona quién es el contribuyente, casos que se han presentado en el derecho uruguayo. Ejemplos: impuestos sobre inmuebles ocupados por sus propietarios, ocupados por inquilinos o desocupados. Si en estas hipótesis la ley no indica quién es el contribuyente, no hay duda de que estamos frente a un vacío dentro del marco claramente definido por la ley, que debe ser colmado por el intérprete, pues el tributo se encuentra indiscutiblemente creado al disponer que el impuesto recaiga sobre todos los inmuebles.

Dentro de la doctrina latinoamericana una de las opiniones más autorizadas en contra de esta posición era la de JARACH, quien había sostenido que en derecho tributario no había lagunas. No obstante, en su exposición en el citado seminario de São Paulo aclaró su pensamiento diciendo que sus anteriores y más divulgadas opiniones fueron expresadas con “deficiencias verbales”, que alteraban su verdadera opinión sobre el tema expresado en otras publicaciones menos conocidas. Agregó que la prohibición de la integración analógica se limita a la creación por el intérprete de hipótesis de hecho no previstas en la ley; “*pero fuera de ese caso...* la analogía es posible y la mayoría de los autores recurre a ella, tanto dentro del derecho tributario en sí, como en el ámbito más dilatado del derecho público y aun

en el campo más amplio del derecho en general". Citó a continuación, antecedentes legislativos, entre ellos el Código Nacional del Brasil y el modelo de Código Tributario para América Latina, destacando que en estos se admite recurrir a la analogía, al decir que "es lícita la analogía de una ley a otra siempre que no se creen hechos imponibles". Cita a continuación algunos ejemplos ilustrativos en apoyo de esta tesis¹⁶.

D) Normas análogas

Admitida la procedencia de la analogía se plantea el problema de cómo deben colmarse las situaciones que no puedan resolverse con las normas establecidas en los códigos. El texto del modelo no es satisfactorio, pues al establecer que se aplicarán los "principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines", omite —a nuestro juicio, por inadvertencia—, referirse a las normas análogas de derecho tributario, que deberían haber figurado en primer término. El C. T. U. y su fuente inmediata, el anteproyecto de 1970, subsanó esa omisión, incluyendo las normas y los principios.

Pero el aspecto más acertado del modelo y de los códigos que lo siguen es el de que no fija un orden rígido; fuera de las normas análogas y principios de derecho tributario, que son, por razones obvias, de aplicación preferente, dejan en libertad al intérprete para que utilice subsidiariamente las normas análogas y principios de otras ramas jurídicas "que más se avengan a su naturaleza y fines", sin especificarlos concretamente en derecho público, administrativo, privado, etc., fórmula que reconoce como antecedente el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires y el proyecto uruguayo de 1959.

Las precedentes soluciones constituyen una clara manifestación de la autonomía del derecho tributario material dentro del concepto fundamental de la unidad del derecho. Implícitamente están rechazando la noción de que el derecho tributario es un derecho de excepción o con particularismos respecto del derecho administrativo o civil, como lo pretendieron prestigiosos especialistas de esas ramas (*Instituciones...*, núm. 12).

Entre las soluciones diferentes dentro de América Latina el caso más destacable es el del C. T. N. de Brasil. Su art. 108 en una solución criticada por RUBENS GOMES DE SOUSA y RUY BARBOSA NOGUEIRA, fija el orden en que deben ser tenidos en cuenta los criterios subsidiarios: en primer término, la analogía, luego los principios generales del derecho tributario, en tercer término, los principios generales de derecho público y, en cuarto, la equidad. GOMES DE SOUSA expresa su actitud nítidamente crítica en todo lo referente a la interpretación y particularmente al art. 108; RUY BARBOSA NOGUEIRA, por su parte, ha manifestado: "*Também não é certa nem válida, a especificação compulsória de que na ausência de disposição ex-*

¹⁶ JARACH, ob. cit., pág. 98. Debe anotarse que la aclaración no se refiere a las demás situaciones reservadas a la ley.

*pressa na aplicação terá que ser utilizada 'sucessivamente' a ordem indicada de analogia, princípios... equidade". Y agrega: "As regras da interpretação não são camisa de força"*¹⁷.

El Código peruano de 1993, en una solución similar a la brasileña, establece en su norma IX que "en lo no previsto por este Código o en otras leyes tributarias se aplicarán supletoriamente los principios del derecho tributario y en su defecto los principios de derecho administrativo y los principios generales de derecho".

7. INTERPRETACIÓN Estricta

A) *Noción*

Es una locución de sentido impreciso, desarrollada más en la doctrina y la jurisprudencia que en la legislación, con la característica común de limitar la labor del intérprete. En su origen está vinculado al concepto hoy superado, de que las leyes fiscales entraban en la categoría de leyes "odiosas", lo que justificaba el criterio interpretativo de *in dubio contra fiscum*.

La noción está relacionada, obviamente, con los conceptos de interpretación extensiva y restrictiva y, sobre todo, con la integración analógica. Puede afirmarse que sus sostenedores la asimilan a la interpretación literal, o declarativa.

En América Latina esta expresión no ha tenido mayor difusión en la doctrina, aunque suele aparecer en los pronunciamientos judiciales. El modelo C. T. A. L. y los códigos que lo siguieron no hacen referencia a ella. La excepción es México, donde ha tenido acogida legislativa y, por ende, repercusión en la doctrina y la jurisprudencia. En cambio, en Francia el tema ha mantenido actualidad en la jurisprudencia, dando lugar a un análisis crítico por parte de la doctrina.

B) *Doctrina y derecho comparado*

En la esfera del derecho tributario contemporáneo seguramente fue TROTABAS el primero que trató de determinar el concepto y refutar la posición de la doctrina tradicional, al menos en el derecho francés¹⁸. Posteriormente la cuestión ha sido considerada por PHILIPPE MARCHESSOU con gran detenimiento¹⁹.

El primero destaca que la unánime aceptación que imperaba en Francia respecto de la "interpretación literal" o "interpretación estricta", "que se invoca

¹⁷ RUBENS GOMES DE SOUSA, *Interpretação...*, ob. cit., pág. 362; RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Interpretação e integração da legislação tributária*, Coedição do Instituto Brasileiro do Direito Tributário y Rev. Trib., São Paulo, 1975, pág. 32; *Direito tributário comparado*, São Paulo, Saraiva, 1971.

¹⁸ TROTABAS, "Essai sur le droit fiscal", en *Revue de Science et législation financière*, 1828, pág. 201; "Le principe de l'interpretation literale des lois fiscales", *Récueil d'études en honneur de F. Géný*, t. III, 1934, pág. 101, traducido al español por A. Lamaison, con notas sobre el derecho uruguayo, publicado en *Revista D. J. A.*, t. XXXV, Montevideo, pág. 97.

¹⁹ PHILIPPE MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, prologado por M. Cozian y P. Amselek, Paris, Economica, 1980.

siempre, pero sin precisar suficientemente el sentido y el alcance", era una aplicación consuetudinaria de doctrinas superadas, e incluso no correctamente interpretadas. Apoyándose en GÉNY, distingue entre interpretación e integración analógica, excluyendo a esta de la interpretación de las "cuestiones fiscales que permanecen del dominio exclusivo de la legislación", como la creación y aumento de los impuestos. Pero fuera de esa zona la analogía es, no solo admisible, sino también necesaria. A este enfoque, que constituye el objeto principal del trabajo, se agrega la admisión sin reservas de la interpretación extensiva. Termina sosteniendo que el principio de la "estricta interpretación literal... no tiene fundamento en el estado actual de las fórmulas jurídicas y de las condiciones políticas y sociales de la legalidad moderna".

MARCHESSOU señala la vaguedad del concepto de interpretación estricta, provocado por un uso desordenado de un vocabulario impreciso. Cita al respecto la utilización indiscriminada por la doctrina y por la Corte de casación, de las expresiones "interpretación literal", "aplicación literal" e "interpretación estricta", que en realidad, a su juicio, se refieren las tres a este último criterio, que consiste en no poder dar a la norma un alcance más amplio o más reducido del que surge de su contenido formal. Citando categóricas opiniones de TROTABAS, ESMEIN Y WHAL, dice que a pesar de su severidad, "*ont le mérite de souligner l'absurdité de la situation faite a l'interprète dans le cadre de l'interprétation stricte, contraint qu'il est de ne pas rechercher la signification dont il a besoin dans l'environnement immédiat de la loi*".

En México el art. 5º del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 1994, establece que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta"²⁰. Las demás "se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica", admitiendo implícitamente la analogía. Analizando armónicamente ambas disposiciones debe llegarse a la conclusión de que en la interpretación de las primeras no puede utilizarse la analogía, solución coincidente con la doctrina más recibida, pero tampoco "cualquier método", por lo que la aplicación estricta equivale a la interpretación literal, lo que no está de acuerdo con la doctrina dominante internacionalmente. La doctrina mexicana admite la solución legal sin observaciones²¹.

²⁰ En códigos anteriores se hacía mención a interpretación restrictiva.

²¹ S. F. DE LA GARZA, ob. cit., págs. 57 y ss.; A. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, *Lecciones de derecho tributario*, 3ª ed., México, Ecasa, 1991, pág. 129; EMILIO MARGAIN siguiendo la misma línea, comenta un reciente fallo de la Suprema Corte, que abre una fisura al criterio adoptado por el Código, al decir que "si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte", por lo que "interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad..." (Boletín Jurídico de este autor, núm. de abril de 1994). FLORES ZABALA no trata este punto.

C) Significado

Considerando los antecedentes expuestos precedentemente, la determinación en teoría de su significado presenta dificultades.

Si la interpretación estricta equivale a interpretación literal, con prohibición de utilizar todos los métodos admitidos en derecho, como parece ser la solución mexicana, el criterio debe ser rechazado. *A fortiori* debe ser rechazada la pretensión de identificarla con la interpretación restrictiva. La limitación al examen literal de los vocablos utilizados en la ley es la negación del concepto de interpretación que tiene como objetivo esencial determinar su verdadero significado y que, por lo tanto, requiere la corrección de los vocablos utilizados impropriamente por el legislador. Los resultados extensivos o restrictivos no alteran el sentido de la norma, sino que le atribuyen su verdadero alcance. Esos resultados se ajustan a la voluntad de la ley y en ese sentido puede afirmarse que la interpretan estrictamente y, en consecuencia, que son admisibles para todas las normas.

En cambio, no es admisible la analogía para las situaciones reservadas a la ley, porque no es interpretación, sino integración, incompatible con el principio de legalidad inherente al derecho tributario material.

En conclusión, desde el punto de vista teórico la expresión interpretación estricta, sería aplicable a toda interpretación, con exclusión de cualquier extensión analógica. En esas condiciones es admisible la expresión interpretación estricta para las normas que crean, modifican o suprimen obligaciones tributarias.

8. LA INTERPRETACIÓN DEL HECHO GENERADOR

A) Fundamento

Plantea dos tipos de problemas: "la validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas y de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes". La solución de ambos está regida por el principio de la prevalencia de la realidad —generalmente de naturaleza económica—, considerada por el legislador al definir el hecho generador.

Es un principio típico del derecho tributario contemporáneo, consustanciado con el concepto de autonomía del derecho tributario material, que reconoce su origen a principios de siglo en Alemania, que lo incorporó a la Ordenanza Tributaria del Reich de 1919 y en Francia, en la década del 20, por medio de su formulación por TROTABAS.

El principio está emparentado con el de la prevalencia de la substancia sobre las formas, que en derecho privado se ha difundido con la denominación de *disregard*, del que se diferencia por su mayor alcance. No solo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente.

El principio de la realidad así concebido, al igual que la aplicación de la analogía en las condiciones vistas en *supra*, VIII/ 6.D., constituye una clara manifestación de la autonomía del derecho tributario material.

En cualquiera de los dos tipos de problemas previstos en materia tributaria las soluciones presentan dificultades, pues ellas pueden afectar otros principios o reglas; en lo que respecta a las definiciones de otras ramas jurídicas, al principio de la unidad del derecho y de la seguridad jurídica; en las formas adoptadas por el contribuyente, a su derecho de elegir las formas lícitas que originen menores impuestos.

La experiencia demuestra que la lucha entre los intereses opuestos del fisco y del contribuyente ha derivado en la práctica a interpretaciones abusivas, o por lo menos de dudosa legitimidad, que no siempre han sido resueltas acertadamente por la jurisprudencia.

B) *Difusión en el derecho latinoamericano*

El principio de la realidad fue acogido, en primer término, en Argentina por la legislación nacional y el Código de la provincia de Buenos Aires, circunscrito a la realidad económica y en condiciones similares al modelo alemán. Siguiendo estos antecedentes fue incorporado al proyecto de Código Fiscal de Uruguay en 1959, en forma escueta, pero muy categórica y referida a la realidad en general. En la misma época, 1958, la teoría de la realidad económica fue admitida en la II Jornada L. A. D. T., aunque "no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados".

En 1967 el modelo C. T. A. L. lo acoge enfocando los dos tipos de problemas y desarrollando sus aspectos fundamentales en los siguientes términos:

"Art. 8º. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

"Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

"Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

En la exposición de motivos se dice que "el proyecto *parte de la base* (destacamos) de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado, para lo cual no puede estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades distintas que pueden no coincidir con los de las normas tributarias".

Su aceptación en los códigos que tomaron como fuente el modelo fue diversa. Bolivia incorporó solo el inc. 2º; Costa Rica reprodujo textualmente todo el

artículo; Ecuador regula de manera diferente el problema del inc. 1º estableciendo que las disposiciones de otras ramas “se aplicarán únicamente como normas supletorias...”; Paraguay, siguiendo al Código uruguayo incluye, en las disposiciones de aplicación general de la ley 125 de 1992, con modificaciones, los dos primeros incisos; los Códigos de Perú y Venezuela no contienen disposiciones.

En Argentina la jurisprudencia fue en un comienzo vacilante, especialmente en el problema de la responsabilidad de las empresas vinculadas, pero posteriormente evolucionó en sentido favorable con preeminencia del principio de la realidad²².

C) Aplicación en Uruguay

El principio de la realidad tuvo una temprana y reiterada aceptación en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia.

Ya en 1941 CESTAU, llamó la atención sobre los nuevos criterios imperantes “dignos de tenérselos en cuenta” por nuestros magistrados “que siguen unánimemente... la doctrina clásica”²³. En 1947 apareció nuestro primer estudio sobre interpretación. En 1954 la S. C. J. dictó una sentencia realmente innovadora, prescindiendo de la personería jurídica al interpretar el concepto de empresa, término utilizado en una ley impositiva, sin definirlo, pero cuyo sentido “aparece implícito en su contexto”, con elementos que “responden a la realidad económica nacional y se encuadran en los principios que rigen la materia. Por ello —agrega— corresponde dividir las actividades de una firma que en realidad tiene dos empresas. Esta interpretación es posible —finaliza— en virtud de los principios aplicables a la interpretación de las normas tributarias”²⁴. En 1957-1959 el criterio de la realidad es incluido sintéticamente en el proyecto de Código Fiscal, el que es precisado en el anteproyecto de 1970, siguiendo al modelo, aunque con modificaciones, especialmente, la supresión del inc. 3º²⁵. Finalmente se incorpora al Código de 1974, en los siguientes términos:

²² CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, ob. cit., pág. 92, con un detenido análisis de la doctrina y la jurisprudencia; I. RECHTER y B. GONZÁLEZ DE RECHTER, “Los alcances del principio de la realidad económica”, en libro de DINO JARACH, *Homenaje al 50º aniversario de “El hecho imponible”* Buenos Aires. Edit. Oceánica, 1994, pág. 129, en él se expresa que la jurisprudencia de la Corte Suprema “se ha enderezado... en el sentido de que se aplique tanto a favor como en perjuicio del contribuyente...”. En el mismo sentido, aunque en forma sucinta, DINO JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, ob. cit., págs. 401 y ss.; HÉCTOR VILLEGAS, *Curso...*, ob. cit., pág. 170.

²³ SAUL S. CESTAU, “Rescña de la jurisprudencia publicada en 1940 en materia de derecho civil”, en *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, 1941, pág. 193.

²⁴ Sent. de 24, XII, 1954, en 3ª Institución, por la Corte integrada por MACEDO, BOUZA, LÓPEZ ESPONDA, DE GREGORIO y ASTIGARRAGA, que contemporáneamente dictó la tan importante sentencia sobre interpretación de las exoneraciones, citada en *supra*, VIII/5.C., nota 10. Puede agregarse que el criterio seguido, coincide con el de prestigiosa doctrina de derecho privado. RIPERT, ASCARELLI y VIVANTE, como lo destacamos en nuestro estudio “El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria”, incorporado a *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, ob. cit., pág. 94.

²⁵ La supresión de este inciso en el anteproyecto de 1970 lo fundamentamos en el informe presentado a la VI Jornada I. A. D. T. “por entender que la situación de hecho prevista en él está ya

"Art. 6º (Interpretación del hecho generador). Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

"Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; este deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica".

Como se adelantó, la jurisprudencia del T. C. A. aplicó esta norma sin restricciones. El primer fallo de 1977 fijó el criterio interpretativo que fue invariablemente mantenido, según lo ha expresado el mismo tribunal en diversas sentencias posteriores²⁶. En la parte medular de dicha sentencia, haciendo referencia expresa al art. 6º, se dice que "la norma —dirigida al intérprete— no estructura una prerrogativa de la administración, apta para detectar situaciones fraudulentas, sino un instrumento para la inteligencia de la ley tributaria, de tal manera que este queda facultado para prescindir de las formas jurídicas y atender más a la realidad de las situaciones y actos ocurridos que a la rúbrica jurídica de los mismos"²⁷.

D) Las definiciones de otras ramas jurídicas

El apartamiento del significado de estas definiciones ha suscitado grandes discrepancias: baste citar las inolvidables polémicas de GÉNY y TROTABAS y de HENSEL y BÜHLER, analizadas y comentadas en *Instituciones* (núm. 12.3.).

El texto del inc. 1º guarda un estrecho paralelismo con las conclusiones de TROTABAS, especialmente la tercera, acerca de la cual su autor expresa que "la aplicación de las normas de derecho privado al derecho fiscal, al igual que al derecho administrativo, no debe hacerse necesariamente, sino como consecuencia de un reenvío, expreso o tácito, de la ley fiscal a la ley civil, o como consecuencia de la comunidad de principios en ambos derechos".

En el caso de remisión o de apartamiento expreso, la solución es indiscutible. El mismo GÉNY la sostuvo como fundamento de su teoría sobre el "particularismo"

comprendida en el inc. 2º (especialmente después de la sustitución del verbo 'podrá' por 'deberá', y por no haber admitido la subcomisión redactora en forma unánime, la condición de que la utilización de las formas jurídicas inapropiadas debe traducirse en una disminución de la cuantía de las obligaciones". *Anales*, pág. 222. Crítica similar hizo en esa oportunidad DINO JARACH, destacando, al igual que la subcomisión redactora, la injustificada diferencia en favor del fisco (ob. cit., págs. 128 a 130).

²⁶ Sent. núm. 1102, de 11. XII, 1991 (en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 17, pág. 134), en la que cita: "Sentencias 17/977, 399/988, etc." y se hace una interpretación que puede calificarse de extensiva de la ley interpretada. En el mismo caso se encuentra la citada sent. 339/988, anotada en *Anuario de Derecho Tributario*, t. II, pág. 199.

²⁷ Sent. núm. 17, de 23. II, 1977, publicada en *Revista Tributaria*, t. IV, núm. 17, págs. 595 a 612, con vista del procurador del Estado y el informe *in voce* del contribuyente cuya demanda fue acogida.

dei derecho fiscal. En caso contrario, el intérprete “puede” prescindir, si es necesario, de esa definición, porque “debe” asignar a la ley “el significado que más se adapte a la realidad...”²⁸. Solamente en tal hipótesis cabe “la posibilidad, y no la necesidad”, de apartarse de las definiciones de las restantes ramas. En efecto, está dentro de lo posible que esa definición coincida con la realidad considerada por el legislador tributario y hasta podría sostenerse que es habitual que así sea, lo que permitiría sostener que, en principio, y sin perjuicio de la comprobación contraria, el intérprete debería presumir esa coincidencia. Si de la ley tributaria surgiera que el legislador tuvo en cuenta una realidad diferente a la que constituye el *substratum* de la definición jurídica, debe apartarse de ella y estructurar una solución propia²⁹.

Debe destacarse que las normas que comentamos no hacen referencia concreta a la naturaleza y características de la realidad considerada por la ley. Es innegable que, teniendo las relaciones tributarias, especialmente las impositivas, un contenido económico, y refiriéndose, por lo general, a situaciones de hecho que revelan capacidades contributivas, el criterio económico es de frecuente, pero no de exclusiva aplicación, como se dijo en la II Jornada celebrada en México. Existen también otras realidades, como ya lo había señalado GRIZIOTTI al formular su teoría de la interpretación funcional y como se pone de manifiesto en un análisis objetivo de los distintos derechos positivos.

E) *Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes*

1. *Noción*

El problema de la influencia en el derecho tributario de las “formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes”, ha adquirido un gran interés en la actualidad.

²⁸ El punto está vinculado a la modificación introducida por el C. T. U. al modelo, sustituyendo el vocablo “puede” por el de “debe”, que dio lugar a algunas críticas de JARACH al modelo. La correcta interpretación de este, entre los dos aspectos a considerar: facultades del intérprete para apartarse del tenor literal y su deber de asignar a la norma el verdadero significado, el modelo puso el énfasis en el primer aspecto, pero “partiendo de la base” de que tiene que atribuir a la norma el significado que más se adapte a la realidad, como se dice expresamente en la exposición de motivos. La comisión autora del proyecto de 1970, que integramos con JUAN CARLOS PEIRANO y RAFAEL NOBOA prefirió referirse al aspecto de fondo, dándole así mayor claridad al precepto. Véase al respecto nuestro informe a la VI Jornada L. A. D. T., en *Anales*, pág. 260.

²⁹ Es la tesis de M. D'AMELIO, magistrado de la Corte de casación, quien en su estudio *L'autonomia dei diritti, in particolare il diritto finanziario nell'unità del diritto*, de 1941, sostiene que si bien “los términos del derecho civil no tienen siempre necesariamente el mismo significado en el derecho financiero”... “es de presumir, en principio, que cuando una norma de derecho tributario, hace referencia a una relación de derecho privado ha adoptado también la definición que de tal relación ha dado la ley de derecho común, salvo el caso de que, por especiales exigencias del ordenamiento tributario, o por expresa disposición de la ley tributaria, resulte claro que se ha querido adoptar al respecto una diversa definición” (*Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, I, 1941, pág. 89 y *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1941, pág. 1). En el mismo sentido J. VAN HOUTTE, “Principles of interpretation in internal and international tax law” (vol II, *The developments in taxation since World War I*, Amsterdam, BIFD, 1968; LUIGI BERLIERI, “Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie”, en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, II, 1942, pág. 16).

Esta es, según ANDREA AMATUCCI, la tendencia contemporánea en la doctrina europea, *Trattato...*, ob. cit., vol. I, t. II, núm. 3, “Il modo di considerazione economica”, pág. 579.

La doctrina está de acuerdo en que los particulares tienen derecho a elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad es admitida expresa o tácitamente por el derecho tributario. O en otros términos, cuando no lesione el derecho del Estado a percibir los tributos de acuerdo con la ley. En tales casos se está frente a una elusión y no a una evasión; es decir, a un ahorro impositivo (conocido en la doctrina internacional como *tax avoidance*) "lícito, por cuanto ha sido previsto como posible por el propio derecho tributario. Para que se configure la evasión 'es indispensable —como dice ARAÚJO FALÇÃO— que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la relación económica que se exterioriza mediante aquella'"³⁰.

Si se configura esta hipótesis, las formas jurídicas adoptadas "deben ser ajustadas a la realidad", efectuando las correcciones a las liquidaciones, o prescindiendo de esas formas, incluso de la personería jurídica, como ha ocurrido en la jurisprudencia de Argentina y Uruguay.

La corrección de las liquidaciones es el criterio que se sostiene en el art. 9º del modelo de convención fiscal de la O. C. D. E. —aceptado unánimemente— para solucionar los problemas que plantean las relaciones entre entidades vinculadas, autorizando la rectificación de sus balances cuando esas relaciones no se ajustan a las "condiciones de un mercado libre, de plena concurrencia o de total independencia", como se dice en los *Comentarios oficiales de la institución*.

Es también la solución que sostuvimos en nuestro informe a la V Asamblea del C. I. A. T. de 1971 y en la relación general de la VII Jornada L. A. D. T. de Caracas en 1975³¹, aprobada como recomendación, en lo que respecta a los problemas que plantean las sociedades vinculadas, que son los de mayor trascendencia. Se declara en ella que el tratamiento impositivo de estas sociedades "debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes, sin perjuicio... del establecimiento de regímenes especiales de control... que eviten las distorsiones... y de la adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos..."³².

2. Diferencia con el "disregard of legal entity"

En algunas oportunidades se ha considerado que el principio de la realidad económica sustentado en derecho tributario latinoamericano y particularmente argentino y uruguayo, es coincidente con el del *disregard*.

³⁰ ARAÚJO FALÇÃO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, trad. de Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1964, pág. 47.

³¹ Publicados en *Estudios de derecho tributario internacional*, ob. cit., "Abusos de los gastos incurridos en el exterior", pág. 65; "Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo", pág. 133.

³² Los citados informes están publicados en los respectivos *Anales* y reproducidos en nuestra obra *Estudios de derecho internacional*, Montevideo, 1978, el primero en págs. 61 a 100, con las notas adicionales para su publicación en la *Revista de derecho fiscal*, Buenos Aires, t. XXI, pág. 1; el segundo en págs. 133 a 158, en *Revista de derecho fiscal*, Buenos Aires, t. XXV, pág. 577, en *Revista El Derecho*, núm. 37, Quito, pág. 129, y en *Revista Tributaria*, Montevideo, t. II, pág. 285. Las recomendaciones de Caracas, figuran en la pág. 159 de la obra citada.

Sin perjuicio de reconocer ciertos aspectos comunes, presentan diferencias substanciales.

De común tienen los medios: facultad del intérprete de desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad. Es decir, la predominancia de la substancia sobre la forma. Como diferencias pueden anotarse:

a) el *disregard* procede en caso de fraude; el principio tributario, es procedente en todos los casos en que la forma no se ajuste a la realidad considerada en la ley, haya fraude o no;

b) el *disregard* se aplica en perjuicio de quien utilizó la forma; el principio tributario, en su perjuicio o en su beneficio;

c) en el *disregard* la forma implica una simulación, una desfiguración de los hechos; en el principio tributario, la forma puede coincidir con la realidad desde el punto de vista del derecho privado, pero no con el contenido, fundamento o finalidad de la ley tributaria, y

d) el *disregard of legal entity*, como su nombre lo indica, consiste en el desconocimiento de la personería jurídica; en el principio tributario existen, además, otras posibilidades.

Estas diferencias con la doctrina latinoamericana se pusieron de manifiesto en el 43º Congreso de I. F. A. de 1989. La resolución de este, está inspirada fundamentalmente en la teoría de derecho privado. La diferencia más importante es que el principio, se limita expresamente a "los casos en que existe fraude o abuso", con lo cual se elimina la posibilidad de aplicar el principio en favor del contribuyente, que es un aspecto esencial de nuestra doctrina. Los esfuerzos que se hicieron por la delegación uruguaya en la deliberación del punto no lograron los votos suficientes.

3. La jurisprudencia rioplatense

En la jurisprudencia argentina y uruguaya este problema se planteó en importantes litigios resueltos con base en fundamentos verdaderamente innovadores que tuvieron gran repercusión.

En Argentina el caso se ha planteado con las sociedades nacionales filiales (o sea, con personería jurídica) de sociedades extranjeras. La jurisprudencia, en tres fallos que conmovieron el medio jurídico latinoamericano e incluso de otros países, confirmada primero y rechazada luego por la legislación posterior, sostuvo la tesis, invocando el criterio económico de interpretación reconocido legalmente, que entre tales sociedades no pueden existir relaciones contractuales que sean válidas ante el derecho tributario, prescindiendo acá de la personalidad jurídica de la filial. El problema —que se radicó fundamentalmente en la no deducibilidad de los pagos de regalías, de asistencia técnica e intereses efectuados a la casa matriz—, tiene una trascendencia internacional indudable, que ha provocado soluciones originales en el modelo del pacto andino y ha sido objeto de especialísima consideración en las reuniones internacionales del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en su reunión en Caracas, de 1975, de la I. F. A. en México en 1974 y en Londres (1975) y de la conferencia técnica del C. I. A. T.

realizada en Montevideo en marzo de 1977. El problema excede el marco de la interpretación para interferir en el de la evasión internacional tributaria por vía de la simulación de precios y de la propia existencia de esas operaciones³³.

En Uruguay, la antes citada sentencia del tribunal de lo contencioso-administrativo, núm. 17 de 1977, prescindió también de la consideración de la personería jurídica de derecho privado. El caso se refería a una empresa de transporte colectivo de Montevideo, constituida en forma de sociedad anónima, cuyos accionistas son exclusivamente los propietarios de las unidades de transporte y que funciona también exclusivamente para ellos sin obtener beneficios. El reconocimiento judicial de la realidad económica prevalente sobre las formas jurídicas de derecho privado, fue reclamado por los propios contribuyentes para sostener que no existían relaciones contractuales de carácter oneroso, o sea, que la actividad de la sociedad se realizaba por cuenta de sus accionistas y que, en consecuencia, las cantidades percibidas de estos eran simplemente reintegro de gastos y no retribuciones, por lo que estaban excluidas del impuesto al valor agregado.

La sentencia del tribunal, después de justificar la aplicación del art. 6º del C. T. U., agrega:

“De la especial particularidad de organización ha de extraerse que, sin diluir por entero el concepto de personalidades jurídicas diferentes (sociedad-accionista- propietario), propio del derecho privado, en el de unidad económica asentada en el derecho tributario, no puede negarse la interdependencia y el alto grado de compenetración que estatutariamente presentan la sociedad y sus accionistas propietarios de unidades. La sociedad es fundamentalmente instrumental. Para tener la condición de accionista es necesario, tener primero esta otra —Estatuto, arts. 7º y 21, inc. 1º— y la explotación de servicios por cuenta de los propietarios es elemento prácticamente esencial de la sociedad”.

4. Limitaciones legales

Aceptado el derecho de los particulares a utilizar las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, con las limitaciones antes señaladas, el problema se centra en determinar esos límites. Es un problema de difícil solución, por lo que no es de extrañar que la jurisprudencia presente vacilaciones y en ocasiones fallos desacertados, o por lo menos discutibles³⁴.

³³ Sobre la importancia de este aspecto en el derecho contemporáneo, véase los informes presentados en la Conferencia Técnica del C. I. A. T. sobre “Acciones contra el abuso y defraudación fiscales” (Venecia, 1994, publicada por Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994) especialmente sobre los temas *Prácticas de elusión y evasión tributarias* (págs. 75 y ss.) y *Cooperación internacional para el combate de la elusión y de la evasión tributarias* (págs. 265 y ss.).

³⁴ En Uruguay la jurisprudencia del T. C. A. ha sido detenidamente analizada con opiniones a veces discrepantes: A. FAGEY, “El *disregard of legal entity* en el derecho uruguayo”, en *Revista Tributaria*, t. XX, núm. 116, págs. 369 a 394, con críticas a los pronunciamientos de la administración y del T. C. A.; J. C. BORDOLLI, “El principio de la realidad y la jurisprudencia del tribunal de lo contencioso-administrativo”, en *Revista Tributaria*, t. XXI, núm. 118, págs. 15 a 40, en un enfoque favorable a las atribuciones del fisco —explicable por su condición de director de rentas— y posteriormente en comentarios a una sentencia de 1993 sobre fusión de empresas, contraria a la doctrina

En nuestro criterio la solución consiste en respetar, equilibradamente, los derechos de ambas partes.

El de los particulares, de adoptar las formas jurídicas más adecuadas a sus necesidades, situación conocida internacionalmente como *business purpose*, incluso con fines de ahorro impositivo, o con otros fines, como la reorganización de empresas mediante fusiones o separación de sociedades, o la transformación de la naturaleza de estas, siempre que las nuevas formas no conduzcan a resultados contrarios a la legislación tributaria. El principio aplicable es el de que nadie puede ser privado de lo que la ley no prohíbe.

El derecho del Estado a impugnar esas formas está a su vez limitado a los casos en que estas afecten la percepción de los tributos, de acuerdo con la ley correctamente interpretada.

La función de la ley es, pues, fundamental. Así se reconoció en el 37º Congreso de I. F. A., al recomendar que los textos legales sean elaborados de manera que “la intención del legislador aparezca claramente enunciada”, que “las irregularidades fiscales aparezcan claramente definidas” y al declarar que “la elusión no constituye en su esencia, un acto ilegal”³⁵.

Las discrepancias entre administración y contribuyente sobre el alcance de la ley, deben obviamente ser resueltas por los órganos jurisdiccionales, en virtud del principio de la igualdad de las partes.

Si el derecho de los particulares se considera excesivo, o si el texto de la ley no contempla la finalidad perseguida por el legislador al crear el tributo, lo que corresponde es la modificación de la ley. Esa es la tendencia del derecho contemporáneo³⁶.

dominante (*Revista Tributaria*, t. XXI, citado, pág. 263); JUAN CARLOS PEIRANO, Comentario a la misma sentencia, en la revista citada, pág. 267, con críticas a la sentencia e invocando prestigiosa doctrina nacional especializada. La sentencia está publicada en la misma revista, pág. 253.

Otra sentencia que mereció objeciones de la doctrina, fue la núm. 344 de 1993, en la que, aplicando el principio de la realidad con referencia expresa al art 6º del C. T. U. y a la teoría del “disregard”, desconoció la constitución de dos sociedades anónimas a la cual un particular “transfirió la totalidad o parte de sus bienes inmuebles” (*Revista Tributaria*, t. XX, núm. 116, pág. 435).

³⁵ El texto completo de la resolución del tema *elusión/evasión fiscal*, del cual fue relator general VÍCTOR UCKMAR, contiene otros aspectos de interés. En cuanto a sus fundamentos se señala “que el incremento de la presión fiscal estimula al contribuyente a minimizar su carga fiscal” y “que los gobiernos deben prevenir la evasión fiscal y eliminar los supuestos de elusión” (IFA, Resolutions Book, texto en español en pág. 320).

En el 43º congreso de 1989, se adoptaron pronunciamientos coincidentes, destacando la necesidad de someterse a la ley, de derecho tributario o privado, y que el desconocimiento del derecho del contribuyente “debe limitarse a casos excepcionales, y, por lo tanto, ser interpretado y aplicado en forma estricta” (texto completo, reproducido en *Revista Tributaria*, t. XVI, núm. 92, pág. 459).

Véase además el pronunciamiento de la IV Jornada Luso-hispanoamericana de 1970, en la que se caracterizó la elusión como “aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado equivalente al contemplado por la ley”. Los valiosos informes presentados permanecen inéditos.

³⁶ El tema ha cobrado actualidad en el ámbito europeo en el que se está desarrollando una legislación *anti Tax Avoidance*. Véase al respecto H. GOVIND, “Disregard of legal entity - The international scene”, en *Bulletin Int. Fisc. Doc.* (BIFD), t. 44, Amsterdam, 1990, pág. 170; J. WARD, “The new Anti

El tema fue considerado por DINO JARACH en el cursillo que dio en la Facultad de Derecho de Uruguay en 1945 en el que analizando "el problema legislativo de la evasión fiscal", relacionándolo con "hechos que posiblemente escapan a la formulación del hecho imponible y muy a menudo el legislador corre a remediar la situación mediante la creación de otros hechos imposables". Citó al respecto el derecho alemán que ha llamado a estos hechos *Ersatz Tatbestand*, como hechos imposables sucedáneos. La referencia encuentra apoyo en ALBERT HENSEL, quien luego de recordar "la aspiración siempre íntimamente ligada a la vida económica de lograr resultados con la mayor disminución de desventajas económicas" (así se considera también al tributo), expresa que el procedimiento obvio por el que puede optar el legislador es la creación de una *fattispecie surrogatorie*³⁷.

9. INTERPRETACIÓN DE OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

A) Criterio general

Las normas analizadas hasta ahora se refieren al derecho tributario material con la finalidad de que ellas se apliquen teniendo en cuenta la "naturaleza y fines" de este. La misma finalidad existe en las normas contenidas en otras ramas jurídicas. En la interpretación de estas creemos que es preciso distinguir entre los textos que se refieren a situaciones que le son inherentes y los que utilizan términos que tienen un sentido definido por el derecho tributario. Para la interpretación de los primeros se deben aplicar las reglas que contemplen los principios propios de las respectivas ramas; para las segundas, debe presumirse que la norma se refiere al sentido que el término tiene en el derecho tributario. Este criterio, paralelo al sostenido en los párrafos precedentes, encuentra fundamento en el principio de la autonomía de las distintas ramas, dentro de la unidad del derecho, que en materia tributaria se configura en el derecho tributario material.

B) Derecho constitucional

La cuestión presenta particular interés en el *derecho constitucional*, por constituir un ordenamiento de rango superior a las demás ramas jurídicas. La doc-

Avoidance regime", en *European Taxation*, t. 30, 1990, pág. 3; "Judicial responses to tax avoidance", en *European Taxation*, t. 35, núm. 1, 1995, pág. 2, sobre el problema en el Reino Unido; M. DASSESSA, "Introduction of the 'Economic Reality', Test in belgian tax law: years of uncertainty ahead?", en *BIFD*, t. 48, 1994, pág. 127.

En América Latina un ejemplo de esta lucha contra la elusión fue la legislación uruguaya en materia de impuestos a las herencias, legados y donaciones de 1893 que a través de sucesivas modificaciones incluyendo nuevos presupuestos de hecho, fue eliminando posibilidades de elusión permitidas por la legislación precedente. Otro ejemplo reciente es la legislación de Perú en materia de impuestos específicos a las bebidas.

³⁷ DINO JARACH, *Introducción al derecho fiscal*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1945, pág. 53; A. HENSEL, *Diritto tributario* (trad. de Dino Jarach de la 3ª ed. de *Steuerrecht*), Milano, Giuffrè, 1956, pág. 142.

trina uruguaya le ha prestado preferente atención y, al igual que en otros puntos, la posición de JUSTINO JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA es la mejor referencia. Teniendo en cuenta la opinión de sus antecesores en la cátedra expone “algunas reglas y principios muy generales” que pueden resumirse así:

a) no obligatoriedad de las reglas contenidas en el título preliminar del Código Civil porque le “parece evidente” que una norma de categoría inferior no puede tener ese carácter. Pero podrán ser utilizadas en virtud “de su propio contenido lógico o de su valor científico”;

b) preeminencia del tenor literal, principio que “debe ser más rigurosamente respetado que en ningún otro caso”, en razón de que la autoridad de las Constituciones “no proviene de las asambleas constituyentes... sino de actos plebiscitarios de ratificación”;

c) amplia recepción de la interpretación armónica de todas las disposiciones constitucionales;

d) aplicación restringida de las “reglas de integración”, admitiéndolas para los casos de enumeración que hace el art. 72 de los derechos, deberes y garantías inherentes a la personalidad humana y la forma republicana de gobierno (art. 72) y para los casos de falta de regulación legal o reglamentaria de los textos constitucionales que consagran derechos a los individuos o imponen deberes a las autoridades, prevista en el art. 332³⁸.

Respecto a la interpretación de las normas referentes a las situaciones comprendidas en el derecho tributario material, debe prevalecer el sentido que ellas tienen en esta rama. En el derecho uruguayo esas situaciones se encuentran definidas por lo general en el Código Tributario: tributo y sus tres especies, contribuyente, exoneraciones, etc. Se trata de definiciones técnicas dadas expresamente por el legislador, por lo que, de acuerdo con la regla recogida por el art. 18 del C. C., corresponde darles el mismo significado en las demás ramas³⁹. La circunstancia de que integren un ordenamiento jurídico superior no es un obstáculo, porque su inclusión en la Constitución responde fundamentalmente a la finalidad de darles mayor firmeza que la del Código o la legislación ordinaria. Es el caso típico de Brasil.

C) *Derecho internacional*

Situación similar ocurre en el *derecho internacional* en el que, además de su prevalencia sobre la ley nacional, rigen reglas análogas, aunque con la diferencia de que están establecidas por normas del propio ordenamiento.

³⁸ *La Constitución Nacional*, t. I, Montevideo. Cám. Senadores, 1992, págs. 129 a 153.

³⁹ Un significativo ejemplo de este problema es la interpretación del término “exoneración” en el art. 133, acerca del cual el poder ejecutivo sostuvo, en diversas oportunidades, una interpretación extensiva, incluyendo los conceptos de reducción y supresión de tributos. La refutación de esa interpretación, puede verse en el dictamen que para los interesados hicimos sobre la ley 16.004, referente a la responsabilidad de los trabajadores independientes, por concepto de impuesto a la renta (publicada en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 99, págs. 537 a 581).

En ese aspecto las normas básicas son las de la convención de Viena, sobre derecho de los tratados, que a pesar de no haber sido aprobadas por varios países, e incluso haber merecido reservas de países tan importantes como Estados Unidos, sus principios son generalmente aceptados por los tribunales de justicia, por lo que KLAUS VOGEL considera que sus reglas "son el derecho consuetudinario en vigor"⁴⁰. En ese caso se encuentran los arts. 31 y 32, sobre aplicabilidad preferente de los principios de la buena fe, del contexto, el objeto y el fin, reglas que prevalecen sobre los trabajos preparatorios, que solo sirven para confirmar el sentido resultante de la aplicación del art. 31, o para determinar el sentido, cuando haya ambigüedad, oscuridad, o se esté frente a resultados absurdos o irracionales.

El pacto de San José de Costa Rica, aplicable al derecho tributario por expresa disposición, se inspira en los mismos principios. El art. 29, sobre "normas de interpretación", no contiene reglas relativas a los métodos, sino prohibiciones de que por vía de la interpretación se supriman, o se limiten en mayor medida que la prevista en la convención, o en la legislación de los Estados partes, los derechos fundamentales, entre los cuales se mencionan expresamente "los inherentes al ser humano, o que se deriven de la forma democrática representativa de gobierno", precepto incluido a iniciativa de Uruguay, que guarda notoria armonía con el art. 72 de su Constitución. El art. 64 prevé la posibilidad de que la Corte sea consultada por los Estados partes sobre la interpretación de la convención e incluso de otros tratados. La doctrina y jurisprudencia de la Corte están contestes en que estas disposiciones no alteran las reglas de interpretación de la Convención de Viena, sino que implícitamente reconocen su procedencia⁴¹.

En el campo específico del derecho tributario la cuestión ha sido considerada, puede decirse que únicamente por el I. F. A. y por la O. C. D. E., en forma detenida y permanente durante los últimos decenios, al menos en lo que concierne a los tratados individualizados generalmente por su finalidad de evitar la doble imposición y la evasión.

En el ámbito de I. F. A. su labor culmina en el citado congreso de Florencia de 1993 con veintiséis informes nacionales, dentro de los cuales solo tres latinoamericanos (Argentina, Brasil y Perú) y la extensa y muy ilustrativa ponencia general de los profesores KLAUS VOGEL y RAINER PROKISCH, antes citada. Tanto la ponencia general como la resolución⁴² adoptan como criterio general de interpre-

⁴⁰ Ponencia general sobre el tema "Interpretación de los convenios de doble imposición en el 47º Congreso de I. F. A." (Florencia 1993), en *Cahiers de droit fiscal international*, t. LXXVIII-a, texto en español en pág. 123.

⁴¹ R. NIETO NAVIA (vicepresidente de la Corte), "La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", en *Estudios y Documentos*, publicación oficial. San José, 1985, pág. 115. Sobre la aplicabilidad de las reglas de la Convención de Viena, se menciona la opinión favorable de GROS ESPIELL, acogida por la Corte (pág. 127).

Puede verse además nuestro informe a la III Jornada Rioplatense de Derecho Tributario, en *Revista Tributaria*, t. XV, núm. 84, pág. 207.

⁴² El texto figura en la *Revista Tributaria*, t. XXI, núm. 119, pág. 129, en texto oficial en español. En el *Year Book 1993* se incluye además una ilustrativa crónica sobre el desarrollo del debate (págs. 57 a 65).

tación las reglas de la convención de Viena. En lo que respecta a los problemas que se presentan en la práctica, se pone el énfasis en la conveniencia de que los Estados amplíen el uso de las definiciones de los términos utilizados en los convenios, destacando las ventajas que tendría una "terminología fiscal internacional". En ese aspecto reconocen que el texto y los comentarios de la O. C. D. E., aunque estos no sean vinculantes, desempeñan una función útil para interpretar los términos que no hayan sido definidos en los convenios, pero recomendando que sea mejorado y aclarado el alcance del art. 3º, inc. 2º, que fija "una regla general de interpretación" para los términos no definidos, cuyo sentido será el del derecho positivo del Estado que aplique el convenio, "a menos que el contexto no exija una interpretación diferente"⁴³.

D) Otras ramas

El criterio general expuesto en *supra*, VIII/9.A. es aplicable a las normas de las demás ramas.

Entre estas tiene importancia el derecho penal por su vinculación con las sanciones de naturaleza punitiva aplicables a las infracciones tributarias. En materia penal se suele invocar la máxima *in dubio pro reo*. Este criterio representa para VINCENZO MANZINI, un anacronismo en el ordenamiento político-jurídico contemporáneo. En tal hipótesis debe asignarse a la ley el sentido más conforme al "principio jurídico superior por el cual solo pueden admitirse las restricciones a la libertad que resulten de un modo cierto de la ley". Por lo tanto, en la mayor parte de los casos el resultado será favorable al imputado. Pero destaca que "no siempre la interpretación dudosa plantea una cuestión concerniente a la libertad; en tal caso la interpretación que ha de adoptarse es aquella que aparece más adecuada al espíritu y fin de la norma, sea o no la más favorable al imputado". En el mismo caso es admisible la analogía⁴⁴.

En el campo del derecho tributario DE MATTEIS entiende que la aplicación de todos los métodos y la posibilidad de llegar a resultados extensivos o restrictivos no está prohibida en el derecho penal, fundamentando su posición en conceptos coincidentes con los expuestos en *supra*, VIII/4. y VIII/5. La analogía, en cambio, está prohibida en lo que respecta a las sanciones, incriminaciones y restricciones al libre ejercicio de los derechos⁴⁵.

En lo que concierne concretamente a la analogía en España FERNANDO PÉREZ ROYO sostiene "la prohibición de aplicación analógica de las normas que definen

⁴³ Para la problemática a que ha dado lugar esta norma —que rige también en el tratado entre Uruguay y la República Federal de Alemania—, además de los informes nacionales, puede verse PABLO DE TORRES CARBALLAL, "Interpretación de los tratados de doble imposición internacional", en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 107, pág. 107, en que se analiza preferentemente el problema de la remisión al derecho interno con referencia a la jurisprudencia internacional. Un enfoque general del tema puede verse en G. GEST y G. TIXIER, *Droit fiscal international*, cap. 4, 2ª ed., París, PUF, 1990, págs. 85 a 117.

⁴⁴ VINCENZO MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, vol. I, Torino, UTET, págs. 265 a 311.

⁴⁵ F. DE MATTEIS, *Manuale de diritto penale tributario*, cap. II, Torino, 1953, pág. 44.

las infracciones o conminan las sanciones, en el bien entendido de que, al igual que sucede en el ámbito del derecho penal, queda excluida la analogía *in malam partem*, pero no la que opera en beneficio del inculcado⁴⁶. La misma posición sustenta HÉCTOR VILLEGAS diciendo que "en derecho penal tributario debe regir con toda amplitud la prohibición de analogía perjudicial, por cuanto se trata de una derivación ineludible del principio de legalidad...". Pero opina que "tal como ocurre en el derecho penal común, la analogía beneficiante es aceptable", porque, a su juicio, la llamada analogía *in bonam partem* no "violenta el principio de legalidad...". En consecuencia, el acusado "puede exigir... que su situación sea resuelta llenando las lagunas legislativas..."⁴⁷.

10. CONCLUSIONES

En lo que respecta a la interpretación de las normas de derecho tributario material, los criterios adoptados por el modelo C. T. A. L. coinciden con la doctrina netamente dominante en América Latina y pueden sintetizarse como sigue:

1º. Predominio de una orientación basada en los principios más admitidos por la ciencia jurídica, que ha superado, por una parte, los principios de la doctrina privatista que negaba la autonomía del derecho tributario, y, por otra, los excesos de las primeras manifestaciones de la teoría autonómica del derecho tributario.

2º. Las mayores conquistas se han registrado en lo que respecta a la utilización de los distintos métodos de interpretación, y sus necesarias consecuencias en materia de resultados extensivos o restrictivos, y en lo concerniente al concepto de analogía como procedimiento de integración y no de interpretación, y, por lo tanto, prohibido en cuanto a creación, modificación o supresión de obligaciones.

3º. Persisten vacilaciones en la jurisprudencia en cuanto a la aplicación de los principios y reglas interpretativas precedentes a las normas que crean exoneraciones, aunque la doctrina más autorizada es francamente mayoritaria, por no decir unánime, en el sentido de su equiparación a las demás normas tributarias.

4º. En cuanto a la validez en el derecho tributario de las definiciones de otras ramas jurídicas y de las formas adoptadas por los particulares, las soluciones del modelo C. T. A. L., basadas en la predominancia de la realidad sobre las formas, bien sea en favor del contribuyente o en contra de él, coinciden con la legislación y jurisprudencia dominantes en Argentina, Paraguay y Uruguay, y no han encontrado acogida en los demás códigos latinoamericanos.

⁴⁶ FERNANDO PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pág. 275.

⁴⁷ HÉCTOR VILLEGAS, *Régimen penal argentino*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993, págs. 96 y 97. Cita en apoyo de su opinión a RICARDO NÚÑEZ y considera que ella es compatible con el modelo C. T. A. L. por cuanto la analogía beneficiante tendría el mismo fundamento que la aplicación retroactiva de las normas que favorecen al infractor (art. 69 del modelo).

CAPÍTULO IX

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1. CONCEPTO FUNDAMENTAL

El vínculo entre el Estado y el contribuyente *es una relación jurídica y no una relación de poder*.

Este postulado, defendido a principios de siglo por los pioneros del derecho tributario como rama jurídica independiente del derecho administrativo, *es un dogma en el Estado de derecho contemporáneo*.

La afirmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por CARNELUTTI, de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, *es un conflicto de intereses regulado por el derecho*¹.

La adaptación de este concepto al derecho tributario se ha visto dificultada y retardada por la no distinción entre el poder ético de establecer tributos discrecionalmente por medio de la ley y la situación del ente público, acreedor del tributo que, en función administrativa, puede exigir el cumplimiento de dicha obligación legal. En derecho privado mandato e interés radican en personas jurídicas diferentes; en el derecho público se confunden en el Estado y como lo ha sostenido VANONI (*supra*, VII/1.B.) es fundamental para la efectiva actuación del Estado de derecho la distinción y regulación independiente de las funciones legislativas, administrativas y jurisdiccionales.

La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local, u otro ente público) encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. *Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca*.

Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago están regulados por la ley. Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano indepen-

¹ CARNELUTTI, *Sistema de derecho procesal civil*, t. I, Buenos Aires, Uteha, pág. 29.

diente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas. *Nadie puede ser juez de su propia causa.*

En síntesis, como lo hemos sostenido con toda amplitud en *Instituciones* y en los capítulos precedentes, en particular en *supra*, VIII/1., el *poder etático* de imponer tributos, y la correspondiente situación del contribuyente como súbdito, se agota con la emisión de la ley; el órgano administrativo es solo el acreedor de una suma de dinero, sometido, al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan en el principio, también fundamental, de *la igualdad jurídica de las partes*.

El precedente concepto no es más que el sintético desarrollo de lo que SÁINZ DE BUJANDA denominó el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica en materia tributaria, iniciado en la década del 20 por BLUMENSTEIN² y HENSEL³ e incluso por NAWIASKY⁴. Sin perjuicio de las observaciones que aquel formula a ciertas imprecisiones de la nueva doctrina⁵ es innegable que ella constituye la sólida base del derecho tributario en un Estado de derecho y que se ha ido expandiendo paulatinamente en la doctrina y legislación de Italia, España y América Latina.

Este movimiento orientado a delimitar las competencias legislativas, administrativas y jurisdiccionales, e implícitamente a sostener la igualdad jurídica de las partes de la relación tributaria, encuentra un complemento en el movimiento promovido en Francia por TROTABAS, en la misma época, en lo concerniente a las relaciones del derecho tributario con el civil. Con las precisiones que la doctrina posterior fue introduciendo, ambos movimientos han culminado en el reconocimiento de un derecho tributario material autónomo, en el sentido de rama jurídica individualizada frente al derecho administrativo y civil, en el cual las relaciones entre acreedor y deudor están sometidas a la Constitución y la ley.

² E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, traducción e importante nota introductiva de FRANCESCO FORTE y prefacio de B. GRIZIOTTI e I. BLUMENSTEIN (2ª ed. de 1951, Milano, Giuffrè, 1954). Su primera obra sobre el tema, según cita de SÁINZ DE BUJANDA, es de 1926, de la cual no existe traducción al italiano ni al español.

³ A. HENSEL, *Diritto tributario*, con prefacio de B. GRIZIOTTI, trad. de Dino Jarach, de la 3ª ed. de 1933 (la 1ª ed. es de 1925), Milano, Giuffrè, 1956. Sobre el tema que nos ocupa es de extraordinario interés el debate mantenido con OTTMAR BÜHLER, en un acto cumplido al más alto nivel científico en 1927, publicado en *Hacienda pública española*, núm. 22, págs. 173 a 206, en traducción de F. Pérez Royo. Nuestros comentarios sobre estas publicaciones pueden verse en *Instituciones* 12.3.3., y más ampliamente en "La igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria", conferencia dictada en la XV Jornada L. A. D. T., Caracas, 1991, reproducida en *Revista Tributaria*, Montevideo, t. XIX, núm. 110, pág. 367; en *Revista de Derecho Tributario*, Buenos Aires, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, y *Diritto Pratico Tributario*, Génova.

⁴ HANS NAWIASKY, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, con introducción de K. VOGEL, en la que formula reservas que no compartimos, trad. de J. Ramallo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

⁵ *Sistema de derecho financiero*, t. I, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, 1985, págs. 26 y ss. Sus comentarios críticos a BLUMENSTEIN, en pág. 30; a NAWIASKY, en pág. 40 y a HENSEL, en pág. 53.

La precedente posición concuerda con la sustentada en el campo de la teoría general del derecho por Kelsen⁶ al tratar el tema del Estado como sujeto de derecho. Partiendo de la base de que "el Estado como sujeto de propiedad se llama fisco (*fiscum*)"⁷ y que esa propiedad "... proviene de los impuestos y las contribuciones", llega a la conclusión de que "como propietario, como acreedor y deudor, el Estado es sujeto de derecho privado". Y más adelante reitera el concepto diciendo: "como sujeto de derechos y deberes, el Estado, lo mismo que otras personas, encuéntrase sometido al orden jurídico. Como sujetos de deberes y derechos, el Estado y los individuos son iguales".

Pero es más importante aún destacar la concordancia con la posición de la doctrina del derecho administrativo contemporánea, al menos en lo que respecta al sometimiento de la administración a la ley. Baste citar, en España, a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁸, quienes consideran como "principio universalmente aceptado", que "los actos de la administración, todos, han de 'someterse a derecho', han de ser 'conformes' a derecho", principio recogido claramente por la Constitución española. Esta posición encuentra especial aplicación en los "actos de gestión" concernientes a las relaciones patrimoniales entre el fisco (persona jurídica para los autores) y los administrados "en que la administración haya obrado como persona jurídica, o sea, como sujeto de derechos y obligaciones". Posición similar es la de RAMÓN PARADA⁹, que citando a los autores precedentes, y recordando al igual que estos la doctrina de Kelsen, destaca que "en estos supuestos debe exigirse el máximo de precisión legal sobre los aspectos fundamentales, como ocurre en materia tributaria y sancionatoria...".

En Italia MASSIMO SEVERO GIANNINI¹⁰ es más explícito en lo que se refiere a la aplicación del principio del sometimiento de la administración a la ley en materia tributaria, el que ha quedado constitucionalizado por el art. 23 de la Constitu-

⁶ HANS Kelsen, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, U. N. A. M., 1979, págs. 229, 230, 236 y 242.

⁷ Dentro de esta concepción el fisco no es persona jurídica, sino órgano cuyos actos se imputan al Estado (ob. cit., pág. 237). El Código Civil uruguayo, en cambio, lo considera persona jurídica en un plano de igualdad con el Estado, los municipios y la Iglesia (art. 21), y hace referencia a él en otras disposiciones, como el art. 2371. A. GUILLOT, en sus comentarios al Código Civil, solo dice: "el fisco es el Estado en cuanto derechos patrimoniales". La norma no ha tenido mayores desarrollos doctrinales ni legales posteriores.

⁸ *Curso de derecho administrativo*, 5ª ed., Madrid, Civitas, 1990, págs. 375, 382, y 438. Su posición es diferente en cuanto al sometimiento a la jurisdicción, ya que sostienen el principio de la autotutela, con la correspondiente facultad de la administración de ejecutar su crédito sin intervención del poder judicial. Véase nuestra exposición "El cobro coactivo de la deuda tributaria", dictada en el Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario (Santiago de Compostela, 1993), publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, t. III, pág. 85.

⁹ RAMÓN PARADA, *Derecho administrativo*, 5ª ed., parte general, Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 384.

¹⁰ GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. 2, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1993, pág. 771. Principio dell'art. 23 della Costituzione; art. 776, Imposizione tributaria. Natura y 778 a 784. Procedimento di accertamento tributario.

ción, con la flexibilidad que surge de su texto. Con respecto a la ley dice que “*deve determinare in modo sempre rigoroso il presupposto del tributo poichè l'avverarsi di esso è nel contempo, fatto costitutivo della obbligazione e fatto determinativo della misura del debito*”.

2. RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO POR EL DERECHO COMPARADO

Las legislaciones han ido incorporando el principio paulatinamente. El proceso ha sido más definido en América Latina que en Europa, lo que puede encontrar explicación en lo que concierne a la primera, en la previa consideración internacional del tema en las Jornadas L. A. D. T. y la comunidad de pensamiento de los tres autores del modelo C. T. A. L. y, en lo que respecta a Europa, en la prevalencia de la doctrina administrativista, con antiguas raíces en el derecho francés y alemán y el advenimiento en este siglo de regímenes autoritarios en Alemania, España e Italia.

Esa diferencia de evolución se manifiesta en algunos aspectos importantes. A título de ejemplo, la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, tan retrasada en Europa; la organización de la “justicia administrativa” en el modelo francés, seguido por tantos países de Europa y América; el mantenimiento del *solve et répète* como presupuesto procesal para la acción de nulidad del acto administrativo de determinación; el concepto de “autotutela administrativa”, a cuyo amparo puede ejecutarse un acto cuya legitimidad es incierta mientras no se falle la acción de nulidad, con el agravante de que se admite la ejecución en vía administrativa como en España. En la legislación latinoamericana las precedentes cuestiones han sido superadas, especialmente en las que siguieron el modelo C. T. A. L. En otras el proceso ha sido más lento. Así, por ejemplo, Argentina y Chile mantienen la naturaleza de jueces para determinados funcionarios de la administración fiscal, con ciertas garantías jurisdiccionales, aunque limitadas; vinculado a este aspecto debe mencionarse la categoría híbrida de los tribunales administrativos, en materia fiscal, de Argentina, México y Perú a los que se les otorga funciones jurisdiccionales, con limitaciones importantes en Argentina; el *solve et répète* que, aunque en franca retirada, tiene aún algunas manifestaciones en Perú y Colombia. Otros países, como Uruguay y Panamá, siguen el modelo español de cobro coactivo en vía administrativa¹¹.

3. ¿RELACIÓN JURÍDICA U OBLIGACIÓN?

Al proyectarse el modelo C. T. A. L. se planteó la duda acerca de cuál era la terminología más adecuada. Por tal razón se formularon consultas a varios espe-

¹¹ Las precedentes consideraciones las he desarrollado en el citado Seminario técnico del C. I. A. T. (Guanajuato, 1992), en el también citado Foro Iberoamericano (Buenos Aires, 1992) y especialmente en el seminario iberoamericano (Santiago de Compostela, 1993) “El cobro coactivo de la deuda tributaria”, exposición publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, t. III, págs. 85 y 138.

cialistas en derecho civil de Argentina, Brasil y Uruguay y se optó por la opinión expuesta por el catedrático uruguayo JORGE PEIRANO FACIO quien prefirió la expresión *obligación, en su acepción de vínculo jurídico*, por los fundamentos que a continuación se transcriben en su parte substancial.

"2. Resulta de la simple lectura de los textos proyectados que el *pivot* de la cuestión planteada está constituido por la noción de «relación jurídica», giro frecuentemente empleado en el lenguaje jurídico pero que —como muy bien ha señalado DE BUEN— «en los tratados de los civilistas y de los pandectistas aparece unas veces olvidado y otras relegado a un lugar subalterno, y solo contadas veces colocado en el sitio preferente que dentro de la doctrina le corresponde» (DE BUEN, "La teoría de la relación jurídica en el derecho civil", *Libro-Homenaje a De Diego*, Madrid, 1940, pág. 185).

"3. La frase «relación jurídica» es, relativamente, muy moderna en el lenguaje jurídico, y tal vez por esto los autores no coinciden en cuanto al verdadero alcance que debe atribuírsele. El primero en emplearla como elemento estructural de la ciencia del derecho fue, según es notorio, SAVIGNY, que en su *Sistema* hace de las relaciones jurídicas el concepto central de su teoría.

"4. En el lenguaje jurídico habitual de la doctrina moderna se emplea el aludido giro para significar dos nociones que, aun cuando se encuentran estrechamente vinculadas, son perfectamente discernibles en el orden conceptual:

"a) por un lado, la situación de hecho a la que el derecho atribuye consecuencias jurídicas (*fattispecie*), y

"b) por otro, las dichas consecuencias jurídicas que el derecho atribuye a determinada situación de hecho, sea cual fuere la naturaleza y alcance de tales consecuencias: derechos subjetivos, creación de relaciones de familia, etc. (CASTRO Y BRAVO, *Derecho civil*, parte general, I, pág. 552).

"Y todavía conviene precisar, en cuanto a este segundo sentido, que si bien parte de la doctrina usa la expresión 'relación jurídica' para indicar el *complejo de efectos jurídicos* que emergen de determinada situación de hecho prevista por el derecho, otro sector, que cuenta con muy destacados voceros, reserva el giro 'relación jurídica' para individualizar una noción mucho más concreta: aquella de la cual deriva el *deber de observar un comportamiento dado*, ya sea que este deber carezca de un poder correlativo (MESSINEO, *Manuale...*, vol. 1, 7, núm. 1), ya sea que esté haciendo *pendant* con dicho poder (BETTI, *Teoría general del negocio jurídico*, Madrid, Edersa, 1959, pág. 9).

"5. Basta con el desarrollo que antecede, y que refleja las grandes corrientes del pensamiento privatista contemporáneo, para concluir, sin necesidad de entrar a la consideración de otros puntos de vista menos difundidos, que la expresión 'relación jurídica' es lo suficientemente amplia y vaga como para poder [sic] ser usada con el alcance diverso que le atribuyen cada una de las fórmulas propuestas, sin que por ello se violente su sentido".

Reconociendo los sólidos fundamentos jurídicos del dictamen al que pres-
tamos oportunamente nuestra adhesión en los proyectos, hemos preferido utilizar

en esta obra la expresión “relación jurídica” por considerar que, además de su equivalente prestigio científico y su habitual utilización en la doctrina, manifiesta más directamente el carácter vinculante de las obligaciones personales.

4. CONTENIDO DE LA RELACIÓN

A) *Diversos tipos de relaciones*

De la definición de derecho tributario como “conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”, se deriva que esos derechos y obligaciones presentan diferencias en cuanto a su naturaleza y características jurídicas.

En primer término tenemos como vínculo fundamental, básico o principal, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributo y sus accesorios. Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la *existencia y cuantía* de aquella. Al conjunto de estas normas se le llama *derecho tributario material o sustantivo*, al que reconocemos autonomía científica en el sentido que más adelante se establece.

A esta relación fundamental se agregan otras de diversa naturaleza, sobre las cuales no existe en la doctrina, como se verá más adelante, una posición uniforme. Personalmente hemos sostenido en la cátedra, por lo menos desde hace cuarenta años, la posición que se transcribe a continuación¹².

“Conviene realizar aquella observación que hicimos en una clase anterior de que el impuesto da lugar a diversas relaciones entre esos dos sujetos, no solamente a la relación de pago de una cantidad de dinero, sino también a otro tipo de relaciones. Ustedes recordarán que dentro de esas otras relaciones estaban las de carácter accesorio (dándole a este término la acepción jurídica que corrientemente tiene en el derecho, de obligaciones que acceden a la obligación principal), entre las cuales están las que regulan las garantías reales; las que establecen otros sujetos pasivos responsables, solidarios o sustitutivos, del deudor principal; las que establecen recargos y multas por mora cuando estas no tienen carácter punitivo; la acción de reembolso. Son todas ellas relaciones accesorias a la relación principal.

“Además tenemos otras relaciones que no tienen ese carácter de accesorio pero que están vinculadas a la obligación principal de pagar la suma de dinero, y que tienen como característica la de poder subsistir aunque no exista la obligación principal. Dentro de este grupo tenemos todas las relaciones que se constituyen entre el sujeto que percibe el impuesto y el deudor, relativas a la percepción y al contralor de esos impuestos. Por ejemplo, la presentación de declaraciones jura-

¹² *Curso de finanzas*, t. I, Teoría del derecho tributario, Montevideo, Of. de Apuntes del CED, 1958, págs. 207 y ss.

das, obligación que habitualmente está a cargo del contribuyente pero que también puede establecerse a cargo de personas que no adeuden el impuesto, como medio para controlar si lo adeudan o no.

"Además teníamos las relaciones claramente de derecho represivo tributario o de derecho penal y las relaciones de derecho procesal tributario.

"En cuanto a su objeto todas estas relaciones a que puede dar lugar el impuesto pueden clasificarse en obligaciones de dar, de hacer y de no hacer. Ejemplo de la primera sería el objeto de la obligación principal: pagar la suma de dinero. Ejemplo de la segunda (obligación de hacer) es el que acabamos de citar: presentar relaciones juradas de bienes. Ejemplo de la tercera (de no hacer) es el que encontramos más bien en el derecho represivo o penal, que establece prohibiciones.

"También se agrega por la doctrina una cuarta categoría, que serían las obligaciones de tolerar o sufrir: tolerar una inspección, una investigación, etc."

B) *Discrepancias doctrinales*

La doctrina presenta opiniones discrepantes en cuanto a la naturaleza jurídica de estas vinculaciones. Se puede afirmar que las posiciones más opuestas son las de ACHILLE DONATO GIANNINI y ANTONIO BERLIRI, por una parte, y DINO JARACH, por otra.

El primero, desde su obra *Il rapporto giuridico d'imposta*, publicada en 1937, hasta la novena edición póstuma de *Istituzioni di diritto tributario*, de 1968, ha sostenido sin alteraciones la tesis de que la relación jurídica tributaria tiene un contenido complejo: "De ella derivan, por una parte, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de personas sometidas a su potestad, y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso". Esta, a su juicio, "constituye la parte esencial y fundamental de la relación". Las distintas manifestaciones de la relación impositiva pueden ser, pues, consideradas en su conjunto, y de esa manera los sujetos que en ellas participan son el ente público y las personas subordinadas a él, "a los que la ley impone diversas obligaciones positivas o negativas"¹³.

BERLIRI comparte la precedente posición, entendiendo que requiere mayor precisión. En tal sentido distingue claramente entre obligación tributaria, *vera e propria*, consistente en el pago del tributo, equiparable al concepto general de obligación, y la relación jurídica tributaria como conjunto de derechos y obligacio-

¹³ ACHILLE DONATO GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, págs. 25 y ss.; *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Milano, Giuffrè, 1968, pág. 78; las transcripciones del texto están tomadas de la traducción de SÁENZ DE BUJANDA, Editorial Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 67 y ss. En las distintas ediciones solo hay diferencias en las notas que han ido agregando nuevas informaciones bibliográficas.

nes recíprocos, coordinados entre sí y reagrupados en torno a un núcleo constituido generalmente, pero no siempre, por la obligación¹⁴.

JARACH critica esta concepción, que a su juicio “falsea la visión del sistema del derecho tributario”. Sostiene, en cambio, que los distintos hechos que integran el fenómeno tributario dan lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material y otros de carácter formal o administrativo, procesal y penal, a las que atribuye carácter de ramas¹⁵.

En consecuencia, sostiene la subdivisión del derecho tributario en diversas ramas: constitucional, material, formal, procesal, penal, e internacional.

Frente a las críticas que se han hecho a este “excesivo parcelamiento” y a la de que algunas de estas subdivisiones, como, por ejemplo, las relativas al derecho tributario administrativo, procesal y penal no reúnen los elementos suficientes como para ser consideradas ramas jurídicas, reconoce “que el derecho tributario merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo —dice— que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no solo se deberían olvidar todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de este, del derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional público y privado, como ramas del derecho”¹⁶.

Posteriormente aclara su posición sosteniendo que esta subdivisión es útil para el mejor estudio de las instituciones, aunque reconociendo que “pertenecen a diferentes ramas del derecho, pero tienen en común el objeto tributario”. Y refiriéndose concretamente al derecho procesal dice que “el derecho tributario procesal pertenece como rama científica al derecho procesal. Sin embargo —agrega— la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias”¹⁷.

C) Nuestra posición

Compartiendo el punto de partida de JARACH de que esa subdivisión está en principio justificada en virtud de la distinta naturaleza de las normas, que precisamente es la que ha dado lugar al reconocimiento de la autonomía de las ramas originarias, nos parece que las soluciones no son las mismas para todas las relaciones. Con respecto al derecho constitucional es de total subordinación, ya se trate de preceptos típicamente constitucionales, relativos a los principios fundamen-

¹⁴ La formulación inicial de su teoría fue su estudio “Per un indirizzo rigorosamente giuridico degli studi di diritto tributario”, de 1954, reproducido en *Scritti scelti di diritto tributario* (Milano, Giuffrè, 1990, pág.197) e incluido con algunos ajustes en los caps. I y II. de *Principi di diritto tributario* (vol. II, t. I, Milano, Giuffrè, 1957). Con distinto enfoque la posición se mantiene en *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, caps. XII y XIII, Milano, Giuffrè, 1980.

¹⁵ DINO JARACH, *El hecho...*, ob. cit., págs. 50 y 55.

¹⁶ Ob. cit., 3ª ed., pág. XVI.

¹⁷ DINO JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, ob. cit., págs. 365 y 367.

tales, estructura y funcionamiento del Estado, como a normas específicamente tributarias a las que el constituyente ha elevado a rango constitucional.

En lo que respecta a los derechos administrativo, procesal y penal las normas tributarias tienen a mi juicio el carácter de excepciones, más o menos numerosas y más o menos importantes, frente al sistema normativo de las respectivas ramas. El derecho comparado muestra que ese conjunto de normas tributarias no llegan a constituir un sistema que justificaría su reconocimiento como rama jurídica. En ese caso estamos frente a un "particularismo", como decía GÉNY, y no a una autonomía. El legislador establecerá todas las normas especiales que sean necesarias para satisfacer los fines propios del derecho tributario, pero en lo no previsto por esas leyes particulares, regirán las disposiciones de la respectiva rama jurídica. Los conceptos de acto administrativo, de proceso, de infracción o delito y todas sus consecuencias jurídicas, están ya elaboradas por ellas y no es necesaria, ni se justifica, su regulación en el ámbito del derecho tributario.

Esta es la solución que compartimos con los coautores del modelo C. T. A. L. y del anteproyecto de 1970. El primero la adoptó en el art. 70, inc. 2º, para las infracciones y sanciones, en el art. 160 para el derecho formal y en el art. 178, para el derecho procesal. Es también la solución adoptada claramente en el Código Tributario uruguayo, en sus arts. 43 que encabeza el capítulo "Derecho tributario formal", 85 de "Derecho procesal tributario" y 109 de "Derecho penal tributario"¹⁸. La solución es similar a la del Código venezolano en su art. 71, inc. 2º, incluido en el tít. III sobre "Infracciones y sanciones" y en el art. 216 del tít. V "Procedimientos contenciosos". En esos casos, pues, no hay autonomía, sino, utilizando la terminología de GÉNY, solo un "particularismo" del derecho tributario.

5. LAS DEFINICIONES DE OBLIGACIÓN

El modelo C. T. A. L. y los códigos que lo tomaron como fuente, optaron por la denominación *obligación*, propuesta en el mencionado dictamen, aunque con algunas variantes y precisiones. El modelo la recogió en su art. 18 en los siguientes términos:

"La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".

¹⁸ "Art. 43 (principio general). Salvo disposición en contrario se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos, o en su defecto para el proceso contencioso administrativo". El art. 85 dice: "(normas aplicables). Son aplicables a los procesos tributarios las normas del derecho procesal común y del contencioso-administrativo, con las excepciones establecidas en este capítulo". "Art. 109 (normas aplicables). Son aplicables al derecho tributario las normas del derecho penal, con las excepciones establecidas en este capítulo".

El Código uruguayo la redacta en la siguiente forma, que nos parece más depurada:

“La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

Ambas definiciones distinguen claramente los dos aspectos básicos: el presupuesto de hecho, previsto hipotéticamente en una norma abstracta, y el acaecimiento de ese hecho que da nacimiento al vínculo obligacional o relación jurídica. Se trata de aspectos elementales *comunes a toda obligación que reconoce su fuente en la ley* (C. C., art. 1246).

En derecho tributario la denominación de esta situación ha dado lugar a querellas terminológicas especialmente entre *hecho imponible* utilizada por JARACH y el derecho español, e *hipótesis de incidencia*, propuesta por A. A. BECKER y difundida por ATALIBA¹⁹. Puede afirmarse que se trata de una cuestión de palabras y no de hechos; tanto los mencionados autores como otros que tratan el tema están de acuerdo en que ambos elementos son imprescindibles para que surja la relación tributaria²⁰. Es un error terminológico designar ambas situaciones con la misma denominación o frase dando preeminencia a uno de los dos aspectos.

Ante estas discrepancias terminológicas, a las que pueden agregarse otras, en el modelo C. T. A. L. preferimos las denominaciones de *presupuesto de hecho*, que implica el carácter hipotético de la norma y es de utilización habitual en el derecho italiano y la de *hecho generador* para la efectiva realización del presupuesto, que, además de su aceptable adecuación al caso, tiene antecedentes prestigiosos en el derecho francés que influyeron en otros derechos como el brasileño.

Ambas definiciones hacen referencia al carácter personal del vínculo, con lo cual se rechaza expresamente la posible pretensión de que exista un derecho

¹⁹ DINO JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, ob. cit., pág. 381; G. ATALIBA, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. de R. García Mullin, Montevideo, F. C. U., 1977, págs. 50 y ss.

²⁰ En la teoría general del derecho Kelsen destaca como característica general de las reglas de derecho la de constituir un hecho hipotético que “establece una relación entre una condición y una consecuencia, afirmando que si la condición se realiza, la condición *debe ser*”. *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960, pág. 60. En el derecho tributario HENSEL, coincidentemente afirma: “Indichiamo col nome de fattispecie dell'imposta il complesso dei presupposti astratti, contenuti nelle norme del diritto tributario materiale, della cui concreta esistenza (realizzazione della fattispecie) derivano determinate conseguenze giuridiche. La fattispecie dell'imposta è, per così dire, l'immagine astratta del concreto stato di cose” (*Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1956, pág. 72). En Brasil, GOMES DE SOUSA en su *Compêndio de legislação tributária* de 1952, distinguía netamente la ley que define la hipótesis en que deberá el tributo, y el hecho generador que es la hipótesis prevista en la ley en abstracto, que da origen a la obligación de pagar el tributo (pág. 61). RUY BARBOSA NOGUEIRA expone con gran claridad este concepto integral. No basta —dice— la sola existencia abstracta de la descripción de los presupuestos hecha por la ley para que se produzcan los efectos jurídicos. “La ley crea *hipotéticamente* la figura o modelo y la consecuencia tributaria solamente surgirá si la *situación descrita es practicada por alguien*, dentro de la *jurisdicción*, en un momento dado, sometida a una base de cálculo y/o alícuota” (*Curso de derecho tributario*, SP, IBDT, 1976, pág. 1216).

real sobre el objeto gravado, pretensión invocada por doctrinas hoy superadas en lo que respecta a los impuestos de aduana y los tributos sobre la propiedad inmueble²¹ pero que tiene reminiscencias en algunas legislaciones contemporáneas (*supra*, III/2. y VI/11.). La definición del modelo se refiere específicamente a la posibilidad de que la ley establezca como garantía accesoria un derecho real o un privilegio, hipótesis ya prevista en el art. 4º, num. 5 como materia reservada a la ley. Igual solución adopta el C. T. U. en el art. 2º, num. 5.

Por último, es oportuno destacar que estas definiciones están referidas a la relación jurídica de derecho material, es decir, la que regula *la existencia y cuantía de la obligación*.

Con ocasión del estudio del tema en la preparación del modelo la única salvedad en cuanto a la naturaleza personal del vínculo fue la de SÁNCHEZ FONTANS, formulada en los siguientes términos: "En el segundo inciso (se refería al texto propuesto por la comisión), se califica a la obligación tributaria como 'vínculo de carácter personal' lo que no parece estrictamente exacto cuando el sujeto pasivo está determinado por su vinculación real con la cosa gravada, como ocurre en ciertos impuestos inmobiliarios que asumen las figuras de las denominadas obligaciones ambulatorias, *ob rem* o *propter rem*". Por tal razón propuso la siguiente redacción "se constituye en vínculo de carácter obligacional, aunque el sujeto pasivo se determine por su posición en una relación real o se asegure mediante garantía real o con privilegios o mediante procedimientos especiales". Acerca de la no aplicación de esta doctrina a la obligación tributaria, véase EZIO VANONI, t. II, pág. 26; ACHILLE DONATO GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, págs. 32 y ss.; *Istituzioni...*, pág. 77; *I concetti...*, pág. 131; MARIO PUGLIESE, *Istituzioni...*, pág. 95. Más recientemente A. F. BASCIU, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Napoli, Jovene, 1966, págs. 19 a 22. Todos ellos niegan la aplicabilidad de la doctrina de la obligación *propter rem* por considerar que esta implica en mayor o menor grado una carga o gravamen real que no responde ya al actual desenvolvimiento de la legislación tributaria que regula el impuesto territorial con arreglo al mismo esquema que los demás impuestos "sin dejar de reconocer la posibilidad de garantías especiales para hacer efectivo el crédito".

En favor de la admisión de la doctrina, además de la doctrina clásica refutada por los autores precedentes: NICOLA D'AMATI, *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*, Milano, Giuffrè, 1956, especialmente págs. 111 y ss.), pero con la característica de que concibe la obligación *propter rem* más cercana a la moderna configuración de la relación impositiva inmobiliaria como vínculo de carácter personal que a la clásica del gravamen real a la que rechaza expresamente (*onere reale*). La concepción del tributo como vínculo exclusivamente personal rige también en nuestro derecho positivo en el que la administración ha sostenido —con persistencia digna de mejor causa— la existencia de un derecho real en la contribución

²¹ Sobre este punto véase ACHILLE DONATO GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, ob. cit., núms. 11 y 12, págs. 30 y ss.; *Istituzioni di diritto tributario*, ob. cit., núms. 30 y 31, págs. 87 y ss.

inmobiliaria aun sin texto legal expreso que lo estableciera, posición que hemos analizado y refutado en *Curso de finanzas...* (t. II, núms. 8, 24 y 25) y especialmente en la 1ª ed., 1950, cap. V, págs. 9 a 18. En Argentina es también la solución admitida en la doctrina y la legislación: CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, pág. 335; DINO JARACH, *Curso...*, págs. 164 a 168.

6. PRESUPUESTO DE HECHO Y HECHO GENERADOR

A) *Noción general*

Su estructura comprende los aspectos objetivo y subjetivo que deben estar establecidos en la ley.

Aspecto objetivo	{			Elemento material	
				Elemento tiempo	
				Elemento espacio	
Aspecto subjetivo	{	Sujeto activo <i>Modelo C. T. A. L., art. 21;</i> <i>C. T. U., art. 15</i>	{	Estado central	
				Entes locales descentralizados	
				P. D. P. no estatales	
		Contribuyentes <i>Modelo C. T. A. L., art. 24</i> <i>C. T. U., art. 17</i>	{	Personas físicas	
				Personas jurídicas	
Aspecto subjetivo	{	Sujeto pasivo <i>Modelo C. T. A. L., art. 22</i> <i>C. T. U., art. 16</i>	{	Entes sin personería	
				Entes públicos	
		Responsables <i>Modelo C. T. A. L., art. 27;</i> <i>C. T. U., art. 19</i>	{	Representantes <i>Modelo C. T. A. L., arts. 28 y 29;</i> <i>C. T. U., art. 21</i>	
				Sucesores <i>Modelo C. T. A. L., art. 26;</i> <i>C. T. U., arts. 18 y 22</i>	
		Sustitutos	{	Agentes de percepción y retención <i>Modelo C. T. A. L., art. 30;</i> <i>C. T. U., art. 23</i>	

El primero consiste en varios elementos: la descripción del hecho gravado o elemento material²² de características variables que pueden agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el *nacimiento* de la obligación. Este elemento material debe ser complementado con las disposiciones necesarias para determinar la *cuantía* de la obligación, entre ellas las relativas a la base de cálculo, elemento indisolublemente unido al hecho gravado (*Instituciones*, 26.2.1., nota núm. 31). El aspecto objetivo requiere además que se establezcan las condiciones de tiempo y lugar.

El aspecto subjetivo se refiere a las personas vinculadas como sujetos activo y pasivo, es decir, los titulares del crédito y el débito. La inclusión de este aspecto en el concepto de presupuesto de hecho ha dado lugar a ciertas discrepancias en nuestro medio inspiradas en teorías innovadoras minoritarias y, a nuestro juicio, no muy claras ni persuasivas. Con la doctrina mayoritaria²³ entendemos firmemente que debe ser incluido. Si la ley que crea el presupuesto de hecho está describiendo en abstracto la situación cuya ocurrencia da nacimiento a la relación jurídica, es indispensable que prevea quiénes serán las partes, ya que la existencia de estas es esencial en toda relación jurídica. Además, las diversas características que puede tener la responsabilidad de los sujetos pasivos impone su regulación legal y la ubicación lógica de esta es el presupuesto de hecho.

²² Algunos autores denominan este elemento con la expresión *objeto*. Preferimos reservar esta expresión para denominar la entrega del importe del tributo, que es el objeto de la relación jurídica.²³ Baste citar los siguientes prestigiosos autores. En Argentina, JARACH trata el punto en sus diversas obras a partir de 1943 con *El hecho imponible* (3ª ed., págs. 67 y ss.); en *Finanzas públicas y derecho tributario* al estudiar el concepto y naturaleza del hecho imponible, a manera de conclusión sostiene que sus "diferentes aspectos", entre los que incluye también la base de cálculo, "constituyen una sola urama" (pág. 390); GIULIANI FOXROUGE comparte el criterio de la doctrina y jurisprudencia europea dominante, en el sentido de que "la exigencia individual del impuesto radica inmediatamente en la ley, 'en cuanto la misma determina los elementos necesarios' de la obligación tributaria en lo objetivo y lo subjetivo" (*Derecho financiero*, ob. cit., t. I, pág. 395); En Brasil, GOMES DE SOUSA es categórico al incluir el elemento subjetivo dentro del concepto de obligación, que debe ser establecido en la ley *em relação ao indivíduo* (*Comp. Leg. Trib.*, págs. 57 y ss.); ATALIBA, coincidentemente, dice: "Son, pues, aspectos de la hipótesis de incidencia las cualidades que esta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria", agregando: "así como su contenido substancial, lugar y momento de su nacimiento" (*Hipótesis de incidencia*, ob. cit., pág. 82); Igualmente ARAÚJO FALEIRO, quien incluye no solamente los sujetos, sino también la base de cálculo y la alícuota (*El hecho generador de la obligación tributaria*, ob. cit., pág. 13); en Uruguay, PEIRANO emplea habitualmente este mismo concepto, por ejemplo, en su "Impuestos sobre el capital" (vol. V del *Manual de derecho financiero*, al analizar los distintos impuestos); en España, SÁINZ DE BUJANDA considera al elemento subjetivo como uno de los dos elementos constitutivos fundamentales del hecho imponible, destacando que "cumple la función primordial de determinar... la persona obligada al pago del impuesto..." (*Lecciones de derecho financiero*, ob. cit., págs. 175 y 182); FERREIRO LAPATZA, coincidiendo expresamente, destaca que es obvio que "ambos elementos, el objetivo y el subjetivo, aparecen indisoluble e íntimamente unidos dentro del presupuesto de hecho..." (*Curso de derecho financiero español*, ob. cit., 15ª ed., págs. 354 y 356). En Italia ACHILLE DONATO GIANNINI al tratar "La determinación legislativa del presupuesto" reitera el concepto ya adelantado, de que este consta de dos elementos, material y personal, que están relacionados para que nazca la obligación (*Istituzione di diritto tributario*, ob. cit., núms. 40 y 47, págs. 119 y 149).

Complementariamente deben indicarse las situaciones, objetivas o subjetivas, que estando incluidas en la definición del presupuesto de hecho, la ley las libera de la obligación, o en términos más usuales, las exonera.

Prestigiosa doctrina agrega como otro elemento la causa jurídica de la obligación, caracterizada como capacidad contributiva en los impuestos, la contraprestación en las tasas y el beneficio en las contribuciones especiales. Como se verá, esta teoría es resistida por doctrina también prestigiosa.

B) *Precisiones*

Todos estos elementos, como ya se dijo, deben ser establecidos por la ley. En la práctica suele ocurrir que algunos de ellos no esté enunciado en forma expresa. En tal caso el administrador o el juez deberá determinar el significado de la ley, por vía de interpretación o integración, sin posibilidades de alterarlo.

Es la situación que se plantea en lo concerniente al elemento cuantía de la obligación en los impuestos *ad valorem*, cuya base de cálculo está enunciada como un *concepto jurídico indeterminado*, por ejemplo, valor real en los impuestos inmobiliarios.

Situación similar ocurre con los sujetos pasivos, pues es frecuente, especialmente en los impuestos al consumo, que la ley omita especificar quién es el contribuyente; tal vacío debe ser colmado por el intérprete imputando la obligación a la persona con respecto a la cual se verifica el presupuesto de hecho.

Entre los elementos que han dado lugar a sutiles discrepancias está la determinación del momento en que se configura el hecho generador. Como se dijo en *supra*, VII/6.A.1., en teoría la solución es clara, la norma se aplica a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. Pero la doctrina ha observado que hay hechos de configuración incierta y hay normas que establecen excepciones. De ahí que se distinga entre hechos instantáneos, permanentes y periódicos. Es una distinción criticada por autorizada doctrina por entender que el hecho generador siempre se configura en un momento determinado, o sea, que todos son instantáneos²⁴. La crítica es valedera si se considera aisladamente el momento fijado por la ley, pero prescinde del análisis de la relación entre ese momento y la realidad fáctica. En los hechos instantáneos las dificultades son ínfimas; podría mencionarse el caso del impuesto a las ventas en el que el hecho puede ser el contrato, la entrega del bien o la cobranza del precio.

En los hechos permanentes, por ejemplo, la posesión de un bien o de un patrimonio, la configuración del hecho evidentemente no es instantáneo, sino repetido sin interrupciones, lo que crea incertidumbre; por lo tanto, la ley debe fijar un momento dentro de un período establecido discrecionalmente, que puede ser bien el principio o el fin de un año o del ejercicio económico. En este caso y en

²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, São Paulo, Lael, págs. 124 y ss.; *Curso de direito tributário*, 2ª ed., São Paulo. Saraiva. 1986. pág. 151.

el anterior, la configuración del hecho dependerá de la opción del legislador; si esta falta se crea un delicado problema de interpretación que puede afectar el principio de legalidad.

En el caso de los hechos periódicos, entendiendo por tales aquellos que requieren el transcurso del tiempo para saber si ha ocurrido la hipótesis legal, caso típico del impuesto a la renta, es innegable que el hecho se configura al final del período, pues hasta entonces no se sabe si hay ganancia o pérdida y cuál es su monto; por lo tanto, la ley dictada durante el período es la vigente cuando ocurre el hecho generador y, sin embargo, la solución mayoritaria de la doctrina y la legislación es la de que la norma aplicable es la sancionada en el período anterior, como se detalló en el numeral VII/6.A.1. antes citado.

7. SUJETO ACTIVO

A) *Concepto*

La doctrina contemporánea, superando anteriores confusiones, lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo. El modelo C. T. A. L. lo define sintéticamente diciendo que “es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”; el C. T. U. precisa más el concepto especificando la naturaleza tributaria de la relación y el carácter público del ente. La segunda precisión es importante, por cuanto el ente debe integrar necesariamente la estructura estatal. Es el único elemento que permite diferenciar los tributos de las obligaciones pecuniarias establecidas por ley a favor de personas de derecho público no estatales, referidas en el art. 1º del Código.

Queda claro, pues, que el sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por ley. La competencia para crear el tributo, para dictar el *mandato* es del poder legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del *interés*.

En doctrina se discute si este órgano puede identificarse con la noción de *fisco* con remotos antecedentes históricos (*supra*, IX/1.). Es importante destacar y en lo cual hay coincidencia, que cuando la administración actúa como titular de un derecho patrimonial, es sujeto de derecho, sometido a la ley y a la jurisdicción, en un plano de igualdad jurídica con el administrado.

B) *Entes públicos*

Dentro del grupo de entes públicos interesa distinguir los órganos administrativos dependientes del poder ejecutivo de los entes descentralizados territorialmente o por servicios. En los primeros suele confundirse la condición de la administración tributaria como sujeto activo con la de órgano integrado por vínculos jerárquicos con el poder ejecutivo, el que, por disposición constitucional es com-

pctente para reglamentar las leyes, incidiendo en la gestión de aquella con los criterios políticos propios de un poder del Estado, y por la vía de los recursos administrativos, confirmando o revocando sus actos. De esa manera se desdibuja la figura del sujeto activo como mero titular del crédito. No obstante, sigue vigente el principio de total sometimiento del sujeto activo a la ley y la jurisdicción, ya sea que se atribuya tal calidad al órgano recaudador más o menos desconcentrado o al poder ejecutivo.

La situación es más clara en lo órganos descentralizados, sobre todo si tienen autonomía funcional frente al poder ejecutivo. Ellos actúan exclusivamente como acreedores con los derechos comunes a todos los acreedores, tanto de derecho público como privado, cuyo derecho subjetivo está regulado por la ley. Podrán, sin duda dictar prescripciones generales, de orden interno, mediante circulares u otros documentos, sin fuerza obligatoria para los contribuyentes (*supra*, VII/5.) e incluso los reglamentos necesarios para el mejor cumplimiento de su gestión.

Esta última posibilidad puede aparejar, como lo anota SAYAGUÉS LASO, importantes consecuencias por las interferencias que pueden registrarse con los decretos reglamentarios de las leyes dictadas por el poder ejecutivo en uso de su competencia constitucional. El principio es que “la potestad de los diferentes órganos se encuentra limitada a la materia en la que tienen competencia”. Así, por ejemplo, el poder ejecutivo “no puede dictar normas en materia municipal” y tampoco en el ámbito nacional, respecto de los órganos con autonomía o autarquía funcional. En caso de conflicto —continúa el autor— “la solución deberá buscarse determinando cuál de estos se ha mantenido dentro de los límites de su competencia”, reconociendo que pueden plantearse “problemas difíciles de resolver”²⁵.

C) *Destinatarios y recaudadores*

Los derechos positivos demuestran que la figura del sujeto activo no se da siempre en forma integral.

Es frecuente que el tributo tenga, total o parcialmente un destino ajeno al sujeto activo, es decir, que no sea un recurso propio. Es el caso de la coparticipación de los entes locales en los impuestos nacionales y el de los tributos creados para otorgar subvenciones a otros entes públicos o privados. En estos casos el sujeto activo sigue siendo el Estado central.

La situación no debe confundirse con la centralización de la potestad normativa de los tributos propios de los entes locales, sistema de creciente desarrollo en el derecho comparado *por razones de coordinación legislativa* (*Instituciones*,

²⁵ ENRIQUE SAYAGUÉS LASO, *Tratado...*, ob. cit., t. I, núm. 75. En el derecho nacional se planteó recientemente un conflicto entre el poder ejecutivo y el Banco de Previsión Social con motivo de un decreto reglamentario del poder ejecutivo sobre la naturaleza jurídica de los trabajos en relación de dependencia diferenciándolos de los contratos de arrendamientos de servicios, que afectaba la recaudación de las contribuciones de seguridad social solucionado por acuerdo de los órganos, pero impugnado por los trabajadores afectados.

núm. 31.2.). En este caso el sujeto activo es el ente local; el Estado solamente crea el tributo, el acreedor es el ente.

Otra situación por considerar es la de los recaudadores. Por razones de buena administración el sujeto activo puede encomendar la percepción del tributo a un ente ajeno, otorgándole facultades más o menos amplias (liquidación, cobranza, ejecución judicial). En estos casos el recaudador actúa en calidad de mandatario del sujeto activo que mantiene su condición de titular del crédito.

El derecho nacional ofrece numerosos ejemplos de estas situaciones. Algunas muy claras, como la centralización normativa del impuesto a los inmuebles rurales que constitucionalmente es un recurso propio de los gobiernos departamentales que son los correspondientes sujetos activos. Análoga situación es la de las contribuciones de seguridad social y la del impuesto de instrucción primaria, creados por ley nacional, pero cuyos sujetos activos son los organismos autónomos Banco de Previsión Social y Administración Nacional de Enseñanza Pública.

Diferente es el caso de los recargos aduaneros a la importación, recurso típicamente estatal, cuya liquidación y percepción ha sido ejercida por el Banco de la República con amplias facultades sobre cuyo alcance existen discrepancias. Esta y otras situaciones similares están tratadas en nuestro Código Tributario, comentado y concordado en nota al art. 15. La mayor duda que puede presentarse en estos casos es la determinación del órgano competente para resolver los recursos o acciones que planteen los sujetos pasivos sobre la legitimidad del tributo o de la determinación administrativa de la deuda. En principio, entendemos que debe ser el sujeto activo.

8. SUJETO PASIVO

A) *Concepto*

Es el reverso del sujeto activo. Es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo.

Las definiciones legales son claras y precisas. El modelo C. T. A. L. lo define en su art. 22, como "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". En forma substancialmente concordante el C. T. U. dice: "Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable".

Es útil señalar que el precedente concepto dualista es generalmente compartido por la doctrina, pero la terminología presenta variantes dignas de anotar, tanto en la legislación como en la doctrina de España e Italia. Así, por ejemplo, es frecuente que se utilice el término sujeto pasivo como sinónimo de contribuyente; lo mismo sucede con la expresión sustituto que es utilizada en esos países, en algunos casos, como en el art. 30 de la L. G. T., con carácter general, en forma análoga

a la de responsable en el modelo C. T. A. L. y, en otros casos, como auténtico sustituto, único responsable frente al fisco, aunque con imprecisiones que lo confunden con el concepto de agente de retención que da el modelo. Por otra parte, debe señalarse que, además de esta diferencia, dichos derechos no manejan el concepto de agente de percepción tan generalizado en América Latina.

La confrontación de ambas posiciones exterioriza la superioridad de la terminología latinoamericana que no presenta ninguna falla lógica, a diferencia de la europea basada en sus textos legales. Los que, como es frecuente en el derecho comparado, no se caracterizan por la utilización de una buena técnica. Así lo reconoce buena parte de la doctrina española²⁶.

Obviamente en la consideración de este punto en principio utilizaremos la terminología latinoamericana²⁷.

La definición del modelo fue seguida textualmente por diversos códigos latinoamericanos; Bolivia (arts. 24 a 31), Costa Rica (arts. 15 a 25), Ecuador (arts. 22 a 29), Perú (arts. 7 a 10, con una pequeña variante terminológica), Uruguay (arts. 16 a 23) y Venezuela (arts. 19 a 29). Otros países han establecido la misma clasificación, Argentina en su ley 11.683 (arts. 15 a 19) y Colombia en su Estatuto Tributario de 1989 (arts. 2º y 3º, aplicables al I. V. A. por los arts. 4º y 437).

Por excepción el C. T. U. limitó el concepto al cumplimiento de la prestación pecuniaria, en vez de prestaciones tributarias en general. El apartamiento encuentra justificación en la circunstancia de que la norma está contenida en el capítulo referente al derecho tributario material. La definición y características de las demás prestaciones de naturaleza formal o administrativa y las relativas a las sanciones que deban realizar los sujetos pasivos, están reguladas en los capítulos correspondientes y se rigen por principios y reglas que les son propias, concordantes con las del derecho administrativo o penal²⁸.

El vacío del modelo y de los códigos que lo siguieron es el de no referirse específicamente al concepto de sustituto, vacío que encuentra explicación en las discrepancias entre sus autores como surge de la exposición de motivos del art. 22. Es un problema que queda librado a la doctrina y al análisis de la confusa normativa.

²⁶ *Sistema de derecho financiero*, t. I, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, 1985, págs. 26 y ss. Sus comentarios críticos a BLUMENSTEIN en pág. 30; a NAWISKY en pág. 40 y a HENSEL en pág. 53.

²⁷ Para mayores desarrollos de estas discrepancias véase la comunicación técnica presentada a la XVIII Jornada L. A. D. T., "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del I. V. A.", reproducida en *Revista Tributaria*, t. XXII, núm. 127 y en *Derecho tributario* (Buenos Aires), t. XI, núm. 61, pág. 1.

²⁸ Esa técnica legislativa seguida en el anteproyecto de 1970, se vio un tanto enturbiada por el agregado introducido en el art. 14 del proyecto del poder ejecutivo que considera de naturaleza tributaria las obligaciones formales y punitivas. La norma dio lugar a conflictos entre las partes que han sido resueltos por la jurisprudencia en el sentido de las características particulares de las distintas prestaciones. Véase comentarios al respecto en *Código Tributario, comentado y concordado*, en notas a los arts. 14 y 21, e *infra*, IX/10.C.

B) Contribuyentes y terceros responsables

Hay unánime acuerdo en que la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a qué título lo está. Es, pues, un concepto genérico comprensivo de dos especies, caracterizadas en los artículos siguientes. En una terminología convencional las normas las denominan como contribuyentes y responsables, término este último susceptible de crítica, pues es indiscutible que el contribuyente también lo es.

El único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad, el *contribuyente* es responsable por una deuda propia, el *responsable* por una deuda ajena.

De esta diferencia resulta una *consecuencia fundamental*: el contribuyente debe, desde el punto de vista jurídico, soportar la carga del tributo; no tiene *derecho* a transferirla a terceros (sin perjuicio, claro está, de conseguir la *traslación* si las circunstancias económicas se lo permiten) (*infra*, cap. IX/8.C.). Por el contrario, el responsable tiene siempre el derecho esencial a ese resarcimiento, por cualquier medio jurídico: repercusión, retención, percepción, repetición —aunque la ley no lo establezca— por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por deuda ajena²⁹.

La regulación que habitualmente tienen las contribuciones de seguridad social constituye un ejemplo claro de esta diferencia. Tanto el patrono como el trabajador son contribuyentes y, en consecuencia, deben soportar la carga de sus respectivos aportes; pero la legislación considera al patrono responsable del pago del aporte del trabajador y para contemplar su situación de responsable de una deuda ajena, le confiere el derecho de resarcirse mediante el mecanismo de la retención. Reviste pues la doble calidad de contribuyente y de responsable con las características típicas de cada una de estas categorías.

Este rasgo diferenciador presenta particularidades importantes en lo que respecta a los sujetos pasivos del I. V. A. (*infra*, IX/10.F.) Con carácter de adelanto puede decirse que es frecuente en la doctrina el error de no diferenciar la traslación, fenómeno generalizado en los tradicionales impuestos al consumo, con el derecho-deber que tiene el sujeto pasivo del I. V. A. de transferir mediante la repercusión legal el monto del impuesto, fenómenos económico y jurídico, respectivamente, totalmente independientes, que no pueden confundirse en un tratamiento científico del tema.

C) Diferencia entre traslación y derecho al resarcimiento

La mencionada confusión de ambos institutos debe atribuirse, al menos en nuestro medio, a la insuficiencia de la enseñanza de la economía financiera. Por

²⁹ BLUMENSTEIN dice al respecto: "Las relaciones entre sustituto y contribuyente no tienen por qué estar necesariamente reguladas por la ley tributaria, porque como tales, no están comprendidas en la relación jurídica impositiva, sino por el derecho civil. No obstante, excepcionalmente, la ley tributaria prevé expresamente el reembolso por el impuesto pagado" (ob. cit., pág. 64).

lo tanto, es oportuno recordar, con destino especialmente a los estudiantes y a los jóvenes graduados, ciertos aspectos elementales que sirven para distinguirlos.

El punto de partida es el de que se trata de institutos pertenecientes a dos disciplinas científicas diferentes: economía y derecho; más específicamente, economía financiera o ciencia y política financiera —como se le llama en nuestra Facultad— y derecho tributario.

El tema está desarrollado en *Instituciones* (núm. 14.9.), donde se exponen las opiniones de CARNELUTTI, GIANNINI y SÁINZ DE BUJANDA, que compartimos totalmente, en contraposición con la teoría de GRIZIOTTI, sobre el carácter constitutivo y coesencial de los elementos económicos, políticos y jurídicos del fenómeno financiero (*supra*, I/2.B.). Los tres reconocen la importancia de los tres elementos para tener un conocimiento completo del fenómeno financiero, lo que requiere una triple investigación que, como dice el primero de los nombrados, debe realizarse, como es natural, con los métodos y principios propios de cada disciplina. GIANNINI, criticando la teoría unitaria de GRIZIOTTI destaca que el derecho financiero se refiere solamente a institutos y relaciones jurídicas que adquieren relevancia en el Estado de derecho. SÁINZ DE BUJANDA anota la sorprendente demora de estas distinciones, atribuible al atraso de los estudios científicos “confusión de conceptos... eliminada en las obras modernas de ciencia y de derecho financiero”.

En lo que respecta a la traslación cabe recordar algunos aspectos que hemos desarrollado con bastante extensión y referencias a la doctrina, en nuestro *Curso de finanzas*³⁰. Es un hecho integrante de un “grupo de fenómenos que reconocen una causa común, el propósito de las personas de evitar sacrificios económicos, en este caso el pago de la deuda impositiva”. Entre las formas lícitas de lograrlo está la traslación que es uno de los llamados cuatro momentos de la imposición: percusión, traslación, incidencia y difusión. Su existencia es eventual, “se producirá, según la manera en que actúen determinadas circunstancias relativas al impuesto o al mercado”, como, por ejemplo, si el impuesto es general o especial, ordinario o extraordinario, si el mercado es de libre concurrencia o monopolístico, si se atraviesa un período de prosperidad o depresión, y, entre las más importantes, si la oferta y la demanda son rígidas o flexibles. Es un proceso dominado por las leyes económicas y no regulado por normas jurídicas.

En cambio, el derecho al resarcimiento, inherente a los sujetos pasivos “responsables”, está regido por principios y normas jurídicas; es correlativo a la obligación de los sujetos pasivos “contribuyentes” y, en consecuencia, es ejecutable judicialmente.

9. CONTRIBUYENTE

A) *Concepto*

Especificando la dicotomía generalmente aceptada de contribuyente y responsable, o sustituto, según la terminología latinoamericana y española —ambas

³⁰ RAMÓN VALDÉS COSTA, ob. cit., t. I, vol. 2. El impuesto desde el punto de vista económico financiero, 3ª ed., Montevideo, CED, 1966, págs. 49 a 80.

pasibles de críticas— la caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava. Es, por lo tanto, la persona que, *desde el punto de vista jurídico*, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que en las Constituciones de los Estados de derecho está regulada, en forma más o menos explícita, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas consustanciado con el concepto de capacidad contributiva.

El antecedente más significativo lo constituyen las Constituciones de la revolución francesa en las que se consagró el *deber de contribuir* en función de los principios de tradicionales de generalidad y uniformidad. La Constitución de 1791 preceptuaba que “para el mantenimiento de la fuerza pública y los gastos de administración es indispensable una contribución común que debe ser repartida en función de sus facultades”. La Constitución de 1793, con una ampulosa terminología, decía en su art. 103, que “ningún ciudadano queda dispensado de la honorable obligación de contribuir a las cargas públicas”.

Las Constituciones contemporáneas sustentan la misma noción. La Constitución italiana de 1948, que en los hechos ha servido de modelo a diversas Constituciones posteriores, la consagra en el art. 53: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. La Constitución española de 1978 dice en su art. 31.1 que “... todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscativo”.

Las Constituciones latinoamericanas sostienen la misma doctrina. La Constitución de Bolivia de 1967 establece que los impuestos y cargas públicas obligan igualmente a todos... tendrán carácter general... y estar relacionados con un “sacrificio igual al de los contribuyentes...” (art. 27); la Constitución de Brasil de 1988, en su art. 145 recoge el concepto de “capacidad económica del contribuyente”; la de Colombia de 1991, establece como deber de los ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95.9), similar solución arbitra la Constitución de Guatemala al establecer que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y las leyes “estructuradas conforme al principio de la capacidad de pago” (art. 243); la Constitución de México en su art. 31.IV, la obligación de “contribuir para los gastos públicos... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; la Constitución de Venezuela de 1961 es muy clara al establecer que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente...”. Las Constituciones de Argentina, en forma expresa (art. 16) y Uruguay, tácitamente (art. 8º), sostienen el principio de la igualdad ante las cargas públicas, indisolublemente unido al concepto de capacidad contributiva.

Esta normativa constitucional tan significativamente generalizada, al recoger los conceptos de carga y de capacidad contributiva, de raigambre económica,

los eleva a la categoría de principios jurídicos fundamentales³¹. Por lo tanto, consideramos que no son justificadas las críticas que se formulan a la legislación que hace referencia a estos conceptos económicos originariamente tratados únicamente por la ciencia financiera.

El problema está vinculado al fenómeno económico de la traslación, ajeno al derecho tributario, pero que parte de la doctrina no lo distingue adecuadamente, lo que provoca lamentables confusiones. Está unánimemente reconocido que el contribuyente trata de *descargarse* mediante el mecanismo “del aumento de los precios de venta de sus bienes y prestaciones de servicios, o de los precios de compra de sus insumos”. Esta es una mera posibilidad que podrá lograrse total o parcialmente, o no, según las leyes del mercado. Parece innecesario reiterar que este es un hecho totalmente ajeno al derecho tributario.

En algunos tributos, especialmente en ciertos impuestos, se presentan dificultades para identificar al contribuyente que debe soportar la carga. En los impuestos directos puede suceder que el propietario de bienes gravados o el titular de una renta o ganancia no sean conocidos por el fisco, caso que ocurre en el impuesto a los depósitos bancarios de cuentas con denominación impersonal y en el de dividendos de acciones y en general intereses de títulos de crédito al portador. En estos casos la ley impone la obligación a otra persona, vinculada a la persona que se quiere gravar con motivo del presupuesto de hecho (banco o sociedad emisora del título), sobrentendiendo que estos se resarcirán por cualquier medio que el derecho privado les ofrezca.

Las dificultades son mayores, por circunstancias de hecho, en los impuestos indirectos al consumo, dada la cantidad de consumidores y su difícil y a veces imposible individualización. Por ejemplo, compradores de supermercados, asistentes a espectáculos públicos. En consecuencia, la ley opta por gravar a quien suministra el bien o servicio, presumiendo que se operará el resarcimiento, probablemente por el mecanismo de la traslación³².

En todos los casos precedentes la figura del contribuyente, que debe soportar la carga, desaparece del campo del derecho tributario y es *sustituido* por otra persona que asume la calidad de único deudor frente al fisco (véase *infra*, IX/10.E.).

³¹ Esta “juridización” de principios y reglas económicas es, como bien lo anota ALIOMAR BALLEIRO, una característica del derecho contemporáneo. En su *Limitações constitucionais ao poder de tributar* dice al respecto que “os princípios que a Ciência das Finanças apourou em sua compósita formação política, moral, económica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como limitações ao poder de tributar” (ob. cit., 5ª ed., Rio. Forense, pág. 2). A continuación hace una relación de las numerosas aplicaciones de esta tendencia en las Constituciones brasileñas.

³² DINO JARACH, al tratar la exclusión del campo del derecho tributario del titular de la capacidad contributiva, lo que vulnera su teoría expuesta en *El hecho imponible*, encuentra una explicación en “la gravitación que pudo tener en la creación de la ley el conocimiento del fenómeno económico de la traslación del impuesto” (*Finanzas públicas y derecho tributario*, ob. cit., pág. 397).

Las dificultades referidas en el texto tuvieron una manifiesta exteriorización en la III Jornada Rioplatense de Tributación en la que se plantearon posiciones discrepantes, más de una vez erróneas, que fueron ajustadas satisfactoriamente en las resoluciones adoptadas, que aparecen publicadas en *Revista Tributaria*, t. XV, núm. 84, pág. 259.

Nuestra posición puede resumirse así:

a) la figura del sujeto pasivo contribuyente está —desde el punto de vista jurídico y conceptual— identificada con un sacrificio económico destinado a contribuir al financiamiento de los gastos públicos;

b) el derecho positivo por diversas razones que se verán en *infra*, IX/10, impone la obligación de pagar el tributo a terceros vinculados al contribuyente, los que asumen así también el carácter de sujetos pasivos, en la forma de agentes de retención o percepción, de sustitutos o representantes, denominados convencionalmente como responsables;

c) el único elemento diferenciador de estos dos tipos de sujetos pasivos radica en la posibilidad jurídica, es decir, en el derecho de transferir a otras personas los importes pagados al fisco. El contribuyente carece de ese derecho, mientras que los responsables lo tienen siempre *frente al contribuyente, aunque la ley no lo diga*;

d) el fundamento jurídico de esta diferencia consiste en que el contribuyente es responsable por una deuda propia y el llamado “responsable” lo es por una deuda ajena, y

e) excepcionalmente la ley excluye del campo del derecho tributario a determinados contribuyentes, generalmente por razones de imposibilidad o dificultad de identificarlos, imputando la obligación a un tercero que actúa como sustituto y, por lo tanto, como único responsable desde el punto de vista jurídico frente al fisco. Esta situación es sin perjuicio de su derecho a resarcirse —de acuerdo con las normas del derecho privado— frente a quien debió asumir el carácter de contribuyente por ser el titular de la situación de hecho que el legislador quiso gravar.

B) Estado y entes públicos

La cuestión de si estos entes pueden ser sujetos pasivos es uno de los problemas que ha provocado mayores elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales, que solo excepcionalmente ha encontrado soluciones satisfactorias en el derecho positivo latinoamericano.

Es un problema originado por la coexistencia de entes con personería jurídica independiente del Estado central, que adquiere mayor gravedad cuando existe descentralización legislativa.

El tema lo hemos tratado con amplitud, en doctrina y en derecho comparado, en *Instituciones* (núms. 30 y 31). Sus aspectos esenciales pueden sintetizarse como sigue.

El problema es inherente a los Estados federales, especialmente de aquellos que detentaban una soberanía de los Estados miembros anterior a la constitución de la federación, como Estados Unidos y Argentina, a diferencia de los Estados que como Brasil, México y Venezuela crean y modifican la autonomía de los Estados miembros, y, por lo tanto, su potestad tributaria. La situación se registra también, aunque en forma más limitada, en los Estados unitarios; ejemplos, Uruguay,

y en Europa, España e Italia. Los entes con potestad tributaria se han considerado competentes para gravar a los demás, lo que ha dado lugar a conflictos.

El más divulgado es el de Estados Unidos en una larga evolución jurisprudencial iniciada con la famosa sentencia del juez Marshall de 1819, que habitualmente se la recuerda por la frase "*the power to tax involves the power to destroy*"³³. En Uruguay el conflicto radica fundamentalmente en si el Estado central puede, mediante ley, establecer inmunidades que limiten la potestad tributaria que la Constitución otorga a los gobiernos departamentales. Al respecto se conocen dos sentencias: una, de la Corte de Justicia y otra, de la Suprema Corte de Justicia en que se sostienen tesis opuestas y dos leyes que intentaron delimitar ambas potestades³⁴.

Pero, como ya se dijo, el problema se plantea en un campo más amplio, cuando dentro del Estado existen entes descentralizados territorialmente o por servicios aunque carezcan de potestad tributaria.

En el caso de la existencia de varios órdenes jurídicos la solución que predomina es la de coordinar las competencias. Parte de la doctrina sostiene como principio la teoría de la inmunidad del Estado, fundamentada en la ausencia de capacidad contributiva, teoría que JARACH eleva al nivel de dogma, aunque reconociendo la procedencia de la imposición a los entes que poseen capacidad contributiva, como, por ejemplo, las empresas industriales o comerciales del Estado. Otro sector toma como principio la gravabilidad de los distintos entes, aunque con limitaciones.

Esta última es la posición predominante en la doctrina luso-hispano-americana, expuesta en los pronunciamientos de la I, III y XIII Jornadas L. A. D. T.³⁵. Las conclusiones de la última postulan principios altamente compartibles. En primer término, a nuestro juicio, por contemplar el concepto fundamental *interés general*, la del num. 5 al establecer "que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social"; en el num. 4 se recomienda la coordinación de las competencias tributarias a fin de racionalizarlas para, entre otras cosas, "no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta"³⁶; el num. 1 establece que "la distribución de compe-

³³ El caso de Estados Unidos está considerado en todas las obras generales de derecho tributario, incluso en *Instituciones* (núm. 30.2.1.). Un detenido y actualizado estudio es el de LUIS PEÑUELAS I. REIXACH, de la Universidad de Barcelona, *Poder financiero y federalismo en Estados Unidos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.

³⁴ Véase nuestros comentarios en *Manual de derecho financiero*, vol. I, págs 18 y ss. y A. MAZZ en *Anuario de derecho tributario*, t. I, pág. 59, comentando la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, núm. 402 de 1987.

³⁵ El texto de las ponencias y de la resolución de la I Jornada figura en los *Anales*, publicados por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Uruguay. Las numerosas ponencias presentadas a la XIII Jornada fueron publicadas en su mayor parte en *Cuadernos de Derecho Tributario* (Madrid, núms. 5 y 6); la excelente ponencia general del profesor JUAN RAMALLO MASSANÉS que sirvió de base a las conclusiones adoptadas, está publicada en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 60, 1988, pág. 501; las conclusiones en *Revista Tributaria* (Uruguay), t. XIV, núm. 80, pág. 433.

³⁶ Es un postulado coincidente con las Recomendaciones de la XIV Jornada (Buenos Aires, 1989) sobre "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente".

tencias tributarias... corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrolladas por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto”.

La regulación de las competencias por vía constitucional es, a nuestro juicio, la verdadera solución de estos conflictos superando la teoría de la inmunidad, los aleatorios pronunciamientos jurisdiccionales y la pretensión de regular o limitar por ley ordinaria potestades establecidas por textos constitucionales. En América Latina es la solución adoptada por la Constitución de Brasil al establecer, en su art. 150 “la inmunidad recíproca”, prohibiendo a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios, “*instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros*”, prohibición que se extiende por el párg. 2º a las autarquías y fundaciones mantenidas por el poder público en lo que respecta a sus finalidades esenciales. Es una solución coincidente con la imperante en Estados Unidos por vía jurisprudencial de acuerdo con la doctrina de la “*immunity of instrumentalities*”.

C) Entes sin personería jurídica

1. Fundamento

La concepción autonómica del derecho tributario planteó desde un primer momento la cuestión de si se podía considerar como sujetos pasivos a agrupamientos humanos o empresas, con prescindencia de la personería reconocida por otras ramas jurídicas, especialmente a los derechos civil y comercial. La idea no respondía a un prurito autonómico, sino a la razón de que dichos agrupamientos, que constituyen una realidad social y económica, suelen tener una capacidad contributiva mayor o menor que la de sus componentes considerados aisladamente. Incluso la transformación de esos agrupamientos en personas jurídicas puede servir para eludir el impuesto.

Estos fundamentos, expuestos inicialmente en forma que dio lugar a discrepancias importantes, mantienen, sin embargo, vigencia desde el punto de vista substancial y están admitidos por la más prestigiosa doctrina contemporánea³⁷.

2. Las teorías iniciales

La primera posición de los defensores de la autonomía del derecho tributario fue la de prescindir de la elaboración del derecho privado y crear un concepto propio de persona jurídica apropiado a los fines tributarios. Dicha postura fue, por razones obvias, radical dentro de las escuelas que, como la de Pavía, dirigida por GRIZIOTTI, sostenía una concepción científica en la que el elemento económico era prevalente. Juristas pertenecientes a esa escuela, tan prestigiosos como PUGLIESE y VANONI no pudieron sustraerse totalmente a su influencia y propugnaron las soluciones no tan heterodoxas.

³⁷ El tema lo hemos tratado *in extenso* en nuestra colaboración a “Estudios jurídicos en memoria de EDUARDO ALBANELL MAC COLL” (*La justicia uruguaya*, t. 71, II, pág. 301), titulado “El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria”, reproducido en *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, ob. cit., pág. 89.

PUGLIESE, por ejemplo, sostuvo que “para que la persona jurídica sea sujeto pasivo de la obligación tributaria no necesita que esté constituida según las normas y formas establecidas por las leyes civiles y comerciales; basta que de hecho el patrimonio de las personas morales consideradas, resulte distinto y separado de todos sus componentes, para que se ponga en vida una gestión objetivamente autónoma del patrimonio del cual dependen relaciones jurídicas formalmente autónomas”³⁸.

VANONI sostuvo una posición similar: “las corporaciones y las fundaciones —decía— tienen la capacidad de ser sujetos pasivos de las relaciones tributarias desde el momento que desarrollan una actividad independiente de aquellos individuos que la integran o de quienes derivan, porque desde ese momento existe la posibilidad de que se verifique de modo autónomo a su respecto algunos de los hechos a los cuales la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria”. Señaló que para esto no es necesario “que tales entes estén regularmente constituidos y que en consecuencia tengan personalidad jurídica de derecho privado o público”³⁹.

Pero fuera de estas escuelas se sostuvieron también soluciones similares entre las que debe destacarse la de GIANNINI en su clásica obra *Il rapporto giuridico d'imposta*, de tanta influencia en las elaboraciones doctrinales posteriores. Sostuvo en ella que “la capacidad jurídico-tributaria... no coincide con la capacidad de derecho privado o de otras ramas jurídicas” ya que el derecho tributario “atribuye capacidad jurídica también a uniones de personas o conjuntos de bienes desprovistos según el derecho privado de capacidad jurídica”⁴⁰.

En América Latina estas nuevas concepciones merecieron la adhesión entusiasta de su incipiente doctrina y muy pronto, al igual que en Italia, se transportaron a la legislación y fueron acogidas por la jurisprudencia.

En la doctrina argentina puede señalarse en ese sentido la opinión de GIULIANI FONROUGE en su anteproyecto de Código Fiscal de 1942, en cuyo art. 12 se establecía que “podrán ser sujetos de derecho a los efectos fiscales todas las personas físicas o morales. En cuanto a estas últimas bastará que constituyan una unidad económica, aunque no reúnan los caracteres que el derecho común asigna a las personas jurídicas”. Similar posición fue sostenida por JARACH —formado en la Escuela de Pavía— en su obra *El hecho imponible* en la que puede leerse que “es tributariamente capaz el sujeto al cual por la naturaleza del hecho imponible este puede serle atribuido”⁴¹.

En Brasil la teoría fue defendida por GOMES DE SOUSA, individualmente, y luego en una obra preparada en común con el conocido comercialista italiano

³⁸ MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, México, 1939, pág. 63.

³⁹ *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 2ª ed., Padova, Cedam, 1940, reproducido en *Opere giuridiche*, t. 2, Milano, Giuffrè, 1962.

⁴⁰ ACHILLE DONATO GIANNINI, ob. cit., Milano, Giuffrè, 1937, pág. 80. La opinión fue sustancialmente sostenida con nuevos fundamentos en el curso de su amplísima obra. La versión definitiva está dada en *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Milano, Giuffrè, 1968, págs. 109 y ss.

⁴¹ DINO JARACH, ob. cit., Buenos Aires, Jur. Arg., 1943, pág. 146.

TULLIO ASCARELLI, dice allí que “el principio de que la capacidad física radica en una situación de hecho, aun jurídicamente irregular, no es controvertida entre los autores de derecho tributario; la regla consiste en que el derecho fiscal considera la sustancia económica del acto o hecho independientemente de su regularidad jurídica formal”⁴².

Por nuestra parte, concretamos en un primer momento nuestra posición en los siguientes términos: 1º. El sujeto pasivo en el derecho tributario no tiene por qué coincidir con la personería jurídica del derecho privado. 2º. El principio que rige es el de la unidad económica. El nuevo centro de imputación jurídica se forma en torno a las características económicas del grupo que son las que revelan la capacidad contributiva particular, diferente de la de sus componentes individualmente considerados⁴³.

Esta doctrina, como ya dijimos, fue benévolamente acogida por la legislación y la jurisprudencia, lo que debe atribuirse más a los fundamentos que la inspiraban que a su rigor científico. En Italia se incorporó sólidamente al Texto Único de Impuestos Directos (T. U. I. D.).

En Argentina a la ley núm. 11.683, sancionada en la década del 40, en la que se establece que son sujetos de deberes impositivos responsables por deuda propia “las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior” (es decir, personería jurídica), “y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unos y otros se vean considerados por las leyes impositivas como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”.

En nuestro medio la ley de ganancias elevadas de 1944 recogió en forma vaga los conceptos de empresas y de conjunto económico, lo que dio lugar a un intenso debate doctrinal y a pronunciamientos jurisprudenciales encontrados. Entre las manifestaciones más importantes de la doctrina de la época deben recordarse las de EDUARDO ALBANELL MAC COLL, MIGUEL C. ROCCA y LUIS DE POSADAS⁴⁴. Entre las sentencias merece especial mención la de la Suprema Corte de Justicia de 1954 citada en *supra*, VIII/8.C., en la cual se sientan principios de alto valor jurídico, que pueden calificarse de revolucionarios para la época. Se reconoce en

⁴² RUBENS GOMES DE SOUSA; TULLIO ASCARELLI, P. PEREYRA DE ALMEIDA, *Lucros extraordinários e imposto de renda*, São Paulo, 1944, pág. 45.

⁴³ RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso de finanzas*, t. I, Montevideo. CED. 1958, pág. 224. Similares conclusiones habíamos sostenido anteriormente en “El concepto de contribuyente desde el doble punto de vista nacional e internacional y con referencia especialmente a las asociaciones de hecho, empresas y conjuntos económicos”, en *Revista de Sociedades Anónimas*, t. 7, 1953, pág. 273.

⁴⁴ E. ALBANELL MAC COLL, “La venta de un establecimiento y el despido”, en *La justicia uruguaya*, t. XXIII, II, pág. 29; L. POSADAS, “La definición de empresa en la ley de ganancias elevadas”, en *Revista de Derecho Público y Privado*, núm. 209, 1955, pág. 259, en la que se analiza la definición dada por ROCCA a pedido del parlamento.

En el medio latinoamericano un conjunto muy valioso de estudios puede verse en V Jornadas Chileno-Uruguayas de derecho comparado “La empresa ante el derecho” a la cual se agrega una importante bibliografía (*Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, Montevideo, t. XIX, núms. 3 y 4, págs. 263 y 521).

ella que “la ley 10.597 no dio en forma expresa el concepto de empresa. Este aparece implícito en su contexto y se infiere de los antecedentes que informan su sanción. Se integra con elementos de índole fundamentalmente objetivos que responden a la realidad económica nacional y se encuadran en los principios que rigen la materia. Por ello —se agrega— corresponde dividir las actividades de una firma que en realidad tiene dos empresas. Esta interpretación es posible en virtud de los principios aplicables a la interpretación de las normas tributarias⁴⁵”.

Es interesante señalar que estas manifestaciones se dieron también por los más importantes doctrinantes en el campo del derecho privado. A la citada opinión de ASCARELLI cabe agregar la de especialistas tan distinguidos como la de VIVANTE y RIPERT. Este —en su obra *Aspectos jurídicos del capitalismo moderno*, con el título de “La empresa ante el derecho fiscal”— dice: “lo que todavía el derecho privado percibe confusamente, lo realiza ya, en su autonomía gustosamente afirmada, el derecho fiscal. Somete al impuesto a las empresas industriales y comerciales y, por eso mismo las reconoce a fin de convertirlas en contribuyentes. Mediante este costoso bautismo jurídico las hace aparecer en la vida jurídica”. Más adelante agrega: “en esta materia el derecho fiscal aparece como un precursor. Se apodera de la empresa tal y como funciona sin preocuparse de su naturaleza jurídica. La considera como una unidad a los efectos del impuesto. La obliga a disciplinarse, a llevar una contabilidad en regla y a formular un balance sincero”. Llega a una conclusión que interesa destacar especialmente por su coincidencia con la tesis de la citada sentencia de nuestra Corte, y por la precisa distinción terminológica entre sociedad y empresa. Sería necesario —dice— quizás ir más lejos y obligar a cada sociedad a distinguir en su balance las diferentes empresas que explota y cuando tenga filiales, los resultados obtenidos en su gestión. El secreto de los negocios se perjudicaría tal vez. La unidad de la empresa aparecería más claramente⁴⁶”.

3. El movimiento revisionista

Estas concepciones autonómicas, aun las más moderadas, no prestaron la suficiente atención a la necesidad de coordinar la nueva noción de sujeto pasivo tributario con la persona jurídica de derecho privado, coordinación indispensable en virtud del principio de la unidad del derecho.

Esa incongruencia se manifestaba en aspectos reales y tan importantes para la vida de la relación jurídica tributaria como en nada menos que el relativo a la posibilidad de pago y de ejecución forzada. El sujeto pasivo tributario dentro de esta concepción obligado a pagar una suma de dinero no es el propietario de los bienes, —según las normas de derecho privado, indiscutiblemente aplicables—, con los cuales debe efectuar su pago. Este aspecto tan claro fue señalado, tal vez por primera vez, por LUIGI V. BERLIRI, quien sostenía que era absurdo concebir que

⁴⁵ Sentencia de la Suprema Corte de Justicia (Macedo, Astigarraga, López Esponda. De Gregorio y Bouza), 3ª instancia, de 24. XII. 1954, confirmatoria de la del Tribunal de Apelación en Bole-
tín Mensual Orige, año V, núm. 54, 1954.

⁴⁶ GEORGES RIPERT, *Aspectos jurídicos del capitalismo moderno*, Buenos Aires-Barcelona, Ejea-Bosch, 1950, pág. 279.

el legislador pueda considerar sujeto pasivo de una obligación de pago a un sujeto que por definición no puede pagar; y continuaba formulando una observación muy certera sobre las características de todas las leyes que se refieren a sujetos pasivos desconocidos por el derecho privado: “al lado de estos pseudosujetos impositivos, constitucionalmente incapaces, tanto de pagar, como de ser ejecutados”, la ley debe designar a otros “que pueden y deben pagar y que son, por esto, los verdaderos sujetos pasivos del impuesto”⁴⁷. Surgió así la teoría de que en realidad existía un concurso de diversos sujetos pasivos de una misma relación jurídica, que dio lugar a la conocida polémica mantenida con VANONI por medio de notas de jurisprudencia y luego de artículos que han quedado como ejemplos de la alta jerarquía jurídica que alcanzaron los estudios de esta etapa inicial del derecho tributario autónomo⁴⁸.

El análisis más profundo, desde el punto de vista de la teoría general del derecho, se registra a partir de la década del 60 en España⁴⁹, y especialmente en Italia⁵⁰, discriminando los conceptos de capacidad, personería y sujeto de derecho, comentados en nuestro citado estudio sobre el sujeto pasivo. A pesar de las discrepancias teóricas, se mantiene hasta el presente —como surge de los recientes aportes de PÉREZ DE AYALA, FANTOZZI y AMATUCCI— la procedencia del principio

⁴⁷ LUIGI VITTORIO BERLIRI. “Capacità giuridica tributaria o concorso di debitori d'imposta?”, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Milano, Giuffrè, 1940, pág. 237.

⁴⁸ Los más importantes son el estudio de BERLIRI, citado en nota anterior y su apostilla escrita después del estudio de VANONI, titulado “Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, II, 1941, pág. 1. el que a su vez era una refutación a la nota de jurisprudencia de su contendor “L'imposta di ricchezza mobile. Incontro e scontri di dottrina e giurisprudenza”. También debe citarse el estudio de VANONI “L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti di altri campi”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, II, 1941, pág. 243. Los dos estudios citados de este autor están reproducidos en *Opere giuridiche*, t. I, Milano, Giuffrè, págs. 423 y 437.

⁴⁹ CORTÉS DOMÍNGUEZ. *Ordenamiento tributario español*, cap. V, Madrid, Edit. Tecnos, 1968, pág. 363.

J. L. PÉREZ DE AYALA, “Derecho tributario”, cap. XII, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1968; “Los sujetos pasivos de obligaciones tributarias sin personalidad jurídica”, pág. 181; “Las ficciones en el derecho tributario”, Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1970, pág. 77; “La soggettività tributaria”, en *Trattato di diritto tributario*, vol. II, diretto da A. AMATUCCI, Milano, Cedam, 1994, pág. 371.

F. SÁINZ DE BUJANDA, “Nuevos enfoques de la subjetividad jurídica”, en *Hacienda y derecho*, vol. V, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967, págs. 319 a 487.

⁵⁰ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, 5ª ed., Napoli, Jovene, 1995, pág. 191, con numerosas referencias doctrinarias.

E. ANTONINI, “Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1963, pág. 88.

A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, 21ª ed., cap. IX, Milano, Giuffrè, 1967, pág. 329.

A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, pág. 230.

E. GIARDINA, “La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1962, págs. 269 y 399.

C. LAVAGNA, “Teoria dei soggetti e diritto tributario”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1961, pág. 3.

de la imposición de las colectividades, de acuerdo con los fundamentos y fines del derecho tributario, sin requerir la existencia de la personería jurídica e incluso prescindiendo de ella.

El rasgo común de esta profusa doctrina es asignar prevalencia a la realidad económica y social que justifica la imposición, recurriendo para tal efecto al concepto de sujeto de derecho, capaz de ser un centro de imputación jurídica, concepto más amplio que el de persona jurídica reconocida por el derecho privado.

4. *Derecho positivo*

El derecho comparado ofrece numerosos ejemplos de imputación de obligaciones tributarias, e incluso de derechos, a agrupamientos humanos y entidades, prescindiendo de que sean personas jurídicas de derecho privado o no lo sean.

El C. T. U. al igual que la L. G. T. española prevén esta posibilidad. El art. 17 del primero, establece que la calidad de contribuyente “puede recaer... en entes a los cuales el derecho tributario u otras ramas jurídicas le atribuyan la calidad de sujetos de derecho”. En verdad esta posibilidad existe para todos los sujetos pasivos y no solo para los contribuyentes, como bien lo hace el art. 33 de la L. G. T. Ambas disposiciones son susceptibles de crítica en el sentido de que carecen de eficacia jurídica. Como expresa SÁINZ DE BUJANDA⁵¹ es una norma “puramente didáctica u orientadora” para el legislador del futuro, el que podría hacer lo mismo aunque esta norma no existiera.

Distinto es el caso del modelo C. T. A. L. en el que la previsión encuentra justificación precisamente por su calidad de modelo.

Las tres disposiciones establecen las características de estos sujetos pasivos. El modelo establece tres: “que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”. En la exposición de motivos se ponen como ejemplos, “las sociedades de hecho, las fundaciones y las sociedades anónimas antes de lograr la autorización legal”. La L. G. T. establece que debe constituir “una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición”, incluyendo además dos tipos: las herencias yacentes y las comunidades de bienes. El C. T. U., apartándose de sus fuentes elude esta caracterización y exige que solo constituyan sujetos de derecho reconocidos legalmente, lo que, como ya se dijo, quita toda eficacia a esta norma.

En cambio, en el derecho comparado son frecuentes las leyes que consideran concretamente sujetos pasivos a entidades o agrupamientos sin personería. A los claros ejemplos citados de sociedades de hecho y en formación e incluso las herencias yacentes, se agregan otros en los cuales los elementos característicos no se encuentran debidamente configurados, especialmente la existencia de un patrimonio separado —que es un aspecto fundamental como lo hizo notar LUGI BERLIRI— que no se da en el caso de los núcleos familiares y las sucesiones indivisas (véase *supra*, (IX/4.).

⁵¹ *Lecciones de derecho tributario*, Madrid, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1987, pág. 198.

El impuesto a la renta por regla general en el derecho comparado aplica estos principios. La renta se atribuye a la empresa, en el sentido de organización económica, coincidente o no con la calidad de persona jurídica reconocida por el derecho privado. Nuestro impuesto a las rentas de la industria y el comercio así lo dispone en su art. 2° al establecer que “constituyen rentas comprendidas las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas” y lo reafirma en el art. 5°, con cierta contradicción, al menos terminológica, al establecer que son sujetos pasivos “las sociedades con o sin personería jurídica” y “los titulares de empresas unipersonales”.

En consecuencia, cabe admitir, primero, que las sociedades de hecho y las irregulares sean sujetos pasivos; segundo, que tanto las personas físicas como jurídicas sean titulares de una o más empresas; tercero, que en este segundo caso la calidad de sujeto pasivo dependerá de la organización de cada una de ellas, especialmente de la disponibilidad de un patrimonio.

La situación de las sociedades de hecho e irregulares se ha aclarado con la aprobación de la “ley de sociedades comerciales”, núm. 16.060 de 1989. Los arts. 37 y 39 establecen como principio general la responsabilidad de estas sociedades, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios, e incluso de los administradores, pero en este caso por las operaciones en que hayan intervenido. “Ni la sociedad ni los socios podrán invocar respecto de cualquier tercero derechos o defensas fundados en el contrato social”. La norma es lo suficientemente clara como para sostener que comprende las obligaciones tributarias.

La situación es diferente en lo que respecta a los grupos de interés económico y los consorcios organizados por la misma ley⁵². Ninguno de ellos reviste la forma de sociedad, según el concepto que de estas da el art. 1°, lo que influye en su posible responsabilidad tributaria. Los grupos de interés económico, a pesar de ser personas jurídicas, en principio, no son sujetos pasivos, ya que en su organización típica no dan lugar a la obtención y distribución de ganancias. Los consorcios se encuentran en igual situación en lo que respecta a la obtención y distribución de ganancias. En cambio, no son personas jurídicas y cada consorcista es personalmente responsable frente a terceros.

Las recomendaciones de la citada V Jornada Rioplatense propician la exclusión de estas organizaciones como sujetos pasivos tributarios y, en caso contrario, que no interfieran en la neutralidad de la imposición y que grave exclusivamente a los partícipes.

5. Conclusiones

Puede afirmarse, como conclusión primaria, que el concepto de sujeto pasivo tributario es independiente del concepto de personería jurídica —o moral—

⁵² Véase el informe de ALICIA SEIJAS y ROBERTO YAVARONE presentado a la V Jornada Rioplatense de Tributación (Buenos Aires, 1993) publicado en *Revista Tributaria*, t. XXI, núm. 119, pág. 99. Las recomendaciones aprobadas están publicadas en *Revista Tributaria*, t. XX, núm. 117, pág. 564.

Véase además *Análisis exegético de la ley 16.060*, t. II, obra dirigida por E. GAGGERO, S. PÉREZ IDIARTEGARA y S. RIPPE, cap. III, De los grupos de interés económico y de los consorcios, con la colaboración de E. X. MEILLO FERRAND, pág. 263.

otorgada o reconocida por el derecho privado. Es frecuente que coincidan, pero hay excepciones aun dentro de este sector, por ejemplo, las sociedades irregulares y en formación.

En el campo del derecho tributario contemporáneo esa independencia se ha generalizado reconociendo la naturaleza de sujetos a otros agrupamientos humanos u organizaciones económicas que presentan rasgos unitarios, tengan personería jurídica o carezcan de ella, aunque con soluciones variables (empresas, filiales de sociedades extranjeras, establecimientos permanentes o sucursales, consorcios).

Debe anotarse que en la legislación se han registrado soluciones que no encuadran en el concepto dominante en la doctrina, especialmente en lo que se refiere a la aptitud de esos agrupamientos de cumplir todas las obligaciones inherentes a los sujetos de derecho, como es el caso de los núcleos familiares (*infra*, IX/9.D.).

En consecuencia, como conclusión final cabe afirmar —fuera de la identificación con las personas jurídicas reconocidas por otras ramas— que la cuestión presenta en el derecho tributario las siguientes posibilidades:

a) predominio del concepto de sujeto de derecho sobre el de personería jurídica de derecho privado. Es la solución generalizada en el derecho contemporáneo;

b) consideración de ciertos agrupamientos sin posibilidad de actuar como sujetos de derecho, a efectos de atender ciertos fines o fundamentos propios del derecho tributario, entre ellos su diferente capacidad contributiva, mayor o menor que la de sus componentes considerados individualmente;

c) otorgamiento por la ley tributaria de la calidad de persona jurídica, al igual que lo hacen otras ramas del derecho privado y público, con lo cual se eliminan los problemas que plantean las dos soluciones precedentes.

D) Grupos familiares⁵³

1. Fundamento y finalidades

El régimen jurídico del derecho civil en materia de relaciones patrimoniales entre familiares, especialmente entre los cónyuges, no es, en determinados aspectos, el más adecuado a los fundamentos y finalidades propios del derecho tributario. No es de extrañar, pues, que en el derecho comparado se hayan registrado abundantes casos de apartamientos considerando a esos grupos como unidad a los efectos impositivos⁵⁴.

⁵³ El tema lo hemos tratado detenidamente, conjuntamente con NELLY VALDÉS, en *La unidad familiar como sujeto fiscal*, ponencia nacional uruguaya a la IX Jornada L. H. A. (Porto, Portugal, 1980, publicada en *Revista Tributaria*, t. VIII, núm. 40, pág. 17), de la cual tomamos los pasajes más importantes.

⁵⁴ Esta comprobación es válida en la actualidad a pesar de que el concepto de unidad familiar es esencialmente relativo, es decir, sujeto a condiciones de tiempo y lugar. Como lo hizo notar el profesor KLAUS VOGEL, entonces profesor de la Universidad de Heidelberg, en una conferencia dictada en el Uruguay ("La influencia de la jurisprudencia del tribunal constitucional federal sobre el derecho fiscal de la República Federal de Alemania", conferencia dictada con ocasión del XXII

La razón más común de este apartamiento es mantener la igualdad de la carga impositiva en función de la capacidad contributiva del núcleo familiar, considerada en conjunto, sin tener en cuenta la naturaleza de propios o gananciales de los bienes y rentas de los cónyuges o propios de otros componentes, como ascendientes y descendientes. A tales efectos todos los bienes y derechos se acumulan en una sola masa que constituye la base de cálculo sobre la que se aplicarán las alícuotas. La diferencia de tratamiento es más acentuada en los casos de impuestos progresivos.

Pero esta acumulación puede perseguir también finalidades extrafiscales, como la de evitar la elusión mediante la distribución de los bienes entre los distintos componentes del grupo, o su inclusión en sociedades constituidas por estos, medidas adoptadas corrientemente en los impuestos progresivos⁵⁵.

2. Responsabilidad

El punto que más interesa en esta oportunidad es determinar si estos grupos revisten las características de sujetos pasivos o de contribuyentes.

Con anterioridad al modelo y a los códigos nacionales la doctrina y la legislación carecieron de rigor técnico, utilizando ambos términos en forma promiscua. Con posterioridad la doctrina reaccionó, tal vez como consecuencia de los estudios revisionistas contemporáneos al modelo (*supra*, IX/8.D.3.), principalmente las críticas de LUIGI V. BERLIRI. Puede afirmarse que en la actualidad en la doctrina predomina netamente la opinión de que estos grupos no son sujetos pasivos, en ninguna de sus dos especies. En cambio, en la legislación se mantiene el error de denominar a estos grupos y a las sucesiones indivisas como sujetos pasivos o contribuyentes por lo que "es deseable la revisión de los textos legales que utilizan impropriamente el término"⁵⁶.

La responsabilidad recae sobre los componentes en forma divisible o solidaria, o sobre alguno de sus componentes en particular —generalmente el jefe de

Congreso de I. F. A., celebrado en Montevideo en 1968, publicada en Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, núm. 17, pág. 11), por la influencia de notorias razones históricas en "épocas pasadas la familia constituía una unidad mucho más vigorosa que hoy, también en lo que se refiere a la actividad económica", de los componentes. El fenómeno se ha registrado con más o menos intensidad en distintos países, de acuerdo con circunstancias tan variables como las políticas, religiosas y morales además de las ya citadas económicas, a menudo objeto de regulación jurídica constitucional. Pero creemos que puede afirmarse que el instituto del núcleo familiar como unidad a los efectos impositivos, con los ajustes que las mencionadas circunstancias han aconsejado, mantiene su primacía. Así se desprende del estudio realizado hace algún tiempo por OLIVER OLDMAN y RALPH TEMPLE en el que se analizan los regímenes existentes en cuarenta países, la mayoría de los cuales aceptaba la adición de las rentas de los cónyuges y componentes del núcleo familiar (OLIVER OLDMAN y RALPH TEMPLE, "Étude comparée de l'imposition des personnes mariées", en *Revue de Sciences Financières*, Paris, 1959, pág. 551).

⁵⁵ Uruguay tuvo una larga experiencia al respecto desde 1919 por medio de diversos impuestos progresivos cuya evolución puede verse en la citada ponencia. El problema ha disminuido en importancia a raíz de la derogación de la casi totalidad de los impuestos progresivos.

⁵⁶ Véase al respecto nuestro estudio "El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria", en *Estudio de derecho tributario americano*, ob. cit., págs. 104 y 105.

la familia— según lo disponga la ley. Como lo decíamos en nuestra ponencia, estos grupos difieren de las colectividades. Estas son sujetos de derecho, estén o no dotadas de personería jurídica, por el derecho privado⁵⁷; las segundas son solo el elemento subjetivo del hecho económico o social tomado por el legislador como presupuesto de la obligación. Cuando la ley tributaria considera más adecuado para organizar el impuesto a la renta o al patrimonio, reunir las rentas o bienes de los integrantes de una familia, no está creando nuevos sujetos de derecho, sino que simplemente ha tenido en cuenta elementos subjetivos, para estructurar de manera más adecuada a los fines propios del derecho tributario, el hecho generador del impuesto. Como dice GIARDINA, en este último caso se trata de una subjetividad en sentido impropio —no técnica y por lo tanto de discutible empleo—, que tiene el solo efecto de permitir una tributación autónoma y separada. Los sujetos pasivos tributarios continúan siendo en estos casos los componentes de la colectividad de personas o los propietarios del conjunto de bienes, citando como ejemplos de estos el impuesto de familia⁵⁸, solución a la cual adhiere MICHELI⁵⁹.

Partiendo de los supuestos precedentes, el problema más que de conceptos es de terminología. Evidentemente hay una diferencia jurídica substancial entre las colectividades que constituyen una unidad económica, disponen de un patrimonio propio y tienen autonomía funcional (elementos requeridos como necesarios en el modelo de Código Tributario para ser considerados contribuyentes y, por lo tanto, sujetos pasivos) y, por otra parte, aquellos agrupamientos humanos tenidos en cuenta por la ley que organiza el impuesto como simples elementos subjetivos del presupuesto de hecho.

Nuestra posición es esta: la denominación sujeto pasivo no debe utilizarse para estas últimas situaciones, y si solo para aquellas colectividades, con personería jurídica o sin ella, a las cuales la ley impone el cumplimiento de las obligaciones materiales y deberes formales que constituyen el objeto de la relación jurídica tributaria. En las conclusiones decíamos:

— Desde el punto de vista jurídico-tributario el núcleo no debe ser considerado como sujeto de derecho, titular de derechos y obligaciones, sino como un mecanismo jurídico para la mejor configuración del hecho generador en vista de los fines propios del derecho tributario.

⁵⁷ Como dice HANS Kelsen, la cuestión fundamental es la de determinar si para ser titular de derechos y obligaciones es imprescindible ser sujeto de derecho, reúna este o no las características que los derechos positivos asignen a las personas jurídicas. La respuesta no puede ser sino afirmativa. *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960, págs. 125 y ss.

⁵⁸ EMILIO GIARDINA, "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, t. XXI, I, págs. 269 y 399. Allí dice: "El sujeto pasivo del impuesto de familia no es la familia", y citando a FERRARA: "No existe un patrimonio familiar, sino bienes pertenecientes a los cónyuges y a los hijos... No hay una responsabilidad personal de los componentes individuales", luego continúa el autor: "Por lo tanto, el sujeto pasivo del tributo en examen no es la familia, ni el jefe de familia, sino cada uno de los componentes del grupo familiar". (pág. 412).

⁵⁹ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 3ª ed., Torino, UTET, 1976, págs. 323 y 383.

— Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones materiales y de los deberes formales, así como la responsabilidad por los ilícitos que eventualmente se cometieren, pertenecen a los componentes del núcleo, siendo aplicables a este último aspecto, los principios generales de responsabilidad establecidos por el derecho común.

— No obstante, es aconsejable para el mejor funcionamiento del sistema, tanto en defensa de los intereses fiscales como de los contribuyentes, que el derecho tributario contenga normas que establezcan soluciones particulares y especifiquen cuáles son los componentes obligados o responsables y cuáles los que podrán actuar en defensa de los intereses del núcleo, mediante la interposición de recursos y acciones.

E) Filiales y establecimientos de sociedades extranjeras

Para los derechos latinoamericanos sostenedores del criterio de la fuente como fundamento de la potestad tributaria deben ser considerados como contribuyentes. Constituyen una organización económica, con disponibilidades patrimoniales reflejadas en su contabilidad separada de la casa matriz. Sus bienes y las utilidades que obtienen deben, en principio, estar sometidos a nuestras legislaciones como si fueran independientes, en igualdad de condiciones que las sociedades independientes.

No obstante, el derecho positivo ha efectuado discriminaciones no siempre justificadas.

En primer término distingue, por una parte, filiales o subsidiarias, con personería jurídica, que actúan como sociedades independientes y, por lo tanto, son contribuyentes, y, por otra parte, sucursales y establecimientos permanentes, sin personería, que actúan como integrantes de la sociedad extranjera y con un régimen tributario diferente al de las filiales.

Independientemente de esta diferenciación en el pacto andino y en la jurisprudencia argentina se ha sostenido la improcedencia de considerar a las filiales como sujetos pasivos independientes de la casa matriz, y, en consecuencia, se prohíbe la computación de ciertas relaciones entre ellas, principalmente pagos de intereses y regalías. La jurisprudencia fundamentó esta posición, en el criterio de interpretación de la realidad económica, que permite prescindir “de la forma sociedad anónima que ha sido adoptada por el recurrente, así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquella...” en que no pueden existir contratos entre partes de una misma organización económica.

Acerca de la primera distinción entre filiales y sucursales entendemos que no está justificada. La forma jurídica adoptada discrecionalmente por los interesados, de acuerdo con sus conveniencias, no debe alterar su responsabilidad frente al fisco. Sin embargo, la distinción está aceptada internacionalmente, en los modelos de tratados de la O. C. D. E. y de la O. N. U. y en general por los tratados celebrados, con el agravante de crear nuevas distinciones con respecto a los ban-

cos e instituciones financieras⁶⁰. El tema ha sido objeto de un estudio más detenido por JOSÉ LUIS SHAW, en que sostiene posición coincidente con la antes expuesta, opinando que “el criterio forma utilizado por la administración, de pura etire jusprivatista, carece totalmente de fundamento racional así como jurídico-tributario”⁶¹.

En cuanto a la negativa de considerar a las filiales como contribuyentes independientes, que fue objeto de especial consideración en el derecho comparado, cabe anotar que en el problema ha incidido la preocupación de los países en desarrollo en defender sus intereses fiscales frente a los abusos que suelen registrarse con motivo de los precios de transferencia entre filiales y casas matrices. La doctrina formuló críticas constructivas y la legislación y la jurisprudencia se fueron modificando⁶². La culminación de este proceso revisionista encontró su mejor expresión en la VII Jornada L. A. D. T. (Caracas, 1975), en la que luego de una amplia consideración del tema se decidió “Declarar que el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes, sin perjuicio de recomendar:

a) El establecimiento de regímenes especiales de control unilateral y conjunto por parte de los Estados interesados, que eviten las distorsiones que la experiencia ha permitido comprobar, y

b) La adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos que no puedan comprobarse por los controles administrativos⁶³.

F) *Sociedades vinculadas*

Las sociedades vinculadas económicamente presentan problemas similares a los tratados en el numeral anterior originados por la misma causa: desfiguración de las utilidades imputables a cada una por la fijación en sus transferencias de bienes y servicios de precios que no se ajustan a los corrientes en un mercado libre —circunstancia conocida internacionalmente con la denominación *arm's lenght*— y por una distribución arbitraria de los gastos generales comunes a las distintas sociedades. Estos problemas constituyen la preocupación de todos los Estados,

⁶⁰ Véase nuestra exposición en el Curso “La administración tributaria y la imposición internacional”, organizado por el C. I. A. T., la Fundación Alemana para el Desarrollo Internacional y la Secretaría de Hacienda de México, publicada en *Estudio de derecho tributario latinoamericano*, ob. cit., pág. 303 y en la *Revista Impuestos* (Buenos Aires), t. XXXIX, pág. 171.

⁶¹ “El impuesto a las rentas de la industria y el comercio”, del *Manual de derecho financiero*, vol. III, ob. cit., págs. 160 y ss.

⁶² Véase nuestra exposición en la V Asamblea General del C. I. A. T. (Río, 1971), “Abusos de los gastos incurridos en el exterior (intereses, regalías y asistencia técnica)”, reproducida, con notas adicionales, en *Estudios de derecho tributario internacional*, Montevideo, 1978, pág. 65 y en *Revista de Derecho Fiscal* (Buenos Aires), t. XXI, pág. 1.

⁶³ El texto de nuestra ponencia general y de la resolución adoptada figura en *Estudios de derecho tributario internacional*, ob. cit., págs. 133 y 159. En pág. 165 se reproducen nuestros “Comentarios a las resoluciones de los congresos de 1975”, sobre este mismo tema adoptadas en los congresos de IFA y de Interamerican Bar Association, coincidentes con la resolución de Caracas.

desarrollados y en desarrollo, y ha dado lugar a extensos desarrollos técnicos⁶⁴. La problemática es equiparable a la que se presenta internamente con los conjuntos económicos.

La diferencia con la situación de las casas matrices con sus filiales y sucursales radica en que en este caso no se pretende el desconocimiento de la independencia de las sociedades, sino la rectificación de sus balances para ajustarlos al mencionado principio del *arm's length*. Las sociedades siguen siendo, pues, contribuyentes.

La solución del derecho de los fiscos de rectificar los balances a los efectos tributarios está unánimemente admitida tanto en el ámbito interno como en el internacional. Hay, pues, un balance comercial y un balance fiscal.

En la esfera internacional se ha impuesto la regulación establecida en el "modelo de convención fiscal concerniente a la renta y el capital" de la O. C. D. E. en su art. 9º, que por valor técnico puede ser utilizado en forma general. En él se prevé que cuando una empresa o unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, utilizan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones convenidas o impuestas que difieren de las que serían convenidas por empresas independientes, los beneficios pueden ser ajustados.

G) Sucesores "*mortis causa*"

1. Planteamiento

La muerte del contribuyente plantea problemas sobre la responsabilidad de sus sucesores que han recibido en la doctrina y en la legislación soluciones diversas, incluso contradictorias. Nos atrevemos a decir que esa diversidad está originada por la confusión de las distintas situaciones que es preciso considerar.

A nuestro juicio, es necesario distinguir entre las obligaciones del causante, las relativas a sus deudas por tributos y por sanciones; dentro de estas, según su naturaleza indemnizatoria o punitiva y si las penas son aplicadas en vía administrativa por concepto de infracciones, o por la justicia penal de acuerdo al derecho penal común. Es natural que la diversidad de soluciones encuentren justificación en la notoria diferencia que estas presentan.

Por otra parte, no nos parece injustificada la diferencia —criticada por prestigiosa doctrina— entre obligaciones ya determinadas y en vías de determinación a la fecha del fallecimiento. Actúa en favor de esta diferencia la razón de que las obligaciones en vías de determinación son de existencia jurídica incierta; la certidumbre se operará una vez que exista acto administrativo definitivo consentido por el contribuyente, o sentencia con fuerza de cosa juzgada. Mientras tanto existe

⁶⁴ La bibliografía es muy abundante. Pueden citarse como documentos prácticamente valiosos los de O. C. D. E. *Transfert pricing and multinational enterprises* (Informe del Comité de Asuntos Fiscales, París, 1979), y *Prix de transfert et entreprises multinationales. Trois études fiscales* (Informes del comité de asuntos fiscales, París, 1984).

solo la posibilidad de que se configure una obligación. Por lo tanto, es admisible la no responsabilidad del sucesor, quien además, en caso de que la administración o la justicia continúen los procedimientos, lo más probable es que no esté en condiciones de defender la conducta del causante.

Con base en las precedentes distinciones entendemos que desde el punto de vista doctrinario las soluciones deberían ser las siguientes:

a) Las obligaciones por concepto de tributos, por la sola razón de ser un pasivo del causante, son transmisibles, como cualquier otro rubro del pasivo, de acuerdo con la legislación civil aplicable. Incluso con beneficio de inventario;

b) Las sanciones de naturaleza indemnizatoria —intereses o recargos por mora, es decir, por incumplimiento de la obligación tributaria dentro del plazo legal, perjudicando económicamente a la administración— son igualmente transmisibles dado su carácter de obligaciones accesorias;

c) Las penas pecuniarias por concepto de infracciones, conocidas con la denominación de multas, en principio deben seguir las reglas del derecho penal y extinguirse con la muerte del infractor. Ambas penas tienen el mismo fundamento, castigar al autor del acto ilícito, lo que impone la aplicación del principio de la personalidad típico del derecho punitivo. La solución encuentra plena justificación en el caso de multas en vías de determinación o impugnaciones en trámite administrativo o judicial. Si la multa ha sido definitivamente aplicada y no cobrada, la transmisibilidad encontraría justificación en que constituye un crédito fiscal al cual el Estado no tiene por qué renunciar. Esta posible excepción tendría mayor aplicación en las infracciones en derecho formal o administrativo que en materia de defraudación. Por otra parte, si el fisco la hubiera cobrado se habría registrado una disminución del patrimonio del causante y, por lo tanto, habría repercutido en el derecho del sucesor.

d) En materia de delitos el principio indiscutible es el de la personalidad. En consecuencia, en ningún caso correspondería responsabilizar al sucesor.

2. Doctrina

En la doctrina, como ya se dijo, hay diversidad de opiniones.

En las III y X Jornadas L. A. D. T. predominó netamente el criterio de la no transmisibilidad sin excepciones. La resolución de Quito dice textualmente: “Las multas no deben ser transmisibles a los herederos del infractor”. No prosperó un segundo inciso propuesto por la comisión redactora que decía: “Cuando tales sanciones hayan sido objeto de resoluciones o pronunciamientos cuya firmeza en vida del causante no admita ulterior recurso o acción, el crédito que por tal concepto se haya generado en favor de la administración será exigible solo sobre el patrimonio del causante”. El texto aprobado debe armonizarse con el del punto 6 que dice: “Debe distinguirse claramente entre intereses por no pago oportuno, de carácter indemnizatorio o resarcitorio y multa por mora como pena a la violación de la norma”, lo que implica tácitamente la transmisibilidad de los primeros. No prosperó una moción presentada por delegados chilenos, uruguayos y venezolanos.

El modelo C. T. A. L. en el tít. III, cap. I, Infracciones y sanciones —que comprende solamente las sanciones punitivas, con exclusión de los intereses por mora— dispone en el art. 76, como una excepción al principio de la personalidad consagrado expresamente en el art. 79, que “las sanciones por infracciones tributarias se extinguen por muerte del infractor...” agregando que “no obstante, subsistirá la responsabilidad por las multas aplicadas cuyas decisiones hubieren quedado firmes o pasadas en autoridad de cosa juzgada” y reconociendo en la exposición de motivos, que se trata de “un punto controvertido en la doctrina y que ha sido objeto de soluciones diferentes en el derecho comparado”.

En Argentina H. VILLEGAS es categórico en cuanto a la no transmisión de las sanciones típicamente penales y de la transmisibilidad de las sanciones puramente reparatorias, intereses y recargos, siempre que sean moderados. Pero entiende que existen sanciones mixtas, como las *multas fiscales* que tienen, además, un fin represivo, criterio compartido por la doctrina y recogido por la Corte Suprema Nacional en numerosos fallos, en los que ha admitido la transmisión a los herederos. En su opinión, “la tesis de la impersonalidad de la multa fiscal es la que más se adecua al carácter mixto de tal sanción y lleva a una serie de peculiaridades del ilícito contravencional tributario, tales como la responsabilidad de las personas colectivas y la responsabilidad por el hecho de terceros”. En cuanto a la transmisibilidad anota la discrepancia entre la jurisprudencia y la legislación en la que “imperla el concepto de que aun en materia de infracciones contravencionales no es transmisible a los herederos”⁶⁵.

GIULIANI FONROUGE afirma que en Argentina predomina la interpretación de que “la multa del presunto infractor no extingue la acción tendiente a obtener la sanción punitiva [sic] y aun la pena misma, en razón de que la afectación directa de los bienes y la acción persecutoria sobre ellos pone de manifiesto que la efectividad de las sanciones es absolutamente separable de la persona del contribuyente”. Este criterio es rechazado expresamente por los actualizadores de la obra, que consideran acertada la modificación introducida en la ley 11.683 para varias infracciones, declarando la no transmisibilidad “aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada”. Señalan, además, que el tribunal fiscal de la nación interpretando esta disposición lo ha aplicado a otros casos que los expresamente previstos, “en razón de la naturaleza predominantemente penal de las sanciones pecuniarias por infracción de las leyes tributarias”, invocando también disposiciones del Código Penal⁶⁶.

PÉREZ ROYO, analizando el derecho español, muy similar al italiano, señala las diferencias existentes en la doctrina, rechazando las opiniones que asimilan las sanciones tributarias a las civiles y las que distinguen según que la sanción esté o no aplicada, criterio admitido en la legislación. A su juicio, “la solución correcta, al menos desde el ángulo de la política legislativa, es clara: puesto que las sancio-

⁶⁵ HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de finanzas...*, ob. cit., págs. 390 y ss.; *El régimen penal tributario argentino*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993 págs. 198, 224 y 239.

⁶⁶ *Derecho financiero*, ob. cit., vol. II, págs. 660 a 662.

nes tributarias tienen naturaleza substancialmente idéntica a las penales, deben seguir el mismo régimen que estas, inspirado en el principio fundamental de la personalidad de la infracción", concluyendo que "esta es la única solución correcta"⁶⁷.

3. *Derecho positivo uruguayo*

El C. T. U. legisla separadamente sobre la obligación tributaria (art. 18) y sobre las sanciones tributarias, no penales (art. 103).

El primero con el título de "Trasmisión por sucesión", prevé la transmisión de los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, "sin perjuicio del beneficio de inventario". Es la solución común a todos los derechos y obligaciones del derecho privado.

El art. 103 del cap. V, Infracciones y sanciones, adopta la misma solución, apartándose así de sus fuentes, el modelo y el proyecto de 1970. Este en su art. 102 establece que "la responsabilidad por infracciones es personal, no trasmitiéndose, por lo tanto, a los sucesores".

La censurable solución debe relacionarse con el otro apartamiento introducido por el poder ejecutivo al proyecto de 1970 incluyendo los intereses por los pagos efectuados fuera del plazo legal —que en las fuentes eran considerados como un accesorio de la obligación tributaria— en el capítulo de infracciones y sanciones.

En el cap. VI, Derecho penal tributario, no se incluyen disposiciones al respecto, por lo que son aplicables las normas del derecho penal, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 109.

10. TERCEROS RESPONSABLES

A) *Características*

A la característica esencial vista en *supra*, IX/8.B. del derecho a repercutir contra el contribuyente las cantidades pagadas al fisco, en virtud de ser únicamente responsable de la deuda de este, se agregan las siguientes, previstas en el modelo y en los Códigos que lo tomaron como fuente.

a) Su responsabilidad tiene como única fuente la ley. Este requisito no es más que la aplicación del principio fundamental de legalidad, ínsito en el concepto de Estado de derecho con división de funciones, incluido generalmente en las Constituciones con la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda;

b) Debe tener con el contribuyente una vinculación que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento, ya sea por el derecho de percepción, de retención, de repetición o por cualquier otro medio de derecho privado;

⁶⁷ *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, págs. 150 y ss.

c) Tiene la calidad de sujeto pasivo y no de agente o representante del fisco. Por lo tanto, su función es honoraria a pesar de desempeñarla en exclusivo beneficio de aquel. Por el contrario, puede ser objeto de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones y deberes formales que la ley le impone, similares a las de los contribuyentes, en ocasiones agravadas, y

d) Sus relaciones con el fisco se rigen por el derecho tributario y con el contribuyente por el derecho privado.

B) Tipos de responsabilidad

Puede ser solidaria o subsidiaria con las mismas características del derecho común. La elección de uno u otro tipo es una facultad discrecional del legislador. El derecho tributario ha creado el nuevo tipo de responsabilidad sustitutiva, que a diferencia de las dos anteriores, desplaza al contribuyente del campo del derecho tributario, quedando, por lo tanto, como único deudor.

En el derecho positivo latinoamericano, a diferencia del español, predomina el tipo de responsabilidad solidaria, incluso utilizando ese término impropriamente, como sinónimo de responsabilidad, por ejemplo, solidaridad de los representantes o solidaridad de los sucesores. Desde el punto de vista técnico-jurídico debe decirse responsabilidad de los representantes o de los sucesores, complementando el concepto con el agregado de *si es solidaria o subsidiaria*.

Como se dijo, la elección de uno u otro tipo depende de la discrecionalidad del legislador pero, teniendo en cuenta la condición de responsable por una deuda ajena, parece más razonable dar preferencia a la responsabilidad subsidiaria, sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares para evitar riesgos fiscales. Es la solución que se recomendó en la VII Jornada L. A. D. T. al tratar la responsabilidad de los administradores de empresas, en la que, en concordancia con el mencionado fundamento, se adicionó que “en el caso de que la ley haga referencia a la responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito, en primer término, contra la empresa contribuyente”. En el derecho comparado, pueden citarse los casos de España (L. G. T., art. 372) y Paraguay (ley 125 de 1991, art. 182).

La cuestión es diferente a la que se plantea cuando son varias las personas respecto de la cuales se verifica el mismo hecho generador, situación prevista en el art. 20 del C. T. U. En estos casos todas esas personas son contribuyentes y no terceros y, por lo tanto, es preceptiva la solidaridad, sin perjuicio de los convenios que puedan existir entre ellas.

En síntesis, el tipo de responsabilidad de los terceros es en principio variable y puede ser diferente entre ellos. No debe identificarse su elección con la elección del responsable. La elección de estos responde a la pregunta de *quién*, la del tipo de responsabilidad a la pregunta de *cómo*.

C) Representantes

El fundamento de esta responsabilidad está relacionado con el deber de todo representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados que la

ley o el contrato ponen a su cargo, so pena de responder frente a su representado. En el derecho tributario se agrega la protección de los derechos fiscales a la correcta percepción de sus créditos, que en esta materia corren el riesgo de la insolvencia del contribuyente, a veces por mala administración y otras por fraude.

Los representantes pueden ser tanto los legales como los convencionales. El C. T. U. en el art. 21 se refiere a esas dos posibilidades sin hacer una enumeración de las distintas clases como lo hace el modelo C. T. A. L., enumeración que debe considerarse enunciativa. Entre los representantes legales los más importantes son los padres, tutores y curadores y entre los convencionales sin duda lo son los representantes de las empresas, directores y socios, según sus estatutos y contratos sociales y las personas que actúan como administradores y funcionarios con facultades de representación y los mandatarios en general. La responsabilidad de este grupo plantea importantes problemas que fueron objeto de un detenido y acertado análisis en la VIII Jornada L. A. D. T., celebrada en Lima en 1977.

Los aspectos que merecen especial atención se relacionan con la participación efectiva de los representantes en los hechos que motivan la responsabilidad de sus representados, la culpa que se les pueda imputar en su eventual participación y la distinción que habitualmente se hace entre responsabilidad por las deudas tributarias y por las infracciones y delitos.

Con respecto a la participación de los representantes en los hechos generadores de la responsabilidad de la empresa se ha señalado que no basta la sola calidad legal de representante para poner en juego su responsabilidad. En ese sentido son totalmente compatibles las consideraciones formuladas en la citada Jornada de Lima de que "dicha responsabilidad debe regularse por vía de la ley y en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco".

Por esas razones se recomendó que: "A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director".

La jurisprudencia uruguaya tiene más de un pronunciamiento en ese mismo sentido, fundamentado en el principio de interpretación establecido en el art. 6º del C. T. U., que da prioridad a la realidad con respecto a las formas jurídicas. Así, por ejemplo, se liberó de responsabilidad a un director que actuaba solo formalmente como tal, y que cumplía ciertas gestiones administrativas municipales que requerían título profesional, pero que nunca actuó en los hechos imputados por la administración tributaria; en otro caso se liberó a un técnico que figuraba como

propietario de una farmacia para cumplir con exigencias oficiales, porque "la realidad económica y la documentación aportada" indicaban que los propietarios eran otras personas y que el propietario aparente actuaba solo como técnico⁶⁸.

Cuestión importante, y en el derecho uruguayo polémica, es el de culpabilidad del responsable. Siguiendo la doctrina más recibida el artículo limita la responsabilidad a los representantes "que no procedan con la debida diligencia en sus funciones", la que puede revestir la forma de culpa o dolo. La culpa puede configurarse por la omisión del deber de todo representante, de vigilar la buena administración de la empresa o de oponerse a decisiones ilegales. Este condicionamiento excluye la responsabilidad cuando el órgano no tiene esos deberes en materia tributaria.

Las recomendaciones de la VIII Jornada, después de un exhaustivo debate en el que el autor participó desde el comité de resoluciones, recoge en este y otros puntos, la doctrina expuesta en la ponencia nacional uruguaya de RAFAEL NOBOA. En lo que respecta al elemento culpabilidad se expresa que la responsabilidad "debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director", y que la culpabilidad "deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable".

La legislación posterior al C. T. U. retornó al arcaico concepto de responsabilidad objetiva en diversas leyes de impuestos a la renta en lo que respecta a lo adeudado por concepto de impuesto, normas que dieron lugar a controversias, no solamente en cuanto a su vigencia⁶⁹, sino principalmente en cuanto a su aplica-

⁶⁸ Sent. del T. C. A., núm. 1102, de 11, XII, 1991, publicada en *Revista Tributaria*, t. XIX, núm. 107, 1992, pág. 132, y sent. del T. C. A., núm. 399 de 10, VIII, 1988. Sumario en *Anuario de derecho tributario*, t. II, pág. 199.

Pueden verse sumarios detallados de ambas sentencias en *Código Tributario, comentado y concordado*, págs. 234 y 235.

⁶⁹ El decr.-ley anterior del IRIC establecía la responsabilidad objetiva de "los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes", en lo que respecta al impuesto "así como de su sobretasa", entonces vigente. La doctrina más recibida (véase al respecto BERRO, *Responsables tributarios*, y CASSINELLI, en *Revista Tributaria*, t. II, núm. 8, 1975, pág. 281) interpretó que esta norma fue derogada por este art. 21. Pero el decr.-ley 14.416, de 28, VIII, 1975 (art. 346, núm. 13) refiriéndose al citado decr.-ley suprimió la expresión "así como de su sobretasa". La administración entiende que esta nueva ley implica la supervivencia de la legislación anterior al Código Tributario y así lo sostiene al reproducir en el T. O. la redacción anterior sin la parte suprimida (T. O., 1991, tít. 4, art. 54). Compartiendo la doctrina más prestigiosa entendemos que la legislación anterior, a pesar de ser una ley especial para un impuesto, fue derogada por el C. T. y que, en consecuencia, ella no puede recobrar vigencia por la norma posterior que pretende introducir una modificación.

Este problema interpretativo, sobre el cual no hay jurisprudencia, involucra también el de la ineficacia jurídica de los textos ordenados (véase T. O. 1991, tít. 1, art. 80).

Este restablecimiento de una solución arcaica y antijurídica, es un típico exponente del espíritu fiscalista de la administración tributaria, que la propició ante órganos legislativos poco celosos de sus fueros y carentes del suficiente tecnicismo para considerar estos problemas. Es también un

bilidad a las sanciones⁷⁰. La D. G. I., invocando la norma del art. 14, ha pretendido que la responsabilidad establecida por este art. 21, se aplique también a las sanciones, posición rechazada por la doctrina y la jurisprudencia.

Nos parece indiscutible que la responsabilidad del art. 21 se refiere exclusivamente a las obligaciones del derecho tributario material definidas en el inc. 1º del art. 14, producto de un detenido estudio del concepto de obligación y de relación jurídica como se dice en la nota a dicho artículo. El inciso final, ajeno a las fuentes carece de todo antecedente que explique su improvisada inclusión por el poder ejecutivo.

En una interpretación sistemática del artículo y del Código en general debe llegarse a la conclusión de que ambos incisos no son contradictorios y que el inciso final del art. 14 no puede tener otro significado que ratificar el concepto indiscutible de que la obligación de pago de las sanciones y los deberes formales, integran el derecho tributario y no otras ramas jurídicas.

El Código ha distinguido, con toda precisión, las normas substantivas de las formales, procesales y punitivas. A esta últimas le son aplicables los principios y disposiciones de las respectivas ramas jurídicas, con las excepciones establecidas en los respectivos capítulos, excepciones que contemplan las particularidades del derecho tributario, sin apartarse de los principios fundamentales de cada rama.

En esta cuestión tienen especial relevancia los arts. 100 a 106, sobre circunstancias atenuantes y agravantes, acumulación de sanciones, personalidad y transmisibi-

ejemplo de la conveniencia de que los preceptos fundamentales recogidos en los Códigos tengan la debida estabilidad, poniéndolos a cubierto de las vicisitudes de la legislación ordinaria, muchas veces dictada improvisadamente por razones de urgencias fiscales, como se recomendó en la VI Jornada L. A. D. T. (Punta del Este, 1970).

⁷⁰ La jurisprudencia del T. C. A. está firmemente asentada al respecto. Como fallo ilustrativo podemos citar la sent. núm. 85 de 25, II, 1985, publicada en la *Revista Tributaria*, t. XII, núm. 68, 1985, pág. 410. Sumario en *Anuario de derecho tributario*, t. II, pág. 200:

“En cuanto al restante punto se estima, contrariamente a lo sostenido por el procurador del Estado, que el núm. 3 del acto enjuiciado declara una solidaridad para XX y XX abusiva y contraria a derecho, que comprendería no solo la deuda tributaria, sino también aquella generada por el ilícito de defraudación según se extrae de su referencia a la participación de las nombradas en el ilícito.

“El problema de la responsabilidad tributaria de los directores y representantes de sociedades anónimas es vasto y complejo en nuestro sistema, con particularidades técnico-jurídicas de difícil precisión y tiene aportes muy fundados en la doctrina nacional, a los que se remite el cuerpo (cf. *Código Tributario, comentado y concordado* por VALDÉS COSTA y otros, págs. 194 y 365; Estudios en memoria de ARIAS BARBÉ; RAFAEL NOBOA en *Revista de derecho tributario*, IV, núm. 20, pág. 781, y CALVO, *idem*, núm. 2, pág. 13, ADDY MAZZ, *Curso...*, t. I, pág. 242).

“La responsabilidad a que alude el art. 21 citado se refiere solo a la deuda por tributos y sus accesorios. Si bien el artículo se refiere a las obligaciones tributarias y dentro de estas —según el art. 14— están incluidas las sanciones, destaca VALDÉS COSTA que el art. 103 referente a responsabilidad por infracciones, limita la responsabilidad de los representantes ‘en cuanto les conciernere’.

“Por manera que la responsabilidad fiscal-infracional, se ubica en estos supuestos en el marco especial del art. 104, inc. 2º del Código Tributario, en virtud del cual únicamente cabe responsabilidad en caso de ‘actuación personal en la infracción’”.

lidad de la responsabilidad, responsabilidad de las entidades, de los representantes y dependientes y eximentes de responsabilidad. Es toda una problemática relacionada con los actos ilícitos y sus penas, con soluciones adecuadas a esta naturaleza, ajena al derecho tributario material, que regula el cumplimiento normal de los tributos con base en los principios propios de este sector.

En lo que respecta concretamente a los representantes tienen sus soluciones propias en ambos sectores; el art. 21 para el derecho tributario material establece la solidaridad, y los arts. 102 y 104 para las infracciones y sanciones establecen la personalidad: "en cuanto le concierniere", según el primero, y "por su actuación personal en la infracción", en el segundo.

La doctrina y la jurisprudencia más recientes sustentan conceptos fundamentalmente coincidentes con los sintéticamente antes anotados. Es la opinión netamente dominante en la cátedra y en estudios tan completos como el del doctor FEDERICO BERRO citado en Bibliografía. En la jurisprudencia, luego de ciertas vacilaciones iniciales, se ha ido consolidando la interpretación que consideramos más atinada, como puede apreciarse en el *Anuario de derecho tributario*, t. II. Mención especial merece la sentencia del T. C. A., núm. 1102 de 11, XII, 1991, por la cual se declaró que la responsabilidad de este art. 21 no alcanza al director de una sociedad anónima que no había ejercido en los hechos la representación de la sociedad, ni realizado ningún acto de administración, solución coincidente con las recomendaciones de la VIII Jornada del I. L. A. D. T. antes comentada. Entre estas recomendaciones merece citarse la siguiente:

"2º. *En cuanto a si la responsabilidad debe comprender solo el pago del tributario o si debe extenderse también a las sanciones.*

"A) Debe distinguirse entre infracciones y delitos, aunque teniendo presente el principio fundamental común a ambos sectores de que nadie puede ser penado si no ha cometido personalmente la acción u omisión prevista en la ley como acto ilícito y, además, si no ha actuado con dolo o culpa".

D) *Agentes de retención y de percepción*⁷¹

1. *Precisiones previas*

Como precisiones previas cabe señalar, primero, que la denominación de agentes no es la más apropiada, pues sugiere la idea de que actúan en representación o en nombre del fisco, cuando, por el contrario, son sujetos pasivos de la re-

⁷¹ *Bibliografía*. El tema lo hemos tratado detenidamente en *Código Tributario, comentado y concordado*, y en "Responsabilidad de terceros", exposición en el Curso de Graduados de la Facultad de Derecho de 1988, publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, IFP, pág. 33, material que constituye la base del siguiente texto.

Como bibliografía utilizada y obviamente recomendable se indica:

Latinoamericana:

HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1990; *Los agentes de retención y percepción*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1976.

F. MARTÍNEZ, *Estudios de derecho fiscal* (con prólogo de D. JARACH), Buenos Aires, Ed. Cont. Mod., 1973.

lación jurídica con aquel; segundo, que el mecanismo de la retención y la percepción no es exclusivo de estos terceros, ya que es habitual en los representantes, y en las figuras similares de los sustitutos y de los sujetos pasivos del I. V. A.

Las normas que los prevén deben interpretarse como una regulación general y anticipada de los deberes que tendrán los nuevos terceros que los órganos competentes designen como responsables de deudas ajenas.

Desde el punto de vista terminológico, su origen es latinoamericano y en su difusión ha influido su adopción por el modelo C. T. A. L. Esta terminología difiere notoriamente de la europea, incluso de la utilizada en Italia y España, tan vinculadas a nuestra doctrina, circunstancia para tener en cuenta en las lecturas de ese origen. Como ya se dijo, la doctrina y la legislación de Italia y España no atribuyen a las expresiones antes analizadas el mismo significado. Es frecuente que el término sujeto pasivo se utilice para denominar al contribuyente; el término sustituto se emplea para designar tanto al típico sustituto, como a los que nosotros llamamos agentes de retención, a pesar de que en doctrina existe acuerdo en que estos últimos actúan junto con el contribuyente mientras que aquel actúa en lugar de este; la figura del agente de percepción no ha sido objeto de especial consideración y la de responsable no coincide con el significado que se le atribuye en Latinoamérica⁷².

DINO JARACIL, *Curso superior de derecho tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, Edit. Cima, 1969; *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires, Ediciones Abeledo-Perrot, 1982.

A. ARAÚJO FALÇÃO, *Introdução ao direito tributário*, Edit. Rio, 1976.

A. BORGES, *O sujeito passivo da obrigação tributária*, São Paulo, R. T., 1981.

III Jornada Rioplatense de Tributación, en *Revista Tributaria*, t. XV, núm. 84, pág. 259.

Europea:

E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto dell'imposte* (trad. de F. Forte de la 2ª edición), Milano, Giuffrè, 1954.

ACHILLE DONATO GIANNINI, *Il concetto fondamentali del diritto tributario*, Torino, UTET, 1956; *Istituzioni di diritto tributario* (edición póstuma), 9ª ed., Milano, Giuffrè, 1968.

E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, UTET.

A. PARLATO, *Trattato di diritto tributario*, diretto da Andrea Amatucci, Padova, Cedam, 1994; *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, vol. 2, págs. 393, 394, 425 y 430 a 431.

F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de derecho financiero*, 5ª ed., Madrid, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1987.

J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, vol. I, 15ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1993.

J. M. QUERALT y C. LOZANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 4ª ed., Madrid, Edit. Tecnos, 1994, pág. 294.

A. FEDELE, "Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti del tributo", en *Rivista Finanziaria e Scienza delle Finanze*, I, 1969, pág. 21.

⁷² *Trattato di diritto tributario*, diretto da ANDREA AMATUCCI, Padova, Cedam, 1994, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, por A. PARLATO, vol. 2º, págs. 393, 394, 425, 430, 431.

J. M. QUERALT y C. LOZANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, 4ª ed., Madrid, Edit. Tecnos, 1994, pág. 294.

Sus derechos y obligaciones son de carácter formal. Los aspectos substanciales le son ajenos; p. ej.: la legitimidad de la pretensión fiscal, la procedencia de exoneraciones, la determinación de la alícuota, etc. Estas son circunstancias relativas al contribuyente y, por lo tanto, el agente carece de legitimación para entablar recursos y acciones por esos conceptos. Así lo ha entendido la jurisprudencia del T. C. A.

En cuanto a sus relaciones con el contribuyente es —como se dice en el modelo C. T. A. L.— responsable por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. A esta relación de derecho privado debe agregarse el derecho del contribuyente a efectuar la reclamación ante el sujeto activo beneficiado con un ingreso indebido. La misma solución corresponde en el caso de los agentes de percepción. Este derecho, que no está reconocido expresamente, encuentra su fundamento en la devolución de lo indebido y constituye una diferencia clara con el caso de la sustitución, pues, como ya se dijo, el sustituido no tiene relaciones jurídicas con el sujeto activo, sin perjuicio de sus derechos contra el sustituto.

Todas estas relaciones entre sujeto activo, contribuyentes, agentes, sustitutos y sustituidos deben dar lugar a todas las instancias administrativas y jurisdiccionales que sean necesarias para preservar los derechos de cada interesado, aunque no exista texto legal expreso. Así se recomendó en la III Jornada Rioplatense de Tributación, como se dijo en la nota al art. 19.

2. Concepto

Con carácter de resumen de las disposiciones legales vigentes, puede decirse que son las personas extrañas a la relación jurídica tributaria entre el ente público y el contribuyente, obligadas a ingresar a la administración el adeudo del contribuyente. Para tal efecto se le faculta para retener o percibir el importe correspondiente; si lo hace queda como “único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo” y, en consecuencia, el contribuyente queda liberado en la misma medida; si no lo efectúa, será responsable solidariamente con el contribuyente.

Conviene insistir sobre este punto porque, al menos en nuestro medio, se ha incurrido en el error de sostener que efectuada la retención o la percepción, el agente se convierte en *sustituto y el contribuyente en sustituido*. Esta interpretación no tiene en cuenta que la responsabilidad única y la liberación correlativa del contribuyente es solamente por “el importe respectivo”. Si este es inferior al que legalmente corresponde, el contribuyente sigue siendo responsable por la diferencia; si es mayor, tiene derecho a reclamar, directamente al sujeto activo, la devolución de lo pagado indebidamente; si es igual queda liberado por haber extinguido su obligación mediante el pago efectuado a quien estaba legalmente facultado para recibirlo, y no por haber sido *sustituido*. Es la solución del modelo C. T. A. L. (art. 31), del C. T. U. (art. 23) y de la ley 125 de 1991 de Paraguay.

Es decir, que no había desaparecido del campo del derecho tributario, característica *esencial* de la responsabilidad sustitutiva, según se desarrollará en *infra*, IX/10.E. Como lo ha destacado hasta el cansancio la doctrina dominante,

recordando la feliz expresión de GIANNINI, los sustitutos actúan “*non accanto, ma in luogo*” del contribuyente, “*sostituendo* (destacado del autor) *completamente al soggetto medesimo, nei rapporti con l’amministrazione...*”⁷³.

3. Designación

El principio aplicable es que deben ser designados por ley; así se entendió en la III Jornada Rioplatense de Tributación (conclusión 1^a) y en la XVII Jornada L. A. D. T. Sin embargo, el derecho positivo latinoamericano presenta soluciones que generalmente no respetan el principio.

El modelo C. T. A. L., y los Códigos de Uruguay (art. 23) y de Venezuela (art. 28) disponen que los agentes serán designados “por la ley o por la administración previa autorización legal”, lo que plantea la posible inconstitucionalidad, al menos en Uruguay, por tratarse de una delegación de competencia legislativa. Otros códigos establecieron apartamientos diversos. El de Bolivia admite la designación por la administración, suprimiendo el requisito de la autorización legal (art. 30); el Código de Costa Rica limita la competencia a la ley (art. 23); el Código de Perú en una posición intermedia, admite la designación por la administración tributaria “excepcionalmente... siempre que la actividad del contribuyente a quien deba efectuarse la retención o percepción dificulte la labor de la administración” (art. 10).

En nuestro medio la objeción fue promovida por JOSÉ LUIS SHAW, e indudablemente merece atención. En defensa del texto puede invocarse que la autorización legal está condicionada a circunstancias que garantizan el resarcimiento del agente, quien, de esa manera, no ve afectado su patrimonio; se trataría más bien de una obligación de hacer y no de dar. El Estatuto Tributario de Colombia enumera diversas entidades y prevé la designación de otras personas físicas o jurídicas que “deben por expresa disposición legal efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (art. 368). Por otra parte, siendo una actividad reglada y no discrecional se abre la posibilidad de una impugnación en caso de que la posibilidad de resarcimiento no fuera posible.

Este condicionamiento adquiere, pues, importancia como se destacó en la citada Jornada Rioplatense, al expresar que la responsabilidad de los agentes “solo debe establecerse para los casos en que aquel, por sus relaciones económicas con el contribuyente, pueda hacer efectiva la retención...” y “que deben estar habilitados para ejercer todos los derechos que le correspondan... tanto en vía administrativa como judicial”.

Además, en Uruguay se ha planteado el problema de si la competencia dentro de la administración pertenece al poder ejecutivo o a la administración tributaria, especialmente la Dirección General Impositiva. De acuerdo con la opinión del Instituto de derecho administrativo, expuesta por el profesor J. P. CAJARVILLE, a pedido del Instituto de Finanzas Públicas, la autorización legal del art. 23 puede ser ejercida por el poder ejecutivo o por el órgano que este designe por vía de

⁷³ Ob. cit., pág. 135.

desconcentración. En cambio, esta posibilidad no existe cuando la ley confiere la autorización "expresa y privativamente al poder ejecutivo", como lo hizo la ley 14.416 respecto del I. V. A., por lo cual el dictamen llegó a la conclusión de que "las resoluciones de la Dirección General Impositiva que designaron agentes de retención del I. V. A. son ilegales". La misma solución correspondería en el caso de la ley 16.134.

Autorizadas opiniones de catedráticos de derecho constitucional y administrativo sostienen la posibilidad de que el poder ejecutivo delegue sus atribuciones. Según CASSINELLI "los delegatarios... normalmente tienen que ser los ministros", los que "a su vez pueden delegar esas atribuciones" (art. 181, núms. 8 y 9). "En definitiva el delegatario que ejerce la atribución puede ser cualquiera". La solución, si bien tiene el respaldo del consejo de ministros (art. 160) abre posibilidades de gran amplitud que no armonizan con el fundamento de la existencia de estos agentes a los que se les imponen gravosas obligaciones y eventuales sanciones por su tarea honoraria de facilitar la recaudación fiscal⁷⁴. El régimen actual es el establecido por la ley 16.134 de 27, IX, 1990, art. 70 (T. O. 1991, tít. 1, art. 52), que dice:

"Facúltase al poder ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la dirección general impositiva".

Y el decr. 597 de 21, IX, 1988, art. 8º:

"Autorízase a la Dirección General Impositiva en los casos en que exista facultad legal, a designar agentes de retención y percepción para los tributos que administra, debiendo dar cuenta al poder ejecutivo".

"La Dirección General Impositiva deberá establecer en estos casos la forma de retención, percepción y pago de tributos por parte de los referidos agentes".

4. Sanciones

La legislación posterior al C. T. agravó notoriamente las penas aplicables a los agentes que no vicentan los importes retenidos o percibidos a la D. G. I. Quedan al margen de esta legislación los tributos departamentales y de seguridad social, sometidos a regímenes también particulares.

El fundamento es claro, pues se trataría de un caso de apropiación indebida que justifica la responsabilidad penal establecida por el decr.-ley 15.294, con antecedentes en la legislación sobre contribuciones de seguridad social.

En lo que respecta a las penas pecuniarias, el decr.-ley 14.948 incluyó a los agentes de percepción en la presunción de defraudación prevista en el art. 96 y elevó el mínimo de la multa a un importe equivalente a cinco veces el monto del tributo. El decr.-ley 15.646 elevó la multa por mora del art. 94 del 20% al 100%.

Las normas precedentemente citadas disponen penas aplicables solo a los tributos recaudados por la D. G. I. lo que crea desigualdades injustificadas, las

⁷⁴ El texto completo del dictamen de J. P. CAJARVILLE está publicado en *Anuario de Derecho Tributario*, vol. I, pág. 143.

que, por aplicación de los principios del derecho punitivo, son de interpretación estricta que excluye la aplicación de la analogía.

El problema más importante que se plantea es el de determinar a quiénes son aplicables estas sanciones agravadas. Sin duda están afuera los responsables (p. ej.: representantes del art. 21 o sustitutos) que han efectuado retenciones o percepciones sin haber sido designados agentes. Tampoco deben aplicarse a quienes han sido considerados erróneamente como agentes por las leyes o reglamentaciones, como es el caso de las entidades emisoras de títulos al portador y de los depositarios de cuentas innominadas que son sustitutos y no agentes. Además de los principios de derecho penal, es aplicable a estos casos la regla de la predominancia de la substancia sobre las formas, recogida en el art. 6º del C. T.

E) *Sustitutos*

1. *Concepto*

El origen del sustituto como instituto propio, particular, del derecho tributario nace en este siglo, y, sobre todo, en la doctrina y en la legislación alemanas. Pero rápidamente se extendió a Italia, pasó a España y llegó a nosotros en las últimas décadas en una forma bastante imprecisa. Hay un concepto básico para distinguir al sustituto de los agentes, tanto de retención como de percepción. Y es una frase que es utilizada por la doctrina germana y que la utilizan mucho GIANNINI, la doctrina española y también la latinoamericana; *el sustituto está en lugar del contribuyente y no al lado del contribuyente*, como está el agente de retención. Es una terminología muy usual en todos los autores que tratan estos dos institutos y lo diferencian en este aspecto que es fundamental: El sustituto actúa en lugar del contribuyente, el agente junto con el contribuyente.

Pero este concepto básico, sobre el cual podemos decir que existe acuerdo unánime en la doctrina, presenta diferencias de matices a veces importantes. Y tan importantes son estas discrepancias que DINO JARACH, en el prólogo de una obra poco conocida en nuestro medio, pero muy importante, de FRANCISCO MARTÍNEZ (un jurista argentino especializado en materia tributaria, destacado ministro del tribunal fiscal de la nación), después de señalar algunas discrepancias con el autor, dice: "admito, sin embargo, que la materia, especialmente en lo referente al derecho argentino, merece un reexamen más profundo, y que la doctrina de MARTÍNEZ como en general la doctrina argentina y/o universal, deberían aceptar el desafío de la sistematización y revisión general del problema".

2. *La doctrina*

Mayoritariamente la doctrina sustenta el concepto precedente con algunos matices y, a veces, contradicciones.

En la doctrina europea puede tomarse como punto de partida la obra de BLUMENSTEIN, que distingue, en una terminología todavía no muy asentada, dos tipos de sustitución:

a) *la sustitución privativa*: le llama él a lo que hoy entendemos como sustitución, y

b) *la sustitución acumulativa*, equivalente a nuestra concepción actual de agentes de retención.

Desarrollando su concepción dice: "En la sustitución privativa el contribuyente queda eternamente eliminado; en caso de la responsabilidad acumulativa, el contribuyente conserva la obligación material de pagar el tributo y es eventualmente responsable ante el fisco" (pág. 62). En el primer caso: eliminación total; en el segundo, el contribuyente mantiene su responsabilidad frente al fisco y, por lo tanto, si no paga el agente, debe pagar él. Lo mismo sucede desde el punto de vista formal y procesal, el único que tiene deberes y derechos en materia de actos de determinación, de impugnación en materia de recursos administrativos, de acción de nulidad, de juicio ejecutivo, en el primer caso, es únicamente el sustituto; en el segundo, aunque pueda actuar directamente el agente de retención ante la administración o ante el poder judicial, el contribuyente, que es también responsable ante el fisco, tiene derecho a participar en estos actos de procedimiento. En cuanto a las relaciones entre sustituto y sustituido sostiene algo que va a hacer camino en la doctrina y la legislación posterior diciendo textualmente:

"... las relaciones entre sustituto y contribuyente no tienen por qué estar necesariamente reguladas por la ley tributaria, porque, como tales, no están comprendidas en la relación jurídica impositiva, sino por el derecho civil. No obstante, excepcionalmente la ley tributaria prevé expresamente el reembolso por el impuesto pagado" (pág. 64).

En la doctrina italiana, creemos del caso destacar las opiniones de GIANNINI y ALESSI, sobre todo la del primero, que desarrolla con gran acierto y claridad los conceptos básicos adelantados por BLUMENSTEIN, a quien cita expresamente.

Utilizando la expresión de HENSEL, *extensión de la responsabilidad*, sostiene que en este tema se ha dado un paso adelante "sustituyendo completamente al contribuyente en sus relaciones con la administración por una persona diversa, la que toma el puesto de aquel, *non accanto, ma in luogo* del mismo en el cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona la moderna doctrina del derecho tributario le da el nombre de "*sostituto d'imposta*" (pág. 135).

En llamativa contradicción con esta afirmación inicial, cita como ejemplo de la legislación italiana el de retención de los patronos, inicialmente únicos obligados, pero si este no efectúa la retención el crédito fiscal se persigue contra el trabajador. Otros ejemplos se adecuan más al concepto: por ejemplo, el impuesto a los premios de lotería.

Refutando ciertas opiniones doctrinarias italianas de BODDA, UCKMAR y ZANOBINI, sostiene que el sustituto "no es un tercero en la relación jurídica tributaria, sino que es *él mismo y él solo, el deudor del impuesto*". Jurídicamente "es el único deudor del tributo" y no "un representante del contribuyente".

En otras palabras: *“Il nocciolo della sostituzione tributaria non sta in ciò ch'è uno debba soddisfare un debito di altri, bensì nel porre il primo, fin dall'inizio, al posto del secondo nell'intero rapporto tributario”* (págs. 137 y 138).

Por estas razones considera que este es un *instituto típico y propio del derecho tributario*.

Respecto a la determinación o la declaración jurada que debe ser hecha por el sustituto, destaca que debe ser practicada con base en la situación del contribuyente y no a la situación del sustituto, y de esto extrae otra conclusión que también viene a romper la concepción pura de la figura del sustituto, al sostener “que es evidente que el contribuyente tiene el derecho a intervenir, en sede administrativa o judicial para oponerse a la pretensión de la administración financiera”, citando al respecto disposiciones legislativas (pág. 140). Es la solución opuesta a la de BLUMENSTEIN y a la de ALLORIO.

En cuanto a la acción de reembolso sostiene que corresponde en todos los casos, aun en aquellos que no estén previstos en la ley (pág. 144), agregando que es una acción ajena al derecho tributario sujeta a las normas del derecho común, coincidiendo en esto con la posición de BLUMENSTEIN.

ALESSI coincide fundamentalmente con GIANNINI en la concepción de la sustitución, pero hace una consideración que ayuda a la mejor comprensión de estos institutos. El sustituto, dice, “es un sujeto (que desde el punto de vista sustancial no podría ser considerado como sujeto de la relación jurídico-tributaria, ni mucho menos sujeto esencial y principal, por cuanto no se encuentra en relación directa con el presupuesto de hecho del tributo), quien, sin embargo, desde el punto de vista formal aparece como el sujeto principal y por añadidura único en la relación, por cuanto por disposición de la ley, sustituye a aquel que debería ser el sujeto principal por ser el que está en relación directa con el presupuesto del tributo (pág. 77). Y agrega que desde el punto de vista del derecho tributario formal, el sustituto *“è lui il vero ed unico debitore dell'imposta, onde egli paga un debito che sul piano giuridico formale è debito 'suo'”* (pág. 79). Y por ser el único deudor, le competen todos los actos formales cuyos incumplimientos lo harán pasibles de las sanciones pertinentes y de la ejecución en caso de incumplimiento del pago de la deuda.

En la doctrina latinoamericana son totalmente compatibles las opiniones de ARAÚJO FALÇAO y BORGES en Brasil y en gran parte la de H. VILLEGAS en Argentina.

ARAÚJO sigue fundamentalmente las opiniones de GIANNINI, aunque se aparta en cuanto a que el fisco pueda reclamar el pago al sustituido. Destaca que el sustituto no es un responsable, sino que es el deudor y al respecto utiliza la teoría germana de la disociación de la obligación en débito y responsabilidad en el sustituto. Este tiene el derecho de impugnar las pretensiones administrativas y es titular de la acción de reembolso. BORGES, en esa obra especializada, comparte totalmente la tesis de que el sustituto es el único sujeto pasivo por una deuda propia; por lo tanto, dice con bastante lógica, que el término “sustituto” es por lo menos ambiguo, porque no sustituye a nadie, él es el único deudor... “no puede confundírsele con el agente de retención que es codeudor”. En cuanto al sustituto destaca, con acierto, que no interesa que pague con fondos propios o del sustituido.

HÉCTOR VILLEGAS, ante la diversidad de teorías sobre el punto, con un criterio pragmático y compartiendo los fundamentos antes vistos, caracteriza la sustitución en base al reemplazo *ab initio* del destinatario legal del tributo. “El sustituto —que es ajeno a la realización del hecho imponible— ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal”. Hay, pues, “un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo ‘fisco’ y el sujeto pasivo ‘sustituto’”. Al analizar la legislación señala el progreso de la institución en diversos impuestos. En el impuesto a las ganancias adjudica la calidad de sustituto a quien efectúa pagos al exterior; en el impuesto al patrimonio, a quien tiene determinados nexos económicos con los propietarios del exterior; en el impuesto a los premios, a quien es el organizador del juego.

En la XVII Jornada L. A. D. T. hubo un pronunciamiento concreto al respecto: “El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho”.

A esta resolución se sumó otra, de origen minoritario —no contradictoria—, propuesta por la delegación española que, para contemplar su legislación, sustituía el “es” por el “deber ser”.

La doctrina uruguaya, en la cátedra de la Facultad de Derecho, sostiene la misma posición, y así votó toda la delegación en la jornada. Hay alguna excepción que adjudica legitimación al sustituido, partiendo de un concepto de sustitución que se confunde con el de agentes de retención o percepción.

3. Derecho positivo

Discrepancias entre los autores del modelo, motivadas un tanto por las discrepancias más profundas que existían en la doctrina de entonces y por la imprecisión de la terminología europea, explican el silencio sobre este instituto tan importante, silencio bastante generalizado en el derecho positivo en cuanto a una regulación de carácter general. En cambio, en los hechos tuvo aplicación en casos particulares sin hacer mención a su denominación.

Los casos más generalizados son los de los impuestos que gravan los títulos al portador, los premios y aciertos en el juego y, en Uruguay, la aplicación del impuesto al patrimonio sobre los depósitos bancarios en cuentas innominadas. Pero esa situación se reproduce frecuentemente en los impuestos que recaen sobre los pagos al exterior y sobre los bienes cuyos propietarios residen en el extranjero y tienen representantes o administradores en el país. En todos estos casos el resarcimiento del sustituto frente al sustituido es una cuestión ajena al derecho tributario, sea o no conocido el sustituido. Podrá efectuarse por cualquier medio admitido por el derecho privado y no solo por la retención o percepción. Y podrá incluso no haber resarcimiento si así lo convienen las partes, como sucede en los contratos en que se pacta la cláusula libre de impuestos, frecuente en ciertos contratos de préstamos y regalías.

El régimen de esas situaciones se ha ido estructurando y los conflictos los ha resuelto la jurisprudencia, con fundamento en opiniones doctrinales no siempre concordantes, o la presión de los intereses fiscales. En ese sentido son numerosos

los casos de errores en la adjudicación de definiciones, especialmente confundiendo los conceptos de agentes de retención y sustitutos⁷⁵.

En esta problemática tiene especial importancia el régimen de las sanciones. Aceptado que el sustituto ocupa el lugar del contribuyente, quedando como único obligado al pago del tributo, forzoso es llegar a la conclusión, por aplicación de elementales reglas lógicas, de que debe estar sujeto a las mismas sanciones y no las agravadas de los agentes de retención y percepción. Además, en este caso no actúa la causa que fundamenta la agravación de las penas, consistente en la retención indebida de dineros recibidos por el agente con la obligación de verterlos al fisco, retención que puede dar lugar al delito de apropiación indebida, como lo prevé la legislación uruguaya⁷⁶.

F) Sujetos pasivos del I. V. A.⁷⁷

1. Planteamiento

Entre las innovaciones que trajo el I. V. A. como impuesto al consumo, seguramente la más importante es el derecho-deber, impuesto por ley a los sujetos pasivos que actúan como operadores en las etapas intermedias, de transferir a la etapa siguiente la totalidad del impuesto devengado hasta entonces.

El profesor ALBERT TIBERGHIEU ha caracterizado elocuentemente esta situación de los obligados diciendo que "*la notion d'assujetti est une notion spécifique du régime de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle n'a été empruntée à aucun système de droit civil, commercial, social ou fiscal, elle est un pur produit de la législation élaborée en matière de TVA. Il importe par conséquent de ne jamais perdre de vue le caractère propre de cette notion*"⁷⁸.

La cuestión, además de su innegable interés científico, tiene importantes consecuencias prácticas para el fisco y especialmente para el sujeto pasivo, en lo que respecta a su responsabilidad. En este sentido el problema radica en determinar si este *opera como contribuyente o como responsable*.

Por razones obvias partimos de la base de que en los derechos latinoamericanos que han tomado como fuente el modelo C. T. A. L., solo hay dos clases de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables y que el elemento diferenciador típico, es el *derecho* que tiene el responsable de resarcirse de los importes que haya pagado al fisco, derecho que no tiene el contribuyente; este, como su propio nombre lo indica, debe contribuir a los gastos del Estado soportando esa carga eco-

⁷⁵ Sobre la jurisprudencia nacional véase nuestro comentario en *Responsabilidad de terceros*, ob. cit., pág. 41.

⁷⁶ Véase al respecto *Código Tributario, comentado y concordado*, pág. 509.

⁷⁷ El tema lo hemos desarrollado más detenidamente en "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del I. V. A.". Comunicación Técnica presentada a la XVII Jornada L. A. D. T., publicada hasta el momento en *Revista Tributaria*, t. XXII, núm. 127, pág. 355, y en *Revista de Derecho Tributario*, t. XI, núm. 61, Buenos Aires pág. 1. En el presente texto se hace alguna adición.

⁷⁸ TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal*, 10^{ème} ed., Bruxelles, Ced-Samson, 1987, pág. 542.

nómica⁷⁹. El derecho del responsable no es una creación del legislador tributario, sino la aplicación de un principio general inherente a todo pago no voluntario de una deuda ajena, sin necesidad de que una ley lo reconozca expresamente. La terminología utilizada se adecua a esa realidad; si se prefiriera otra (deudor, obligado, o sustituto como lo hace prestigiosa doctrina europea para calificar a lo que en Latinoamérica llamamos responsable, o contribuyente como lo hace la legislación uruguaya al referirse al sujeto pasivo), habría que asignarle a esas denominaciones un sentido que se adecuara a la diferencia, que en la realidad existe, entre quien debe soportar la carga según la legislación y quien tiene el derecho a transferirla.

Lo precedentemente expuesto significa negar la calidad de contribuyente a los sujetos pasivos con derecho a transferir la carga (operadores de las etapas intermedias gravadas) y a afirmar que ellos revisten la característica típica de lo que en nuestra clasificación dualista llamamos responsables, aunque no encuadren nítidamente en las figuras de los agentes y sustitutos analizadas en los parágrafos precedentes. El problema radica, pues, en determinar qué tipo de responsabilidad tienen estos sujetos pasivos.

2. El problema en la doctrina y en el derecho comparado

Puede afirmarse que abundante y prestigiosa doctrina y legislaciones europeas, en las que el I. V. A. tiene tanta importancia, concuerdan con el planteamiento precedente. En nuestra Comunicación a la XVII Jornada L. A. D. T. hacemos un detenido análisis de esos antecedentes en los que se reconoce ampliamente ese derecho a la transferencia utilizando una terminología imprecisa y diferente a la nuestra, pero sin utilizar la que en ese medio designa al contribuyente. Por ejemplo, en Francia, cuna del I. V. A., se le llama *assujetti* y no *contribuable*; en los textos oficiales en inglés de la Unión Europea se usa la expresión *taxable person* y no *tax payer*, en España las directivas del I. V. A. han traducido estos términos como sujeto pasivo, sin especificar el tipo.

En la doctrina se ha destacado la no asunción de la carga por el sujeto pasivo⁸⁰, concepto tan importante en el derecho español, y que fundamenta la opinión de CASADO OLLEROS, BANACLOCHE y GARCÍA GARGALLO y MARFIL, este último con la autoridad que le confiere su actuación parlamentaria como propulsor del I. V. A. en España. Algunos autores agregan como una consecuencia, la semejanza de estos sujetos pasivos con los recaudadores de impuestos; en esa posición se encuentran tan autorizados especialistas como S. S. SURREY, en Estados Unidos; DEROUIN, en Francia; GARCÍA ALBIÑANA, en España y VICENTE O. DÍAZ, en Argentina, que citamos en la comunicación, a los que puede agregarse AMATUCCI en Italia⁸¹.

⁷⁹ Parece innecesario decir que este enfoque jurídico es totalmente ajeno a la posibilidad de que se opere el *fenómeno económico de la traslación*.

⁸⁰ La importancia de esta característica es compartida por el profesor de La Sapienza de Roma, presidente del comité científico de IFA y actual ministro de hacienda de Italia, AUGUSTO FANTOZZI, en *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, pág. 205, y en la Argentina por HÉCTOR VILLEGAS al tratar el concepto de sustituto y responsable solidario (pág. 262) y la acción de resarcimiento (pág. 266).

⁸¹ *L'ordinamento giuridico finanziario*, 5ª ed., Nápoles, Jovene, pág. 217.

A esta implícita negación de la calidad de contribuyente se agregan las afirmaciones sobre la naturaleza jurídico-tributaria de la responsabilidad. Las propuestas son diversas, pero puede decirse que predomina, sobre todo en Italia, la calificación de *responsabilidad sustitutiva*, en un concepto que muchas veces no coincide con el latinoamericano; pero lo importante es que está siempre ubicado dentro del concepto más general de responsable. Entre las opiniones más categóricas están las de ANTONIO BERLIRI y, sobre todo, la de FEDERICO MAFFEZZONI para quien estos sujetos pasivos integran una "*catena di sostituti, ognuno dei quali potrà essere a sua volta per quanto riguarda la rivalsa subite, un sostituto*". Este tipo de sustitución, desconocido hasta entonces en Italia, constituye para él "*sul piano dogmatico la manifestazione più esasperata, fino ad oggi conosciuta, della sostituzione d'imposta*".

3. Nuestra posición

Limitado el análisis por razones obvias a la situación de los sujetos pasivos en las etapas en las que intervienen como proveedores de bienes y servicios gravados, entendemos que en las etapas intermedias es necesario distinguir entre operaciones al contado y a crédito.

En el primer caso la situación es equiparable a la de los agentes de percepción (de *collector* para SURREY, recaudador para DEROUIN, GARCÍA MARGALLO, ALBIÑANA y DÍAZ, *essatore* para AMATUCCI. En efecto, reciben del comprador o usuario el importe del impuesto que han debido facturar por mandato legal con la obligación de ingresarlo al fisco. La omisión de esta obligación es una conducta "lindante con el delito", como lo ha sostenido en una sentencia un distinguido magistrado⁸².

En consecuencia, aunque no se le adjudique la categoría de agente, tendría que estar sometido al mismo régimen, lo que tiene importancia desde el punto de vista de la aplicación de las sanciones agravadas.

Si la operación es a crédito es probable que el ingreso al fisco se efectúe con dinero del sujeto pasivo, en cuyo caso su situación sería equiparable a la del responsable sustituto, como lo sostienen BERLIRI y MAFFEZZONI en Italia y M. PLAZAS VEGA y J. R. BRAVO en Colombia. Pero esta solución no es enteramente satisfactoria porque el sustituto se caracteriza por ser el único obligado frente al fisco. Por el momento lo importante es señalar que el sujeto pasivo actúa como un intermediario entre el fisco y el sujeto pasivo de la etapa siguiente.

La situación es diferente en la última etapa, ya que el consumidor no es sujeto pasivo. Aquí sí está más justificada la asimilación con el sustituto, que tiene el apoyo de JARACH⁸³. Como diferencia puede anotarse que en el I. V. A. el resarcimiento

⁸² Sent. del T. C. A., 356 de 15, X, 1986, ministro redactor TORELLO, actual ministro de la S. C. J.

⁸³ DINO JARACH, al efectuar la revisión de su teoría sobre la causa en los impuestos al consumo, considera que en la ley argentina las ventas a comerciantes o industriales no inscriptos en los registros de contribuyentes son "un caso claro de responsabilidad sustitutiva"... "ya que la relación tributaria se establece directamente entre vendedor y el fisco, quedando fuera de ella el verdadero contribuyente, esto es, el comerciante o industrial, sin perjuicio de que el responsable ejerza contra él el derecho de regreso" (*Finanzas públicas y derecho tributario*, ob. cit., pág. 397).

está previsto en la ley como un deber, ya que el sujeto pasivo tiene la obligación de facturar el total del impuesto e ingresar al fisco el valor agregado por él, mientras que en la figura clásica del sustituto el monto del impuesto a ingresar está fijado por la ley y el fisco es extraño a las relaciones entre sustituto y sustituido.

Para completar el análisis deben hacerse cuatro precisiones.

a) La tesis de que estos sujetos pasivos no revisten las características técnicas de contribuyente, está confirmada por la circunstancia de que si el sujeto pasivo se ve imposibilitado de recuperar el impuesto, tiene derecho a deducir las sumas que aportó. Este derecho está previsto en la legislación uruguaya para los casos en que esa recuperación se ha tornado imposible por causas no imputables al sujeto pasivo, por ejemplo, por insolvencia comprobada del comprador o usuario. AMATUCCI⁸⁴ trata este aspecto desde el punto de vista de que la cadena se rompe, por ejemplo, por destrucción del bien gravado. En ambos casos el sujeto pasivo tiene derecho a descontar o pedir la devolución del total del impuesto recibido por el fisco sin que se haya producido el hecho generador previsto en el presupuesto de hecho: consumo final. En ambos casos el Estado no percibe el impuesto.

b) El derecho al resarcimiento de estos sujetos pasivos es más fuerte que el que tienen los "responsables" en general. En estos últimos, el fisco se desinteresa de si se efectuó o no la transferencia, en cambio, los sujetos pasivos del I. V. A. deben facturar el impuesto, para que los operadores siguientes puedan deducirlo de sus posteriores facturaciones hasta llegar al consumidor final.

c) El derecho del vendedor o prestador del servicio a percibir del comprador o usuario el importe del impuesto, es indiscutible y, por lo tanto, judicialmente ejecutable. En las etapas intermedias la operación tiene aplicación corriente; en la etapa final se aduce que frecuentemente el consumidor logra evitar el pago. En tal caso se estaría frente a una reducción del precio (o del honorario) voluntariamente consentida por el comerciante o profesional, renuncia equiparable a toda renuncia a un derecho, pero con la particularidad de que no afecta la relación jurídica tributaria. El impuesto correspondiente al valor agregado en esa etapa debe ser ingresado al fisco y transferido a las etapas siguientes si la renuncia se registra en una etapa intermedia. Se trata de un convenio celebrado entre los particulares, que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 19 del modelo C. T. A. L. no es oponible al fisco y no afecta la existencia de la obligación tributaria, como lo preceptúa el art. 14, inc. 3º del C. T. U.

d) En cuanto a la situación del consumidor, persona a quien la ley quiere gravar, cabe observar la ilógica situación de que carezca de derechos frente al fisco, especialmente cuando se haya visto perjudicado por una facturación excesiva del impuesto, hipótesis posible de concreción, ya que en caso de duda sobre la procedencia o cuantía del impuesto, el vendedor opte por la solución que le evite conflictos con el fisco. Estimamos que la situación es diferente a la del consumidor de los tradicionales impuestos al consumo, quienes por lo general no podrán com-

⁸⁴ Ob. cit., págs. 218 y 219.

probar un pago indebido; en cambio, en el I. V. A. han pagado un importe que figura en una factura extendida obligatoriamente por la ley, lo que permite controlar la legalidad del impuesto pagado y eventualmente reclamar la devolución de lo percibido indebidamente por el fisco.

4. Conclusiones

En la citada comunicación que constituye la base del tratamiento precedente concretamos nuestra posición en los siguientes términos:

1) El sistema de imposición al valor agregado, entre sus tantas innovaciones, ha traído problemas sobre la naturaleza de la responsabilidad de las personas obligadas a su pago, sobre los cuales existen discrepancias tanto terminológicas como conceptuales.

2) Considerando los principios jurídicos aplicables al tema, entendemos que los sujetos pasivos con derecho a la transferencia, no revisten los caracteres típicos de la figura del contribuyente y sí de los responsables, de acuerdo con la terminología del modelo C. T. A. L. y de los códigos que lo siguieron, entre ellos el uruguayo.

3) Dentro de esta concepción, los sujetos que intervienen en las distintas etapas gravadas, salvo la última, y con excepción de ciertas importaciones, tienen, en el funcionamiento normal del sistema, notorias similitudes con la figura del agente de percepción. En la etapa final la posición del sujeto pasivo se asemeja a la del responsable sustituto y la del consumidor se caracteriza por su injustificada carencia de derechos frente al Estado.

4) Las soluciones que requieren estos problemas que plantean las tan particulares características del I. V. A., no tienen por qué encontrarse necesaria y exclusivamente en los distintos tipos de responsabilidad actualmente legislados. Desde el punto de vista de los principios y de la técnica jurídica es aconsejable proceder al reexamen de los mismos, creando nuevas figuras si fuere necesario, como se hizo en el pasado, para ajustar la normativa a la realidad.

II. OBJETO

Debe distinguirse el objeto de la relación jurídica tributaria del objeto previsto en el presupuesto de hecho como integrante del aspecto material (*supra*, IX/6.A.).

Con respecto al objeto de la relación debe tenerse presente que el punto está condicionado por el concepto que se tenga de ella (*supra*, IX/4.A. y 4.B.). Dentro de la concepción de relación compleja de GIANNINI, BERLIRI y PUGLIESE, el objeto reviste distintas formas: obligaciones de dar, pagar el tributo; de hacer, presentar declaraciones juradas; de no hacer y de tolerar, inspecciones.

En nuestra concepción (*supra*, IX/4.C.) el objeto de la relación tributaria propiamente dicha, o sea, la del derecho tributario material como rama jurídica autónoma, es la de pagar el tributo y sus accesorios en las condiciones que esta-

blezca el ordenamiento jurídico. Las demás relaciones integran otras ramas jurídicas, principalmente el derecho administrativo, procesal, penal e internacional con sus objetos propios, que pueden presentar características particulares cuando se refieren a la materia tributaria.

12. CAUSA⁸⁵

La teoría de la causa, postulada por la Escuela de Pavía, dirigida por GRIZIOTTI e integrada —entre otros destacados tributaristas— con VANONI, PUGLIESE y JARACH, tiene como rasgo común, en sus muy variadas formulaciones encontrar una fundamentación racional a los distintos tributos, acorde con los principios imperantes en el Estado de derecho contemporáneo. La teoría tuvo una gran repercusión en el medio italiano mereciendo objeciones, especialmente por parte de ACHILLE DONATO GIANNINI en diversas oportunidades, por BLUMENSTEIN en su tan claro y convincente estudio *La causa nel diritto tributario svizzero* y por MICHELI en posición concordante con la nuestra. En América Latina su principal defensor fue JARACH en *El hecho imponible*, con una formulación propia diferente de las propuestas por GRIZIOTTI. La monografía de ULHÔA CANTO es lo más completo que se ha escrito sobre el tema, del cual se ocupó BIELSA en la Argentina. Por nuestra parte tratamos el tema con especial atención en el *Curso de finanzas* y más brevemente en los libros posteriores, en los que fijamos posición definitiva⁸⁶.

⁸⁵ La bibliografía es extraordinariamente extensa y citarla íntegramente no tiene sentido en esta oportunidad. En una selección adecuada se indican las siguientes publicaciones.

GRIZIOTTI tiene numerosas exposiciones de su teoría, entre ellas: *In torno al concetto di causa nel diritto finanziario*, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, pág. 372; *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, cap. IX: *Capacità contributiva e causa tributaria*, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1949, pág. 29; *Sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario* (1908-1952), Roma, Accademia Nazionale dei Lincei, 1952, págs. 499 y ss.

MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, México, 1939, págs. 109 y ss.

DINO JARACH, *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943, págs. 76 y ss.; *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, Cedam, 1936, págs. 7 y ss.; *Curso superior de derecho tributario*.

G. TESORO, "La causa giuridica dell'obbligazione tributaria", en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1937, pág. 31.

F. BLUMENSTEIN, "La causa nel diritto tributario svizzero", en *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, pág. 355.

ACHILLE DONATO GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Milano, Giuffrè, 1968, pág. 83.

G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 6ª ed., Torino, UTET, 1981, pág. 90.

G. ULHÔA CANTO, *Temas de direito tributário*, vol. 1º, Río de Janeiro, Alba, 1964, pág. 286; "Causa das obrigações fiscais", en *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, vol. VIII, por J. M. de Carvalho Santos, Río, pág. 2.

R. BIELSA, *Estudios de derecho público*, II, Derecho Fiscal, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1951, 6. La noción de la causa con particular referencia al derecho financiero, pág. 183.

⁸⁶ T. 1, vol 2, 2ª ed., 1962, págs. 212 a 220; en la primera edición de este *Curso de derecho tributario* (pág. 235), y en *Instituciones* (núm. 22,3.).

La teoría puede analizarse desde dos puntos de vista, como elemento necesario de la relación jurídica tributaria y como elemento diferenciador de las tres especies de tributos.

La mayor y, a nuestro juicio, justificada crítica, es sobre el primer punto. Es difícil adaptar el concepto de causa, como “ventaja o provecho”, plenamente justificado en el campo de los contratos bilaterales, a las obligaciones legales. En materia de precios financieros, la hemos utilizado frecuentemente y nos ha servido también para definir en la ley uruguaya los servicios gravados por el I. V. A. Pero como elemento constitutivo de la relación jurídica solo sería admisible si integra la definición del presupuesto de hecho como lo sostuvo TESORO. Es lo que puede admitirse que sucede en materia de tasas y contribuciones especiales como lo sostuvo BLUMENSTEIN, noción concordante con la que sostiene ATALIBA.

Pero, además, nos parece que la lucha contra la arbitrariedad que es el fundamento principal de la teoría, tiene mayores posibilidades de éxito por medio de las garantías constitucionales y el control jurisdiccional de las leyes. Es el argumento que utilizamos en el citado *Curso de finanzas*⁸⁷ y que ha sido invocado posteriormente por MICHELI⁸⁸, haciendo notar que a partir de la Constitución que introdujo la acción de inconstitucionalidad, “*la situazione si è profondamente mutata*”. A nuestro juicio, la teoría de la causa perdió su razón de ser.

No obstante, debe admitirse que la noción de causa como elemento diferenciador de los distintos tributos en función de los conceptos de capacidad contributiva, contraprestación y beneficio mantiene su valor.

⁸⁷ RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso de finanzas*, t. I, Teoría del derecho tributario, Montevideo, CED, 1968, págs. 212 a 218.

⁸⁸ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 6ª ed., Torino, UTET, 1981, pág. 90.

CAPÍTULO X

PROCESO FORMATIVO DE LA OBLIGACIÓN

1. CARACTERÍSTICAS

El tratamiento de la relación jurídica realizado en el capítulo precedente tiene como propósito analizar su estructura. Un estudio completo del tema —aun desde el punto de vista del derecho tributario material, objeto de esta obra— requiere la consideración de los aspectos funcionales o dinámicos de la relación que le están íntimamente vinculados.

Como lo hizo notar PUGLIESE, de quien tomamos este enfoque, no es “correcto adoptar en el derecho tributario la división rígida tradicional de la materia en estudio en derecho material y derecho formal”, poniendo como ejemplo la dificultad de separar el nacimiento de la obligación, que es derecho material, del *accertamento* que, “sin ninguna duda pertenece al derecho formal y procesal”¹. Esta característica encuentra explicación en el hecho de que uno de los sujetos de la relación sea un órgano estatal sometido a las reglas del derecho administrativo, de lo cual es un ejemplo bien representativo el ya mencionado acto de determinación.

2. VINCULACIÓN CON EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Como decimos en *Instituciones* (I/3.3.), “el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material”. De ahí que autorizados tributaristas como HENSEL lo *consideren integrando el derecho administrativo* “nonostante la sua unità e la sua autonomia”. Coincidentemente HÉCTOR VILLEGAS expresa su convicción de que “la determinación tributaria es una *fase insuprimible*”, ya sea por acto de la autoridad o del contribuyente por delegación de funciones².

Por esas razones se exponen sintéticamente en los párrafos siguientes los lineamientos generales de ese pasaje del derecho material al derecho formal.

¹ MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, México, F. C. E., 1939, pág. 131.

² HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 354. La coincidencia es solamente parcial, pues a mi juicio no hay acto de determinación mediante delegación de funciones, sino liquidación practicada por el contribuyente y controlada por la administración.

3. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN³

A) Definición

Frente a la nueva corriente doctrinaria que asigna a la actividad administrativa de determinación características propias del poder de imposición, reafirmamos nuestro convencimiento acerca de la diferencia jurídica substancial entre el nacimiento de la obligación por la ocurrencia del hecho previsto en la ley y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la prestación. El concepto proviene de HENSEL quien puso de manifiesto de manera indiscutible la diferente naturaleza del acto legislativo que crea el tributo, respecto del acto administrativo que, en función exclusiva de aplicar la ley, efectúa la determinación.

Esa posición, concordante con la abundante y prestigiosa doctrina glosada en nuestro estudio *El acto de determinación*, a la que deben agregarse los valiosos apoyos posteriores de JARACH⁴, SAÍNZ DE BUJANDA⁵ y FERREIRO LAPATZA⁶ con referencia expresa a la nueva doctrina, es, sin duda, la netamente dominante en la doctrina y en la legislación latinoamericanas.

Nuestra posición no implica negar que el acto de determinación carezca de efectos. Así lo sostuvimos en las citadas publicaciones al invocar diversas opiniones entre las que destacamos la de ARAÚJO FALÇAO, quien, recogiendo conceptos de Kelsen, sostuvo que todo acto jurídico, incluso los declarativos, tienen "cierta eficacia jurídica o virtud innovadora con respecto a la situación anterior, dándole mayor certeza o vigor". Por lo que agregábamos, a manera de conclusión, que el acto de determinación no crea el derecho, el que ya había nacido con el acaecimiento del hecho previsto en la ley y que el acto de determinación tiene efectos jurídicos variables según cada legislación, declarando la existencia y cuantía, hasta entonces en estado potencial o de inercia, al decir de PUGLIESE y CARNELUTTI. Es la misma posición que exponemos en *Instituciones*, con respecto al proceso de creación jurídica (núm. 20, pág. 115).

³ El tema lo hemos tratado detenidamente en "El acto de determinación", en *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, ob. cit., pág. 135, y en "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria", ponencia general a la VII Jornada L. H. A., en *Anales de la Asociación Española de Derecho Financiero*, reproducida en *Revista Tributaria*, t. III, núm. 13, pág. 265.

⁴ DINO JARACH. "Nuevas doctrinas del derecho tributario", en el prólogo de la 3ª ed. de *El hecho imponible*.

⁵ *Sistema de derecho financiero*, t. I, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense. Una visión actualizada e integradora del derecho tributario, págs. 167 y ss. Destacamos la conclusión sexta que dice: "Al asumir la noción de obligación material de pago, como eje del derecho tributario, no se niegan ni desconocen la estructura y los efectos de las funciones y procedimientos dirigidos a dar efectividad a la obligación tributaria material".

⁶ FERREIRO LAPATZA. *El estatuto del contribuyente*, conferencia pronunciada en la XVII Jornada L. A. D. T., en la que formuló una severa crítica a la nueva teoría a través de sus manifestaciones en Italia y España, reafirmando en forma harto convincente el concepto de la doctrina clásica en posición coincidente con la doctrina dominante en América Latina, basada en los principios de legalidad, tutela constitucional y, sobre todo, en su corolario de la igualdad de las partes.

B) Características del acto de determinación

En cuanto al concepto de acto de determinación existen respetables discrepancias en lo que respecta a si es un acto privativo de la administración o puede ser realizado por el contribuyente (autodeterminación); si es de naturaleza administrativa o jurisdiccional y si es revocable o no. Por las razones expuestas en las citadas publicaciones, entendemos, en primer término, que la determinación por la administración es jurídicamente diferente a la realizada por el contribuyente y que, por lo tanto, no corresponde asimilarlas. En cuanto a las características del acto administrativo, en nuestro concepto —fundamentalmente coincidente con la definición del C. T. U.— deben enunciarse así: *la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia*.

a) Es un acto administrativo con los efectos propios de estos; entre ellos principalmente su obligatoriedad, aunque sujeta a los resultados de posibles impugnaciones del administrado. Esto lo diferencia indiscutiblemente de las liquidaciones o pagos hechos por el contribuyente sin intervención de la administración, aunque sean ambos, desde el punto de vista objetivo, aplicación de una regla a un caso concreto. Siendo jurídicamente diferentes no hay razón para darles una denominación común.

b) Es un acto administrativo y no jurisdiccional. Fija la pretensión de la administración y no resuelve un conflicto. La labor del juez y del administrador al aplicar una regla de derecho al caso concreto, si bien es idéntica desde el punto de vista intelectual, difiere, pues, substancialmente en cuanto a sus efectos jurídicos. Además, no puede prescindirse del principio fundamental de que nadie puede ser juez en causa propia, es decir, ser juez y parte⁷.

c) Como consecuencia de su naturaleza administrativa es —a diferencia de la sentencia— revocable de oficio o a petición de parte, por razones de legalidad, en cualquier momento, porque un acto ilegal no puede producir efectos válidos, como lo desarrollamos en nuestra ponencia general a la VII Jornada L. H. A. de Pamplona.

d) Es un acto reglado y no discrecional. La administración solo tiene facultades de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación. Por lo tanto, es siempre impugnabile por el interesado.

El precedente concepto fue expuesto en mi citada ponencia a la Jornada de Pamplona que mereció aprobación en un pronunciamiento —con alguna salvedad aislada— verdaderamente representativo de las ideas dominantes en el medio luso-hispanoamericano. Es también netamente dominante en el medio jurídico uruguayo.

Con respecto a la declaración de inexistencia de la obligación, iniciativa que no prosperó al sancionarse el C. T. U., entendemos que debe integrar el concepto.

⁷ Mayores desarrollos sobre este problema tan importante pueden verse en *Instituciones*, núm. 38, págs. 279 a 287.

Sería, como sostiene CARNELUTTI, una declaración de certeza negativa. Si la administración al examinar el caso, de oficio o a petición de parte, bien por consulta o al decidir sobre un recurso, entiende que no ha ocurrido el hecho generador, y así lo declara, ha adoptado un acto administrativo que produce efectos jurídicos con respecto al presunto contribuyente.

4. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN

Puede producirse por exoneración, por no imposición o por aplicación de la teoría de la inmunidad.

Son tres circunstancias jurídicamente diferentes que producen el mismo efecto de inexistencia de la obligación sobre las que hay discrepancias y también confusiones doctrinales y legislativas.

A) Teoría de la inmunidad

La teoría de la inmunidad, defendida por JARACH, como un dogma (*supra*, IX/9.B.) que encuentra fundamento en la ausencia de capacidad contributiva, aplicable aun en ausencia de una norma, implica indirectamente una prohibición al legislador. La teoría así concebida encontró resistencia, especialmente en lo que concierne a la imposición entre entes públicos, que tuvo amplia acogida en la XIII Jornada L. A. D. T. de Mallorca de 1987⁸, como lo tratamos en *Instituciones* (núms. 30 y 31.2.), en *supra*, IX/9.B., y en nuestros comentarios a los arts. 16 y 41 del C. T. U. En el derecho brasileño, que prestó mucha atención a esta cuestión, las críticas fueron solucionadas por la inclusión del concepto de inmunidad en la Constitución, prohibiendo la imposición en determinados casos previstos en el art. 150, que es la solución correcta. Con esa prohibición al legislador, la teoría se confunde con la de exoneración por vía constitucional, medio seguido comúnmente, como en los arts. 5º y 69 de la Constitución uruguaya. Esto ha dado lugar a cierta imprecisión en su doctrina y contradicciones e inconstitucionalidades en su legislación⁹.

⁸ Confirmando recomendaciones formuladas en las I y III Jornadas, en la de Mallorca se sostuvo con mayor precisión el principio de la gravabilidad. La primera recomendación dice: "Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrollado por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto". Entre las demás recomendaciones aprobadas merecen destacarse, la cuarta, relativa a la coordinación de las políticas tributarias de los distintos órganos con potestades normativas, y la quinta en el sentido de que "la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social".

⁹ Sent. S. C. J., de 15, II, 1976, publicada en LJU, caso núm. 8969; sent. S. C. J., núm. 402 de 17, IX, 1987, publicada en *Anuario de Derecho Tributario*, pág. 77, con nota de A. MAZZ.

RAMÓN VALDÉS COSTA, *El derecho tributario como rama jurídica autónoma...*, ob. cit., *Consideraciones jurídico-constitucionales...*, ob. cit.; "La teoría de la inmunidad", en *Manual de derecho financiero*, vol. 1; *El sistema tributario uruguayo*, Montevideo, FCL, 1987, pág. 19; *Instituciones*,

B) No incidencia y exoneración

En materia de no incidencia y exoneración, frecuentemente confundidas, la diferenciación debe hacerse en función de si el hecho está o no incluido en la definición del presupuesto de hecho. Si no lo está, la solución es clara, el hecho no está gravado y, por lo tanto, no puede nacer la obligación; no obstante, es frecuente que no se tenga en cuenta esta circunstancia y se diga que ese hecho está exonerado en lugar de decir que no está gravado. Si el hecho está incluido en la definición, en principio está gravado, salvo que otra norma jurídica, incluida en la misma ley que crea el tributo o en otra anterior o posterior, cree una excepción estableciendo una liberación. Esta concepción es coincidente con la sostenida en Bolivia por BENÍTEZ RIVAS¹⁰.

La exoneración puede ser, total o parcial, permanente o temporaria, o sujeta a condición.

En el caso de exoneración parcial es evidente que existe una obligación a pesar de la norma exoneratoria; si es temporaria la obligación queda en suspenso y renace automáticamente al vencimiento del plazo, sin necesidad de una nueva norma que establezca la gravabilidad; si es condicionada, la obligación renacerá, también automáticamente, al desaparecer la condición. Estas tres consideraciones ponen de manifiesto que el hecho exonerado está potencialmente gravado y que, por lo tanto, puede dar lugar al nacimiento de la obligación sin necesidad de una ley derogatoria de la exoneración. La tesis de que la norma exoneratoria implica el no nacimiento de la obligación incurre en el error de equiparar la exoneración a la imposición¹¹.

C) Legalidad de las exoneraciones

Es obvio que las exoneraciones deben ser establecidas por ley, sin perjuicio, claro está, de las reglamentaciones que dicte el poder ejecutivo en ejercicio de su

núms. 32.4.2. y 33.2.4., págs. 234 y 244, *Aplicabilidad del IRIC a los ingresos de los trabajadores independientes. Efectos de la ley 16.004 sobre la ley 15.908* (consulta) en *Revista Tributaria*, t. XVII, núm. 99, parte segunda, 1990, págs. 554 y ss.

A. MAZZ, *La inmunidad fiscal del Estado. Doctrina, derecho positivo y jurisprudencia*, publicado en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 83

JOSÉ LUIS SHAW, *Jurisprudencia reciente sobre la inmunidad impositiva de las instituciones privadas de enseñanza y culturales* (art. 69 de la Constitución), publicado en *Anuario de Derecho Tributario*, t. I, pág. 91.

G. RODRÍGUEZ VILLALBA, *Manual de derecho financiero*, vol. II: *Las exoneraciones tributarias constitucionales*, FCU, 1988, pág. 9.

¹⁰ ALFREDO BENÍTEZ RIVAS, *Derecho tributario*, La Paz, 1988, págs. 196 y 197.

¹¹ El tema lo hemos tratado con abundantes desarrollos en *Aplicabilidad del impuesto a las rentas de la industria y el comercio a los ingresos de los trabajadores independientes*, consulta evacuada para los interesados, publicada en *Revista Tributaria*, t. XVII, núm. 99, pág. 537. En la doctrina uruguaya han expresado opiniones contrarias, que obviamente consideramos erróneas, J. P. MONTERO TRABEL, "La exoneración en el Código Tributario", en *Revista Tributaria*, t. II, núm. 6, pág. 137, y W. LANCIANO, *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979.

competencia constitucional¹². A pesar de la indiscutibilidad de esta afirmación, en algunos derechos, en el uruguayo a partir del gobierno de facto de 1973, se ha generalizado, sin reacción por los gobiernos constitucionales posteriores, la corruptela de delegar inconstitucionalmente la competencia legislativa en el poder ejecutivo¹³.

Una situación similar se plantea en el derecho comparado con las exoneraciones establecidas con carácter permanente por un término mayor que el de la legislatura que la sanciona. Es innegable que toda ley puede ser derogada por otra ley, y también que el legislador carece de competencia para obligar al legislador del futuro a que mantenga la vigencia de sus leyes.

El problema es importante porque abundan las leyes que con la finalidad de atraer inversiones o incentivar determinadas actividades económicas, establecen exoneraciones por términos prolongados o aseguran el no aumento de las alícuotas.

En el derecho uruguayo son numerosas las leyes en ese sentido. Como una de las más importantes puede citarse el *decr.-ley* 13.178, de 23, III, 1974, art. 8º, que estableció exoneraciones de los más diversos tipos por montos y plazos que debía fijar el poder ejecutivo, la que además merece la crítica en cuanto a la delegación de competencia. Otra es la ley 15.921, de 17, XII, 1987, sobre zonas francas, que exonera a los usuarios de "todo tributo nacional, creado o a [sic] crearse, incluso de aquellos en que por ley se requieran exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma" (art. 19). Y amerita destacar que el art. 25 dispone: "El Estado, bajo responsabilidad de daños y perjuicios, asegura al usuario, durante la vigencia de su contrato, las exoneraciones tributarias, beneficios y derechos que esta ley le acuerda".

En Bolivia el art. 65 del C. T., dispone que la exención "podrá ser derogada o modificada..." aun las condicionadas, "excepto cuando tiene plazo de duración", norma que ha tenido aplicación en la práctica según A. BENÍTEZ RIVAS¹⁴.

El alcance de estas normas es opinable. El principio aplicable, como se dice en la exposición de motivos del art. 68 del modelo C. T. A. L. es que la norma no obliga al legislador futuro, pero en este caso establece una excepción "por entender que en tal hipótesis el Estado por medio de la ley ha creado una legítima expectativa en los contribuyentes que todos sus poderes y órganos deben respetar". Pero hace la precisión de que una ley de este tipo "es susceptible de ser modificada expresa o tácitamente por otras leyes posteriores y que, por lo tanto, tendrá efectiva aplicación en caso de silencio de las normas posteriores, sin perjuicio de las reclamaciones que los interesados planteen por los derechos que pudieren haber adquirido.

El C. T. U. en su art. 42 reafirma el principio de que "la exoneración puede ser derogada en cualquier momento... aun cuando fuera concedida con plazo

¹² Para la fundamentación de esta posición véase *Instituciones*, núm. 26.4., págs. 154 a 158.

¹³ Véase simposio sobre *El principio de legalidad en el derecho tributario* (Montevideo, Facultad de Derecho, 1986), especialmente exposición de J. C. PEIRANO.

¹⁴ A. BENÍTEZ RIVAS, *Derecho tributario*, La Paz, 1988, pág. 188.

cierto de duración... sin perjuicio de la responsabilidad en que el Estado pueda incurrir en estos casos”.

En favor del contribuyente puede invocarse la responsabilidad del Estado por acto legislativo; en contra, la previsibilidad de la derogación en vista de los principios aplicables¹⁵.

D) *Órganos competentes*

En el derecho comparado es frecuente que se limite la competencia de los parlamentos en materia de desgravaciones en general. El problema se plantea en cuanto a qué casos debe ser limitada y en él incide, no solo la diferencia entre no imposición y exoneración, sino también entre esta y la reducción de la obligación. En el derecho uruguayo está circunscrita a la exoneración *stricto sensu* (art. 133 de la Constitución), pero esta interpretación no ha sido admitida por el fisco.

5. MODOS DE EXTINCIÓN

La extinción de las obligaciones es materia del derecho común. En derecho tributario las soluciones coinciden en general con las del derecho privado con algunos apartamientos y vacíos legales en aspectos que le son propios. El criterio para solucionar estos casos es el indicado en el cap. VIII, tanto para la interpretación de los textos tributarios, como para la integración por analogía, teniendo siempre presente la autonomía del derecho tributario material. Por lo tanto, son de aplicación el principio de la prevalencia de la realidad sobre las formas, especialmente cuando estas son tomadas del derecho privado y en materia de integración la de las normas análogas y los principios generales de derecho tributario, sobre los pertenecientes a otras ramas, los que se podrán utilizar en cuanto se avengan a la naturaleza y fines de aquel (C. T. U., art. 5º).

Los más importantes son, en primer término, como es obvio, el pago, pero también la compensación y la prescripción. Además mencionan otros de menor aplicación, como la remisión y la confusión. La transacción está prevista en algunos derechos y ha dado lugar a controversias.

A) *Pago*

En su carácter de instituto de derecho común, presente en todas las ramas jurídicas, aunque tradicionalmente regulado en los códigos civiles (*Instituciones*, 12.3., pág. 42), ofrece pocas variantes en el derecho tributario. Por lo tanto, en caso de vacíos es lícito recurrir al derecho civil.

Entre las particularidades más destacadas están los pagos realizados por terceros, por ejemplo, los agentes de retención y percepción, mecanismo que im-

¹⁵ Esta última posición ha sido defendida en Colombia por EDUARDO LAVERDE, en su artículo “Estabilidad tributaria”, en *El Tiempo*, de 9, XI, 1995, pág. 6 B.

plica la extinción del crédito fiscal, y que en caso de haberse efectuado la retención o percepción implica también la extinción de la obligación del contribuyente (*supra*, IX/10.D.).

Un caso que presenta interés general es el de la imputación de la paga en el derecho uruguayo, en el caso de que coexistan deudas de distinta naturaleza, por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. Por ley aplicable solo a la Dirección General Impositiva, se estableció que los pagos "serán imputados en primer término a la cancelación de la deuda por impuestos", régimen más favorable para el contribuyente, ya que limita o elimina el devengo de recargos. La innovación significó un apartamiento de la solución del derecho privado, aplicada hasta la sanción de esta ley, lo que plantea el problema controvertido, pero no resuelto aún por la jurisprudencia, de cuál es el régimen aplicable a los pagos efectuados a otros sujetos activos, gobiernos departamentales, Banco de Previsión Social y otros organismos para los cuales no existe norma tributaria. En nuestra opinión, es aplicable por analogía la norma tributaria antes mencionada, según el criterio impuesto por el art. 5º del C. T. U. Como argumento coadyuvante de gran valor, dada su fuente constitucional, debe invocarse el principio de la igualdad ante las cargas públicas, que estaría violado si se aceptaran regímenes diferentes.

B) *Prescripción*

En contra de ciertas teorías fiscalistas debe afirmarse el principio de derecho común de que todas las obligaciones son prescriptibles. La defensa del interés fiscal debe arbitrase por otros medios, entre ellos la extensión de los plazos en caso de conductas ilícitas de los sujetos pasivos y los actos interruptivos adoptados por la administración, ambos de habitual aplicación en el derecho comparado.

Existe consenso en que los plazos de prescripción deben ser más breves que el de las obligaciones personales del derecho común y así lo propone categóricamente el modelo C. T. A. L., en contra de las soluciones generalizadas en América Latina. También existe consenso en que esos plazos deben ser extendidos en determinados casos, variables según las legislaciones, que tienen, sin embargo, como principal causa la conducta de los sujetos pasivos, pero también el desconocimiento por parte del sujeto activo de la ocurrencia del hecho generador.

El modelo prevé dos situaciones de diferente importancia, la primera relativa a cuando el contribuyente no cumple con su deber de colaboración por omitir su inscripción en los registros correspondientes o por no poner en conocimiento del fisco la ocurrencia del hecho generador y en los casos de determinación de oficio, cuando la administración no pudo conocer el hecho. La segunda situación se refiere al caso más grave de que el contribuyente haya ocultado el hecho o extraído bienes del país.

El C. T. U. presenta soluciones algo diferentes. En tal sentido se señala la regulación independiente de las deudas por tributos y por sanciones. En cuanto a los plazos redujo algunos fijando un plazo único de cinco años y previó una sola hipótesis de extensión a diez coincidente con las dos del modelo, salvo en el caso

de determinación de oficio que, en vez de requerir la imposibilidad de la administración de conocer el hecho, toma como suficiente el mero desconocimiento del hecho. La diferencia es importante y fue señalada en la exposición de motivos del modelo al decir que esta "solución puede equivaler en muchos casos a la imprescriptibilidad de la deuda, principio rechazado por el proyecto", pero en lo que respecta al derecho uruguayo no tiene esos resultados por cuanto solo influye en la extensión del plazo, sin negar el principio de la prescriptibilidad.

Otro aspecto tratado por la doctrina y con repercusión en ciertos derechos es la distinción entre prescripción para adoptar el acto de determinación a partir del acaecimiento del hecho generador y otro para hacer efectivo el cobro a partir del acto de determinación. Al establecer el efecto interruptivo del acto de determinación el problema queda solucionado en favor del doble plazo.

La interrupción de la prescripción por acto del sujeto activo tiene importancia por cuanto puede convertirse en una forma de prolongar indefinidamente la prescripción afectando los principios de la certeza y la seguridad jurídica. La solución preferible es la del modelo al adjudicar ese efecto al acto de determinación descartando otras actuaciones previas, como las inspecciones. Fue la solución que adoptamos en el proyecto de 1970 que daba ese efecto a "la notificación de una determinación del tributo efectuada por la administración", propuesta que fue sustituida por el acta final de inspección¹⁶.

En la legislación uruguaya se ha planteado el problema de la oportunidad de su alegación. La administración tradicionalmente sostuvo sin fundamento válido la tesis de que no correspondía reconocerla en vía administrativa. El T. C. A. ha sostenido reiteradamente que no es competente para pronunciarse, pues solamente debe juzgar sobre la ilegalidad del acto administrativo, y que el interesado debe oponerla como excepción en el juicio ejecutivo de acuerdo con la legislación civil. Como lo fundamentamos en nuestros comentarios al C. T. U., creemos que el problema debe resolverse según las normas del derecho tributario y no del civil. Por lo tanto, de acuerdo con los arts. 28 y 38 del C. T. U., la prescripción puede alegarse en vía administrativa y la administración está obligada a pronunciarse. Si no la admite el acto puede ser impugnado por ilegal y, por lo tanto, procesable por el T. C. A.¹⁷. Con posterioridad la ley de seguridad social, 16.673, de 1995, art. 152, preceptúa una solución coincidente con la precedente tesis, al establecer que el Banco de Previsión Social "podrá declarar de oficio la prescripción del derecho al cobro de los tributos, sanciones e intereses cuando se configuren los supuestos previstos en el art. 38" del Código Tributario. En el inciso siguiente agre-

¹⁶ Según RAFAEL NOBOA, corredactor del proyecto de 1970, y ex director de la asesoría letrada de la D. G. I., "existe acta final de inspección cuando la administración fiscal, luego de haber revisado la declaración del contribuyente, o de haber inspeccionado su contabilidad, le informa de los resultados de esa actuación administrativa tendiente a determinar el impuesto (II Se. Trib., pág. 25).

¹⁷ Mayor desarrollo del tema puede verse en los citados comentarios publicados también en *Revista Tributaria*, t. XX, núm. 114, pág. 211, pág. y en la nota de jurisprudencia de ENRIQUE SAYAGÜES ARECO, "La prescripción extintiva deducida por vía de acción" en el mismo tomo núm. 117, pág. 543.

ga que “dicha declaración deberá ser realizada... en caso de ser invocada en vía administrativa por el contribuyente”, quedando el Banco “obligado a expedir en ambos casos los certificados que así lo acrediten”.

El problema que resta es determinar si esta norma es aplicable a las prescripciones que se operen en las deudas tributarias con otros órganos del Estado. La solución debe ser afirmativa por lo menos con respecto de los órganos de la administración central, por las razones expuestas al tratar el orden de imputación de la paga. La cuestión es opinable en lo que se refiere a los gobiernos departamentales, en virtud de la autonomía que tienen en materia de derecho tributario material. En sentido afirmativo puede recordarse la jurisprudencia de la S. C. J. y del tribunal de cuentas en materia de tasas que defienden la aplicación del concepto que de ellas da el C. T. U. por ser la doctrina más recibida. El tema recobra actualidad por el reciente decreto del gobierno departamental de Montevideo (núm. 26.835, de 1995, art. 19) que dispone que el derecho al cobro de sus tributos prescribirá a los 20 años, con lo que se vuelve al régimen anterior al C. T. U., apartándose de la tendencia moderna de fijar plazos breves en aras del principio de la seguridad jurídica.

C) *Transacción*¹⁸

Es el modo que ha provocado mayores discrepancias.

El modelo lo admite con reservas en sus arts. 51 y 52, en una solución conciliatoria entre los tres derechos, el brasileño que lo acepta ampliamente, con la resistencia de GIULIANI basada en el derecho argentino y nuestra posición ecléctica favorable a un acuerdo de partes sobre los hechos cuando estos son de difícil verificación, para adoptar un acto de determinación lo más cercano posible a la realidad —como lo admite la legislación uruguaya— y no como un modo de extinción. Esa conciliación surge de su exposición de motivos en la que reconoce que es “un instituto que presenta sus riesgos. Por esa razón su adopción debe estar limitada a las cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación, y nunca en materia de interpretación de la norma”.

En el derecho latinoamericano sus admisiones más notorias son las de los derechos brasileño y venezolano. El C. T. N. del primero regula la transacción en su art. 171 con las mismas características del derecho privado con el fin de dar término a un litigio, solución que cuenta con el apoyo de autorizada doctrina.

El Código Orgánico Tributario venezolano fue el único de los que siguieron el modelo que incorporó la transacción como modo de extinción, con algunas adaptaciones. Su sanción fue objeto de severas críticas, fundadas en razones de principios tributarios pero notoriamente influidas por las transacciones realizadas

¹⁸ El tema lo hemos tratado detenidamente en *Los acuerdos entre la administración y el contribuyente*, colaboración al libro de homenaje a GILBERTO ULHÓA CANTO, *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, pág. 564, reproducida en *Revista Tributaria*, t. XIII, núm. 71, pág. 117, y en *Revista de Derecho Tributario*, núm. 48 (Venezuela), pág. 61.

con las compañías petroleras consideradas perjudiciales para el país. Sus defensores alegaron que se trataba de acuerdos limitados a la "determinación de los hechos", sometidos a "ciertos requisitos que garanticen la mejor defensa de los derechos de la nación". Esa caracterización del instituto es pasible de críticas, pues si la finalidad es efectuar una correcta determinación, no debería estar concebida como un contrato para terminar un litigio y extinguir parcialmente la deuda, sino como un tipo de determinación mixta, con participación del contribuyente.

Los demás países latinoamericanos han rechazado el instituto por distintos fundamentos. Uruguay, sin embargo, acepta el acuerdo con el contribuyente y mantiene el control de las tratativas, y al solo efecto de la determinación de los "impuestos cuyo monto no ha podido determinarse con exactitud". Es un procedimiento especial sobre base presuntiva con la colaboración del contribuyente, la que en sí misma no es contraria a derecho, sino en concordancia con el sistema de declaraciones y presentación de declaraciones juradas.

6. DEVOLUCIÓN DE LO INDEBIDO¹⁹

Es un tema de importancia fundamental para la adecuada aplicación del derecho tributario contemporáneo, ya que afecta principios de derecho constitucional directamente relacionados con la disciplina, como los de legalidad e igualdad de las partes, sin perjuicio de su relación con institutos del derecho común, como el enriquecimiento sin causa y el pago por error de lo indebido, recogidos generalmente por los códigos civiles.

Desde otro punto de vista, es un ejemplo claro de la característica, anotada al principio de este capítulo, de su doble incidencia en el derecho material y en el formal, incluso procesal. Por las razones ya anotadas se prescindirá de este último aspecto.

A) *Fundamento*

Como se expone en la tesis de GARCÍA NOVOA, la doctrina presenta diversas posiciones.

Así, por ejemplo, es frecuente que se recurra al principio general del enriquecimiento sin causa —regulado con base en la doctrina de derecho privado por el art. 1308 del C. C. uruguayo— dándole diversos alcances para adaptarlo al

¹⁹ *Bibliografía.* Sobre el tratamiento del tema en esta oportunidad, las publicaciones más recomendables son: para el derecho uruguayo, la ponencia nacional presentada a la VIII Jornada L. H. A. de 1978 por G. RODRÍGUEZ VILLALBA, "Repetición de tributos", en *Revista Tributaria*, t. V, pág. 261; en la doctrina luso-hispanoamericana, las recomendaciones adoptadas en la citada Jornada, reproducidas en *Revista Tributaria*, t. V, pág. 422; en el aspecto teórico, con abundantes referencias a la doctrina y el derecho comparado, incluso latinoamericano, véase CÉSAR GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1992), tesis doctoral ante la Universidad de Santiago de Compostela; para el derecho italiano en particular véase A. FANTOZZA, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, págs. 398 a 416.

derecho tributario, o relacionándolo con la teoría de la causa de GRIZIOTTI, o prescindiendo del requisito del correlativo empobrecimiento del contribuyente. En esta última concepción puede sostenerse que el principio adquiriría rasgos equiparables al de legalidad, ya que la devolución sería procedente en todos los casos en que al fisco haya ingresado un importe indebidamente por falta de una ley que así lo dispusiera.

En cuanto al pago por error, previsto en el art. 1312 del C. C., constituye uno de los casos en que indudablemente corresponde la devolución —y así lo reconoce el C. T. U.— que en una interpretación extensiva puede asimilarse a todo pago efectuado por el contribuyente, sin advertir su propio error o el del fisco al adoptar el acto de determinación.

Sin perjuicio de la utilización de los precedentes fundamentos, el que tiene mayor apoyo, dentro de la esfera del derecho tributario, es el principio fundamental de legalidad, según el cual el fisco no tiene derecho a ingresar y retener un importe, ni el sujeto pasivo está obligado a pagarlo, sin ley que así lo establezca. Es la posición sostenida por los autores antes citados. En la jornada, considerando que en un Estado de derecho “la administración solo puede percibir importes tributarios que surjan de la ley”, se declaró que “la repetición tributaria se fundamenta en el principio constitucional de la legalidad”, por sí sola y sin excepciones.

B) *Incidencia de la traslación*

El derecho reconocido al sujeto pasivo al reembolso del importe pagado indebidamente, presupone que ha sufrido una merma patrimonial equivalente, que representa un empobrecimiento ilegal, que para autores tan prestigiosos como VILLEGAS y FERREIRO LAPATZA, constituye el fundamento del reembolso. Sin embargo, esto no siempre sucede, especialmente en ciertos impuestos al consumo y más aún en el I. V. A. Por esa razón se ha planteado en la doctrina, la jurisprudencia y la legislación el problema de cómo debe armonizarse esta situación con el principio de la devolución por el fisco de los impuestos recibidos indebidamente.

En la jornada al establecerse que “está legitimado para la repetición el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria”, sin ninguna referencia a si el sujeto trasladó o no el impuesto, permite interpretar que la devolución procede en todos los casos. Esa interpretación se refuerza por el hecho de que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia —perfectamente conocida por los participantes y criticada por la doctrina argentina—, había sostenido que el derecho al reembolso estaba supeditado a la prueba del empobrecimiento del compareciente y que la traslación se presumía salvo prueba en contrario²⁰.

Las legislaciones han abordado el tema con soluciones no satisfactorias. En Argentina se cita el Código de la Provincia de Buenos Aires que en 1986 limita

²⁰ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, 5ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, pág. 844, donde se realiza un exhaustivo tratamiento del tema hasta 1993, con notas adicionales de ASOREY y NAVARRINE.

la devolución a los agentes de retención cuando indiquen los contribuyentes afectados, a quienes se hará efectivo el pago, salvo que el agente acredite la autorización expresa de este. Es la misma solución que rige en México admitiendo la devolución "siempre que esta se haga directamente a los contribuyentes" (C. F. F., art. 22).

La legislación brasileña presenta características muy particulares; el art. 166 del C. T. N. dispone que la restitución de los tributos que por su naturaleza impliquen transferencia de la carga, solamente será efectuada a quien pruebe que ha asumido esa carga, o, en el caso de haberla transferido a terceros, está expresamente autorizado por este a recibirla. La vaguedad de la norma en cuanto a la naturaleza trasladable del tributo, ha dado lugar a discrepancias doctrinales y jurisprudenciales en el supremo tribunal federal. Para BARROS CARVALHO, si bien no hay fundamento jurídico que ampare al Estado a no devolver a quienes transfirieron la carga a terceros, las sumas percibidas indebidamente, tampoco lo hay para los sujetos pasivos que no prueben haber soportado la carga; por lo tanto, llega a la conclusión —por cierto muy opinable— de que *na ausência de título de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particla, incorporando se as quantias ao patrimônio do Estado*²¹. BALEEIRO, como integrante del S. T. F., se pronunció en contra de la prohibición absoluta por entender que dada la dificultad científica de calificar los impuestos en directos e indirectos, la cuestión debe analizarse caso por caso, criticando la jurisprudencia anterior que parte del presupuesto erróneo de que los impuestos indirectos siempre son transferibles²².

Paraguay admite la devolución a quienes "no soportaron económicamente el gravamen indebido, o bien que restituyó a estos las cantidades respectivas..., de lo contrario la repetición deberá hacerse a quien acredite que soportó efectivamente la carga económica del tributo" (ley 125 de 1991, art. 220).

El C. T. U. en su art. 76 no admite la reclamación de devolución "de lo pagado en exceso, cuando la suma abonada en demasía haya sido incluida en las facturas respectivas y percibidas del comprador o usuario". La norma es de innegable aplicación en el I. V. A., pero de acuerdo con su fundamento podría aplicarse a otras situaciones en que exista prueba documental de que el impuesto fue transferido o trasladado, lo que puede ocurrir en el caso de los agentes de retención y percepción. Es importante destacar que esta norma, a diferencia de las mencionadas jurisprudencias argentina y brasileña, no presume la traslación y establece como única prohibición, la existencia de una repercusión documentada. En los demás casos los sujetos pasivos tienen derecho al reembolso, en una solución coincidente con la recomendación de la jornada, es decir, sin entrar a considerar si hubo o no empobrecimiento.

Como dice RODRÍGUEZ VILLALBA, en los casos en que es obvia la traslación, por ejemplo en los altos impuestos al consumo, la solución no es satisfactoria des-

²¹ BARROS CARVALHO, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., Edit. Saraiva, 1986, pág. 279.

²² ALIOMAR BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977, pág.

de el punto de vista del fundamento del derecho al reembolso y justificaría una reforma de la legislación. En esos casos puede afirmarse que, o hay transferencia —ya sea por repercusión legal o por traslado— o no hay operación, ya que el vendedor no puede absorber un impuesto muy superior a su margen de utilidad. Por lo tanto, la negativa del reembolso exclusivamente al vendedor estaría justificada, pues significaría una doble restitución. Queda como posible solución la establecida en alguna de las legislaciones mencionadas precedentemente de efectuar el reembolso al tercero realmente incidido. Pero esta es una solución parcial y a veces imposible de lograr, y en tal caso se plantea el problema de tan difícil solución, acerca de la situación del Estado que ha percibido indebidamente un tributo y se desconoce quién es el que tiene derecho al reembolso. No creemos que la mejor solución sea la que propicia BARROS CARVALHO de que ese importe debe pasar, sin más ni más, al patrimonio estatal, en virtud de la supremacía del interés público; estimamos preferible sostener que el Estado mantiene potencialmente su obligación, al menos durante el término de prescripción. Si en ese lapso no se plantea la reclamación, queda como única solución posible, por imperio de los hechos, su incorporación al patrimonio estatal, solución análoga a la de los depósitos bancarios inmovilizados en el derecho uruguayo y, más aún, a la de todo deudor que desconoce quién es su acreedor.

C) Determinación del importe a reembolsar

El criterio aplicable es el de que el interesado tiene derecho a percibir una suma que restablezca el equilibrio económico, o en otros términos, que le compense todo perjuicio que le haya ocasionado el pago indebido. En ese sentido influyen diversos factores. El más típico es la inclusión de intereses, pero en épocas de desvalorización monetaria adquiere especial importancia su actualización para mantener el valor, como lo destaca JUAN CARLOS PEIRANO FACIO al comentar la recomendación de la mencionada jornada, aprobada por unanimidad. Su texto es amplio y categórico en ese sentido al sostener que la restitución debe comprender “la actualización monetaria, pago de intereses y otros accesorios y la instrumentación de sistemas de compensación o la adopción de otros mecanismos dirigidos al mismo fin”.

El punto está relacionado con el principio de la igualdad de las partes. Si los dos factores antes mencionados se tienen en cuenta para la percepción de los tributos por el fisco, deben también influir en la misma medida para el reembolso al particular, sobre todo porque aquel ha usufructuado durante todo el lapso una suma que no le pertenecía. Es la solución propuesta en los arts. 61 y 62 del modelo C. T. A. L.

Una cuestión por resolver es si el reembolso debe hacerse siempre en efectivo o puede ser objeto de compensación. El modelo reconoce este derecho del fisco con respecto a las reclamaciones de los contribuyentes (art. 49, inc. 2°). El C. T. U. en su art. 35 prevé la compensación de oficio... de los créditos de los sujetos pasivos, o sea, contribuyentes y responsables, por cualquier concepto de naturale-

za tributaria con las deudas que estos tengan con el mismo sujeto activo. En los demás casos el reembolso debe hacerse en efectivo.

En Colombia la compensación es preceptiva con las deudas vencidas "a cargo del contribuyente o responsable" (Estatuto Tributario, art. 816).

D) *Derecho comparado*

1. *Derecho uruguayo*

La legislación uruguaya es insuficiente desde el punto de vista substancial y confusa en cuanto a los aspectos formales y procesales contrastando con la legislación de otros países. Además del C. T. U., la ley 16.713, de 1995, sobre seguridad social, establece en su art. 179 un régimen parcial de devolución, limitado a los créditos que resulten de una anulación por razones de legalidad, en vía jurisdiccional. En tal caso —único según el texto— "la administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas indebidamente cobradas por todo concepto...", redacción que al mencionar a la administración en forma genérica y no al Banco de Previsión Social en particular, plantea la duda de si el régimen se refiere exclusivamente a las contribuciones de seguridad social, duda alimentada por la expresión de sumas cobradas "por todo concepto". La interpretación preferible es la de que por tratarse de una ley especial para el sistema de seguridad social, solo es aplicable en ese ámbito. En consecuencia, la ley merece una doble crítica: su limitación a determinados tributos y a los créditos que resulten de una sentencia anulatoria. Como aspectos positivos debe mencionarse la actualización por desvalorización monetaria y la reserva de la "acción reparatoria patrimonial por los daños y perjuicios producidos al administrado". Estos, de acuerdo con el art. 1348 del C. C., consisten en intereses legales.

Por iniciativa del Instituto de Finanzas y del Instituto de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho mediante un anteproyecto de ley presentado al Senado en 1986 con amplia fundamentación e información sobre el derecho comparado, se intentó subsanar estas deficiencias y defectos. Además de proponer soluciones para los importantes problemas administrativos procesales que plantea la legislación aplicable, se establecía un régimen amplio en lo que respecta al derecho a la devolución, exceptuando solamente los importes emergentes de los actos de determinación, consentidos expresamente o confirmados por el T. C. A. En cuanto al monto se disponía su actualización y la inclusión de intereses liquidados a las mismas tasas fijadas para los créditos del Estado, invocando el principio de la igualdad de las partes y las soluciones coincidentes de las legislaciones latinoamericanas.

La liquidación de intereses figuraba también en el art. 42 del anteproyecto de 1970 que establecía un régimen igual al de los intereses a favor del Estado en caso de mora, norma que fue suprimida por el poder ejecutivo, sin expresar en sus extensos informes al Consejo de Estado, los fundamentos.

2. Otras legislaciones

El derecho comparado ha ido recogiendo el instituto a lo largo del proceso de transformación de la relación tributaria concebida como una relación de poder en una relación jurídica, como bien lo destaca GARCÍA NOVOA al analizar la evolución de las legislaciones de Alemania, Italia y España²³. Recuerda al respecto la opinión de D'AMELIO en su conocida monografía *"L'autonomia dei diritti, in particolare il diritto finanziario nell'unità del diritto"*, de que la mora del Estado y el correspondiente pago de intereses *"di somme pagate indebitamente a titolo di imposte"* pertenece a la *"categoria dei principi generali"*²⁴.

El derecho latinoamericano reconoce el derecho al resarcimiento integral, mediante el pago de intereses y la actualización con pequeñas variantes.

Los Códigos que siguieron al modelo, con la excepción de Uruguay, adoptaron la propuesta de este, especialmente en lo que concierne a la igualdad de tratamiento con los intereses a favor del Estado, con pequeñas variantes. Bolivia en el art. 59 y posteriormente en 1986 agregando la actualización; Costa Rica relaciona el monto con el interés bancario (art. 58); Ecuador dispone la igualdad con los intereses a favor del Estado; Perú en su texto de 1993, art. 38, dispone la liquidación de los intereses en la misma forma, con algunas pequeñas variantes según la causa de la devolución; Venezuela en su texto de 1994, establece la actualización monetaria e intereses compensatorios del 12% anual; Brasil en el art. 167 del C. T. N. tiene también la equiparación de los intereses por mora e incluso de las penalidades; Argentina prevé la liquidación de intereses con variantes según los casos, sobre la base de los intereses aplicables a los préstamos bancarios y la actualización prevista en el art. 129 de la ley 11.683; el art. 22 del C. F. F. de México vigente a 1991 establece que "el fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada..." e intereses "sobre la devolución actualizada"; Colombia reconoce el pago de intereses —corrientes y moratorios— sobre el saldo a favor del contribuyente posterior a la compensación.

La generalidad de estas soluciones resaltan desfavorablemente la situación de Uruguay, atribuible a un exceso de la defensa de los intereses fiscales por parte del poder ejecutivo.

²³ Ob. cit., pág. 232.

²⁴ *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. V, parte 1, pág. 8.

ÍNDICE DE AUTORES

— A —

Abal, Daniel: 260.
 Abecia Baldivieso, Valentín: 253.
 Accioly, A.: 189.
 Ahumada, G.: 34, 139, 212.
 Albanell Mac Coll, Eduardo: 319, 321.
 Albers: 118.
 Albiñana: 349, 350.
 Alessi, R.: 32, 33, 345.
 Allorio, E.: 340, 346.
 Amatuacci, A.: 121, 183, 233, 238, 245, 265, 271, 272, 284, 323, 340, 349, 350, 351.
 Amorós Rica, N.: 114.
 Antonini, E.: 323.
 Arango Mejía, A.: 148, 150, 194.
 Aranha Bandeira de Melo, O.: 189.
 Araújo Falcão, A.: 96, 266, 285, 307, 340, 346, 356.
 Arbuet, H.: 228, 248, 249.
 Arche, Vicente: 88, 160.
 Armas Barea, C.: 228.
 Arrighui, J. M.: 248.
 Ascarelli, Tullio: 189, 282, 321, 322.
 Asorey, R.: 150, 366.
 Astigarraga: 273, 282.
 Ataliba, Geraldo: 89, 108, 133, 143, 148, 150, 152, 154, 161, 186, 188, 189, 193, 274, 304, 307, 354.
 Azzini, J. E.: 57, 60, 144, 214, 217.

— B —

Bachour, I.: 188, 192.
 Baleeiro, Alomar: 35, 49, 50, 59, 61, 97, 104, 127, 132, 154, 155, 157, 158, 161, 166, 190, 253, 316, 367.
 Banacloche: 349.
 Baque, H.: 47.
 Barbe Pérez, H.: 272.
 Barbosa Noguera, Ruy: 154, 157, 158, 258, 277, 278, 304.
 Barrère, Alain: 118.
 Basciu, A. F.: 305.
 Barle: 138.
 Bayardo Bengoa, F.: 262.
 Bayley: 174.
 Beaulieu, Leroy: 45, 57, 110, 192.
 Becker, A. A.: 105, 128, 252, 304.
 Belaúnde Guinassi, Manuel: 254.
 Benítez Rivas, Alfredo: 253, 359, 360.
 Berchesi, Nilo: 195, 208.
 Berliri, Antonio: 33, 58, 80, 88, 89, 110, 115, 121, 154, 155, 157, 158, 271, 284, 350, 352.
 Berliri, Luigi Vitorio: 323.
 Berro, Federico: 67, 337.
 Bertazza, Humberto J.: 16.
 Betti, E.: 299.

Bielsa, R.: 45, 47, 50, 84, 104, 205, 353.
 Blumenstein, E.: 34, 89, 90, 143, 186, 296, 312, 313, 340, 344, 345, 346, 353, 354.
 Bocchiardo: 150.
 Bodda: 345.
 Bordolli, J. C.: 287.
 Borges, A.: 340, 346.
 Bouza de Gregorio: 132, 133, 273, 282.
 Brause, A.: 195, 197, 205, 206.
 Bravo, J. R.: 299, 350.
 Brownlee, O. H.: 52.
 Buchanan, J. M.: 48, 49, 52, 119, 192.
 Büchner, Richard: 181, 184, 191, 192.
 Buhler: 283, 296.
 Bulit Goñi, E.: 116.

— C —

Cactano, M.: 52.
 Caggiani, R.: 214, 218.
 Cajaville, J. P.: 342, 343.
 Calamandrei, P.: 127.
 Calvo Ortega, Rafael: 275, 338.
 Camacho Rueda, Aurelio: 253.
 Campo, Walter: 261.
 Capella y Pons, D.: 47.
 Cappelletti, M.: 225.
 Carnelutti, F.: 222, 223, 271, 272, 295, 314, 356, 358.
 Carro, R.: 208.
 Carvalho Pinto, C. A.: 189, 203, 204, 206.
 Carvallo Hederra, S.: 49, 50, 84.
 Casado Olleros, G.: 349.
 Casas, J. O.: 116, 150.
 Casinelli Muñoz, E.: 264, 337.
 Castillo, Lino J.: 89.
 Castro y Bravo: 299.
 Cavalcanti, José P.: 79.
 Cestau, Saul S.: 282.
 Charad Dahud, E.: 253.
 Chiarino: 174.
 Chouhy Terra, Gabriel: 260.
 Chrétien, M.: 114, 124.
 Cocivera, B.: 88, 271.
 Corbella, B.: 126.
 Cordeiro Machado: 166.
 Cores Meyra, F. J.: 163.
 Cortés Domínguez, M.: 323.
 Cortés, Matías: 269.
 Cortiñas Peláez, L.: 212.
 Cosciani, C.: 115, 118, 119, 120.
 Cossio, Pedro: 34.
 Couture, Eduardo J.: 85, 132, 135.
 Coviello: 273, 274.
 Crof Wheat: 269.
 Cutinella: 174.

— D —

D'Albergo, E.: 2, 27, 124, 142.
 D'Alessandro, R.: 32.
 D'Amati, Nicola: 305.
 D'Amelio, M.: 284, 370.
 Dasseste, M.: 289.
 De Barros Carvalho: 105, 108, 268, 308, 367, 368.
 De Barros Monteiro, T.: 157.
 De Brito Machado, Hugo: 152.
 De Ferrari, F.: 214, 217.
 De Gregorio: 282.
 De Juano: 50, 205.
 De la Bandera, M.: 174.
 De la Garza, S. F.: 74, 232, 253, 279.
 De Marco, H.: 214, 218.
 De Matteis, F.: 292.
 De Mita, Enrico: 258.
 De Posadas, Luis: 321.
 De Tejada, Lerdo Francisco: 253.
 De Torres Carballal, Pablo: 292.
 De Vitti de Marco, A.: 27, 28, 29, 30, 49, 57, 109, 119, 141, 142, 192.
 Del Prete: 49, 51.
 Demicheli: 86, 175.
 Derouin: 349, 350.
 Díaz Arenas, Pedro Agustín: 129, 132, 232, 233.
 Di Malta, P.: 116.
 Díaz, Ramón: 260, 350.
 Duc, J.: 49.
 Durano: 214.
 Duverger, Maurice: 58, 109, 120, 123, 157, 158, 159.

— E —

Echegoyen: 173, 174.
 Echevarría, L.: 133, 260.
 Einaudi, L.: 2, 26, 28, 30, 31, 125, 141, 142, 181.
 Escribano, Francisco: 258.
 Esmein: 279.
 Esponda: 282.
 Etchegorry, Fernando: 260.

— F —

Faget, Alberto: 254, 287.
 Fajardo Salas, Gonzalo: 253.
 Falcon y Tella, R.: 246, 247.
 Fantozzi, A.: 164, 183, 245, 323, 349, 365.
 Fedele, A.: 340.
 Fernández, A.: 24.
 Fernández, T. R.: 222.
 Ferrara: 328.
 Ferreira, S.: 24.
 Ferreira Lapatza, J. J.: 114, 210, 275, 307, 340, 356, 366.
 Ferrere, Daniel: 41.
 Fichera, F.: 183.
 Fleiner, F.: 183.
 Flora: 142.
 Flores Polo, P.: 194.
 Flores Zavala, E.: 74, 75, 113, 150, 212, 279.
 Forte, F.: 52, 127, 182, 187, 200, 296.
 Frugone Schiavone, F.: 236.
 Fuentes Quintana, Enrique: 119.
 Furtado, Horacio: 260.

— G —

Gaggero, E.: 325.
 Gamarra, J.: 36, 37, 64.
 Gandra Martins, Ives: 81, 105, 148, 209.
 García Belsunce, H.: 34, 41, 116, 164, 254, 265.
 García Canesco, Oscar: 253.
 García Margallo: 349, 350.
 García Máynez, E.: 80, 82, 87, 91.
 García Novoa, César: 365, 370.
 Gasparini: 183.
 Gelsi Bidart, A.: 171.
 Gény, F.: 256, 265, 267, 279, 283, 303.
 Gerloff, W.: 34, 115, 181.
 Gerson Augusto Da Silva, Gilberto: 107.
 Gest, G.: 116, 292.
 Giacobelli, G.: 54.
 Gianpietro Borrás, G.: 58, 85, 91, 94, 100, 132, 136, 141, 142, 146, 147, 148, 150, 163, 168, 169, 171, 174, 175, 207, 260.
 Giannini, Achille Donato: 90, 94, 95, 103, 127, 141, 143, 146, 147, 148, 149, 150, 153, 154, 162, 182, 222, 223, 270, 301, 305, 307, 314, 320, 340, 346, 352, 353.
 Giannini, M. S.: 32, 37, 38, 58, 59, 60, 76, 81, 88, 91, 94, 222, 265, 271, 274.
 Giardina, Emilio: 323, 328.
 Giudici, R.: 138.
 Giuliani Fonrouge, C. M.: 16, 38, 49, 50, 58, 74, 75, 94, 104, 108, 112, 116, 147, 150, 153, 193, 205, 237, 252, 254, 255, 260, 266, 269, 274, 282, 306, 307, 333, 364, 366.
 Gnazzo, Edison: 24, 250, 260.
 Gomes de Sousa, R.: 35, 80, 81, 96, 104, 108, 147, 154, 155, 157, 158, 160, 161, 189, 232, 252, 253, 255, 260, 265, 266, 268, 274, 277, 278, 304, 307, 321.
 Gomes, Orlando: 79.
 González de Richter, B.: 282.
 González García, E.: 114, 249.
 Govind, H.: 288.
 Grizioti, B.: 2, 3, 4, 5, 7, 57, 58, 90, 100, 105, 108, 109, 110, 111, 115, 117, 121, 141, 142, 182, 265, 270, 296, 319, 353, 366.
 Grizioti Kretschmann, Jenny: 120, 314.
 Grolero, M.: 101.
 Gross Espiell, Héctor: 218, 291.
 Guillot, A.: 45.

— H —

Harris, Lowell: 192.
 Hensel, A.: 18, 76, 222, 256, 283, 289, 296, 312, 345, 355, 356.
 Hicks, Ursula: 120.
 Hinojosa Torralgo, J. J.: 183.
 Hoyos, Roberto: 253.

— I —

Ibarra San Martín, R.: 211.
 Iglesias, Enrique: 211.
 Ingrosso, G.: 186.
 Iruleguy Viera, Santiago: 55.

— J —

Jarach, Dino: 41, 75, 76, 77, 80, 90, 94, 104, 111, 112, 113, 116, 142, 148, 154, 155, 163, 188, 234, 243, 252, 254, 258, 266, 274, 276, 277, 282, 283, 284, 289, 302, 304, 306, 307, 316, 320, 339, 340, 344, 350, 353, 356, 358.
Jèze, G.: 49, 51, 57, 74, 108, 109, 142, 270.
Jiménez de Aréchaga, J.: 43, 62, 132, 136, 224, 225, 227, 234, 248, 249, 290.
Jiménez González, A.: 279.
Josserand, L.: 240.

— K —

Kaldor, N.: 118.
Kauffman, Joseph: 118.
Kaufmann, M.: 113.
Kelsen, Hans: 297, 304, 328, 356.

— L —

Laferrière: 33, 34, 111, 112.
La Gamma, Mario: 195.
Lagarmilla: 239, 240.
Lamas, Félix A.: 254.
Lamé Michellini, Abel: 260.
Lanciano, W.: 359.
Laufenburger, H.: 115, 116, 123.
Lavagna, C.: 323.
Laverde, Eduardo: 361.
Levi, A.: 127.
Leyva: 150.
Linares Quintana: 104, 132.
López de la Roche, C.: 212.
López Esponda: 133, 174, 273.
Lorenzón, G.: 164.
Lozano Serrano, C.: 33, 114, 233, 269, 275, 340.
Lupinacci, J. C.: 249.

— M —

Macedo: 273, 282.
Macon, Jorge: 188, 193.
Maffezzoni, F.: 164, 245, 350.
Magaña, Álvaro: 252.
Maior Borges, José S.: 274.
Manzini, Vincenzo: 292.
Marchessou, Philippe: 278, 279.
Marfil: 349.
Margain, Emilio: 279.
Marongiu, G.: 234.
Martín Queralt: 33, 114, 269, 275, 340.
Martínez, Francisco: 339, 344.
Martínez, J. C.: 116.
Martínez, Luis J.: 45, 46.
Martínez, Martín: 239, 240.
Masoin, Maurice: 118, 120.
Mazz, Addy: 32, 37, 41, 132, 133, 318, 358, 359.
Mersan, C. A.: 132, 238, 253.
Messineo: 299.
Micheli, G. A.: 31, 245, 353, 354.
Montero Traibet, J. P.: 359.
Mora, J. B.: 192.
Morselli, E.: 120.

Moschetti, F.: 164, 245, 258.
Musgrave, R. A.: 192, 200.
Myrbach Rheinfeld: 34.

— N —

Navarrine, Susana: 150, 237, 258, 366.
Navarro Coelho: 51, 81, 82, 105, 127, 148, 154, 192, 193, 194.
Navas Vázquez, Rafael: 259.
Nawiasky, Hans: 76, 222, 252, 256, 296, 312.
Netzer, Dick: 192.
Neumark, F.: 4, 8, 9, 11, 17, 34, 52, 77, 115, 117, 118, 124, 125, 181.
Neurise, D.: 112.
Nicolí, V. F.: 193.
Nieto Navia, R.: 291.
Noboa, Rafael: 236, 260, 284, 337, 338, 363.
Nogaro: 119.
Núñez, Ricardo: 293.

— O —

Octavio, José Antonio: 150, 232, 244, 253, 254.
Oldman, Oliver: 327.
Oliart, A.: 57.
Orta, S.: 41.
Oualid: 119.

— P —

Pacchiotti, C. Julio: 253.
Palao Taboada, C.: 258.
Papi, Ugo: 117, 119.
Parada, Ramón: 297.
Parlato, A.: 340.
Parra: 150.
Paulick, Heinz: 112, 257, 259.
Pavía, Mario: 260.
Peirano, J. C.: 34, 35, 37, 38, 41, 55, 79, 91, 101, 132, 133, 142, 195, 197, 205, 206, 234, 236, 238, 247, 248, 249, 260, 284, 288, 299, 307, 360, 368.
Peña, Carlos: 260.
Peñuelas J. Reixach, Luis: 318.
Pereira de Almeida, J. B.: 189, 321.
Pereira de Brito, Edvaldo: 152.
Pérez de Ayala: 114, 323.
Pérez Hualde, A.: 232, 233.
Pérez Idiartegarra, S.: 325.
Pérez Pérez, A.: 171, 215.
Pérez Royo, F.: 209, 210, 292, 293, 333.
Philip, Kield: 52.
Piedrabuena, Enrique: 253.
Pigurina, L. M.: 265.
Pinto, Bilas: 189, 206.
Planio: 37.
Plazas Vega, M.: 148, 150, 350.
Porro, H.: 101.
Posadas Belgrano, Gervasio: 101, 144, 155, 195, 196, 204, 207, 208, 260.
Prokisch, Rainer: 291.
Puceiro, R.: 248, 249.
Pugliese, Mario: 44, 45, 90, 94, 103, 119, 141, 142, 143, 148, 151, 154, 155, 176, 224, 252, 305, 320, 352, 353, 355, 356.

— Q —

Queirolo Valera, M.: 206, 208, 233.
Quijano, Carlos: 41, 42.

— R —

Rachetti Piriz, Jorge: 260.
Ramallo Massanes, Juan: 318.
Ramírez Gondra: 128.
Ramírez, J. A.: 24, 148.
Rão, Vicente: 79.
Rapoport, Manuel: 253.
Real, A. R.: 206, 232, 234.
Recaséns Siches, Luis: 212.
Rechter, I.: 282.
Reig, Enrique: 126.
Repaci, F. A.: 31.
Reta, Adela: 262.
Ribeiro de Moraes, B.: 59, 80, 157, 158.
Rofrio Villagomez, Eduardo: 252, 253.
Rippe Horowitz, S.: 171.
Rippe, S.: 325.
Ripert: 37, 282, 322.
Rocca C., Miguel: 321.
Rodríguez, Lauro: 260.
Rodríguez Villalba, G.: 86, 359, 365, 367.
Rojas Larrañaga, L. A.: 253.
Rosembuj, T. R.: 34.
Rossetto, Jorge: 30, 230.
Ruda, J. M.: 225.
Rullière, G.: 115, 116, 117.

— S —

Saínz de Bujanda: 33, 40, 88, 114, 117, 119, 271, 274, 296, 301, 307, 314, 323, 324, 340, 356.
Sampaio Doria, H.: 132.
Sánchez Fontans, José: 79, 272, 305.
Santi Romano: 111.
Savigny: 299.
Sax, E.: 183.
Sayagués Laso, E.: 12, 25, 45, 66, 73, 79, 144, 147, 195, 234, 235, 259, 310, 363.
Schendstock, B.: 118.
Schindel: 150.
Schmolders, G.: 31, 110, 120.
Seijas, Alicia: 325.
Seligman, E. R. A.: 27, 35, 57, 81, 108, 109, 115, 127, 142, 181, 191, 192.
Senatore, Alberto: 260.
Shaw, José Luis: 30, 32, 66, 142, 151, 176, 243, 330, 342, 359.
Shultz, W.: 192.
Silva Cima, E.: 236, 254.
Simón Acosta, E.: 233.
Simonet, D.: 126.
Spisso, Rodolfo R.: 116, 132, 233.
Spota, A. G.: 45, 47.
Stammati, G.: 33.
Stuar Mill, John: 117, 138.
Supervielle, Bernardo: 264.
Surrey, S. S.: 349, 350.

— T —

Talamas, M.: 55.
Talledo, Mazu: 52, 194, 254.
Tangorra, V.: 1, 27, 31, 49, 51, 57, 58, 142, 183, 191, 200.
Tarsitano: 164.
Temple, Ralph: 327.
Tesoro, Giorgio: 31, 90, 111, 142, 353, 354.
Tiberghien, Albert: 348.
Tilebery, H.: 123.
Tipke, Klaus: 238, 246.
Tixier, G.: 116, 292.
Toletti: 177.
Torres, O.: 254.
Tosi, L.: 245.
Trotabas, L.: 95, 97, 112, 188, 240, 265, 266, 278, 279, 280, 283, 296.
Troya Jaramillo, José Vicente: 132.

— U —

Uckmar, Víctor: 234, 258, 274, 288, 345.
Ugon, Armand: 47.
Ulhôa Canto, Gilberto: 97, 98, 108, 353, 364.

— V —

Valdés Briones, M.: 253.
Valdés Costa, R.: 18, 87, 93, 98, 108, 125, 165, 175, 211, 254, 255, 259, 260, 262, 314, 321, 338, 354, 358.
Valdés, Nelly: 19, 37, 66, 132, 133, 171, 246, 254, 259, 326.
Van Houtte, J.: 284.
Vanoni, Ezio: 31, 76, 90, 222, 241, 258, 265, 266, 270, 274, 295, 305, 319, 320, 353.
Vanossi, Jorge: 50.
Vasconcellos, Amílcar: 260.
Vásquez Acevedo: 239.
Vedel, G.: 118.
Vicéu, Gil: 247.
Vidal Cárdenas, E.: 253, 255.
Viera, Gualberto: 55, 249.
Villanustre, Hugo: 132, 133.
Villegas Basavilbaso, B.: 24, 145.
Villegas, Héctor: 16, 94, 116, 131, 133, 160, 161, 243, 254, 282, 293, 333, 339, 346, 347, 349, 355.
Vivante: 282, 322.
Vogel, Klaus: 250, 291, 326.

— W —

Waline, M.: 33, 34, 112.
Ward, J.: 288.
Whal: 279.
Whitelaw, J.: 30, 32, 41, 142.

— Y —

Yavarone, Roberto: 325.

— Z —

Zanobini, G.: 270, 345.
Zornoza Pérez, J.: 247.

ÍNDICE DE MATERIAS

— A —

- Acreedor de la obligación tributaria. Derechos: 73, 295, 298.
- Acto (s)
- con fuerza de ley. Fuentes de las normas tributarias: 224, 230-234;
 - de concesiones como fuente de las tasas: 170;
 - gratuitos y onerosos como fuente del ingreso: 12;
 - registrables. Tasas: 170.
- Administración
- competencia para contratar: 24;
 - facultad para fijar precios: 25;
 - Nacional de Puertos. Régimen: 45.
- Agente (s)
- de percepción
 - concepto: 341-342;
 - designación: 342-343;
 - (sanciones a los): 343-344;
 - (sustitutos de los): 344-348;
 - retenedores
 - concepto: 341-342;
 - designación: 342-343;
 - diferencia con sustitutos del contribuyente: 344;
 - (efecto del pago realizado a): 341;
 - en el derecho colombiano: 342;
 - facultades: 341;
 - limitaciones tributarias: 341;
 - origen: 340;
 - (quiénes pueden ser): 340;
 - responsabilidad: 340, 342;
 - sanciones: 343-344;
 - (sustitutos de los): 344-348.
- A. L. A. L. C. (clasificación de ingresos según): 21.
- Analogía
- campo de aplicación: 276-277;
 - concepto: 275.
- Aplicabilidad
- de las normas tributarias: 237-239, 248-251;
 - de normas reguladoras de situaciones tributarias: 239.
- Aporte (s) a la seguridad social. Contribución especial: 180.
- Arancel (es) diferencia con los precios: 68.
- Asegurador (es) obligatorios. Limitaciones: 64.

— B —

- Base (s) impositiva (s)
- aumento: 97;
 - cálculo: 164;

- de las contribuciones especiales por obras públicas: 202, 203;
 - de las tasas: 164.
- Beneficio cambiario
- asimilación al impuesto: 42;
 - finalidad del régimen: 42,
 - naturaleza jurídica: 42.
- Bien (es)
- (confiscación de): 128-129;
 - de uso público
 - (naturaleza de la contraprestación por el): 44;
 - uso y enajenación: 44;
 - suministrados por el Estado
 - (contraprestación relativa a): 44;
 - fijación de precios: 24, 25.

— C —

- Capacidad contributiva
- causa jurídica del impuesto: 90;
 - de los grupos familiares: 327;
 - determinación legal: 104;
 - en el derecho privado: 23-24;
 - en el derecho público: 23-24;
 - en el derecho público y privado: 23, 24;
 - en las tasas: 162-164;
 - (las entradas irracionales se fundan en la): 3;
 - limitaciones: 104;
 - limitante de la confiscación: 130-131.
- Capital. Disminución. Causa ingresos extraordinarios: 9.
- Causa
- en los contratos: 25;
 - jurídica
 - de la relación tributaria: 90, 353-354;
 - del impuesto: 90;
 - de los seguros obligatorios: 63;
 - material de la contribución especial: 179.
- Codificación de las normas tributarias
- en el derecho comparado: 251-252;
 - en el derecho europeo: 257-259;
 - en el derecho latinoamericano: 253-255;
 - en el derecho uruguayo: 259-262.
- Código Tributario
- para América Latina
 - aspectos jurídico-tributarios: 256-257;
 - evolución legislativa: 255;
 - principios: 256;
 - uruguayo
 - evolución: 259-262;
 - orientación: 262, 263;
 - reformas: 263.

Comercio exterior

- (beneficios de cambios en el): 41-43;
- dirección mediante el monopolio sobre divisas: 41;
- evolución histórica de los gravámenes: 41;
- (recargos y detracciones en el): 41;
- (régimen fundado en la libertad del): 42, 43.

Competencia

- (creación de obligación tributaria por delegación de): 231-232;
- en derecho público: 24;
- para establecer exoneraciones: 360.

Comiso (s). No es sanción financiera: 16.

- Concesión (es). Fuente de las tasas: 170.

Confiscación (es)

- concepto: 128-129;
- efectos tributarios: 130;
- naturaleza financiera: 16;
- naturaleza tributaria: 6, 16;
- no es sanción financiera: 16;
- son ingresos derivados: 6.

Consortios. Naturaleza jurídica: 325.**Constitucionalidad de la contribución: 85.****Consumidores de servicios monopolizados. Naturaleza de las prestaciones: 30-38.****Contratación de la administración**

- competencia: 24;
- fijación de precios: 25.

Contratos

- de adhesión en los monopolios estatales: 36, 37;
- financieros. Normas aplicables: 25.

Contribución (es)

- clase de ingreso: 4, 15;
- consociativas. Naturaleza tributaria: 183;
- constitucionalidad: 85;
- de entes descentralizados. Naturaleza: 40;
- de mejoras
 - como ingreso derivado: 6;
 - según A. L. A. L. C.: 21;
- destinadas a servicios públicos: 92;
- diferencias
 - con la tasa: 91-92;
 - con los impuestos: 91-92, 103;
- especial
 - afectación: 186;
 - a la seguridad social
 - definición: 212-213,
 - definición del modelo C. T. A. L.: 212-213;
 - destinación: 220;
 - en el derecho comparado: 184-186;
 - en el derecho español: 209;
 - en el derecho francés: 209;
 - en el derecho uruguayo: 213-217;
 - naturaleza jurídica: 208-210, 219-220;
 - naturaleza tributaria de los aportes: 180, 219-220;
 - niveles de contribución: 215-216;
 - regulación: 210-211;
 - sistemas: 210-211;
 - sujetos: 213;
 - causa material: 179;
 - concepto: 179-181;

- diferencias con los impuestos: 187-189;
- en la definición de impuesto: 88;
- en el derecho comparado: 181-186;
- en el derecho uruguayo: 186;
- en la doctrina brasilera: 181;
- fundamento jurídico: 186-187;
- límites: 179;

por obras públicas

- aspectos económicos: 200-201;
- aspectos jurídicos: 201-202;
- base impositiva: 202;
- definición: 189-190;
- determinación del costo: 203;
- en el derecho latinoamericano: 192-194;
- en el derecho uruguayo: 195-198;
- evolución histórica: 190-191;
- exoneraciones: 20, 179, 206-208;
- naturaleza jurídica: 205;
- orígenes: 191;
- problemas para su imposición: 204;
- situación actual: 191-192;
- por servicios públicos: 170-180;
- presupuesto de hecho: 179;
- utilización: 180;
- evolución de la definición constitucional: 85-87;
- no tributarias. Diferencia con las tributarias: 214-215;
- paratributarias. Diferencia con las tributarias: 214-215;
- patronal (es). Naturaleza jurídica: 217-219;
- problema terminológico: 84;
- tributaria
 - diferencia con las no tributarias: 214-215;
 - diferencia con las paratributarias: 214-215.

Contribuyente (s)

- características: 145, 315;
- como sinónimo de sujeto pasivo: 311-312;
- definición: 314-317;
- de los impuestos directos: 316;
- de los impuestos indirectos: 316;
- deudor de la obligación tributaria: 73;
- (doctrina sobre los sucesores como): 332-334;
- elección según principios políticos: 8;
- (el Estado en calidad de): 317-319;
- en el derecho comparado: 315;
- (entes públicos como): 317-319;
- (entes sin personería jurídica como): 319;
- (filiales de sociedades extranjeras como): 329, 330;
- (finalidad de los grupos familiares como): 325-326, 327;
- función de su voluntad en la relación tributaria: 156;
- (fundamento de los entes sin personería jurídica como): 319;
- (grupos de familia como): 327-329;
- (ingresos clasificados en atención al): 7;
- (relación entre el Estado y el): 295;
- responsabilidad: 313;
- (responsabilidad de los grupos familiares como): 327-329;
- (sociedades extranjeras como): 329-330;
- (sociedades vinculadas como): 330-331;
- (sucesores como): 331, 332-334;

(sucesores *mortis causa* como): 331-334;
 (terceros responsables como): 334-352.
 Convención (es) internacional (es). Fuente de las normas tributarias: 224.
 Correos. Servicio que se presta a pérdida: 29.
 Costa (s). Definición: 86.
 Costo (s)
 (contribución especial de obras públicas. Determinación del): 203;
 relación con los precios financieros: 26;
 (servicios prestados a precios inferiores al): 29.
 Crédito (obligación de): 300.
 Cuantía (s)
 de las tasas
 determinación: 162-164;
 regulación: 163;
 unitarias. Establecimiento: 163.
 Cuenta corriente y capital: 10.

— D —

Derecho
 administrativo. Relación con el derecho tributario: 303;
 alemán. Codificación de normas tributarias: 257;
 argentino. Sanciones tributarias: 333;
 colombiano. Agentes retenedores: 342;
 comparado
 contribución especial: 181-186;
 (contribuyentes en el): 315;
 (designación de los agentes retenedores en el): 342;
 (entres sin personería jurídica en el): 324-325;
 (especies tributarias en el): 81-82;
 evoluciónde la codificación de normas tributarias: 251-252;
 exoneraciones tributarias: 274-275, 359-360;
 frente al derecho tributario uruguayo: 226-229;
 (impuesto a la renta en el): 325;
 (interpretación estricta de las normas tributarias en el): 278-279;
 latinoamericano. Contribuciones por obras públicas: 192-194;
 (la transacción en el): 364-365;
 (principio de igualdad de las partes en el): 298;
 (progresividad en el): 127;
 (reembolso del pago indebido en el): 370-371;
 constitucional
 (interpretación de normas tributarias en el): 290;
 (precios financieros en el): 24;
 su relación con el derecho tributario: 302;
 de resarcimiento: 313-314;
 del sujeto activo en la relación tributaria: 295;
 español
 (codificación de normas tributarias en el): 258;
 (contribución especial a la seguridad social en el): 209;
 (sanciones en el): 333;
 europeo. Codificación de normas tributarias: 258-259;
 financiero. Normas aplicables a los precios: 23;
 francés. Contribución especial a la seguridad social: 209;

internacional. Interpretación de normas tributarias: 290-292;
 latinoamericano tributario
 (fuentes de las normas tributarias en el): 226-229;
 principio de la prevalencia de la realidad: 281-282;
 penal
 interpretación de normas tributarias: 292;
 relación con el derecho tributario: 303;
 positivo. Contribuyentes: 324-325;
 privado. Precios financieros: 23-24;
 procesal. Relación con el derecho tributario: 303;
 público. Regula los ingresos del Estado: 12;
 tributario
 antecedentes: 265-266;
 autonomía: 221, 281;
 concepto: 221;
 conclusiones sobre la interpretación de las normas tributarias: 293;
 consecuencias de su conceptualización: 221;
 criterios básicos de interpretación: 266-267;
 cuestiones terminológicas: 39;
 definición: 300;
 destinación
 en sentido horizontal: 221;
 en sentido vertical: 221;
 distinción con otras ramas del derecho: 221;
 material: 221-222, 237-239;
 orden jerárquico: 221;
 (ramas del): 302;
 rango jurídico: 221;
 relación
 con el derecho administrativo: 303;
 con el derecho constitucional: 302-303;
 con el derecho penal: 303;
 con el derecho procesal: 303;
 entre el contribuyente y el Estado: 295;
 uruguayo
 codificación tributaria: 259-262;
 contribución especial: 186;
 contribución especial a la seguridad social: 213-214;
 contribución especial por obras públicas: 195-198;
 (designación de agentes retenedores en el): 342;
 (impuestos confiscatorios en el): 135-139;
 ingresos públicos: 20;
 (obligación tributaria en el): 304;
 (peajes en el): 54;
 precios financieros: 39-43;
 principio de la prevalencia de la realidad: 282-283;
 reembolso del pago indebido: 369-370;
 responsabilidad tributaria de representantes legales: 337-339;
 (sanciones tributarias en el): 334;
 (sucesores como contribuyentes en el): 334;
 (transacción en el): 365.
 Descentralización territorial. Punto de vista tributario: 309-310.
 Destinatario (s) del tributo. Sujetos activos de la relación tributaria: 310-311.
 Deuda pública como ingreso nominal: 9.
 Deudor de la obligación tributaria: 73.

Dinero. Objeto de la obligación tributaria: 73.

Divisa (s)

- diferencia entre la compra y venta: 42;
- (establecimiento de los monopolios oficiales de compra y venta de): 41.

Divisibilidad. Elemento del servicio que causa la tasa: 145, 146, 147.

Doble tributación (los tratados internacionales combaten la): 225.

Doctrina

- brasileña sobre la contribución especial: 181;
- del principio de igualdad de las partes: 296-298;
- latinoamericana sobre los impuestos confiscatorios: 132-135;
- sobre especies tributarias: 81-82;
- sobre impuestos directos e indirectos: 117-121;
- sobre la interpretación estricta de las normas: 278-279;
- sobre la relación jurídica tributaria: 296-298, 301-303;
- sobre la responsabilidad tributaria de los sucesores: 332-334;
- sobre los monopolios fiscales: 29.

Donación (es). Acto gratuito fuente de ingreso: 12

— E —

Elusión. Concepto: 240, 285.

Empréstito (s) forzoso (s)

- ingresos derivados: 6;
- ingreso excepcional: 16.

Ente (s)

- autónomos del Estado central
 - características: 40;
 - naturaleza de sus contribuciones: 40;
- públicos
 - como sujeto pasivo de la obligación tributaria: 317-319;
 - efectos tributarios de su descentralización por servicios: 310;
 - efectos tributarios de su descentralización territorial: 309-310;
 - sujetos activos de la obligación tributaria: 309;
 - sujetos activos de la relación jurídica tributaria: 309;

sin personería jurídica

- características: 324;
- como contribuyentes. Fundamento: 319;
- como contribuyentes. Teorías: 319-322;
- como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: 319-326;
- en el derecho positivo tributario: 324-325;
- fundamento: 319;
- (movimiento revisionista de los): 322-324;
- (teorías sobre los): 319-322.

Entrada (s)

- extrafiscales. Concepto: 4;
- fiscales
 - coactivas: 3;
 - conmutativas: 3;
 - gratuitas: 3;

gratuita con función de enriquecimiento del Estado: 3;

racionales. Clases: 3.

Equivalencia impositiva. Principio: 105.

Especie (s) tributaria (s)

- definición en la doctrina y en el derecho comparado: 81-82;
- (justificación de las definiciones de): 82-84.

Estado (s)

- acreedor de la obligación tributaria: 73;
- administrador del tributo. Concepto: 223;
- (análisis doctrinario de concepto de): 223;
- beneficios cambiarios: 42;
- clasificación jurídica de sus ingresos: 10;
- como ente administrativo del tributo: 223;
- como sujeto pasivo de la obligación tributaria: 317-319;
- (confiscación ejercida por el): 128-129;
- contemporáneo. Teoría de los tributos: 72-78;
- contraprestaciones por bienes y servicios: 19;
- cuándo puede establecer una tasa: 155;
- de derecho
 - característica: 223;
 - impide invalidez de los impuestos: 106;
- (definiciones de): 223;
- elige sus ingresos según el orden político: 7;
- federados. Normas tributarias: 231;
- impone el tributo: 71;
- ingresos por relaciones con entes extranjeros: 19;
- naturaleza de sus transferencias: 17;
- percibe precios privados, cuasiprivados y públicos: 27;
- (relación entre el contribuyente y el): 295;
- unitarios. Normas tributarias: 231;
- variación de sus funciones según las ideas políticas: 150.

Evasión

- concepto: 285;
- (tratados internacionales que combaten la): 225.

Exoneración (es)

- condicionada. Efectos: 259;
- diferencia con la no imposición: 359;
- en contribuciones por obras públicas
 - aplicación: 206;
 - excepción: 207;
 - fundamento: 206;
 - jurisprudencia: 207-208;
- en el derecho comparado: 359-360;
- en los impuestos: 93;
- (legalidad de la): 359-360;
- límites: 274;
- (órganos competentes para establecer la): 360;
- parcial. Efectos: 359;
- (tipos de): 359;
- total. Efectos: 359;
- tributarias
 - concepto: 272;
 - en el C. T. A. L.: 273;
 - en el derecho comparado: 274-275.

Exportación (creación de los recargos a la): 43.

Exportador frente al monopolio de las divisas: 42.

- Extinción
 de la obligación tributaria. Modos: 361-365;
 del plazo en las obligaciones tributarias. Casos: 362.
 Extraterritorialidad de las zonas francas: 250-251.

— F —

- Facultad (es)
 de los órganos de control del tributo: 295;
 limitadas de los aseguradores estatales: 64.
 Filiales de sociedades extranjeras
 como contribuyentes: 329-330;
 diferencia con las sucursales: 239;
 tratamiento tributario en el derecho latinoamericano: 329.
 Fisco
 como sujeto activo: 309;
 concepto: 297.
 F. M. I. (clasificación de ingresos según): 21.
 Fuente (s) de las normas tributarias: 224, 226-229.

— G —

- Género. Término utilizado en interpretación de normas
 tributarias: 270.
 Gravámenes que afectan el comercio exterior: 41.
 Grupos 1 millones como contribuyentes: 326-329.

— H —

- Hecho (s)
 (concepto del presupuesto de): 304-308;
 económico generador del peaje: 48;
 generador (es)
 (aspecto objetivo del): 306;
 (aspecto subjetivo del): 307;
 concepto: 304-305;
 configuración: 308-309;
 de los representantes legales: 336;
 fundamento: 280-281;
 interpretación: 280-289;
 noción general: 306-308;
 ocurrencia: 237;
 periódicos
 aplicación de la ley: 309;
 concepto: 309.

- Herederos
 responsabilidad tributaria: 331-334;
 sanciones en el derecho tributario: 334.
 Herencia. Acto gratuito fuente de ingreso: 12.
 Honorario (s) en servicios de salud: 67.

— I —

- Igualdad
 ante la ley. Limitante de la capacidad contributiva:
 104;
 de las partes
 (doctrina del principio de): 295-298;
 en el derecho comparado: 295-298.

- Importación (es)
 (característica de los recargos a las): 43;
 (creación de los recargos a la): 43.
 Impuesto (s)
 a la importación: 43;
 a la renta
 aplicabilidad: 237;
 en el derecho comparado: 325;
 principios: 325;
 a las plusvalías. Clase de ingresos: 4;
 adicional: 97;
 alícuota adicional: 97;
 análisis de su definición: 107, 108;
 (asimilación del beneficio cambiario al): 42;
 aumento en la base: 97;
 características
 (de la destinación de los): 106;
 el presupuesto de hecho: 104;
 independencia: 107-108;
 casos en que se les atribuye naturaleza de tasas: 152;
 clasificación: 114-139;
 doctrinaria: 117-139;
 en el derecho comparado: 114-116;
 tripartita: 87;
 como tributo puro y simple: 103;
 con afectación especial: 106;
 con garantías reales
 concepto: 122;
 naturaleza jurídica: 122;
 concepto: 103-104;
 confiscatorios
 concepto: 128;
 doctrina latinoamericana: 132-135;
 efectos: 130;
 en el derecho uruguayo: 135-139;
 limitación: 130-131;
 creación legal: 71;
 creados por el ejecutivo: 71;
 (decretos creadores de): 71;
 definición
 de Beaulieu Leroy: 110;
 de Berliri: 110;
 de De Viti de Marco: 110;
 de Duverger: 109;
 de Giannini: 111;
 de Grizioti: 109;
 de Jbze: 108-109;
 de la doctrina: 108-112;
 de la doctrina italiana: 110-112;
 de Santi Romano: 111;
 de Schmolders: 110;
 de Tesoro: 111;
 de Troabas: 112;
 en el derecho alemán: 112;
 en el derecho argentino: 113;
 en el derecho brasileño: 113;
 en el derecho comparado: 112-114;
 en el derecho español: 113;
 en el derecho mexicano: 112-113;
 en la ordenanza tributaria del Reich: 76;
 destinación: 105;

Impuesto (s) (cont.)

- diferencia con la contribución especial: 187-189;
- diferencia con las contribuciones: 91-92, 103;
- diferencia con las tasas: 91-92, 93, 103;
- directos
 - clasificación doctrinal: 117-120;
 - concepto doctrinal: 117-120;
 - (contribuyentes de los): 316;
- en los servicios de comunicación: 56-60;
- es una clase de tributo: 15;
- especiales
 - concepto: 106;
 - destinación: 106;
- estudio de su terminología: 81;
- (evolución histórica de la clasificación de los): 122;
- exoneraciones: 93;
- (inconstitucionalidad de los): 104;
- indirecto (s)
 - clasificación doctrinal: 117-120;
 - concepto: 114-116;
 - concepto doctrinal: 117-120;
 - conclusiones: 121;
 - es el ingreso de monopolios fiscales: 31;
- naturaleza jurídica: 103;
- naturaleza pecuniaria: 78;
- noción preliminar: 103-104;
- objeto: 73, 121;
- (obligaciones accesorias en los): 300;
- parámetros para definirlo: 106-107;
- peaje: 48;
- personales
 - clasificación doctrinaria: 121-128;
 - concepto: 121, 123;
 - (progresividad de los): 124;
 - (proporcionalidad de los): 124;
- principio de equivalencia: 105;
- problemas de clasificación en el derecho comparado: 114-116;
- progresivos. Concepto: 124, 125;
- proporcionales. Concepto: 124, 125;
- reales
 - clasificación doctrinaria: 121-128;
 - concepto: 121, 122;
 - concepto doctrinal: 121-128;
 - (relaciones accesorias en los): 300;
 - relaciones que origina: 300;
 - (restricciones en los departamentos para crear): 83;
 - (sociología del): 71;
 - subjetivos. Concepto: 121;
 - subsistencia: 105;
 - y sobreprecio. Similitud: 34;
 - y tasa administrativa. Distinción: 157.
- Impugnación de actos administrativos: 75.
- Inalterabilidad de las tasas. Teoría: 94.
- Ingreso (s) público (s)
 - clasificación (es)
 - de Grizotti: 3, 4;
 - de Neumark: 4-7;
 - de organismos internacionales: 20, 21, 22;
 - económicas: 8-10;
 - jurídica: 10-20;
 - política: 7;
 - propuestas: 7;
 - coactivos: 15-18;
 - concepto: 1;
 - con fuente en el concurso de voluntades: 12;
 - con fuente en la voluntad unilateral del Estado: 11, 12, 15;
 - convencionales: 18-20;
 - corrientes: 10;
 - criterio de clasificación: 1-3;
 - de capital: 10;
 - de carácter dominial o regalista: 1;
 - de carácter excepcional: 16;
 - de cuenta corriente y capital: 10;
 - de economía privada: 5;
 - de economía pública: 5;
 - del Estado por uso o enajenación de bienes públicos: 44;
 - de los monopolios fiscales. Naturaleza
 - tesis del impuesto: 30, 31, 32;
 - tesis del precio: 32-34;
 - dentro de la categoría de precios financieros: 29;
 - de origen monetario: 18;
 - derivados. Concepto: 9;
 - derivados del dominio público: 18;
 - directos en el proceso económico: 6;
 - efectividad: 73;
 - elementos que lo estructuran: 3;
 - en el derecho uruguayo: 20;
 - especiales de derecho público: 15, 17;
 - extraordinarios: 9;
 - indirectos en el proceso económico: 6-7;
 - irracionales. Concepto: 3;
 - mediante el control de la compra y venta de divisas: 41;
 - monopolísticos: 33, 40;
 - naturaleza jurídica: 30-38;
 - nominales: 9-10;
 - nominales y reales: 9;
 - no tributarios. Depósito voluntario: 216;
 - ordinarios: 9;
 - originarios: 8-9;
 - paratributarios: 210;
 - por actos jurídicos convencionales: 18;
 - por relaciones con entes extranjeros: 19;
 - (precios como): 19;
 - provenientes de entes descentralizados: 40;
 - provenientes de otros entes públicos del Estado: 5;
 - provenientes de otros entes soberanos: 11, 12;
 - que establecen un cambio directo entre contribuyentes y Estado: 4;
 - que establecen un cambio indirecto entre Estado y particulares: 4;
 - que se derivan de la economía del mercado o privada: 5;
- racionales
 - concepto: 3;
 - extrafiscales: 3;
 - fiscales: 3;
- reales: 9-10.

Interpretación

analógica

- campo de aplicación: 276-277;
- concepto: 275;
- diferencia con la interpretación extensiva: 271;
- improcedencia: 276;
- normas: 276-278;

(criterios básicos de): 266-267;

de normas tributarias

- antecedentes históricos: 265-266;
- efectos: 247-248;
- en el modelo C. T. A. L.: 267;

del hecho generador: 280-289;

estricta

- concepto: 278, 280;
- concepto doctrinario: 278-279;
- en el derecho comparado: 278-279;
- en el derecho tributario: 278-280;

extensiva. Diferencia con la integración analógica: 271;

(formas jurídicas de): 284-285.

Irretroactividad

- características: 241-242;
- de las leyes más gravosas: 243-245;
- de las normas tributarias: 241-248;
- regulación legal de las normas tributarias: 242-243.

I. V. A.

- (actuación del sujeto pasivo del): 348-349;
- (problema doctrinario de los sujetos pasivos del): 349-350;
- sujetos pasivos. Planteamiento: 348-352.

— L —

Legado (s). Acto gratuito fuente de ingreso: 12.

Legalidad de las exoneraciones

- en el derecho comparado: 360;
- en el derecho uruguayo: 359-360.

Ley

- como elemento de la obligación tributaria: 79;
- como elemento del tributo: 78;
- designación de los agentes retenedores: 342;
- determina la capacidad contributiva: 104;
- formal. Definición: 71;
- fuerza de la obligación tributaria: 230-231, 300;
- fuerza de las normas tributarias: 224;
- (integración del concepto de): 230;
- (peajes establecidos por la): 53;
- tributaria material: 73.

Lotería. Ingreso comercial o industrial del gobierno: 35.

— M —

Mandato tributario

- formas: 71;
- por el ejecutivo: 71.

Mercosur

- causó la supresión de gravámenes: 41;
- (naturaleza de los recargos a la importación en): 43.

Monopolio (s)

- aseguradores. Inconstitucionalidad: 63;

fiscal (es)

- como medio de recaudación de impuestos: 34;
 - conveniencia: 29, 30;
 - de un servicio. Naturaleza de las prestaciones: 30-38;
 - discusión sobre la fijación del precio: 37, 38;
 - doctrina: 29;
 - elementos jurídicos que los caracterizan: 42;
 - elementos que lo integran: 32;
 - en los contratos de adhesión: 36;
 - finalidad: 28;
 - los ingresos son impuestos indirectos: 31;
 - no afecta la naturaleza de las contraprestaciones: 37;
 - no encuadran los entes autónomos: 40;
 - (precios financieros en los): 32, 33, 37, 38;
 - procedimiento para fijar el precio: 38, 39;
 - situación de privilegio para el ente público: 30;
 - su recurso es un precio público: 35;
 - oficiales de compra y venta de divisas. Establecimiento: 41;
 - sobre los puertos. Régimen: 45.
- Multas**
- por mora. Naturaleza: 16;
 - sanción punitiva: 16;
 - son ingresos derivados: 6.

— N —

Naturaleza

jurídica tributaria

- de las contribuciones a la seguridad social: 219-220;
- de las contribuciones patronales: 217-219;
- de las filiales de sociedades extranjeras: 329;
- de las primas de seguros: 60-65;
- de las sociedades vinculadas: 330-331;
- de las sucursales: 329;
- de las tarifas postales: 59;
- de las tasas. Inalterabilidad: 94;
- de los consorcios: 325;
- de los establecimientos de sociedades extranjeras: 329-330;
- de los grupos familiares: 327;
- de los peajes: 49-51;
- de los seguros obligatorios: 60-65;
- de los servicios de comunicación: 56-60;
- de los servicios de correos: 56-60;
- del impuesto: 103;

pecuniaria tributaria del tributo: 73;

tributaria

- de las confiscaciones: 6, 19;
- de las contribuciones consociativas: 183.

Norma (s) tributaria (s)

- (analogía de las): 275;
- (antecedentes históricos de la interpretación de las): 265-266;
- (aplicabilidad de las): 237-239, 248-251;
- (aplicabilidad de las normas interpretativas de las): 246-248;
- codificación: 251-264;

Norma (s) tributaria (s) (cont.)

- (competencia del ejecutivo para la creación de): 231;
- concepción antigua: 223-224;
- concepto: 211-224;
- (criterios básicos de interpretación de las): 266-267;
- criterios de interpretación en el derecho comparado: 266-267;
- de los entes autónomos: 40;
- descentralización legislativa: 231;
- dictadas mediante decretos-leyes: 232-233;
- discrepancias en la normatividad rioplatense: 236-237;
- (efectos de las prescripciones generales internas por): 235-236;
- (efectos interpretativos de las): 247-248;
- ejecutoriedad: 237, 239-241;
- en el espacio: 248-251;
- en el tiempo: 237-241;
- en los Estados federados: 231;
- en los Estados unitarios: 231;
- (exoneraciones en las): 272-273;
- fuentes. Normas internacionales: 224-229;
- (interpretación de las): 265-293;
- (irretroactividad de las): 241-248;
- irretroactividad en el panorama luso-hispanoamericano: 244-245;
- irretroactividad. Excepciones: 243-244;
- (jerarquía de las): 224;
- (normalidad de las): 223;
- (orientación de C. T. A. L. en la interpretación de): 267;
- (principio de territorialidad en las): 249-250;
- (retroactividad de las): 245-246;
- (tratados internacionales como fuente de las): 224.

— O —

Obligación tributaria

- accesorias de dar, hacer y no hacer: 301;
- antecedentes doctrinarios: 296-298;
- (carácter de la): 73;
- características: 74;
- (características del acto de determinación de la): 357-358;
- causa: 353-354;
- causa jurídica: 90;
- contenido: 300-303;
- definición: 295-298;
- del C. T. A. L.: 303;
- del Código uruguayo: 304;
- según Sánchez Fontans: 305;
- (destinatarios como sujetos activos de la): 310-311;
- diferencia con la obligación tributaria: 301-302;
- (discrepancias doctrinales sobre el contenido de la): 301-302;
- doctrina contemporánea: 222;
- (el dinero como objeto de la): 73;
- (elementos de la): 79, 90;
- (entes públicos como sujetos activos de la): 309-310;
- entre Estado y contribuyente: 295;

- estudio terminológico: 298-300;
- (fuente de la): 230-231, 300;
- fundamento jurídico: 295;
- (grupos familiares en la): 328-329;
- independencia: 105, 106;
- nacimiento: 356-358;
- negativa: 301;
- objeto: 352-353;
- obligación (es)
 - accesorias: 300;
 - (de crédito originadas en la): 300;
 - de dar: 301;
 - de hacer: 301;
 - de no hacer: 301;
 - (del pago de la tasa en la): 153;
 - (del sujeto pasivo en la): 295;
 - (positivas en la): 301;
- origen: 356-358;
- presupuesto de hecho: 308;
- principios: 295-298;
- proceso formativo: 355;
- (recaudadores como sujetos activos de la): 310;
- regulada por reglamentos: 234-235;
- (relaciones accesorias a la): 300-301;
- sujeto activo: 309-311;
- sujeto pasivo: 311-314;
- teorías sobre su inexistencia: 358-360.

Obra (s) pública (s)

- (aspectos económicos de la contribución especial por): 200-201;
- (aspectos jurídicos de la contribución especial por): 201-202;
- (base impositiva de las contribuciones por): 202-203;
- (concepto de las contribuciones por): 189-190;
- (determinación del costo de la contribución especial de): 203;
- (evolución histórica de las contribuciones por): 190-191;
- (exoneración de la contribución especial de): 206-208;
- (naturaleza jurídica de la contribución especial por): 205;
- (orígenes de la contribución especial por): 191;
- (problemas para la imposición de la contribución especial a las): 204.

O. C. D. E.

- (clasificación de ingresos según): 21, 22;
- tesis sobre la naturaleza del precio del ente monopolista: 31.

O. N. U.

- (clasificación de ingresos según la): 20, 21;
- tesis sobre la naturaleza del precio del ente monopolista: 31.

Operaciones técnicas. Elemento constitutivo del ingreso: 3.

— P —

Pago

- características: 361;

- de la tasa como obligación: 153;
- imputación: 362;
- modo de extinción de la obligación tributaria: 361, 362;
- por error. Efectos: 366.
- Patrimonio frente a los ingresos nominales: 9.
- Peaje (s)
 - antecedentes: 47;
 - como clase de tributo: 47;
 - competencia para establecerlos: 53;
 - destinación: 55;
 - diferencia con las regalías: 47;
 - difusión: 48;
 - en el derecho uruguayo: 54;
 - en los puentes subacuáticos: 53;
 - evolución histórica en el derecho uruguayo: 55-56;
 - fundamento: 48;
 - (hecho económico generador del): 48;
 - implicaciones tributarias: 53;
 - limitación de la libre circulación: 54;
 - naturaleza
 - de los bienes en que se realizan: 53;
 - jurídica: 54;
 - tributaria: 48;
 - precio. Naturaleza tributaria: 48;
 - regulación legal: 54.
- Personas
 - jurídicas independientes del Estado central. Contribuyentes: 40;
 - no estatales de seguridad social. Contribución: 40;
 - que pueden prestar el servicio portuario: 45.
- Personería jurídica
 - (fundamento tributario de los entes sin): 319;
 - (teoría sobre el carácter tributario de los entes sin): 319-322.
- Plazo de prescripción de la obligación tributaria: 362.
- Poder
 - ejecutivo
 - creador de impuestos: 71;
 - ilegitimidad para fijar prestación a personas de seguridad social: 40;
 - inpositivo del Estado. Elemento indispensable del tributo: 88.
- Política monetaria (ingresos derivados de la): 6.
- Político. Elemento constitutivo del ingreso: 3.
- Pontazgo como clase de tributo: 47.
- Precio (s) financiero (s)
 - a favor del Estado. Ingresos: 12;
 - casos en que se les atribuye naturaleza de tasas: 152;
 - clase de ingreso: 4;
 - clasificación económica-política: 26-29;
 - concepto: 23-26, 151;
 - criterio interpretativo: 44-45;
 - del peaje: 48;
 - del servicio de correos: 58;
 - de los servicios de comunicaciones: 59;
 - de los servicios portuarios: 45-56;
 - derecho de la administración a percibirlos: 26;
 - diferencia con los aranceles: 68;
 - en el derecho uruguayo: 39-43;
 - en las normas constitucionales: 24;
 - en los monopolios fiscales. Discusión sobre su fijación: 32, 33, 37, 38;
 - en los servicios de comunicaciones: 59;
 - en relación con el monopolio. Naturaleza: 30;
 - es la prestación por el servicio monopolizado: 32-34, 35;
 - fijación
 - por el poder ejecutivo: 25;
 - por entes autónomos del Estado central: 40;
 - formación: 38-39;
 - fuerza jurídica: 25;
 - (ingresos dentro de la categoría de): 29;
 - (las contraprestaciones por servicios portuarios son): 45;
 - monopolístico. Procedimiento para establecerlo: 38, 39;
 - normas aplicables del derecho privado: 23;
 - para servicios
 - telefónicos: 59;
 - telegráficos: 59;
 - políticos: 28;
 - por bienes y servicios del Estado. Naturaleza: 19;
 - principios: 24-26;
 - privados, cuasiprivados y públicos: 26, 27;
 - públicos
 - debe formarse en régimen de monopolio: 28;
 - finalidades: 27;
 - múltiples y únicos: 28;
 - relación con los precios y costos: 26;
 - su relación con el derecho privado: 23-24;
 - terminología: 43-44;
 - uso del término en relación con bienes y servicios del Estado: 43, 44;
 - y costos del servicio. Relación: 26;
 - y régimen de bienes objeto de prestación estatal: 43;
 - y tasas
 - distinción: 142;
 - de monopolio. Distinción: 33, 34.
- Prescripción de la obligación tributaria: 362-364.
- Prestación (es)
 - a favor del Estado. Ingreso: 12;
 - tributarias. Coexistencia: 164.
- Presupuesto de hecho
 - aspecto objetivo: 306;
 - aspecto subjetivo: 307;
 - concepto: 104, 304-308;
 - de la contribución especial: 179;
 - (precisiones sobre el): 308-309.
- Principio
 - de equivalencia impositiva: 105;
 - de gratitud de los servicios estatales: 148;
 - de la igualdad jurídica de las partes: 296-298;
 - de la imposición a colectividades: 324;
 - de la prevalencia de la realidad
 - definiciones de otras ramas jurídicas: 283-284;
 - diferencia con el *disregard*: 285-286;
 - en el derecho latinoamericano: 281-282;
 - en el derecho uruguayo: 282-283;
 - en la jurisprudencia: 286-287;
 - fundamento del hecho generador: 281-289;
 - limitaciones legales: 287-289;

Principio (cont.)

- de legalidad
 - del tributo: 295-296;
 - en el pago: 366;
- de obligatoriedad. Aplicabilidad: 247;
- de onerosidad
 - en servicios estatales. Efectos: 149, 150;
 - para fijar precios: 23, 38.
- de territorialidad en materia tributaria. Efectos: 249-250.

Prima (s) de seguros

- características: 63;
- legitimidad: 63;
- naturaleza jurídica: 60-65;
- problemas de legitimidad: 63.

Progresividad

- difficultad de su aplicación: 125;
- en el derecho comparado: 127;
- procedimiento para su aplicación: 125-127.

Proporcionalidad de los impuestos personales: 124.

Publicación (es) oficial (es) (naturaleza tributaria del pago por): 65, 66.

Puerto (s)

- naturaleza de los gravámenes por su uso: 46;
- régimen: 45.

— R —

Reavalúo. Son ingresos de origen monetario: 18.

Recargo (s)

- a la importación. Naturaleza jurídica: 43;
- concepto: 16.

Recaudadores en la relación jurídica tributaria: 310-311.

Reembolso del pago indebido

- determinación: 366, 368-369;
- en el derecho comparado: 370-371;
- en el derecho uruguayo: 369-370.

Regalías. Clase de ingreso: 4.

Reglamentación (es) como fuentes de normas tributarias: 224.

Reglamento (s)

- ámbito de aplicación en el derecho tributario: 234-235;
- concepto: 234.

Relación tributaria. Véase: *Obligación tributaria*.

Renta

- causa ingresos ordinarios: 9;
- (principios del impuesto a la): 325.

Representantes legales en la relación jurídica tributaria: 335-339.

Responsabilidad tributaria

- del contribuyente: 313;
- del tercero en la relación jurídica tributaria: 313;
- de los grupos familiares: 327-329;
- de los representantes legales: 336-338;
- de los sucesores: 331-334.

Retribuciones. Clase de ingreso: 4.

Retroactividad de las normas tributarias favorables: 245-246.

— S —

Sanción (es)

- clases: 15;
- concepto: 15, 16;
- diferencia con los tributos: 77;
- en el derecho uruguayo: 334,
- punitivas. Clases: 16;
- son ingresos coactivos: 15;
- tributarias. Extinción: 333.

Seguridad social

- (contribuciones de personas no estatales de): 40;
- (contribución especial a la): 208-220;
- ilegitimidad del ejecutivo para fijarles prestaciones: 40;
- (naturaleza jurídica de la contribución especial a la): 208-210;
- (sistemas para determinar la contribución especial para la): 210-211.

Seguro (s) obligatorio (s)

- causa jurídica: 63;
- consecuencias jurídicas: 63;
- naturaleza jurídica: 60-65.

Servicio (s)

- conforme a su efectividad se causa la obligación de pagar la tasa: 153;
- de comunicaciones. Naturaleza tributaria: 56-60;
- de correos. Naturaleza jurídica: 56-60;
- equivalencia con la cuantía del tributo: 159;
- estatal (es)
 - divisible. Causa la tasa: 145;
 - que da lugar al pago de la (s) tasa (s)
 - características: 145;
 - con su prestación debe causar una ventaja: 154;
 - debe ser divisible: 145, 146, 147;
 - naturaleza jurídica: 147-152;
 - de naturaleza económica: 148, 149;
 - principio de gratuidad: 148;
 - remunerables: 149;
- funcionamiento de oficio o a petición: 158;
- monopolizado (s)
 - naturaleza de la prestación: 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38;
 - son contratos de adhesión: 36;
- portuarios
 - fijación de precios: 45;
 - personas que pueden prestarlos: 45;
 - régimen de contraprestaciones de los usuarios: 45;
- prestados por el Estado
 - (contraprestación relativa a): 44;
 - precio: 27;
- público (s)
 - (contribuciones destinadas a los): 92;
 - (tasas destinadas a los): 92;
 - que se prestan con beneficio, al costo o a pérdida: 28;
 - que se presta de oficio o a demanda del particular: 156;
- suministrados por el Estado. Fijación de precios: 24, 25.

- Sobretasa (s)**
 características: 95;
 concepto: 95-98;
 diferencia con el tributo adicional: 98.
- Sobreprecio e impuesto. Similitud:** 34.
- Sociedades**
 de hecho. Características tributarias: 325;
 extranjeras. Naturaleza tributaria: 329-330;
 irregulares. Características tributarias: 325;
 vinculadas
 como contribuyentes: 330-331;
 naturaleza tributaria: 330-331.
- Sucesor (es) como contribuyentes:** 331-334.
- Sujeto (s)**
 activo (s)
 de la obligación tributaria: 309;
 destinatario: 310-311;
 entes públicos: 309;
 recaudadores: 310-311;
 de la relación jurídica tributaria. Concepto: 309;
 pasivo (s)
 característica: 313;
 como sinónimos de contribuyente: 311-312;
 concepto: 311-312;
 (conclusiones sobre el concepto del): 325-326;
 (definiciones legales del): 311-312;
 del I. V. A.: 348-352;
 en operaciones crediticias: 350;
 en operaciones de contado: 350;
 (responsabilidad de los): 351-352;
 de la obligación tributaria. Obligación: 295;
 de la relación jurídica tributaria
 (el Estado como): 317-319;
 (los entes públicos como): 317-319;
 entes sin personería jurídica. Características: 324;
 (obligación del): 311.
- Sustitución**
 acumulativa. Concepto: 345;
 privativa. Concepto: 345.
- Sustituto (s)**
 características según la doctrina: 346-347;
 concepto: 344;
 del contribuyente
 concepto: 344;
 diferencia con los agentes retenedores: 344;
 (doctrina sobre los): 344-347;
 en el derecho positivo: 347-348.
- T —
- Tarifa (s)**
 de las publicaciones oficiales. Legalidad: 66;
 postales. Naturaleza jurídica tributaria: 59.
- Tasa (s)**
 administrativas. Distinción con el impuesto: 157;
 antecedentes: 141;
 constitucionales: 172-173;
 jurisprudenciales: 176-178;
 base tributaria: 164;
 bromatológica de Montevideo: 164;
 capacidad contributiva. Determinación: 162-164;
 carácter coercitivo: 177;
 carácter involuntario: 177;
 características: 96-97, 161, 177;
 características del servicio que la causa: 145;
 clasificación: 169-172;
 según Giampietro: 168;
 según Giannini: 168;
 según la naturaleza de la actividad del Estado: 150;
 por concesión de documentos probatorios: 169;
 como clase de tributo: 15, 87;
 como prestación espontánea: 157;
 composición: 92;
 concepto: 151, 166;
 (concepto jurisprudencial sobre la duplicación de las): 165;
 (concesiones como fuente de las): 170;
 corresponden a servicios inherentes al Estado. Crítica. Teoría de Giannini: 147, 148;
 creación: 173-174;
 creadas por decisión administrativa: 159;
 (definición del C. T. A. L. sobre las): 167;
 de estadística argentina: 151, 152;
 de los actos registrables: 170;
 dependen de la voluntad unilateral del Estado: 158;
 de policía. Concepto: 169;
 destinación: 92, 161;
 determinación de las cuantías: 162-164;
 diferencia
 con la contribución especial: 179, 189;
 con los impuestos: 91-92, 93, 103, 164-166, 173;
 con los precios: 68;
 divisibilidad: 145-147, 167;
 elementos
 característicos: 144, 145;
 constitutivos: 167;
 en actos registrables: 170;
 en el derecho argentino: 152, 153;
 en el derecho brasileño: 152;
 en la legislación uruguaya: 172-176;
 en las constituciones uruguayas: 172, 173;
 (equivalencia entre el costo del servicio y las): 159;
 escolásticas: 168;
 estudio de su terminología: 81;
 finalidad: 167;
 fuentes: 166-167;
 fuente legal: 144, 145;
 fundamento jurídico: 162;
 general municipal de Montevideo: 151;
 la obligación de pagarla depende de la organización del servicio. Discusión: 149;
 naturaleza
 del servicio: 147;
 jurídica tributaria: 4;
 noción
 en el derecho positivo: 151;
 preliminar: 143;
 obligación de pagarla según la efectividad del servicio: 153;
 por la sola disponibilidad del servicio: 154;
 por servicio que presta de oficio o a demanda del particular: 156;

Tasa (s) (cont.)

- prescolásticas: 168;
- propriadamente dichas: 158, 159;
- según clasificación de la O. C. D. E.: 22;
- según la A. L. A. L. C.: 21;
- son ingresos derivados: 6;
- (teoría de la inalterabilidad de las): 94;
- voluntarias y obligatorias: 157, 158;
- y precios
 - de monopolio. Distinción: 33, 34;
 - distinción: 142, 143.

Teoría (s)

- de la causa en la relación jurídica tributaria: 353-354;
- de la exoneración. Efectos: 358-359;
- de la inalterabilidad de las tasas de Borrás: 94;
- de la inmunidad contributiva. Fundamento: 358;
- de la no incidencia: 358;
- de los elementos tributarios. De Giannini: 90;
- de los tributos
 - en el Estado contemporáneo: 72-78;
 - noción general: 71-72;
 - sobre la inexistencia de la obligación tributaria: 358-360.

Tercero (s) responsable (s)

- (agentes de percepción como): 339-341;
- (agentes de retención como): 339-341;
- características: 334-335;
- en la relación jurídica tributaria: 313;
- tipos de responsabilidad tributaria: 335.

Terminología tributaria: 39.

Territorio. Definición en el derecho tributario: 248-249.

Trabajador (es). Sujetos pasivos de las contribuciones especiales: 213.

Transacción

- en el derecho comparado: 364-365;
- en el derecho tributario uruguayo: 364-365.

Transferencias

- de la nación. Justificación: 17;
- entre entes públicos. Ingresos públicos: 17.

Traslación. Diferencia con el derecho al resarcimiento: 313.

Tratados internacionales

- ámbito de aplicación tributaria: 229-230;
- como fuentes de las normas tributarias: 225;
- frente a las normas internas: 226;
- problemas en el derecho tributario: 225-226;
- sobre doble tributación: 225-226;
- sobre la evasión: 225.

Tributo (s)

- adicional (es)
 - características: 96;
 - concepto: 95, 98;
 - diferencia con la sobretasa: 98;
- antecedente de la definición: 78-79;
- base del cálculo: 164;
- cálculo: 164;
- características: 71-72;
- clases: 15;
- clasificación: 87-93;

concepto

- (del Estado legislador del): 223;
- (sobre la superposición de): 93-95;
- (contribuciones como clases de): 87;
- criterios de clasificación: 89;
- definiciones: 72, 78-81;
- destinación: 74;
- diferencia (s)
 - con los precios: 68-70;
 - (de las sanciones con los): 77;
 - (jurídicas entre los): 91-92;
- (doctrina alemana de los): 72;
- (doctrina italiana de los): 72;
- elementos: 78;
- en el Estado contemporáneo: 72-78;
- en la doctrina italiana: 72;
- en la doctrina latinoamericana: 72-75;
- en los servicios de comunicación: 56-60;
- estudio de su terminología: 81, 84;
- evolución histórico-jurídica en el derecho uruguayo: 85-87;
- (facultades de los órganos de control de los): 295;
- finalidades: 8, 77;
- (función legislativa de los): 71;
- género: 72;
- (impuestos como clase de): 87;
- (mandato estatal como elemento esencial de): 71;
- mixtos
 - características: 93;
 - concepto: 93-95;
- noción
 - en América Latina: 72;
 - en el Estado contemporáneo: 72;
 - teórica: 89;
- obtención: 77;
- origen: 71;
- (peajes como clase de): 47;
- (pontazgos como clase de): 47;
- que son ingresos derivados: 6;
- según clasificación de la O. C. D. E.: 22;
- son ingresos coactivos: 15;
- (superposición de los): 93-95.

— U —

Usuarios de servicios portuarios. Régimen de contraprestaciones: 45.

— V —

Vínculo

- entre Estado y contribuyente: 296;
- personal del tributo: 78.

— Z —

Zonas francas

- definición en el Mercosur: 250;
- (efectos comerciales de las): 250-251;
- extraterritorialidad: 250-251.

ESTE LIBRO SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EN LOS TALLERES
DE EDITORIAL NOMOS, EL DÍA DIECISIETE DE ABRIL DE
MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, ANIVERSARIO DE LA
MUERTE DE ENRIQUE SAYAGÜES LASO (N. 30, IV,
1873 Y M. 17, IV, 1965).

LABORE ET CONSTANTIA

