

GIAN ANTONIO MICHELI
Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Roma.

PALABRAS PRELIMINARES

Hago esta obra aparecer a la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica en la persona de su Decano el Profesor Greco, por el hecho que me honra al invitarme a hacer algunas lecciones en esta ciudad.

Trabajo muy regular muy expeditivo el señor Presidente del Colegio de Abogados, que ha autorizado con alacritud unánime, por escrito al señor Michelé más amigo de todos y abogados para publicar esta obra.

LOS CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL

DERECHO TRIBUTARIO

(Síntesis comparatística)

Este libro es un análisis y una síntesis de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario, que he tratado de exponer en forma clara y sencilla, para que sea útil a los estudiantes de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, y a quienes hoy son los más interesados en el estudio de la tributación de sus impuestos.

Este trabajo es un estudio actual de los conceptos, a saber: los impuestos, sus elementos, como una contribución para la realización de las actividades generadoras del Derecho Tributario en un Estado moderno.

San José, noviembre de 1974.

Gian Antonio Micheli

San José, Costa Rica

1974

ENSAYOS

Este estudio de la tributación de los impuestos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica se dedicó a la enseñanza de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario, para que sea útil a los estudiantes de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica.

San José, noviembre de 1974

Dr. Jorge Amador Greco

BIBLIOTECA

PALABRAS PRELIMINARES

Debo ante todo agradecer a la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, en la persona de su Decano el Profesor Ortiz, por el honor que me hizo al invitarme a dictar algunas lecciones en este Ateneo.

También doy gracias muy expresivas al señor Presidente del Colegio de Abogados, que ha secundado esta simpática iniciativa, permitiendo así a un público más amplio de jueces y abogados estar presente en estas conversaciones, que quieren crear un nuevo vínculo espiritual entre Costa Rica e Italia.

Finalmente mi particular agradecimiento al Profesor Antillón, a quien he tenido el placer de volver a ver después de diez años, desde que fue mi discípulo en la Universidad de Roma, y a quien hay que dar todo el mérito y la carga de la traducción de mis lecciones.

Y vaya también mi caluroso saludo a los estudiantes, a quienes estas lecciones van dedicadas, como una contribución para la mejor comprensión de los principios generales del Derecho Tributario a través de su estudio comparativo.

San José, setiembre de 1974.

Gian Antonio Micheli.



1. Los conceptos de tributo y de tributaria.

1. Vuestro Código Tributario (artículo cuarto) ofrece definiciones de impuesto, tasa y contribución especial que responden a los resultados alcanzados por la mayoría de la doctrina jurídica occidental; la cual, a su vez, tiene su punto de partida en la Ciencia de las Finanzas. Como es sabido, esta última se funda en la distinción entre servicios divisibles e indivisibles que el Estado (y las otras entidades públicas) presta al ciudadano. En efecto, estos servicios satisfacen intereses de los particulares que el ente público está en grado de satisfacer mejor, o que la colectividad organizada considera que pueden ser mejor realizados mediante la acción administrativa.

Así, mientras el punto de partida de la concepción de la Ciencia Financiera se apoya sobre una base privatística, en realidad la noción de tributo se funda en la relevancia pública de los intereses que el Estado estima que deben ser tutelados en relación con las finalidades políticas, económicas y sociales que él persigue en un cierto momento histórico. Este concepto queda bien expresado por el Código Tributario de Costa Rica, que define los tributos como "las prestaciones en dinero... que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Tal vez no queda suficientemente claro allí que el producto de lo recaudado con los tributos debe ser destinado a los gastos generales, en la forma en que sí lo subrayan la Constitución Italiana (artículo 53) y la Ley General Tributaria Española (artículo 27). Esto se nota mejor en el segundo apartado del artículo 4, relativo al impuesto, donde viene subrayado que el hecho generador de la obligación es "una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". Este mismo concepto viene expresado en el artículo 27 de la Ley Española, pero recurriendo al elemento distintivo de la falta de contraprestación (inciso c) respecto del impuesto. Y ello se confirma en la definición de la tasa (tercer apartado del artículo 4 de vuestro Código), en donde, en cambio, se requiere que el "producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación".

Def. Tribut

Fm

ueda gen

Def TASA

Como se ha visto, este elemento de la destinación del producto no parece ya apropiado a las exigencias de la finanza moderna, en el cual el Estado es libre, dentro de los límites del Presupuesto de lo que hablaremos después, de gastar los ingresos tributarios, salvo que la ley disponga lo contrario creando vínculos de destinación de lo recaudado. Pero en este campo debemos distinguir la razón política por la que el impuesto ha sido creado, del vínculo jurídico que sujeta a cierto destino la suma recaudada por dicho impuesto. Por ejemplo, el impuesto puede ser creado para aumentar el sueldo a los empleados, o bien para asegurar la pensión a cierta categoría de personas; pero esto no significa que el dinero que proviene de la recaudación de aquel tributo deba ser destinado a aquella finalidad, a menos que la ley así lo disponga.

2. Así también debemos recordar que los tributos constituyen en el Estado Moderno, instrumentos de la política económica y financiera, aun cuando su fin primario es producir ingresos para sostener los gastos públicos. Así lo dice el artículo 4 de la Ley Española, también ha sido reconocido ampliamente por la doctrina italiana, la cual pone en evidencia las opciones políticas, económicas, sociales y financieras realizadas por el Estado, y de este modo determina los gastos que deben ser cubiertos con los tributos.

Sin embargo, en el plano jurídico los tributos son siempre exacciones coactivas de riqueza a cargo de los individuos y, por consiguiente, limitan la libertad patrimonial de ellos. Esta afirmación es negada por la teoría que sostiene que sólo el impuesto crea un deber jurídico a cargo del sujeto pasivo, mientras que la tasa sería una carga que el sujeto tendría que cumplir para obtener un cierto servicio público. En realidad, también en relación con la tasa el sujeto está obligado a pagar una suma de dinero, en cuanto ha querido solicitar un servicio público particular. De modo que la diferencia no está en la obligación, sino en una cierta libertad de elección que es, sin embargo, muy restringida, porque el particular sólo puede obtener ciertos servicios si recurre a la autoridad administrativa o jurisdiccional, sin contar con que en muchos casos el sujeto debe pagar la tasa aunque los efectos del acto no sean favorables para él (por ejemplo en materia penal).

3. También da lugar a mucha incertidumbre la noción de contribución especial que nos ofrece el artículo 4 del Código Tributario, así como la que contiene el inciso b) del artículo 26 de la Ley Española. También esta noción se origina en una concepción de "intercambio" entre la acción pública y la ventaja que de ella resulta a favor del particular, probablemente superada en una visión superior del interés público; y en efecto, en algunos países las contribuciones especiales están desapareciendo, sustituidas por los impuestos. En realidad también aquéllas son un tipo de exacción coactiva sobre la riqueza privada, por virtud del poder de imperio del Estado; como se ha visto, sólo son diferenciadas por el presupuesto, mientras que sus otros elementos, que están indicados en el Código costarricense

55947 LIGHT 6009
y en la Ley Española, han desaparecido en otros ordenamientos jurídicos.

La verdad es que las distinciones tradicionales parten de un cierto paralelismo con el Derecho privado, distinguiendo así la entrada llamada "conmutativa" que deriva de la tasa y de la contribución especial, de las entradas no conmutativas que derivan del impuesto y que representan, cada vez más, en los países del Mundo Occidental, la forma típica del ingreso público forzoso.

4. El impuesto da lugar a una "ablación" (según la terminología usada por el Prof. M.S. Giannini) que prescinde absolutamente de la voluntad y de la libre escogencia del sujeto pasivo, aun en el caso de que éste haya debido recurrir a un servicio público para obtener un cierto resultado.

En esta línea se ha producido en Italia una importante evolución legislativa con la introducción del concepto de "prestaciones patrimoniales impuestas" (que tiene su fundamento en el artículo 23 de la Constitución italiana); concepto que la Corte Constitucional ha ido ampliando a fin de abarcar dentro del mismo, por ejemplo, los cánones telefónicos y radiotelevisivos, la deducción obligatoria de las medicinas vendidas a sujetos que gozan del seguro social, las contribuciones a favor de entes públicos asistenciales para la creación de casas populares, aun si después los sujetos no se benefician de ellas. Existe entonces la tendencia a ampliar la noción tradicional de tributo hasta hacerla coincidir con un concepto más amplio y menos técnico que comprende todas las prestaciones patrimoniales impuestas con base en un acto de la autoridad pública, aún en el caso de que este acto venga a completarse con un contrato (de uso del servicio telefónico) o con una actividad negocial (venta de medicinas a precios deducidos).

5. Esto demuestra la crisis de la clasificación tradicional de los tributos, y de la noción misma de tributo, del que quizás sólo puede darse una definición negativa. En efecto, son tributos todas las exacciones coactivas patrimoniales (generalmente en dinero) que no puedan configurarse como contraprestaciones por servicios generales o especiales, que no satisfacen directamente intereses públicos específicos sino el interés, o mejor, la necesidad de procurarse los medios para hacer frente a los gastos necesarios para la vida y el funcionamiento del ente público. Otros institutos jurídicos (como la expropiación por causa de utilidad pública, por ejemplo) sirven en cambio para la satisfacción de intereses públicos específicos con otras limitaciones públicas del derecho de propiedad, pero no pueden ser confundidos con los tributos, como parece que no se confundan tampoco con éstos las sanciones pecuniarias, penales y administrativas, que presuponen la violación de una norma y, por ende, la comisión de un acto ilícito. El tributo se agota entonces en una prestación coactiva que prescinde de la comisión de un delito, así como de cualquier contraprestación, y de la satisfacción de un interés específico de la administración, sin que suponga tampoco la transferencia al Estado

de un bien particular diverso del dinero, o un deber de hacer cierta obra o de observar cierto comportamiento.

Todas estas diferencias con institutos semejantes permiten delinear el tributo como la forma típica de la financiación del Estado por parte de todos los sujetos interesados en su perpetuación y funcionamiento. Se justifica de este modo la tendencia de la Ciencia de las Finanzas y del Derecho Tributario de construir una categoría amplia de tributo, en la cual se incluyen todas las viejas distinciones surgidas durante la evolución de la Ciencia Económica, a través de la evolución del Estado de Derecho, desde el Estado Liberal al "Welfare State". En efecto, a medida que se amplían los fines del Estado, se modifican las figuras de los diversos tipos de ingreso que asumen cada vez más la estructura tradicional del impuesto, cuyo cumplimiento es considerado como un deber público de relevancia constitucional. Estamos entonces a una gran distancia de la vieja concepción según la cual el impuesto era considerado casi una sanción, y las leyes tributarias como leyes casi penales. Ya veremos que estas concepciones rezagadas del tributo producen todavía algunos efectos sobre la jurisprudencia y sobre la doctrina. De ello hablaremos en las próximas lecciones.

II. Los principios constitucionales del Derecho Tributario.

6. Hemos visto ayer que el tributo es siempre una exacción coactiva realizada por el ente público sobre la riqueza del sujeto. Es por lo tanto natural que el Estado se haya preocupado de establecer cuáles son las normas que constituyen las fuentes del Derecho Tributario, fijando así quién tiene el poder de instituir, regular, modificar o abrogar los impuestos.

Aun en la época en que los Estados eran regidos por el monarca absoluto, el poder exclusivo de éste podía ser limitado por la necesidad del consenso de los príncipes o los nobles para instituir nuevos tributos. Esto fue lo que ya establecía la Magna Carta en la Inglaterra medieval. De este modo, la voluntad de los súbditos, aun cuando éstos eran de rango superior, era idónea para limitar el "derecho eminente" que el rey tenía sobre todo el territorio del Estado y sobre los bienes de sus súbditos.

Precisa llegar a la época moderna para ver surgir, con el Estado de Derecho, límites constituciones al poder del Estado de crear tributos. Y este límite, en el Estado constitucional democrático, está constituido por la voluntad del Parlamento, a través de la ley promulgada y votada por éste. De este modo, corresponde al pueblo organizado políticamente la voluntad de imponer tributos mediante un acto parlamentario expresado por los representantes políticos nominados libremente por el pueblo mediante las elecciones.

Los países que siguen este sistema (como Costa Rica, España e Italia) disciplinan por lo tanto, de manera más bien rígida, el poder de crear normas tributarias, pues tienden a atribuir esencialmente a la ley formal (es decir, votada por el Parlamento) la eficacia normativa tributaria. De este modo queda reducido o directamente anulado el poder normativo tributario del Poder Ejecutivo, que conserva, por lo demás, en general, aunque ello sea en medida variable, un poder reglamentario.

Se dice entonces que existe, para la materia tributaria, una "reserva de ley" que es la expresión concreta del antiguo principio que los anglosajones expresan con la frase: "no taxation without representation".

7. Pero esta reserva de ley puede tener una extensión variable y también un contenido diferente. Se habla, en efecto, de reserva de ley absoluta y relativa según sea que las normas tributarias tengan su fuente exclusivamente en la ley formal, o bien que dichas normas puedan ser completadas o integradas en alguno de sus elementos por el Poder Ejecutivo Central o local, aun más allá de los casos en que para este fin podría ser ejercitada la potestad reglamentaria.

En Costa Rica, el artículo 121, inciso 13 parece introducir una reserva de ley absoluta respecto de todos los tributos nacionales, mientras parece acoger una reserva relativa respecto a los municipales, si es cierto que "corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales" mientras que autoriza "los municipales". Según parece, la praxis constitucional se ha orientado por otra vía, en el sentido de que la autoridad municipal acuerda un proyecto para la institución del tributo que luego trasmite a la Asamblea, la cual puede hacer suyo ese proyecto mediante una ley formal.

El artículo 140, inciso 3, indica entre las "atribuciones del Presidente de la República y del Ministro" las de "sancionar y promulgar las leyes, reglamentarlas, ejecutarlas y velar por su exacto cumplimiento". Por lo tanto, corresponde al Ejecutivo el poder reglamentario también en materia tributaria, y por eso son muy restringidos los poderes que le competen para completar las normas legislativas tributarias mediante disposiciones sólo reglamentarias. En efecto, no existen posibilidades de delegación de la Asamblea a favor del Gobierno, como ocurre en cambio, por ejemplo, en Italia.

Las disposiciones de la Constitución vienen luego completadas por el artículo 5 del Código Tributario, que disciplina el contenido de la reserva absoluta de ley. Este artículo se refiere, en su primer apartado, a todas las cuestiones tributarias y, por eso, a todos los tributos, pero el segundo apartado especifica: "en relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos". Vimos ayer que con esta disposición en el derecho de vuestro país adquiere relevancia constitucional la definición de un tributo como "tasa".

8. En España, el artículo 2 de la Ley General establece que "la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado, y se ejercerá mediante ley votada en Cortes". Sin embargo, el artículo 9 especifica que "los tributos... se regirán" también "por los reglamentos generales dictados en desarrollo de la ley general", limitada-mente a la materia de "gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimientos de las reclamaciones económico-administrativas". El artículo 10 define muy detalladamente el contenido de la reserva de ley, que concierne a todos los elementos subjetivos y objetivos del tributo.

En la misma vía está el artículo 23 de la Constitución italiana, el cual, sin embargo, usa una fórmula mucho más sintética e imprecisa, que ha provocado de hecho muchas dudas en la doctrina y la jurisprudencia. El artículo 23 dice así: "Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino con base en la ley". Esta norma constitucional ha sido entendida por un lado en un sentido muy restringido, esto es, que la ley formal debe contener todos los elementos subjetivos y objetivos para la determinación del tributo; por el otro lado, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y muchos autores estiman que el precepto queda observado siempre que la ley contenga criterios suficientes para que el Poder Ejecutivo determine en concreto los elementos que faltan a aquélla, cualesquiera que ellos sean. Esta solución me parece excesivamente amplia; en efecto, de este modo, el Poder Ejecutivo Central y municipal tienen la posibilidad de completar las normas jurídicas legislativas aún más allá de los límites de un reglamento de ejecución.

También en Italia ha surgido la cuestión de si la reserva de ley se aplica también a las tasas. A pesar de algunas autorizadas opiniones en contrario, la Corte Constitucional considera que el artículo 23 es aplicable a todas las "prestaciones impuestas" y, por ende, también a las tasas. Sin embargo debemos recordar que en Italia se recurre mucho al decreto ley en los casos de urgencia y a las leyes delegadas en materia tributaria, transfiriendo así algunos poderes normativos al Ejecutivo Central, es decir, al Gobierno. Según nuestra Constitución, también los decretos-ley y los decretos legislativos (leyes delegadas) deben ser considerados como "ley" en el sentido del artículo 23.

Finalmente, la Corte Constitucional ha estimado que los Reglamentos Comunitarios emitidos por la Comunidad Económica Europea están fuera y sobre el artículo 23, por lo que la Comunidad puede crear prestaciones impuestas aplicables en Italia sin necesidad de que sea promulgada al efecto una ley italiana. En efecto, el legislador delega en el gobierno para que haga ejecutivos en Italia los reglamentos comunitarios, aunque estos últimos podrían en realidad desplegar directamente sus efectos en el ordenamiento jurídico italiano.

Debemos recordar todavía que el Presupuesto del Estado no puede contener normas tributarias, y que la aprobación de la Ley de Presupuesto es necesaria para recaudar, pero no para determinar los créditos impositivos. Por ello estos últimos están condicionados, en su realización coactiva, a la aprobación del Presupuesto (artículo 81).

9. En este punto debemos preguntarnos si el legislador ordinario encuentra límites en el ejercicio del poder normativo tributario, al menos en los países en que existe un control sobre la legitimidad constitucional de la ley. En Costa Rica los artículos 18 y 19 de la Constitución establecen que los ciudadanos y los extranjeros deben "contribuir para los gastos públicos" previendo así un deber constitucional de pagar los tributos. Sin embargo no se fijan límites al poder normativo tributario distintos de los que derivan del respeto de los principios expresados en los artículos 20 y siguientes de la Constitución, y particularmente en el principio de la igualdad de todos ante la ley (artículo 33).

En la Constitución italiana, además del principio de la igualdad formal y sustancial de los ciudadanos (artículo 3) del que deriva un primer límite para el legislador ordinario, existe un principio particular para la materia tributaria contenido en el artículo 53, según el cual "todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva". El sistema tributario está informado en criterios de progresividad. La primera regla está considerada por la doctrina y la jurisprudencia como una simple especificación del principio de igualdad, pero yo creo que es algo más, y precisamente la especificación del principio del deber inderogable de solidaridad política, económica y social expresado en el artículo 2 de la Constitución.

El artículo 53 introduce además una noción jurídica de capacidad contributiva que ha adquirido una enorme importancia y un profundo significado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Es interesante recordar que fue la Ciencia Financiera la que introdujo el concepto de capacidad contributiva, el cual sin embargo ha sido hoy repudiado por esa Ciencia por inútil e impreciso. Por ejemplo, Einaudi decía que dicho principio era como un cajón lleno de arena. Pero el destino de los conceptos es extraño, pues aquella noción ha adquirido hoy una gran importancia, ya que ha provisto a la Corte Constitucional de un medio para controlar la constitucionalidad no sólo de los impuestos sino de todas las prestaciones patrimoniales impuestas de que ayer hablamos.

Por capacidad contributiva la Corte Constitucional y la doctrina que la sigue entienden la potencialidad económica del sujeto de ser sometido a un tributo, en cuanto aquella exacción coactiva se realiza si existe un hecho o una circunstancia (el llamado presupuesto) que sea económicamente valorable. Por tanto, esta noción no debe confundirse con la posibilidad efectiva que un sujeto tiene de pagar el tributo, ni con la existencia de bienes del contribuyente sobre los cuales la administración pueda hacer recaer la ejecución forzada si el deudor no paga.

10. En sustancia, con la expresión "capacidad contributiva" se quiere indicar lo que mi Maestro Benvenuto Griziotti llamaba la causa justificante del tributo, y que puede consistir en las más va-

riadas circunstancias, como la percepción de réditos de cualquier naturaleza, la introducción y el consumo de mercancías, la realización de ciertos gastos, la posesión de ciertos bienes, el cumplimiento de actos jurídicos, la transferencia de bienes muebles o inmuebles, etc.

Dada esta amplitud y dado el contenido de la noción de capacidad contributiva, no nos debe maravillar que ésta pueda variar según las opciones políticas, económicas y sociales que el Estado hace a través del Parlamento. De modo que si bien esta noción varía tomando en cuenta los fines del Estado en cierto momento histórico, por otra parte no es posible que la ley del Estado viole impunemente algunos principios establecidos por la Constitución, y que, por lo tanto califique como hecho generador de un tributo circunstancias que no sean susceptibles de valoración económica y que pueda afectar la dignidad de la persona humana, o sus opiniones políticas o religiosas (artículo 20).

Este último punto de la religión fue muy importante en Italia, porque al final del período de Unificación del País (1870) fueron emitidas severas medidas para reducir el poder económico de las comunidades religiosas, con expropiación de bienes de las mismas y con la imposición diferenciada. Ahora bien, mientras el principio de la capacidad contributiva ayuda a establecer un límite al poder impositivo del Estado, susceptible de control de parte de la Corte Constitucional, la regla de la progresividad se dirige solamente al legislador ordinario, y concierne al sistema tributario total, de modo que el ciudadano no puede dirigirse a la Corte para denunciar la violación de dicha regla. Y de ahí deriva que si el legislador ordinario viola el principio de la progresividad, podrían aplicarse sanciones contra él solamente en el plano político y parlamentario, es decir, que el Parlamento podría votar contra el proyecto de ley que viole la progresividad, o bien podría dar un voto de desconfianza al Gobierno e inducirlo a dimitir.

Es de recordar, en fin, que también el artículo 3 de la Ley General española ha acogido el concepto paralelo de capacidad económica, así como los "principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria".

Es entonces interesante constatar que en muchos ordenamientos se tiende a delimitar de varias maneras el poder legislativo en materia tributaria, para excluir su carácter arbitrario lo más posible.

Es de augurarse en el futuro que el Derecho Internacional sea capaz de imponer otros límites al poder legislativo de los Estados singulares, a favor de la comunidad internacional. Pero sobre esto haremos unas observaciones el próximo jueves, mientras que mañana debemos afrontar el problema de cómo se interpreta la ley tributaria después de haber estudiado sus principios reguladores y sus límites constitucionales.

III. La interpretación de la ley tributaria.

11. Quien aplica la norma tributaria (sea el juez o el administrador) debe entender qué quiere decir esa norma, cuál es su significado. Pero también el sujeto pasivo (y sus abogados y consultores) deben hacer lo mismo para conocer el alcance de la norma objeto de su atención. Un capítulo esencial del Derecho tributario es el de la interpretación, porque la norma tributaria ha ofrecido siempre particularidades por las cuales los estudiosos y los jueces a menudo han sostenido que no debería interpretársela como las restantes normas jurídicas, para las que existen reglas generales apropiadas en muchos ordenamientos (contenidas, como por ejemplo en Italia, en el Código Civil). Y no sólo eso, sino que incluso a veces se ha dudado si también los contratos o en general los actos privados relevantes para la aplicación de un tributo, tendrían que ser interpretados mediante reglas especiales diferentes de las del Derecho Civil. En Italia, la Escuela de Pavia, y especialmente el gran estudioso Vanoni, discípulo de Griziotti, ha dedicado mucha atención a este punto fundamental de la Teoría del Derecho tributario, para combatir la doctrina que era dominante hace cincuenta años, la cual estimaba que la particularidad de las normas tributarias estaba en el hecho de que eran restrictivas de la libertad personal, o directamente similares a las normas penales (como lo decíamos el lunes pasado).

No creo que estas últimas tesis puedan sostenerse actualmente, porque ahora el deber de pagar el tributo es considerado un deber social a nivel constitucional, de modo que el tributo no puede ser entendido como una sanción o pena, sino más bien como una limitación al derecho de propiedad en interés de la colectividad, para asegurar a ésta los medios de supervivencia como organización social, política y jurídica. Veremos sin embargo que la vieja teoría contiene un germen de verdad, porque la norma jurídica tributaria posee una estructura similar a la penal (pero sobre esto volveré dentro de poco, al tratar de la analogía).

Entonces, si las normas tributarias son normas como las otras, su interpretación debe ser regulada del mismo modo. Así, se aplicarían a ellas la interpretación gramatical, sistemática e histórica, que constituyen los cánones lógicos de toda interpretación. Y en efecto, vuestro Código Tributario (artículo seis) proclama que "las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho común". Eso mismo dispone el artículo 23 de la Ley española: "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho". Por ello no creo (pero en Italia es discutible) que existan principios (si la ley no lo dispone) por los cuales, en caso de duda, la ley tributaria se aplica en el sentido más favorable a la administración financiera o al contribuyente deudor (in dubio pro fisco o in dubio contra fisco). En Italia la interpretación *contra fisco* se basó a veces en el principio de la reserva de ley, el cual, sin embargo, no tiene nada que ver con la interpre-

tación de la norma, pues atañe más bien a su fuente. Y también creo que en pro de una interpretación favorable al contribuyente no puede invocarse la regla (existente en algunos ordenamientos) por la cual el contrato se interpreta en sentido favorable al deudor (favor debitoris). En efecto, no estamos aquí en el campo de las reglas contractuales sino en el de las obligaciones que nacen de la ley y del acto administrativo.

12. El Derecho tributario contiene reglas instrumentales que disciplinan los modos o medios con los que en el ente público se procura los ingresos para hacer frente a los gastos necesarios para desarrollar la actividad administrativa, y por ende, para lograr la satisfacción de sus finalidades específicas. De donde resulta que la ley tributaria considera como hechos generadores, como sujetos, actos y pasivos, como objeto, etc. muchos hechos y circunstancias que están regulados por el Derecho común para otros fines. Una primera dificultad surge por ello al tratar de entender el significado de las palabras que la norma tributaria asume como indicativas de institutos jurídicos regulados por el Derecho Civil o por el Derecho Administrativo.

Vanoni y la Escuela de Pavía consideran que en general estos términos jurídicos usados en las leyes tributarias no tienen nunca el mismo significado que asumen en otros campos del Derecho. Esta tesis me parece contraria a los principios generales recabables en muchos ordenamientos donde este fenómeno no está expresamente regulado, como en Italia. En estos países vale entonces la regla consuetudinaria, es decir, que los términos jurídicos empleados en la ley tributaria se entienden según el Derecho común, si aquella no dispone otra cosa. Es lo mismo que dispone el artículo 23, inciso 2, de la Ley española, según la cual tales términos "en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

En cambio vuestro Código Tributario en su artículo 8, primer apartado, sigue un principio distinto, tomado de la Ley alemana de 1919 (la "Rechtsabgabenordnung") según la cual las normas tributarias siempre deben ser entendidas en consideración de la relevancia económica de su contenido (es la *wirtschaftliche Betrachtungsweise*). Esta concepción es ciertamente más moderna que la precedente, pero me temo que puede llevar a una menor certeza del derecho, que también es un bien ausplicable, cuando se autoriza al intérprete a asignar a la norma "el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo". Así, el intérprete debe realizar una indagación muy difícil para determinar las razones económicas y políticas por las que la norma impositiva ha sido creada, entrando así en el examen metajurídico de la *ratio* de la norma. Es importante, sin embargo, observar que el artículo 8, primer apartado, limita esta interpretación más penetrante a "la norma relativa al hecho generador".

13. Del resto, la interpretación "económica" de la ley tributaria se impone respecto de otro momento relativo a la aplicación de

la norma, que es el de la interpretación de los actos jurídicos que tienen relevancia para la determinación del hecho generador. En relación con estos actos, también en Italia, en el caso de la aplicación del impuesto de registro (artículo 19 de la Ley del Registro) se dice que aquel impuesto se aplica "según la naturaleza intrínseca y los efectos jurídicos de los actos sometidos a registración, aunque no correspondan a ellos el título o la forma aparente". Pero es dudoso que este artículo pueda valer fuera de aquel impuesto y del impuesto de sucesión. Por lo tanto considero más moderno el artículo 8 de vuestro Códigos en sus apartados segundo y tercero. Y en el mismo sentido está el artículo 23 de la Ley española, que también debe ser bien meditado.

Estas reglas generales representan la aspiración más moderna de afectar, no ya la apariencia jurídica de las situaciones relevantes para la determinación del hecho generador, sino su realidad económica. Es una aspiración justa, pero de no fácil realización, puesto que existe siempre el temor de que la aplicación de la ley impositiva por parte del juez o del administrador, conduzca a una valoración demasiado subjetiva y, por ende, insegura, que ponga en peligro la certeza del derecho. Tal vez, para evitar este peligro, sea necesario mirar más allá de la forma jurídica asumida por los actos examinados, y determinar cuáles son los efectos jurídicos que aquellos actos son idóneos a producir, según las reglas del Derecho común, independientemente de la forma que revistan. Conviene recordar que mientras las normas del Derecho Civil se dirigen a tutelar la libre voluntad de las partes o ciertos intereses públicos específicos, las normas tributarias tienen la finalidad de adquirir los medios financieros para que el ente haga frente a sus gastos.

14. El legislador y el titular del poder reglamentario no pueden sin embargo regular todo, y por esto, en ciertos casos es necesario, para la aplicación de la norma tributaria, encontrar el modo de completarla o integrarla, como se suele decir. Debo retomar aquí el tema que aludí al inicio sobre la estructura de la norma tributaria, como norma limitativa de la libertad patrimonial del individuo. En un tiempo la doctrina y la jurisprudencia estimaban que no era aplicable a las normas tributarias aquel procedimiento lógico de interpretación, o mejor, de integración, que se llama habitualmente analogía. En efecto, se consideraba que ésta estaba prohibida para las normas tributarias, porque éstas debían calificarse, o como normas excepcionales, o bien como normas penales o, en todo caso, como limitativas de la libertad personal.

Este argumento no puede usarse hoy, porque ante todo las normas tributarias no son excepcionales de por sí, ya que disciplinan un aspecto fundamental de la actividad del Estado, y en segundo lugar las normas tributarias no pueden ser consideradas como normas punitivas por las razones que ya dejé expuestas, en cuanto lo que establecen es un deber de contribución que tiene, como se ha visto, un fundamento constitucional. No obstante, aún hoy se estima también que las normas tributarias no son susceptibles de interpretación

MAL
anológica, aunque se buscan para esta prohibición justificaciones siempre fundadas. Así, considero que no se puede justificar la prohibición de la analogía apoyándola en el principio de la reserva de ley, que concierne más bien a la fuente exclusiva de la norma tributaria, y no a su interpretación.

Yo creo, en cambio, que la analogía no es posible solamente respecto de las normas impositivas que crean tributos o exenciones y por lo tanto, establecen los sujetos activo y pasivo del tributo, el hecho generador, la base imponible, etc. En cambio me inclinaría a admitir la analogía respecto de las normas que disciplinan el procedimiento impositivo, mientras obviamente soy contrario a la analogía en el caso de las normas punitivas tributarias (para las cuales existe en Italia, como he dicho, una prohibición expresa). Por lo tanto estoy de acuerdo con la disciplina ofrecida a propósito por vuestro artículo 6 del Código Tributario, y por el artículo 24, primer apartado, de la Ley española, los cuales excluyen la interpretación analógica de las normas impositivas en sentido estricto.

analogía
Yo considero que esta prohibición se explica considerando la estructura de la norma tributaria, la cual, como la penal, es en general una norma "de especie fáctica exclusiva", es decir, que no puede ser remitida a un principio legislativo más amplio. En otras palabras, la norma tributaria impositiva no es en general susceptible de ser remitida a principios generales y, por tanto, no puede ser extendida a casos fuera de aquellos que expresamente prevé.

15. En este punto, sin embargo, debe ponerse en guardia al estudioso sobre las dificultades concretas de distinguir la interpretación analógica de la interpretación extensiva. En efecto, con esta última no se completa la norma, declarándola aplicable a un caso no considerado por ella, sino que más bien se construye la norma mediante los recursos lógicos normales, mediante los criterios gramaticales, sintácticos, históricos y sistemáticos. No obstante, en la práctica al menos en Italia, es a menudo muy difícil trazar un límite preciso entre la interpretación extensiva y la analógica. En la jurisprudencia existe la tendencia a ampliar desmesuradamente el ámbito de la interpretación extensiva, por ejemplo en materia de exenciones, al punto de llegar a una verdadera analogía, la cual, en cambio, dicha jurisprudencia rechaza en relación con las normas tributarias.

16. En fin, se discute si, ante el silencio de la ley, sea posible recurrir a los principios generales del Derecho tributario y del Derecho común, cosa que puede ser muy frecuente, dado que está prohibida la analogía. El artículo 7 de vuestro Código resuelve en sentido positivo este problema, y otro tanto debo decir del derecho italiano. Sin embargo debo observar que, al menos para el derecho italiano no es fácil establecer si existen y cuáles son los principios generales del Derecho tributario. Vosotros tenéis en el Código una parte general que contiene numerosos principios aplicables también a una serie de leyes particulares que disciplinan los tributos singulares, pero por desgracia en Italia no existe esta parte general; y así, muy a menudo surgen dudas acerca de si es posible extraer principios generales

normas que disciplinan este o aquel tributo. Como quiera que sea, la posibilidad de integrar la disciplina de un tributo con la remisión a principios generales del derecho común o del Derecho tributario, facilita mucho la aplicación de la ley tributaria en todos los casos, aun si dicha ley no lo prevé.

Pero es necesario advertir que, a través de esta remisión a principios, no debe eludirse la fundamental prohibición de la analogía. Como decía, el recurso a los principios generales asegura además la certeza del Derecho, que constituye un bien precioso para la colectividad.

Hemos visto así otro punto fundamental de la Teoría de la Norma Tributaria, punto que también puede tener una importancia constitucional, como ocurre por ejemplo en vuestro ordenamiento, pero no en el italiano.

Para completar el cuadro debemos preocuparnos ahora de la teoría de los efectos de la ley tributaria en el tiempo y en el espacio, pero ello implica un discurso más bien largo, que afrontaremos mañana.

IV. Eficacia de la ley tributaria en el tiempo y en el espacio.

17. La ley está destinada a desplegar sus efectos hacia el futuro, y también la ley tributaria sigue, en general, este mismo principio. Pero en los países con Constitución flexible, y en los que tienen Constitución rígida, pero no existe un principio expreso de irretroactividad de la ley, la ley tributaria puede disponer también para el pasado, en el sentido de que puede calificar jurídicamente ciertos hechos acaecidos en el pasado, de modo que adquieran mañana una relevancia jurídica que no tenían cuando se verificaron.

En Italia no existe una norma constitucional que prohíba la retroactividad de las leyes civiles y de las tributarias, mientras que el artículo 11 de las Disposiciones Preliminares del Código Civil dispone solamente que la ley rige para el futuro. La prohibición constitucional es expresa solamente en relación con la retroactividad de las normas sancionatorias, pero no sería posible deducir de la disposición del artículo 25 de la Constitución un principio general que vede la retroactividad de todas las leyes que limitan la libertad del sujeto.

De ahí que la jurisprudencia de la Corte Constitucional y la doctrina prevalente estimen que las normas tributarias de cualquier tipo, "salvo las sancionatorias" pueden tener eficacia retroactiva, con tal de que no violen otros principios constitucionales, como el de la igualdad de los ciudadanos ante la ley, así como el de la capacidad contributiva. En consecuencia, la Corte ha considerado que la retroactividad no es incompatible con el contenido de la norma tributaria.

Sin embargo, dicha Corte se ha pronunciado en el sentido de que es legítima una norma tributaria retroactiva, aún si viola otra disposición constitucional, cuando el sujeto pasivo podía racionalmente preverla, por ejemplo porque en el momento en que se había verificado un cierto hecho, ya había sido propuesto en el Parlamento un proyecto de ley que calificara aquel hecho como presupuesto de un impuesto futuro; o bien cuando aquel hecho constituía ya el presupuesto de un impuesto similar que hubiera sido introducido luego, a cierta distancia de tiempo, con una nueva ley. Ha ocurrido así que una norma retroactiva respecto del impuesto sobre la plusvalía de las áreas edificables fue considerada legítima por la Corte Constitucional, cuando dicho impuesto habría debido afectar un cierto presupuesto que ya tenía una relevancia jurídica respecto de las contribuciones de mejora, que habrían debido ser aplicadas sobre los mismos terrenos y a cargo del mismo contribuyente, y que no habrían podido ser impuestas concretamente sólo por los atrasos del procedimiento para su aplicación.

Es interesante recordar que situaciones de este género se verificaron en el derecho tributario de Alemania Occidental, en donde también falta una prohibición constitucional de la retroactividad de las normas tributarias. Antes bien, la Corte Constitucional alemana ha decidido en sentido favorable a la legitimidad de la retroactividad de las normas tributarias que corregían injusticias contenidas en leyes impositivas precedentes.

En cambio, en Costa Rica, rige el principio contrario expresado en el artículo 34 de la Constitución. Observaremos que la formulación de la prohibición en examen no excluye en abstracto la posibilidad de una ley tributaria retroactiva, cuando favorezca y no cause daño al contribuyente, o bien prolongue los términos que estarían ya vencidos para hacer valer los derechos del sujeto pasivo contra la Administración financiera.

18. Ayer aludimos fugazmente a la categoría de las llamadas leyes interpretativas de las que la doctrina y la jurisprudencia admiten en Italia la retroactividad. Estas leyes llamadas interpretativas por el mismo legislador, constituyen una especie de interpretación auténtica de la ley, en cuanto hacen obligatoria una entre varias interpretaciones posibles de una ley precedente. Se suele decir que la norma interpretativa forma un cuerpo único con la norma interpretada, de modo que debería encontrar justificación la eficacia retroactiva de la norma desde el momento en que la norma interpretada ha entrado en vigor.

El legislador, por esta vía, trata de corregir la errónea o insuficiente formulación de la vieja ley, imponiendo aquella entre las interpretaciones de ella que resulta más cómoda a la administración, aun y sobre todo cuando la Casación ha negado razón a la administración con base en la vieja ley.

19. Debemos afrontar ahora un ulterior problema, es decir, si la calificación de interpretativa dada a la ley por el propio legislador, pueda ser o no desatendida por el juez. En Italia hay al res-

pecto una cierta pugna entre la Casación y la Corte Constitucional, pues la primera estima que el juez ordinario puede considerar como innovativa una ley que el legislador ha definido como interpretativa, y viceversa. En cambio, la Corte Constitucional ha estimado que la calificación de interpretativa dada a la ley por el legislador no es revisable por el juez, con la consecuencia de que la llamada ley interpretativa sería siempre una ley con eficacia retroactiva. Esta solución parece rechazable porque la Corte Constitucional debió haber examinado si aquella ley interpretativa violaba o no los principios de la igualdad y de la capacidad contributiva.

Así, mientras en Italia la retroactividad de las leyes tributarias está prohibida sólo para las relativas a las sanciones, penales o administrativas, en Costa Rica rige el principio contrario expresado en el artículo 34 de la Constitución, y confirmado por el artículo 65 del Código Tributario.

20. Otro punto que debe recordarse es el de la sucesión de las leyes tributarias respecto del cual no existen en esta rama del Derecho principios particulares, salvo dentro de los límites que veremos dentro de poco. En efecto, cuando una ley tributaria subsigue a otra, modificándola en todo o en parte, pueden existir situaciones jurídicas nacidas bajo la vieja ley, que deben perfeccionarse bajo la nueva, a causa del procedimiento aplicativo de las diversas normas tributarias. En estos casos se debería aplicar el principio "tempus regit actum", es decir, que el acto singular realizado bajo la ley nueva debería ser regulado completamente por ésta. Empero, en realidad, el propio legislador introduce en la ley nuevas normas transitorias, respecto de cuya formulación no existen principios generales. Tales normas tributarias son, como quiera que sea, inspiradas en el criterio de la ultraactividad, o bien en el principio opuesto de la retroactividad de la ley nueva, siempre que no exista una prohibición respecto de esta última, como en vuestro Derecho. Luego, en cuanto al momento en que las normas legislativas entran en vigor, vale por lo general el principio expreso de vuestra Constitución en su artículo 129.

21. Es interesante notar que tanto en Italia como en Costa Rica existen principios especiales respecto de las normas tributarias que disciplinan las sanciones. A propósito leamos el artículo 65 de vuestro Código, que está inspirado en favor del deudor o del imputado, como es nuestro artículo 2 del Código Penal. En Italia, en cambio, vale en materia fiscal penal el principio opuesto, salvo que la ley no disponga otra cosa. De ahí deriva que si un ilícito tributario es realizado bajo el imperio de una ley que prevé cierta sanción, ésta se aplica aun si en el ínterin ha surgido una nueva ley, más favorable al contribuyente, que ha abolido la infracción o disminuido la pena.

En lo que concierne a la abrogación de la ley tributaria, rigen los principios generales, que en vuestro Derecho están expresados en el artículo 65 del Código, salvo que la ley no disponga otra cosa, como ocurre en Italia en vía general. Sin embargo, en Italia, las normas tributarias sancionatorias deberían ser abrogadas expresamente con base en una ley ordinaria de 1929; pero esta norma, que

impone la abrogación expresa de las normas tributarias sancionatorias, no ha sido nunca aplicada, lo cual ha sido posible porque la norma de 1929 que impone la abrogación expresa, fue emanada por el legislador ordinario, el cual puede modificarla tranquilamente con otra ley ordinaria.

22. Veamos ahora los efectos de la ley en el espacio. Este tema es hoy muy importante por el entrecruzamiento espacial de las actividades económicas y el desplazamiento de las personas entre los varios países que son regidos por leyes tributarias diferentes, cada uno de los cuales quiere aplicar su propia soberanía tributaria del modo más amplio y completo. Se puede también decir que éste es un capítulo fundamental, no sólo para el derecho y la técnica tributaria, sino también y sobre todo para la política económica internacional, especialmente para las relaciones entre los países industrializados o, en general, más fuertes, y los países en vías de desarrollo.

A propósito se considera vigente dondequiera el principio llamado "de la territorialidad de la ley tributaria". A este principio se le puede dar un doble o incluso un triple significado. De todos modos, la experiencia nos enseña que dicho principio viene entendido de modo muy diferente en los distintos estados.

23. Según un primer significado, la territorialidad de la ley importa que en el territorio del estado pueden aplicarse exclusivamente sólo las leyes tributarias emitidas por dicho estado. De ahí que en materia tributaria no deberían plantearse conflictos jurídicos de ley, resolubles mediante la aplicación de principios o de normas positivas de Derecho Internacional privado. Por tanto, no parece posible invocar normas del género, las cuales se referirían sólo a las obligaciones contractuales y no a las públicas que nacen de la ley o de acto administrativo. No obstante, he visto que en Costa Rica, el principio opuesto tiende a prevalecer, mediante la aplicación del artículo 348 del Código de Bustamante.

24. En un segundo significado se habla de territorialidad de la ley tributaria en el sentido de que el legislador de cada estado podría escoger el presupuesto con plena libertad, dando relevancia a cualquier hecho considerado como calificable para ser un presupuesto de un impuesto. Pero debemos tener en cuenta el principio de la "efectividad" por el que el Estado debe estar en condición de realizar su propia pretensión tributaria. Quedaría entonces sin relevancia práctica una ley tributaria italiana que quisiera afectar transferencias de riqueza ocurridas en Costa Rica, aun cuando fueran realizados por sujetos que no tienen ningún punto de referencia con el ordenamiento jurídico italiano, por no ser residentes ni domiciliados en Italia, ni tener la nacionalidad italiana, o que no gastan una parte de sus rentas en Italia. Debe observarse, sin embargo, que hoy por hoy no existen en el plano internacional sanciones idóneas para impedir a los Estados que ejerciten su potestad tributaria más allá de los límites razonables constituidos por criterios de vinculación entre el presupuesto y el ordenamiento jurídico del Estado en cuestión.

A propósito de esto debemos agregar que la exasperada concepción de la soberanía tributaria sin ningún límite ni el reconocimiento de los derechos de los otros Estados, ha culminado en el principio de la no colaboración entre los Estados. Pero por otro lado consuela observar que actualmente los Estados sienten la necesidad de suscribir relaciones de colaboración cada vez más estrechas entre ellos a través de la estipulación de acuerdos internacionales mediante los cuales cada Estado asegura su propia ayuda al otro, proveyéndole noticias para la determinación del tributo y para su recaudación. Es ausplicable que las Naciones Unidas y el Mercado Común Europeo estimulen a los Estados en el sentido de crear un activo principio de colaboración en materia tributaria, principio fundado sobre una noción realista de la soberanía, que garantice la plena libertad de los otros Estados, armonizando las exigencias financieras de todos los miembros de la comunidad internacional.

Siempre en relación con este segundo significado de la territorialidad, en general, se ha declarado el principio según el cual ningún Estado debería otorgar ninguna forma de aplicación a los actos administrativos tributarios emitidos por otro Estado. Esta teoría, que en Europa es prevaleciente, no la considero enteramente exacta, al menos en todos sus corolarios. Si bien es cierto que un Estado no puede pretender que la eficacia directa administrativa de sus actos de imposición se desenvuelva también en el territorio de otro Estado, no puede excluirse a priori que éste pueda conceder el reconocimiento o el exequatur a una sentencia de condena de un contribuyente emitida por el juez del Estado que ostenta la pretensión tributaria. En algunos casos el exequatur podrá ser rehusado por razón de orden público internacional, por ausencia de reciprocidad, o por violación de normas constitucionales o comunitarias, allí donde existan, como en el Mercado Común Europeo.

25. En el segundo significado, se ha visto que el principio de territorialidad es entendido en el sentido de que cada Estado debería gravar con el tributo sólo los presupuestos que se vinculan con el ordenamiento jurídico propio. Pero también aquí la territorialidad puede ser entendida de varios modos, al punto de que puedo apreciar un tercer ángulo desde el cual la territorialidad puede ser estudiada. Leo en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y constato que el principio de la territorialidad viene actuado de un modo muy restringido, que ya no es seguido por la mayoría de los países del mundo occidental ni por los Estados Unidos. En efecto, en todos estos encuentra aplicación, en la tasación de las rentas, el "world wide system" con base en el cual son gravados por el impuesto del Estado en que el sujeto reside todas las rentas producidas por él donde quiera que sea. Además, también los extranjeros vienen en general gravados por los impuestos de los países en que viven o donde desarrollan en todo o en parte sus actividades o donde gastan sus rentas. Esto es, obviamente, muy importante, en cuanto tales principios se aplican también a las personas jurídicas extranjeras que desarrollan en otro país una parte de sus actividades, aun mediante

filiales, sucursales o sociedades controladas; o bien, con referencia a las sociedades nacionales que desarrollan su actividad también en otros países, ya directamente, ya por medio de filiales o dependencias.

Por otro lado es evidente que la aplicación cada vez más amplia de este principio intensifica los choques de legislación entre los diversos países, en cuanto, en el campo del Derecho internacional público, no existe la prohibición de "nec bis in idem"; con la consecuencia de que cada uno de los países con los cuales un sujeto entra en contacto, puede gravar nuevamente aquel hecho imponible que tiene relevancia simultánea respecto del ordenamiento tributario de otro Estado. Para obviar esta situación, la práctica internacional ya desde hace mucho tiempo recurre a convenciones o acuerdos bilaterales o multilaterales contra la doble imposición. Con este medio se trata de encontrar un equilibrio, distribuyendo equitativamente el producto de la imposición entre los Estados que han estipulado aquellas convenciones. Es obvio que, mientras en cierto tiempo estos acuerdos reflejaban el equilibrio de las fuerzas políticas entre los Estados que los estipulaban, se tiende hoy a distribuir las ventajas y las cargas, dando prevalencia total o parcial a uno de los momentos de vinculación concurrente. Tales momentos pueden referirse a la nacionalidad, a la residencia o al domicilio del sujeto, a la producción o al goce de la renta, o a la producción y percepción de la entrada bruta, al lugar de apertura de la sucesión, o a aquel en el que se encuentran bienes de la sucesión.

No es siempre fácil interpretar y aplicar estas convenciones contra la doble imposición, y muy a menudo en ellas existen normas que prevén procedimientos para la resolución de las controversias entre las administraciones financieras de los Estados que las han estipulado. Desgraciadamente, en este campo muy a menudo no se asegura una adecuada tutela de los intereses y los derechos de los contribuyentes de los países interesados.

26. Finalmente debo recordar aún que actualmente faltan límites de Derecho internacional público a la potestad normativa tributaria. Tal vez existe una regla consuetudinaria de exención del jefe del Estado extranjero, pero no es del todo seguro que exista otra respecto del Estado extranjero. Por lo demás, los Estados en esta materia siguen frecuentemente reglas de cortesía internacional, entre ellas las de exención para diplomáticos y agentes consulares, pero no faltan normas internas en esta materia que reconocen tales excepciones, como ocurre en Italia, y también en Costa Rica, en el artículo 4, inciso c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En cambio existen normas internacionales convencionales que establecen límites a la potestad normativa de los Estados que han estipulado los relativos tratados internacionales. Así ha ocurrido en el Tratado de Roma que ha creado la Comunidad Económica Europea, el cual limita la libertad de los Estados adherentes, imponiéndoles la abolición del impuesto de aduana, o una cierta disciplina para los impuestos conservados, o bien la introducción, en su sistema, de ciertos tributos, como ocurrió con el impuesto sobre el valor agregado.

Yo creo que la ONU y la CEE pueden desarrollar en este campo una función muy vasta para obtener una disciplina internacional del ejercicio de la potestad normativa tributaria, que sea idónea, por un lado para satisfacer las exigencias financieras de los Estados singulares, y por el otro para no comprometer la soberanía de todos los Estados de la comunidad internacional.

Experiencias recientes han demostrado hace poco tiempo que las relaciones tributarias entre los Estados pueden adquirir una relevancia mucho mayor de la que puedan esperar dentro del ámbito jurídico económico, para alcanzar una importancia y un peso de carácter político que la comunidad internacional debe rechazar. En este campo, repito y concluyo, la Organización de las Naciones Unidas podría desarrollar una tarea y una función insustituibles.

V. Actuación de la ley tributaria. El concepto de relación jurídica tributaria y su crítica.

27. Hasta ahora hemos hablado exclusivamente del poder primario que pertenece al Estado en materia tributaria. Hoy debemos ocuparnos de la actuación de la ley tributaria y de cómo se aplica en el caso concreto. Como premisa inmediata a este estudio tenemos el estudio del poder administrativo de imposición, porque el Estado puede determinar y recaudar sus créditos sólo si está provisto de una serie de poderes administrativos que se pueden sintetizar en la noción de poder de imposición, cuyo ejercicio es un deber para el Estado mismo. A esta noción se refieren sustancialmente, por ejemplo, los artículos 105 y 109 del Código Tributario de Costa Rica.

Esta precisión de conceptos no es puramente terminológica, sino de fondo, porque muchos autores tienden a dar una visión unitaria del poder de imposición, comprendiendo en él la fase de la creación de la norma jurídica y la fase de su aplicación administrativa. Pero de este modo se unen y confunden dos poderes que pertenecen al Estado, uno legislativo y otro administrativo, con la consecuencia de que se tiende a confundir también sus características esenciales. Otros autores hablan de poder impositivo abstracto y de poder de imposición concreto, lo cual es admisible en vía descriptiva con tal de que se tenga presente que ambos poderes tienen diferente naturaleza y requisitos. Ahora veremos cuáles son las características del poder administrativo.

28. El poder administrativo impositivo está, en general, enteramente regulado por la ley, la cual no concede a los órganos administrativos poderes discrecionales para la determinación del tributo. No se fundan en la discrecionalidad administrativa las circulares y los instructivos ministeriales que la administración financiera emite en todo país. Para Costa Rica recuerdo el artículo 105, que en su segundo apartado dice que la Administración Tributaria "puede dic-

tar normas generales para los efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes". Pero a diferencia de lo que ocurre en Italia, estas normas internas "pueden ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico, por medio de resoluciones razonadas" (artículo 106). En Italia sólo el Ministro de Finanzas puede emitir estas normas, que obligan a los órganos administrativos inferiores, pero no al juez.

No obstante, a veces la ley confiere al órgano administrativo cierto ámbito restringido de discrecionalidad (es decir, de libertad en la elección del mejor modo de realizar un interés público) sobre las modalidades de pago del impuesto y las garantías (diversas del privilegio) como hipotecas, fianzas, cauciones, etc., que en ciertos países pueden ser requeridas para alargar el plazo de pago del tributo. En cambio no constituye discrecionalidad (ni aun en sentido técnico) el poder de valorar los elementos idóneos para la determinación de la base imponible, porque el tributo debe corresponder a la dimensión de la base imponible tal y como viene determinada según las reglas jurídicas y técnicas del caso.

Además de su vinculación con la ley, el poder de imposición es irrenunciable de parte de la administración, a menos que la ley disponga su renuncia o el abandono del tributo. En este sentido se expresa el artículo 50 del Código Tributario en relación con "la obligación de pago de los tributos". Pero me parece que partiendo de esta norma se puede llegar al principio más amplio de la indisponibilidad del poder de imposición que también en otros países se deduce de disposiciones que la presuponen, pero que la sancionan expresamente, como creo que hace el artículo 12 del Código.

En fin, se suele decir que el poder impositivo es imprescriptible, lo que puede ser exacto sólo en cierto sentido no técnico, es decir, que el órgano administrativo conserva el poder que la ley le confiere mientras existe como tal. Pero aquella imprescriptibilidad no existe cuando se considere el ejercicio de aquel poder en su momento dinámico, porque entonces la ley establece términos no sólo a cargo del contribuyente y de los otros sujetos pasivos sino también a cargo de la administración. Vuestro Código dedica toda la Sección Sexta del Capítulo Quinto a la prescripción. Y además precisa agregar que las leyes tributarias prevén numerosos términos de caducidad, bajo cuya observancia deben realizarse las actividades por parte de la administración (o de los sujetos pasivos) sin posibilidad de interrupción, como sucede en cambio respecto de la prescripción. Pero también veremos en seguida la importancia de la diferencia entre prescripción y caducidad, para la reconstrucción del fenómeno de la aplicación de la norma jurídica tributaria.

La doctrina tradicional, italiana, alemana, española, partieron de una consideración muy obvia, esto es, que la obligación tributaria está correlacionada con el derecho de crédito del ente impositor. Y estas dos posiciones, activa y pasiva, están ligadas entre ellas de modo que constituyen una relación jurídica de impuesto. De ahí que la

atención de la doctrina se polarizó sobre esta relación que parecía ser la constatación indiscutible de un fenómeno seguro. En efecto, es cierto que existe una relación jurídica, cuando el ejercicio del poder impositivo ha conducido a la determinación de un crédito al cual debe corresponder una obligación tributaria, susceptible de recibir la tutela jurisdiccional y administrativa del proceso de cognición y de la ejecución forzada.

29. La doctrina ha tomado en consideración el esquema del Derecho privado y lo ha adaptado sin más al Derecho tributario, sin ver que en esta rama del Derecho la ley establece a cargo de los sujetos pasivos una serie de otros deberes: de hacer declaraciones de abrir y mantener ciertos libros contables, ciertas formas de facturación, de producir algunos bienes con ciertas modalidades y bajo la eventual vigilancia de órganos administrativos, etc. Todas estas situaciones pasivas tienden a multiplicarse con la evolución del Derecho tributario, y hacen inadecuado e inexacto el esquema lógico de la relación jurídica tributaria que culmina en el derecho de crédito y en la obligación de pagar el tributo, pero que no se reduce necesariamente a dicha relación.

Basta pensar, aun con referencia a vuestro Derecho tributario, en la importancia que ha adquirido, en los diversos ordenamientos, la declaración del contribuyente (sobre la que volveremos) con base en la cual puede liquidarse el impuesto, al menos provisionalmente, sin perjuicio del control sucesivo por parte de la Administración financiera. Y también en el deber de pagar el impuesto sin determinación administrativa previa, como sucede con el impuesto sobre el valor agregado en los países de la Comunidad Económica Europea, según un esquema aplicativo que cada vez se usa por el legislador, para asegurar la pronta recaudación del tributo, dejando también aquí, para un momento sucesivo eventual, el control por parte del Fisco.

Debe advertirse que la teoría de la relación jurídica de impuesto, considerada idónea para explicar todo el fenómeno de la actuación de la norma tributaria, nació cuando el esquema clásico de la aplicación de la ley de impuestos estaba conformado de un modo diferente. La deuda impositiva surgía sólo cuando había nacido el crédito tributario, esto es, cuando éste era cierto en su consistencia jurídica, líquido en su monto y jurídicamente exigible. El esquema de la relación jurídica correspondía entonces a una descripción adecuada del fenómeno considerado y, por ende, explicaba muy exhaustivamente aquella relación. En cambio se puede dudar seriamente de que tal relación sea hoy suficiente para describir un fenómeno mucho más complejo y diferenciado.

Ante todo hemos observado que existen frecuentemente deberes de comportamiento a los que no corresponde un derecho de crédito de la administración, que pueda ser tutelado en juicio. Y también existen deberes del contribuyente de pagar el importe del tributo dentro de ciertos términos, sucesivamente a una declaración, sin que en aquel momento el Estado pueda hacer valer su derecho de crédito.

5740
cuando
En efecto, cuando el deudor no cumple el deber de declarar o el de pagar el tributo sin previa determinación del Fisco, éste sólo puede aplicar sanciones administrativas o penales, de acuerdo con la ley, según sea la gravedad de la infracción.

Para incluir aún estos casos dentro de la relación jurídica de impuesto, hay que ampliar el ámbito de ésta a todos los casos en los que al deber del sujeto pasivo no corresponde un derecho de crédito "accionable". Esto es posible seguramente, pero entonces se da a la noción de relación jurídica de impuesto tal amplitud que se la hace coincidir, bien o mal, con todos los casos de actuación de la norma tributaria, aun cuando no exista la correlación clásica entre el derecho de crédito y la obligación de pagar el tributo.

Y no creo que se pueda responder a esta objeción diciendo que también en estos últimos casos, en un segundo momento puede surgir una relación jurídica impositiva normal, cuando la administración controle la declaración y el pago del contribuyente, y llega al resultado de que éste debe pagar un impuesto mayor. La crítica de la relación jurídica quiere poner en evidencia que ésta es insuficiente para abarcar las numerosas situaciones jurídicas referibles a los sujetos pasivos y a la administración financiera, situaciones que no coinciden con la obligación y con el derecho de crédito finales.

Y lo mismo debe decirse de los casos en que el sujeto pasivo no ha hecho la declaración o pagado el impuesto. Entonces la administración, dentro de cierto plazo, debe ejercitar su poder de imposición para llegar en consecuencia a la determinación del crédito impositivo. Ahora bien, estos casos no excluyen los precedentes; y de todos modos las situaciones antes recordadas deben ser explicadas y encuadradas conceptualmente, para lo cual resulta insuficiente, por cierto, la noción de relación jurídica de impuesto.

30. Debe notarse que en cierto tiempo se trató de explicar los casos, entonces raros, de la declaración y del pago previo, como hipótesis de "auto-determinación"; expresión poco feliz, pero que en parte captaba la esencia del fenómeno, que consiste en el cumplimiento de un deber (de pago previo, de declaración, o de ambos) que producía una situación dada, susceptible de llegar a ser definitiva si la administración tributaria no la rectificaba efectuando la determinación del impuesto. En realidad, el efecto preclusivo de la determinación deriva sólo del acto administrativo, cuyo efecto constitutivo es el de hacer definitiva la determinación de la deuda tributaria, en sus elementos de hecho y de derecho.

Podrá alegarse que no en todos los casos el acto de determinación del Fisco es una determinación propiamente tal, con efectos constitutivos plenos, pero es cierto que al menos produce un efecto, que es el de tornar incontestable la determinación cualitativa y cuantitativa de la deuda de impuesto. Sin embargo, en ciertos casos el acto administrativo no es necesario, y entonces la definitividad de lo determinado deriva del carácter definitivo de la declaración o del

pago efectuados por el contribuyente, no ya voluntariamente, sino para cumplir un deber preciso que le impone la ley; deber cuya observancia el Fisco no puede imponer, aunque sí puede castigar su violación. → *DBZ A NO PUEDE IMPONERLE, SI CASTIGARLE*

31. Otro síntoma de la crisis o, si se quiere, de la superación de la noción de relación jurídica de impuesto, está constituido por los institutos de la prescripción y la caducidad, como lo había dicho antes. Partiendo de la concepción de la relación jurídica de impuesto, nuestro Código tributario, así como nuestras leyes ahora derogadas, hablaban de prescripción, tomando como punto de referencia no ya el derecho de crédito de la administración financiera, sino el poder de imposición que a ésta compete. Y entonces parece más correcto, según una observación de la doctrina italiana que en esto sigue a la alemana, concebir el ejercicio del poder de imposición como sometido a un término de caducidad. Sobre este planteamiento se inspiran la ley alemana y la nueva ley italiana. La prescripción queda reservada, en aquellas legislaciones, al derecho de crédito "accionable" propiamente dicho. *→ CR: prescripción*

El sistema de la ley costarricense se refiere a la prescripción, tanto respecto al "derecho de la Administración Tributaria de determinar la obligación", cuanto (y en mi opinión más exactamente) al derecho "de exigir el pago del tributo y sus intereses" (artículo 50). En realidad el ejercicio del poder de imposición es algo que precede al nacimiento del derecho de crédito, con el cual una gran parte de la doctrina y de las legislaciones hace coincidir el poder de imposición. Sin embargo no faltaron teorías, aun en la vieja doctrina, según las cuales todavía antes de que surja el derecho de crédito del Estado, existía algo que venía definido como un derecho potestativo, como un poder o como un poder-deber, que no era otra cosa que el poder de imposición que aquí hemos examinado. Y se había reconocido, por otra parte, que el crédito puede no ser exigible de inmediato, sino subordinado a la verificación de condiciones legales. El desarrollo de tal doctrina lo examinaremos en la próxima lección.

32. Para terminar debemos advertir que este poder de imposición asume, en los diversos ordenamientos, y dentro del ámbito de cada uno de ellos, en relación con cada tributo, posturas diferentes y una variedad de contenidos diversos. En primer lugar esta diferencia se debe al hecho de que, según los tributos y dependiendo de la teoría financiera, en algunos casos la deuda impositiva es perfecta y exigible sólo si existe un acto de determinación, mientras en otros el Fisco ejercita un poder de control sobre el contenido del pago ya efectuado en cumplimiento de un precepto legal no actualizado por acto administrativo. En estos últimos casos el acto administrativo puede ser o no emitido, según los resultados del control realizado por la administración tributaria. Pero tal vez, no es el caso de Costa Rica, donde, como mañana veremos, el poder de imposición tiene un contenido muy unitario, al menos para los tributos regulados por el Código Tributario.

Habría que ver ahora cómo puede integrarse la noción de relación jurídica de impuesto, para explicar así mejor el fenómeno de la aplicación de la norma tributaria. Pero sobre esto hablaremos en la lección de mañana.

VI. El nacimiento de la obligación tributaria.

El concepto de procedimiento tributario.

33. En la última lección observamos que también la doctrina tradicional de la relación jurídica de impuesto admite por un lado que jurídicamente puede haber algo antes del surgimiento de aquella relación, y por el otro, que el crédito de impuesto puede ser exigible en un momento sucesivo al de su nacimiento. De este modo, esta doctrina ha tratado, en sustancia, de no hacer coincidir totalmente la noción de relación jurídica de impuesto con todo el procedimiento aplicativo de la ley tributaria, comprendiendo este último situaciones subjetivas, poderes y deberes que estaban fuera de la relación instituida entre crédito y deuda del impuesto. Se ha hablado así de un crédito condicionado a la formación del rol, es decir, de la lista de los contribuyentes, como también se ha hablado de procedimientos instructorios precedentes al nacimiento de la relación de impuesto.

Respecto del Derecho tributario ha sucedido entonces algo similar a lo que ocurrió en el Derecho procesal civil hace unos 80 años. cuando se hablaba de relación jurídica procesal para definir todo el desarrollo del proceso civil, en la vana tentativa de reducir todo el proceso a una precisa correlación de derechos y obligaciones. Pero también en relación con el derecho procesal se ha estimado finalmente que el concepto aludido era del todo insatisfactorio, de modo que fue abandonado por la mayoría de la doctrina europea, para iniciar un análisis más profundizado del fenómeno procesal.

Algo similar se ha verificado ahora respecto del Derecho tributario, como lo he recordado ayer, en que una parte de la doctrina no atribuye una importancia decisiva a la noción de relación jurídica tributaria, mientras la otra parte trata, como el suscrito, de integrar aquella noción de modo de dar una representación dogmática completa del fenómeno impositivo.

34. El primer problema a considerar es el de la fuente de la obligación tributaria. Se suele decir que ésta nace de la ley, y muchos piensan que nace ya armada, como Minerva del cerebro de Júpiter. Además se explica que la obligación tributaria nace del hecho generador o del presupuesto indicado por la ley, pero no se explica cómo se completa para dar lugar a un derecho de crédito, al que se refiere la noción de relación jurídica de impuesto. Como quiera que sea, esta que he referido parece haber sido la concepción de la ley alemana de 1919, que recogió el artículo 28 de la Ley española, así como los artículos 11 y 31 del Código de Costa Rica, mientras que

la ley italiana es casi completamente muda al respecto, no estableciendo en general ninguna relación directa entre presupuesto y nacimiento del crédito impositivo.

En sustancia, según la concepción que he referido, todo lo que viene después de la verificación del presupuesto constituiría una especie de "condición legal" del crédito del Estado, el cual, por ello, estaría liquidado en una suma de dinero sólo en un momento sucesivo, y sólo entonces se haría exigible. Pero es sabido que dificultades suscita la noción de condición legal, o la de acto complejo, formado por actos diferentes, cada uno de los cuales contribuye con un elemento suyo a la estructura final del primero.

35. En sentido opuesto a aquella doctrina, se situó otra según la cual sí existe un acto de liquidación del impuesto, emitido por la administración es de este último que nace la obligación tributaria, aun cuando esta puede necesitar, como en Italia, de un acto administrativo ulterior, como el rol de los impuestos para los impuestos directos, y como injunción fiscal para los impuestos indirectos. Junto a estas dos teorías antitéticas, se ha colocado otra, que parte de la constatación del valor constitutivo de la declaración del contribuyente; de la cual, en ciertos casos, puede también nacer además el deber de pagar el tributo con base en la declaración del contribuyente; o bien, cierto porcentaje sobre la suma determinada en dicha declaración. Por lo tanto, estas dos últimas teorías estiman que la obligación tributaria nace de un acto sucesivo a la verificación del hecho generador.

Esta diferencia entre posiciones teóricas es justificada en Italia con base en el silencio que el legislador ha observado en materia tributaria, y frente a la pluralidad de los esquemas aplicativos de tributos que, hasta la reciente reforma, eran muchísimos y muy diferenciados entre ellos. Veremos que con el cambio de las leyes fiscales, aun los planteamientos teóricos pueden haber sido bastante modificados. Como quiera que sea, la problemática antes expuesta puede ser reproducida, aunque sea en cierta medida, también en vuestro derecho positivo.

36. El artículo 106 del Código, en relación con los artículos 11 y 31, parece acoger la teoría declarativa, según la cual la deuda de impuesto nace al verificarse el hecho generador. El artículo 105, por su parte, prevé un deber de iniciativa del contribuyente, mientras que los artículos 123 y 124 hablan de "deberes formales de los contribuyentes y de los responsables". Tales deberes no son, por lo demás, obligaciones verdaderas, sino que pueden concebirse como deberes de colaboración, cuya violación implica una infracción punible según el artículo 68.

Malgrado el tenor aparentemente inequívoco del artículo 116, se puede al menos dudar del carácter meramente declarativo de la determinación de la administración, que debería limitarse a confirmar que la obligación ha nacido con la verificación del hecho generador, o que no nació. Debe subrayarse que, a diferencia de lo que pasa en Italia, parecería que la determinación debe estar contenida en un acto administrativo de control, consiguiente al eventual incumplimiento de

parte del deudor. Dado el valor de la declaración en vuestro ordenamiento tributario, incluso en relación al surgimiento de la obligación de pagar el impuesto, podría adquirir un relieve especial el contenido de dicha declaración.

Es más, el acto administrativo de determinación emitido en sede de control, según lo que dispone el artículo 118, último apartado, conlleva que si el importe determinado por la oficina es mayor que lo pagado y declarado por el contribuyente, "se debe cobrar la diferencia de tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante", o bien "en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado, cuando la determinación administrativa arroja una deuda menor". En todos estos casos, entonces, el acto de control es necesario e importa no sólo la liquidación del quantum de la deuda sino también la resolución de delicadas cuestiones de derecho, lo que ocurrirá todavía más frecuentemente cuando, faltando la declaración, el Fisco proceda de oficio (artículo 119).

Es por ello que estimo que también en vuestro ordenamiento positivo la declaración del contribuyente y el acto administrativo de control constituyen dos momentos esenciales de una serie de actos que llevan a la aplicación de la norma tributaria, después de verificarse el hecho impositivo.

37. En general no creo que el acto de imposición emitido por la administración pública, cuando es necesario, aunque sea en sede de control, no sea un acto administrativo verdadero, como muchos han sostenido, y que debe considerarse como un simple acto de liquidación de la obligación tributaria ya surgida, dado que la administración, repito, no se limita a una simple operación aritmética, sino que debe realizar complejos juicios de valoración de las pruebas, con la aplicación de normas jurídicas y técnicas, así como también debe afrontar y resolver delicadas y complejas cuestiones de derecho a través de las cuales llega al resultado de determinar el "an" y el "quantum" de la obligación.

Para obtener este último efecto, la administración ejercita amplios poderes de control, que son enunciados en los artículos 109 y 118 de vuestro Código, los cuales determinan una serie de situaciones jurídicas subjetivas derivadas del ejercicio de poderes y del cumplimiento de deberes formales. La doctrina tradicional dejaba todo esto aparte, y solamente lograba explicar eficazmente el fenómeno añadiendo a la relación tributaria, otras relaciones jurídicas conexas o instrumentales. Lo que significa, en sustancia, vaciar, al menos en buena parte, la noción misma de relación jurídica tributaria. Todavía debo mencionar que esta última relación estuvo, al menos originalmente, puesta en relación con la teoría declarativa de la determinación.

Si consideramos el acto administrativo de determinación, podremos observar que es, en general, como se dijo en la lección pasada, un acto enteramente reglado por la ley, que tiene como efecto una preclusión, salvo que el contribuyente lo impugne ante la autoridad administrativa o ante el juez, según uno de los sistemas que veremos

el juez. Por lo tanto, tal acto puede calificarse, adoptando la terminología de la ciencia del proceso civil, como un acto de determinación constitutivo, puesto que agrega a la situación que nace del hecho generador la eficacia de la incontrovertibilidad. De ahí deriva el error de perspectiva por el cual el acto de determinación emitido por la administración viene cualificado, también en vuestro Código, como dotado de carácter declarativo (artículo 116), porque en realidad es constitutivo de una nueva responsabilidad del contribuyente. En efecto, debe establecerse en qué consiste esta eficacia constitutiva que es necesaria para que el mandato del legislador sea completo y operante en el caso concreto.

El acto impositivo, entonces, tiene un efecto constitutivo diferente del que es propio de los actos discrecionales. En todo caso, este efecto impide que la administración emita otro acto impositivo en relación con el mismo sujeto pasivo y el mismo hecho generador, a menos que intente revocar o modificar el acto precedente, en los casos y dentro de los límites en los que lo permiten las legislaciones.

Si el acto falta, el "an" y el "quantum" de la deuda impositiva quedan fijados según la declaración del sujeto pasivo, y esto ha permitido pensar, equivocadamente, que si el acto de determinación existe, no podría considerarse un acto administrativo. La definición de la obligación tributaria, en muchos ordenamientos, se refiere, o al acto admintstrativo, o a la declaración del contribuyente. Si esta última falta, y si la finanza no ejercita sus poderes de iniciativa en los términos de prescripción o de caducidad, según los distintos ordenamientos, no hay nada de nada, aunque se haya verificado el hecho generador.

Todo esto induce a considerar no satisfactoria la tradicional fórmula según la cual la deuda de impuesto nace siempre cuando se verifica el hecho generador, a menos que se distinga, como también se ha hecho, el deber abstracto que nacería del presupuesto, del deber concreto que derivaría en cambio de la declaración o del acto administrativo. Pero también esto me parece simplemente un medio verbal para superar dificultades conceptuales que he ilustrado poco antes y también en la lección pasada. De todos modos, esta doctrina que he mencionado al final constituye la confirmación de la insuficiencia de la noción de relación jurídica de impuesto, dado que la realidad que descende de las distintas normas es mucho más rica de situaciones jurídicas subjetivas, de actos jurídicos del contenido más variado, de poderes y de deberes.

Y precisamente, para dar una explicación orgánica de esta variedad de elementos, parece oportuno hablar de procedimiento tributario, a semejanza de lo que se hizo en relación con el procedimiento administrativo. Con este concepto se ha tratado de dar el sentido del desarrollo dinámico del cumplimiento de una serie de actos de parte de una pluralidad de sujetos, actos que están ligados entre ellos en relación con la unicidad del fin a obtener. Así, se han descrito secuencias diversas de actos, según la disciplina dada por las diversas legislaciones, dependientes de algunas exigencias de carácter técnico financiero.

38. En lo que atañe a Costa Rica (y en algunos casos también para la legislación italiana) debe observarse que respecto a los tributos a que el Código Tributario se refiere, el acto de determinación, de control o emitido de oficio, es sólo eventual, mientras que la declaración del contribuyente adquiere una particular preeminencia, que ameritaría ser profundizada, cosa que por cierto no puedo hacer aquí. Pero debo subrayar que en esta declaración hay no sólo una declaración de verdad no confesoria (es decir, no vinculante para el contribuyente) sino también una declaración de voluntad, aunque no negocial por no ser idónea para producir en todo caso el efecto jurídico de la determinación, sino para suministrar a la administración un elemento para efectuar la determinación del tributo.

En todo caso, aun si se dudara de la utilidad de un concepto general de procedimiento tributario, habría que reconocer, como lo admite aun la doctrina contraria, que existen procedimientos instructivos a través de los cuales la administración controla la declaración del contribuyente, asumiendo medios de prueba mucho más amplios de los que prevé el Código Civil. Verdaderamente, en el artículo 135 y siguiente de vuestro Código, se tiende a encuadrar los poderes instructivos en el ámbito de las figuras tradicionales de las pruebas civiles, pero no sería de la misma opinión en lo que concierne al Derecho italiano, como tampoco respecto de otros derechos europeos. Otro punto a observar es que el procedimiento de control puede terminar sin que la administración esté obligada a emitir ningún acto, cuando no logre ejercitar sus poderes de control o de oficio dentro de los plazos de ley. Pero no creo que este sea un elemento contrario a la adopción de la noción de procedimiento. Precisamente por la característica de la estructura de la norma tributaria.

39. En relación con la formación de la convicción de la administración y a la conmesuración de la base imponible, llamo vuestra atención sobre el artículo 120 del Código, que distingue según sea que la determinación sea realizada "sobre base cierta", el llamado acertamiento analítico, o bien sea efectuada "sobre base presunta". Esta última constituiría la excepción respecto de la regla, pero en uno y otro caso me parece que el acercamiento tiene el carácter constitutivo que he indicado arriba. Antes bien, tal carácter es tal vez todavía más evidente respecto de la segunda hipótesis, de acertamiento presuntivo, en el cual se concede al Fisco una mayor libertad para partir del acto conocido hasta el hecho desconocido. En esta hipótesis se puede dar por ello incluso una notable diferencia entre el contenido de la determinación y la realidad precedente.

Mucho se ha hablado, en la teoría general del derecho tributario, de "impuestos con imposición" e "impuestos sin imposición"; pero en realidad esta es una distinción muy formal, porque hoy, aun los tributos en los cuales no es necesario el acto administrativo previo, pueden prever la eventualidad de un acto de control, de modo que aquella distinción se limita a distinguir dos esquemas de procedimiento tributario, los que por otra parte pueden coincidir en su momento final.

Los problemas que hemos examinado arriba no cambian mucho, porque en todos los casos se plantea la utilidad de un concepto, como es el de procedimiento tributario, que permite identificar y describir los actos realizados por los distintos sujetos, así como sus efectos. Este sería el momento de estudiar precisamente los sujetos y los problemas que a ellos se refieren. Pero se trata de un tema muy amplio, que estudiaremos mañana.

VII. Los sujetos en el derecho tributario.

40. Como vimos en las dos últimas lecciones, cualquiera que sea el modo de explicar la actuación de las normas tributarias, siempre será necesario hacer referencia a los sujetos activos y pasivos, a los cuales entonces se debe prestar una particular atención.

Como se ha dicho varias veces, sólo el Estado es titular de un poder normativo tributario en vía primaria, es decir, es sujeto activo en este ámbito. Y creo que esto vale también para vuestro Derecho, dada la soberanía de la ley de la cual he hablado en la segunda lección. Pero también recogiendo este último principio se pueden identificar sujetos activos provistos de poder legislativo subprimario reconocido por algunas constituciones, como la italiana, que atribuye la calificación de sujetos del poder legislativo, vinculado al respeto de la ley del Estado, a las Regiones. En el Derecho italiano las municipalidades tienen sólo el poder de acordar e instituir algunos (poquísimos) impuestos, fijados por la ley del Estado, mientras respecto de algunos impuestos cuyo rédito les es destinado en parte, las municipalidades, así como las Regiones, tienen el poder de fijar las alícuotas dentro de límites mínimos y máximos fijados por la ley del Estado. Peculiar es la situación en vuestro país (artículo 14), como se ha visto al comentar el artículo 121, inciso 13, dado el concepto excesivamente amplio de autorización de la Asamblea a las Municipalidades; autorización que, en la praxis constitucional de Costa Rica, se transforma en cambio en una aprobación que por lo tanto presupone un poder en la Municipalidad de instituir el tributo, lo cual es mucho más que un mero poder reglamentario. ver 105

41. En el nivel de poder administrativo de imposición los sujetos principales son los órganos de la administración del Estado a los que se refiere el artículo 105 del Código, así como las administraciones locales, en los casos en que la ley confirma a ellas sus poderes concretos de imposición. En Italia existe la tendencia a considerar al Estado como sujeto activo de la potestad de imposición, incluso para los tributos instituidos por las regiones y por algunos tributos cuyo producto va a las municipalidades.

Sin embargo, en Italia hay una particularidad que debe recordarse porque constituye el único ejemplo en Europa de distinción en el ámbito del poder de imposición, entre la recaudación coactiva a

cargo del deudor que no cumple, y el poder de imposición. Mientras este último es atribuido a los órganos administrativos del Estado, el poder de pretender el pago se atribuye al exactor. Este último es un particular que ejercita una función pública, en ejecución de lo estipulado en un contrato de "exactoría", mediante el cual se obliga a pagar al Estado, en cierta fecha, el importe de los impuestos de acuerdo con lo que indica el rol de contribuyentes, aun en el caso de que no haya recaudado dicho importe. En sustancia, el exactor hace de banquero del Estado, y por tal servicio es remunerado por éste. Es un caso particular de escisión de la subjetividad tributaria, con referencia a los poderes de recaudación atribuidos a un sujeto diverso del Estado. Tenemos algún otro caso en que la ley prevé, por ejemplo en el impuesto sobre espectáculos, que la determinación y la recaudación corresponde a un ente público distinto: la S.I.A.E. (Sociedad Italiana de Autores y Editores) o a un ente privado: la RAI-TV en el caso del impuesto de radiotelevisión.

42.—El tema de los sujetos es además muy importante respecto de los sujetos pasivos, por las muchas particularidades que el Derecho tributario ofrece frente al Derecho civil o administrativo. Partimos del artículo 15 del Código, según el cual "es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". El artículo 17 establece luego quiénes pueden ser sujetos "obligados por deuda propia", esto es, respecto de los cuales "se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Estos sujetos pueden ser no sólo las personas físicas y las personas jurídicas, según las normas del Código Civil, sino también "los fideicomisos y los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho", así como también "las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tenga autonomía funcional". La noción de subjetividad tributaria es por lo tanto mucho más extensa que el concepto correspondiente del Derecho Civil, pero también en estos casos se requiere un patrimonio sobre el cual realizar eventualmente la responsabilidad "del sujeto tributario" unificado por la autonomía funcional. Véase también el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Veamos lo que dice el artículo 33 de la Ley española: se subraya en él, asimismo, que "las entidades carentes de personalidad jurídica" son sujetos pasivos en cuanto "constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición". En sustancia, el presupuesto debe verificarse unitariamente respecto de un complejo de bienes aunque éstos no estén formalmente unificados por la personalidad jurídica.

43.—La situación es actualmente la misma en el Derecho italiano, donde el concepto de sujeto pasivo tributario ha sido extendido poco a poco no sólo a las sociedades personales (sociedades de hecho, sociedad simple, colectiva y en comandita simple), sino también a las asociaciones civiles no reconocidas que son sujetos de derecho también según el Código Civil, aun estando privadas de personalidad jurídica,

sino además a las organizaciones de personas y de bienes sin personalidad jurídica, en relación con las cuales se verifique el hecho generador del tributo de modo unitario y autónomo. De este modo se ha obtenido la máxima extensión del concepto de subjetividad tributaria, en cuanto la noción de "organización" de personas y de bienes es suficientemente elástica aun presuponiendo la noción de unidad económica de la que expresamente hablan vuestro Código Tributario y la Ley española. Sin embargo yo diría que la subjetividad tributaria es más amplia en el derecho italiano de la que han admitido estas dos últimas leyes, porque prescinde de la existencia de un patrimonio, contando el Fisco con que gravará personas físicas que han operado en nombre y por cuenta de estas organizaciones que no tienen personalidad jurídica.

Debo advertir, no obstante, que la noción de subjetividad tributaria puede variar también en el interior de un ordenamiento singular según sea el presupuesto de sus impuestos. Por ejemplo en Italia, las sociedades en nombre colectivo y en comandita simple, privadas de personalidad jurídica, constituyen sujetos pasivos, en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, sólo en lo que concierne a la determinación de la base imponible del tributo. En efecto, este último se aplica sobre el presupuesto, referido unitariamente a dichas sociedades, mientras la consiguiente deuda de impuesto va referida proporcionalmente a sus socios, en relación con las cuotas de cada uno de ellos. Esto está previsto para realizar el principio de la "transparencia" del impuesto personal sobre las rentas de las personas físicas, en cuanto el legislador ha considerado (no sé con cuánta razón) que aquellas sociedades esconden actividades empresariales de sus socios singulares.

Sin embargo las sociedades personales son sujetos pasivos completos, por así decirlo, en relación con el impuesto local sobre la renta, que es determinado por el Estado a cargo de los empresarios y los profesionales. En este segundo caso el presupuesto y la deuda impositiva vienen unitariamente referidos a las sociedades mismas, mientras que a cargo de los socios puede reconocerse sólo una responsabilidad subsidiaria, a falta de bienes sociales. En esta materia recuerdo que el artículo 25 de vuestro Código dispone en cambio la unitariedad del patrimonio de la empresa individual de responsabilidad limitada y el de su propietario.

La calidad de sujeto pasivo tributario viene entonces establecida caso por caso por la ley, y debe estimarse que no son válidos los pactos privados entre las partes en esta materia. Tal indisponibilidad de las situaciones subjetivas tributarias, está prevista expresamente por los artículos 31 y 36 de la Ley española; y también en el ámbito del ordenamiento jurídico italiano existen reglas particulares relativas a ciertos tributos, de las que se recaba el referido principio de indisponibilidad.

44. Otro aspecto saliente del Derecho tributario está constituido por la ampliación del ámbito de los sujetos pasivos. Este resultado es obtenido por cada legislador nacional, sea ampliando mucho

el concepto tradicional de solidaridad, sea yuxtaponiendo al contribuyente otros sujetos pasivos auxiliares. En Italia el principio general de la solidaridad entre una pluralidad de sujetos pasivos de obligación, está expresado sobre todo por el Código Civil. Pero se estima en general que esta última regla sea a su vez la expresión de un principio mucho más general, y como tal, aplicable en todos los campos del Derecho y, por lo tanto también en el Derecho Tributario. Sin embargo no faltan entre nosotros leyes de impuestos que invocan expresamente este principio en relación con hipótesis que tal vez podrían ofrecer una incertidumbre en su clasificación.

45. En Costa Rica y en España la solidaridad entre varios deudores que se encuentran en una misma relación respecto de un presupuesto de impuesto, viene establecida expresamente en las leyes respectivas (artículo 6 de Costa Rica; artículo 34 Ley española), las cuales no excluyen la posibilidad de que la ley declare la solidaridad respecto de otros casos.

El artículo 16 del Código Tributario enumera los efectos de la solidaridad tributaria. Mientras los varios incisos que componen el artículo son bastante conformes a los principios generales en materia de solidaridad, la letra c) constituye una particular disposición a favor del Fisco. Nuestra Ley, en cambio, no dispone nada sobre la eficacia de la cosa juzgada formada en un juicio entre el Fisco y uno sólo de los sujetos pasivos. El problema es muy grave en Italia porque la existencia de un vínculo de solidaridad no hace necesaria la presencia en el proceso de todos los deudores solidarios (el llamado litisconsorcio necesario: artículo 102 del Código de procedimientos civiles italiano). Por otra parte el artículo 1306 del Código civil italiano dispone que si la sentencia es favorable al deudor que ha sido parte en juicio, despliega sus efectos también a favor de los otros deudores solidarios que no han sido citados en juicio, y que no han intervenido, a menos que dicha sentencia se refiera a una cuestión personal del deudor que ha sido parte en el juicio. En sustancia, en materia de solidaridad, se aplica un viejo principio de Derecho común, según el cual la cosa juzgada se extiende "secundum eventum litis", es decir, según el resultado del juicio. Tal regla se aplica también a los procesos tributarios, sea ante el juez especial que veremos mañana, sea ante el juez ordinario.

46. La jurisprudencia italiana, hasta las recientes sentencias de la Corte Constitucional, ha estimado que la solidaridad tributaria es más intensa de la prevista por el derecho civil, en el sentido de que la sentencia pronunciada entre el Fisco y uno de los deudores solidarios, despliega sus efectos aun en relación con los otros deudores a quienes no había sido notificado el aviso de determinación. Para justificar esta "supersolidaridad" tributaria, la jurisprudencia de Casación aducía una presunción de "representación" de parte del deudor demandado respecto a sus otros codedores solidarios a quienes la determinación ni siquiera se les había notificado.

La Corte Constitucional ha declarado errónea y (de todos modos) ilegítima esta interpretación de la ley vigente, a causa de la vio-

lación del principio de la defensa en juicio, enunciado por el artículo 24 de la Constitución.

Arriba recordaba que, junto a la solidaridad entre sujetos pasivos que se encuentran en la misma relación frente al presupuesto, existen numerosas y variadas formas de solidaridad subsidiaria y dependiente respecto de las deudas tributarias por ejemplo para los síndicos y administradores de las sociedades, para los socios y asociados de entidades no personificadas, para los adquirentes de bienes o de empresas gravados por el impuesto (véanse los artículos 39, 40 y 41 de la Ley española) etc. Antes bien, en el artículo 37, primer apartado, precisa en general esta última Ley que "la ley podrá declarar responsable de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente".

47. Me parece que los artículos 20 y siguientes del Código de Costa Rica ofrecen un concepto amplio, distinguiendo entre "responsables" y "contribuyentes". El artículo 21 enlista los responsables en dependencia de las funciones ejercitadas por ellos, con referencia al presupuesto de impuesto, con particular consideración a una función pública (tutores y curadores de incapaces, curadores de quiebras, etc.), o de representación legal (padres y representantes legales de entes), o bien voluntaria. Además se consideran responsables, en relación con el tributo correspondiente a la operación gravada (artículo 22, inciso a) los donatarios y legatarios, así como los adquirentes de empresas comerciales y los sucesores del activo y del pasivo de empresas o de entes colectivos. También los artículos 23 y 24 hablan de la responsabilidad de los "agentes de retención y de percepción".

A mi parecer, esta categoría de responsables es demasiado vasta e indiferenciada, en cuanto comprende todos los sujetos que responden frente al Fisco por una deuda ajena. Sin embargo, mientras los sujetos indicados en el artículo 22 (tutores, curadores, parientes, representantes legales y mandatarios) responden con los recursos que administran "o de que dispongan", los sujetos indicados en el artículo 23 "son responsables solidarios". Debe observarse, además, que estos agentes de retención y de percepción constituyen una categoría aparte de la solidaridad tributaria, porque son instrumentos para la recaudación del tributo en algunos pasajes obligados del flujo de rédito destinado a otros sujetos que son los verdaderos contribuyentes. Estos agentes, entonces, están sujetos a deberes formales y sustanciales tributarios, aún si el presupuesto no hace referencia a ellos. De tal modo, los agentes funcionan casi como órganos para la recaudación en provecho del Fisco.

Por lo tanto tengo algunas dudas sobre la utilidad teórica de englobar en una categoría única todos los posibles responsables, pero no puedo por cierto expresar un juicio completo sin conocer todo el desenvolvimiento de las diversas leyes tributarias costarricenses, que son las únicas que pueden justificar otros tipos de clasificación que existen en España y en Italia, a veces con consecuencias prácticas de un cierto relieve. Observo solamente que la responsabilidad fiscal de los tutores y curadores, constituye algo muy diferente, porque está

determinada en razón de la función pública, de la responsabilidad del representante legal o del representante voluntario, en cuanto, en tales casos, se da una relación directa entre estos sujetos y el hecho imponible. Y todavía diferentes me parecen las figuras de los responsables solidarios "por adquisición" (artículo 22), en los que la relación entre el sujeto pasivo adquirente y el Fisco es sucesiva al surgir del hecho impositivo, pero está justificada por el acto de sucesión "inter vivos".

También es distinta la situación de los agentes de retención y de percepción, los cuales se encuentran en una determinada relación con otros sujetos a los que se refiere el hecho imponible. También aquí distinguiría yo según sea que aquella relación dependa de función pública o, como dice el artículo 23, "por razón de su actividad, oficio o profesión". En el primer caso me parece que se puede hablar de responsables sin ninguna especificación, en cuanto aquellos sujetos "intervengan en actos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente". En el segundo caso tal vez debería indagarse si la figura de responsable no deba ser mejor profundizada.

48. Según la ley italiana (artículo 64 de la Ley sobre la determinación número 600 de 1973) y según la Ley española (artículo 32) se habla más propiamente de sustitutos del contribuyente. En Italia el "sustituto de impuesto" tiene una gran relevancia práctica, tanto porque hoy son muy frecuentes los casos en que el impuesto debe ser retenido en todo o en parte con ocasión del pago de sumas de dinero a favor del contribuyente que las percibe como rentas de trabajo, de capital o de empresa, como porque el sustituto de impuesto está obligado a dirigirse contra el contribuyente. De tal modo, el patrono debe retener el impuesto cuando paga al trabajador, el cliente debe retener el impuesto cuando paga al profesional, y así deben hacerlo el que paga el dividendo de las acciones o los intereses de la obligación. En todos estos casos el sustituto no puede definirse ciertamente como contribuyente, que es, en efecto el que percibe los réditos, pero está ligado a este último por una relación de derecho privado que, sin embargo, deviene vinculante cuando es transferido al campo del Derecho tributario como base de la responsabilidad del sustituto.

Esta noción de sustituto de impuesto puede parecer algo sutil, pero resulta necesaria, aun del punto de vista constitucional, con referencia a la capacidad contributiva, cuando se aplica el sistema moderno de las llamadas "retenciones a cuenta", sistema adoptado tanto para reducir al mínimo las evasiones fiscales, como para obtener ciertos efectos económicos mediante la segura transferencia de la carga tributaria sobre algunas categorías de sujetos. Bajo el primer punto de vista debemos agregar que para la Administración Financiera es mucho más fácil seguir ante cien patronos el flujo de los réditos de sus trabajadores, y no hacerlo en relación con un millón de contribuyentes. Es por esto que la repetición del sustituto contra el sustituido es ahora obligatoria en Italia.

49. Para completar esta exposición debo ahora aludir a los sucesores del contribuyente, recordando vuestro artículo 19. En Italia, en cambio, el artículo 65 de la Ley sobre la Determinación dispone que "los herederos responden solidariamente de la obligación tributaria cuyo presupuesto se ha verificado anteriormente a la muerte del causante". Por lo tanto, en el Derecho tributario italiano los sucesores del contribuyente tienen una responsabilidad mayor de la prevista por el Código Civil respecto de las otras deudas. En efecto, frente a estos últimos el Código civil italiano sigue la regla que es válida entre vosotros aun en el Derecho tributario, regla que limita la responsabilidad de aquellos sucesores "al monto de la porción hereditaria recibida". Pero si los herederos han aceptado la herencia con beneficio de inventario, responden sólo con los bienes heredados aun en materia tributaria.

Para completar este rápido panorama, recuerdo la importancia de la noción de domicilio fiscal para la individualización territorial del sujeto pasivo. Puede constatare que tanto en Italia como en Costa Rica la noción de domicilio fiscal no coincide con el concepto de domicilio civil, porque tiende a fundarse, respecto de las personas físicas, sobre la noción objetiva de residencia, y para las personas jurídicas, a tener en cuenta el lugar donde se desarrollan ciertas actividades relevantes para la imposición.

50. Para terminar debo recordar que en Italia está por entrar en vigencia la llamada "anágrafe tributaria" que deberá constituir, no sólo una lista precisa de todos los sujetos pasivos, sean contribuyentes o responsables, sino que servirá para recoger, en relación con cada uno de los sujetos pasivos, todos los datos posibles que puedan servir para la determinación de los impuestos.

Para realizar esta empresa fue necesario adquirir aparatos electrónicos apropiados, y preparar los operarios capaces de hacerlas funcionar. Fue necesario además dar a todos los contribuyentes un número de código fiscal, que deberá ser indicado en todo acto jurídicamente relevante, bajo pena de graves sanciones, a cargo de quien omite su indicación, o a cargo de funcionarios o notarios que acepten aquellos actos sin que se precise aquel número.

Así, el cerco se cierra cada vez más en torno del contribuyente que tenga deseos de evadirse. Se hace entonces necesario, para contrarrestar la creciente presión fiscal, un eficiente sistema de tutela del contribuyente, sea en la fase administrativa, sea en la jurisdiccional. Pero de este tema trataremos más ampliamente mañana.

VIII. La justicia tributaria - El contencioso tributario.

51. Todo sistema jurídico debe ser completado por un adecuado sistema de tutela jurisdiccional. En particular, el ordenamiento tributario debe ofrecer a los sujetos pasivos, tipos de tutela adecuados

para la obtención de la justicia a través del control de los actos de determinación. Algunas constituciones, como la italiana, garantizan la tutela jurisdiccional frente a los actos administrativos, pero tienden además a garantizar la imparcialidad de la acción administrativa, disponiendo, por ejemplo "que los empleados públicos están al servicio de la Nación" (artículo 98, primer apartado) y dando ingreso también a una tutela de carácter administrativo.

Desde un punto de vista práctico podría parecer que la única solución lógica para asegurar la justicia tributaria debería ser la de atribuir todas las controversias fiscales al juez ordinario, que ofrece las mayores garantías de independencia y de preparación técnica. Un examen atento del contencioso tributario demuestra sin embargo que aquella hipótesis no es realizable en la práctica, ya sea por el gran número de causas, ya sea por su naturaleza. En numerosísimos casos la controversia concierne, en efecto, no tanto a si el tributo se debe, sino a cuánto debe pagar el contribuyente. Para resolver estas cuestiones precisa efectuar valoraciones de hecho, es decir, dar una expresión cuantitativa en dinero a determinados hechos imposables.

Como he recordado en el curso de estas lecciones, el acto administrativo tributario es un acto enteramente vinculado por la ley, de modo que podría parecer que el juez ordinario tuviese todas las cualidades para decidir estas controversias. Pero en cambio no es así, pues las cuestiones de valoración que no se resuelven en interpretación de normas de ley, conciernen la aplicación de reglas técnicas ajenas a la experiencia jurídica y que, por lo tanto, el juez ordinario sólo podría resolver recurriendo a peritos, con aumento del costo del proceso.

Es esta una de las razones por las cuales, en algunos países, se ha estimado que deben sustraerse todas las controversias tributarias a la cognición del juez ordinario, o quitar las controversias sobre la valoración del conocimiento de los jueces en general. Además, a nuestros abuelos les parecía que los jueces ordinarios no debían tocar el llamado "mérito" de los actos administrativos discrecionales, por una cierta desconfianza jacobina frente a los jueces mismos. Y tal regla fue extendida, por ejemplo en el ordenamiento italiano, también a las cuestiones de valoración simple de los hechos impositivos, que constituirían, en cierto modo, el mérito del acto tributario.

52. De ahí derivó la necesidad de crear un sistema de orden y de justicia dentro del ámbito de la misma Administración Pública, y así fueron creados órganos especiales de la justicia administrativa, como por ejemplo el Consejo de Estado, que nació como órgano administrativo contencioso, además de consultivo, y que se transformó en órgano jurisdiccional al inicio de este siglo.

Los procesos tributarios quedaron sin embargo fuera de esta tradicional división entre el juez ordinario y los órganos del contencioso administrativo, ya que se consideró, justamente, que las controversias que nacían de la violación de leyes tributarias, daban lugar a cuestiones atinentes a los derechos subjetivos patrimoniales y no a simples intereses legítimos. De ahí derivó que, a diferencia de lo que

ocurrió en Francia, el Consejo de Estado no tiene en Italia, como tampoco hoy los tribunales regionales administrativos, ninguna competencia en materia de impuestos, salvo para cualquier raro caso en el que se discute la legitimidad de algunas decisiones de entes locales que establecen tributos en vía general, o que establecen la disciplina en cualquier otro particular, sin que llegue a existir un acto de determinación contra un contribuyente determinado.

En Italia se ha recurrido, por ello, después de 1870, a la creación de Comisiones Especiales, distritales y provinciales, y de una Comisión Central, que se concebían como órganos del contencioso administrativo. Por lo tanto, además de la defensa administrativa ante las comisiones, se mantuvo la tutela jurisdiccional ordinaria, que tenía lugar ante el Tribunal, la Corte de Apelación y la Corte de Casación.

El sistema era más bien recargado, pero bastante consecuente y lógico, hasta que las propias comisiones, comenzando por la Comisión Central, comenzaron a sostener que eran órganos de jurisdicción especial propiamente dichos. Este movimiento se inició en el año 30 y se llegó así a la reforma del 36 y el 37, en la que dichas comisiones asumieron más decididamente un carácter jurisdiccional, a pesar de que nunca se usó esta palabra, de que los miembros de aquellas comisiones fueron siempre elegidos por la administración financiera, y de que se continuó disponiendo de una ulterior forma de tutela jurisdiccional ante el juez ordinario.

Por lo tanto, tuvimos ante los ojos una transformación del sistema de justicia tributaria, con la tendencia a abolir todo carácter administrativo de la tutela ante las comisiones, a pesar de que éstas continuaron sin una plena independencia institucional del Poder Ejecutivo. Debo recordar a propósito que ilustres autores como Guicciardi y Achille Donato Giannini continuaron sosteniendo que las comisiones seguían siendo órganos administrativos, pese a la opinión contraria de la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia.

53. No diré nada sobre las dificultades de explicar este doble orden de jurisdicción, que daba al contribuyente seis buenos grados de juicio, pero conservaban para la cuestión de valoración simple solamente los dos grados de las comisiones. Como quiera que sea, llegamos a la entrada en vigor de la Constitución de 1948, y uno de los problemas que se planteó el Gobierno fue el de determinar si las comisiones eran conformes o no a los nuevos principios constitucionales.

En efecto, por un lado la Constitución afirmaba el principio de la tutela de los derechos subjetivos violados por actos administrativos (artículo 24) por el otro establecía (artículo 102) que "la función jurisdiccional es ejercitada por el juez ordinario instituido y disciplinado por las normas del reglamento judicial", prohibiendo la institución de jueces extraordinarios o especiales. Además el artículo 83 daba relevancia constitucional al Consejo de Estado y a los otros órganos de la justicia administrativa.

Si a esto se agrega que el artículo 6º de las disposiciones transitorias a la Constitución había previsto, para el 1º de enero del 53

“la revisión de los órganos especiales de jurisdicción actualmente existentes, salvo la jurisdicción del Consejo de Estado”, se puede comprender fácilmente las numerosas controversias que surgieron sobre la legitimidad de las comisiones tributarias. Sin embargo, en un primer tiempo la Corte Constitucional prácticamente las rechazó, porque estimó en general que el legislador ordinario mantenía el poder de modificar y revisar dichas comisiones, según el artículo 6º recordado, aun después del vencimiento del término establecido por la Constitución (habíamos llegado entonces a 1957).

De improviso, la Corte Constitucional de 1969 cambió de opinión (creo que por la influencia de su Presidente, que era entonces el ilustre estudioso Aldo M. Sandulli) y decidió que las comisiones tributarias eran ilegítimas porque la mayoría de sus miembros no eran institucionalmente independientes del Poder Ejecutivo, apoyando esta opinión también en la existencia del doble orden de jurisdicción. La tesis acogida por la Corte Constitucional fue, por el contrario, rechazada por la Casación, que continuó estimando legítimas las comisiones como jueces especiales.

54. Frente a este fuerte contraste, en la reciente reforma el legislador tomó una decisión que podría ser certera en línea de principio, pero que fue mal actuada, aunque tal vez habría podido examinar la oportunidad de devolver en todo o en parte las controversias tributarias a los nuevos órganos locales, jurisdiccionales y administrativos, y al Consejo de Estado, así como fue hecho, al menos en parte, en Francia.

El legislador italiano de 1973 ha querido en cambio someter a revisión las comisiones de la vieja ley, dándoles una mayor autonomía funcional y estructural, para conformarlas como órganos de jurisdicción especial, aunque la palabra “jurisdicción” no sea usada nunca. De este modo, el legislador ha acelerado indudablemente el proceso tributario, pues abolió el doble orden de jurisdicción, concentrando todas las controversias ante las comisiones tributarias, y admitiendo sólo un recurso alternativo a la Corte de Apelación contra el pronunciamiento de la Comisión de segundo grado, además del recurso general ante la Corte de Casación.

Aunque este sistema representa una mejora frente al precedente, la doctrina ha expresado ya dudas sobre la legitimidad constitucional de esta reforma, de modo que de nuevo estamos frente a la Corte Constitucional.

55. Excusadme si me he entretenido demasiado en la historia del contencioso tributario italiano, pero creo que puede ofrecer un serio tema de meditación para vosotros también. En Costa Rica existe un sistema de contencioso tributario que dentro de ciertos límites recuerda nuestro viejo sistema, en cuanto está montado sobre el Tribunal Fiscal Administrativo, que es un órgano del Contencioso-Administrativo (artículo 49) y sobre verdaderos juicios ante el juez administrativo. Me parece que el recurso ante el Tribunal Fiscal se configura como un recurso jerárquico impropio, en cuanto este órgano es

distinto de la administración, pero integrado a ella. Además observo que tal Tribunal tiene cierto grado de autonomía funcional que se manifiesta, tanto en la inamovilidad de sus miembros, que sólo pueden ser removidos por las graves causas objetivas indicadas en el artículo 153, Código Tributario, como en una cierta independencia en su funcionamiento. A esta autonomía contribuye mucho también el artículo 154, primer apartado, que permite configurar el procedimiento ante el Tribunal como un proceso muy similar al civil ordinario, lo cual viene confirmado también por los apartados 4º y 6º de ese mismo artículo.

Este Tribunal Fiscal puede constituir el punto de partida de una elaboración legislativa para llegar a la creación de un verdadero juez especial. Pero llegados a este punto debemos preguntar si conviene esta transformación, o si más bien no valga la pena mantener un filtro eficaz de las controversias tributarias, de manera que se las defina en su mayor parte por el Tribunal Fiscal, reservando sólo un pequeño porcentaje de dichas controversias al conocimiento del Tribunal Superior Contencioso-Administrativo.

56. Desde el punto de vista de la justicia sustancial, puede quedar entonces alguna incertidumbre sobre la mejor vía a seguir a este propósito. Incertidumbre que también yo he tenido ocasión de expresar sobre el ordenamiento italiano, cuando se planteó el problema de conservar o no las viejas comisiones, pero como simples órganos administrativos. Puesto que en Costa Rica, aun si el Tribunal Fiscal se transformara en juez especial, quedarían en sustancia sólo dos grados de jurisdicción de mérito, además del recurso de Casación, me parece que el objetivo de transformar el primer grado ante el Tribunal Fiscal en un verdadero grado de jurisdicción, pueda ser seriamente meditado, para realizar un sistema de justicia tributaria lo más eficiente posible.

57. Entonces, como hemos visto, la elección de la solución que debe darse al contencioso tributario, está condicionada, en cada ordenamiento, además que por los principios del Derecho Constitucional, por la Historia de dicho ordenamiento. Por esta razón no he mencionado el sistema del contencioso tributario que quizás podría ser el mejor, y que es el adoptado por Alemania Federal desde 1919, cuando fue creado un juez tributario, no entendido como juez especial, sino especializado, idóneo para garantizar la plena independencia del Poder Ejecutivo junto a una profunda preparación técnica. Del resto, en el curso de estas lecciones vimos que para la aplicación del Derecho Tributario precisa una amplia y específica preparación jurídica y técnica que en general no pertenece al juez ordinario, civil o administrativo. Desgraciadamente esta es una solución costosa, que no todos los países afrontan voluntariamente, aunque los impuestos constituyen la linfa vital del Estado, y una parte esencial de la actividad administrativa. Muy a menudo el legislador se olvida de que una justicia en la tributación constituye la mejor garantía para el desarrollo armónico, político, económico y social del país.

Con esta lección se concluye mi curso, en el cual me he limitado a tocar muchos puntos que creo esenciales para la teoría general del Derecho Tributario. Quedan muchos otros que merecerían un atento análisis. Por desgracia el tiempo me ha faltado y esta será una válida excusa para viajar nuevamente a Costa Rica y admirar la naturaleza de este bellissimo país, que presenta las maravillas de las montañas suizas o austríacas, junto a la lujuriante vegetación del trópico.

Para concluir mis palabras, debo agradecer de nuevo calurosamente a la Facultad de Derecho, a su Decano Prof. Ortiz, que me ha recibido con tanta simpatía y calor humano, al Prof. Antillón, que ha sabido hacerme superar, mediante su capacidad y tenacidad en el trabajo, las dificultades lingüísticas debidas a mi pobre conocimiento del español.

Un particular agradecimiento va dirigido a los estudiantes, que han tenido la voluntad y la paciencia de seguirme en el no siempre fácil desarrollo de la argumentación, así como a todos los que han querido manifestarme su aprobación siguiendo las lecciones y dirigiéndome numerosas preguntas, que con frecuencia me han permitido profundizar algunos aspectos de la materia tratada.

Vayan al Presidente del Colegio de Abogados mis particulares expresivas gracias, por haberme acogido tan señorialmente. Y a todos un cordial ¡hasta luego!

"EL DERECHO Y EL DESARROLLO"

Lic. Rodolfo Cerdas