

cesario anular las actuaciones o resoluciones viciadas, bien porque el defecto haya producido indefensión, o porque sea indispensable decretar la nulidad para que el juicio siga su curso normal. La nulidad es un remedio de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la indefensión o en que no haya otro camino que el declararla para restituir la validez de la relación procesal, que sin ésta no podría el Juzgador pronunciarse válidamente sobre las cuestiones debatidas".

Por el contrario, típico ejemplo del olvido de esos principios lo constituye la resolución que bajo el número 608 dictó la Sala Segunda Civil de la misma Corte, a las 15 horas y 30 minutos del 19 de julio de 1966, en que anuló, retornando al principio de la nulidad por la nulidad misma, todo lo actuado en un juicio sucesorio ya casi terminado al cabo de tres años de tramitación, al advertir que se había iniciado con una certificación del testamento y no mediante el aporte de un testimonio de escritura pública.

Sin duda alguna la celeridad en los trámites del proceso y la consecución de una justicia rápida, inspiró las reformas del año 1937. La lentitud en la administración de la justicia, de la cual constituye un factor muy importante la nulidad de los actos procesales, se traduce necesariamente en una pérdida económica que gravita en mayor medida sobre las partes litigantes, y es menester reducir al mínimo el monto de esas pérdidas, porque en el procedimiento como dice Couture, el tiempo es algo más que oro: es justicia.

## PREMISAS PARA UNA TEORÍA DE LA POTESTAD DE IMPOSICIÓN

Prof. GIAN ANTONIO MICHELI  
Ordinario de Derecho Tributario  
de la Universidad de Roma.  
Traduce: Walter Antillón.

1. Me es muy grato dedicar estas primeras consideraciones sobre un concepto extremadamente importante para el estudio del Derecho tributario —y en general, del Derecho Público—: el concepto de "potestad de imposición", a un insigne estudioso y magistrado de América Latina, el Profesor don Víctor Manuel Elizondo.

En efecto, la mayor confusión terminológica reina en mérito a la definición de potestad de imposición, es decir, de la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria de parte del sujeto pasivo. Este aspecto final del concretarse de la norma jurídica tributaria se presenta frecuentemente confundido —o en todo caso no bien destacado— con la potestad del Estado (y de los entes públicos menores) de postular la norma general y abstracta que prevé la imposición, si y cuando se verifica el presupuesto de dicha norma en relación con un determinado sujeto (pasivo). En realidad se trata de dos diversos momentos de la actividad del ente público que es menester distinguir incluso terminológicamente<sup>(1)</sup>. Por esa razón tampoco me parece muy perspicuo indicar, con ALESSI<sup>(2)</sup>, la potestad normativa, sea la de establecer normas jurídicas primarias (por ley o por otros actos con valor de ley: decretos-ley, decretos legislativos), o normas subprimarias (como las emitidas por los entes locales), o incluso secundarias, como "potestad tributaria" considerada desde el punto de vista abstracto, contraponiéndola a una

(1) BERLIRI: Corso istituzionale di diritto tributario; pág. 2 y ss.; y antes sus Principii di diritto tributario, Vol. I, p. 114 y ss.

(2) ALESSI-STAMMANTI: Istituzioni di diritto tributario; p. 29; ver también COCIVERA: Principii di diritto tributario; p. 114 y ss.

“consideración desde un punto de vista concreto” de la misma potestad tributaria.

Se trata, en realidad, de dos fenómenos asaz diversos entre sí, aún si único puede ser el sujeto que despliega tales potestades. El poder de emanar normas tributarias constituye una manifestación del Poder Legislativo, expresión de la Soberanía. El mismo pertenece ante todo al Estado, al cual la Constitución confiere la función legislativa primaria (art. 23). Pero tal función normativa viene reconocida además a las Regiones y a otros entes locales territoriales. En estos casos, sin embargo, la potestad tributaria normativa encuentra una serie de límites (en primer lugar, en la ley estatal misma). Lo que induce a colocar el poder tributario de tales entes en un escalón inferior al reconocido al poder tributario del Estado. Con esto no creo deber considerar el poder tributario de tales entes como “derivado”, en sentido técnico, del de El Estado, y delegado por éste a aquellos entes. Trátase siempre de un poder originario primario, pero subordinado al poder tributario estatal y dotado de diversa intensidad según sean los sujetos a los que la ley lo otorga.

Por lo demás, también el poder tributario estatal tiene límites, puestos hoy por la Constitución, con la consiguiente posibilidad de un control de legitimidad constitucional de las normas tributarias legislativas<sup>(3)</sup>.

El poder tributario viene entonces cualificado como una potestad, o como un aspecto de la potestad normativa, en cuanto representa el aspecto subjetivo, es decir, referido al sujeto que actúa para ejercitar una función fundamental del ente público y, señaladamente, del Estado, la cual debe ser ejercitada en el interés público general. El poder de producir normas jurídicas puede además ser calificado también en relación con el objeto de dichas normas, y así se habla de “poder financiero” para abarcar la actividad normativa y la actividad de aplicación de las normas mediante las cuales el ente público se procura los medios para hacer frente a los gastos necesarios al desenvolvimiento de sus actividades. Pero también este concepto es precursor de poca claridad no solo si se tiende a involucrar en él tanto la actividad normativa como la de aplicación de la norma primaria, sino además por el hecho de considerar en

(3) Confrontar mis “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, en los “Studi in onore di Gaetano Zingali”; Vol. III, p 445 y ss.

bloque las normas primarias, sea cual fuere su contenido. Ya en otro lugar indiqué, y no me repetiré aquí<sup>(4)</sup>, que es poco oportuno superar la consideración analítica de los instrumentos idóneos a obtener las entradas a favor del ente público, mediante una consideración global de la actividad financiera del ente mismo, sin hacer distinción entre los mecanismos jurídicos utilizados para aquel fin. Esa vasta perspectiva puede ser útil y hasta necesaria en una primera aproximación panorámica de los fenómenos, a la cual, empero, debe seguir una indagación analítica de los mismos.

Por esas razones refiero la potestad (normativa primaria) de postular normas jurídicas tributarias sólo a aquellas hipótesis en que el ente público emite normas abstractas para crear y disciplinar las prestaciones tributarias que el sujeto pasivo debe cumplir si se verifica, y en tanto se verifique, la situación-base prevista en dichas normas. Defino convencionalmente tal potestad como “potestad tributaria”, distinguiéndola aún de nombre de la potestad de aplicación concreta de la norma en el caso singular. Esta actividad administrativa de aplicación de la norma tributaria es siempre necesaria, incluso en aquellos casos en que el sujeto pasivo sea predeterminado concretamente por la norma de ley. Así por ejemplo la “C.O.N.I.” y la “U.N.I.R.E.” son los sujetos pasivos del impuesto sobre juegos de habilidad y sobre los concursos de pronósticos (Ley N° 496 de 14 de abril de 1948) y el “E.N.E.L.” es el sujeto pasivo del impuesto sustitutivo sobre la energía eléctrica (Ley de 6 de diciembre de 1962; Decreto del Presidente de la República N° 741 de 17 de setiembre de 1964). Con el ejercicio de la potestad normativa tributaria no surge a favor del ente público ningún derecho de crédito a cargo de los sujetos pasivos: precisa para ello que se verifiquen las circunstancias previstas en la norma tributaria. Y entonces entra en consideración la “potestad de imposición” como concreto poder-deber del ente de realizar determinados actos dirigidos a la verificación de la pretensión concreta del ente mismo a la prestación tributaria, y que puede pertenecer incluso a entes diversos de aquéllos a los que compete la potestad (normativa) tributaria. La terminología que he empleado en estudios precedentes<sup>(5)</sup> viene así rectificadas en la forma aquí propuesta para esculpir, con mayor

(4) Ver mi “voz” “Diritto tributario e Diritto finanziario”, en la “Enciclopedia del Diritto”; n. 3.

(5) Ver, además la “voz” citada y el ensayo “Profili critici . . .”, los “Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali”, en la Revista “Diritto e pratica tributaria”, 1965, p. 216, en los cuales se hace referencia sólo a la potestad normativa tributaria.

claridad según creo, la esencia de los fenómenos descritos con las locuciones ahora consideradas.

2. No basta entonces el ejercicio del poder tributario de parte del Estado (y, en los límites previstos por la ley del Estado, de parte de los entes públicos menores) para que la prestación tributaria sea debida o, como se suele decir, para que el tributo<sup>(6)</sup> sea concretamente impuesto al contribuyente singular. Para llegar a ésto precisa una actividad intermedia de la administración pública, la cual actividad, por otra parte, se presenta diferenciada y se plasma en los más variados módulos y con actos de diferente contenido. El esquema clásico del acto de "acertamiento" como momento decisorio para el surgimiento o para la liquidación de la obligación tributaria está hoy superado por la presencia de otras secuencias de actos en los cuales el momento del acto administrativo se proyecta en modos distintos del tradicional de "acertamiento". Se puede entonces dudar de que la potestad de imposición no constituya el "prius" en el desenvolvimiento de la prestación tributaria, desde el punto de vista de la obligación de pagar el tributo. Lo cierto es que el momento administrativo puede presentarse bajo diferentes aspectos en el procedimiento de aplicación de la norma tributaria. No solo, entonces, como acto, por decirlo así, "preventivo" de imposición, es decir, de aplicación de la norma a la especie fáctica concreta, y por ende ligado por un vínculo genético exclusivo al surgir de la obligación de pagar el tributo, sino que también referido al control del cumplimiento de un deber del sujeto pasivo no necesariamente correlacionado con el ejercicio de un poder o de un derecho de crédito de parte del ente público.

El examen analítico de las distintas series procedimentales conducirá a interesantes resultados, porque mostrará la diversa incidencia del ejercicio de la potestad de imposición en la formación de las distintas situaciones pasivas tributarias. Generalmente, en efecto, la relación jurídica de impuesto viene considerada como momento final y típico, en su correlación de derecho de crédito y obligación. Pero aún así debe distinguirse entre el nacimiento de la obligación y su completa actualidad, aún coactiva, de la prestación debida, de donde derivan las infinitas y aún no acalladas diatribas sobre la naturaleza del llamado "acertamiento", sobre la necesidad o no de deber atribuir el surgimiento de la obligación a

(6) Ver la noción ofrecida por mí en "Profili . . ." citado, p. 456.

la verificación de un determinado resultado, o al cumplimiento de actos administrativos de imposición<sup>(7)</sup>. Por otra parte se tiende a individualizar el ejercicio de la potestad impositiva, en el cumplimiento del acto de fijación y liquidación del "an" y del "quantum" de la prestación, limitándose así a un esquema típico de actuación concreta de la pretensión tributaria, como, por ejemplo, el de los impuestos directos. Pero aún en relación a éstos se ha reconocido actualmente el peso particular que a su respecto adquiere la declaración del sujeto pasivo, en tal forma que toda la estructura del procedimiento, es decir, de la secuencia de actos y situaciones jurídicas que derivan del cumplimiento de dichos actos y que vienen determinadas en cada caso por la ley, adquiere una específica autonomía.

La contraposición entre tributos con y tributos sin imposición adquiere (como se verá) un valor eminentemente relativo y descriptivo para la individualización de un acto imperativo a cuya emanación está subordinada la producción de determinados efectos. Pero no puede negarse que la potestad administrativa se ejercite en todos los casos, aun cuando no se dé el cumplimiento previo de un acto "de imposición". Sobre esto es bueno entenderse claramente. El ente público está provisto de adecuados poderes de control aún sucesivo a la entrega; de la parte del contribuyente, de una suma de dinero a título de pago del tributo; tal control puede asumir diversas formas y se despliega siempre en el cumplimiento de actos que asumen el contenido de órdenes, aun cuando miren a fijar y liquidar el tributo luego de constatar la existencia y la medida del presupuesto. En otros términos, el contenido cognitivo y liquidatorio del acto<sup>(8)</sup> no es de ningún modo incompatible con el contenido imperativo del acto mismo, revelándose así como la expresión del ejercicio de la potestad de imposición.

No puede decirse que las distintas teorías del "acertamiento", polarizando la atención de los estudiosos sobre la naturaleza del mismo, hayan prestado atención a la potestad de imposición, en-

(7) Acerca de la distinción entre el momento en que surge la obligación y el momento de su exigibilidad, véase el siempre clásico libro de A. D. GIANNINI: "Istituzioni di diritto tributario", IX Edición, p. 185; para una descripción de los fenómenos aludidos en el texto, M. S. GIANNINI: "Le obbligazioni pubbliche, n. 27-28.

(8) Sobre el cual véase CAPACCIOLI: "L'accertamento tributario" en la Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1966, Vol. I, p. 30 y ss; ver también ALESSI-STAMMATI: op. cit., p. 84.

tendida como poder-deber concreto del ente impositor (indicado por la ley). Así, no se ha advertido que frecuentemente el fenómeno del "acertamiento" se produce sin que el ente público esté obligado al ejercicio de la potestad que debe y puede, en cambio, ejercitar en un segundo momento, especialmente para el control del acatamiento, de parte de los sujetos pasivos, de los deberes a ellos impuestos directamente por la ley; control que puede desplegarse en varias formas y con vista de la modificación del "an" y del "quantum" declarado y pagado por el contribuyente, o también con vista de la aplicación de las sanciones de variada especie consiguientes a la constatación del incumplimiento de determinados deberes, es decir, a la constatación del ilícito.

3. Así como ha sido delineada en los números precedentes, la potestad de imposición se presenta, por regla general, disciplinada en todos sus aspectos por la ley que confiere los relativos poderes a los órganos que la ejercitan, sin que tales órganos tengan ningún margen de valoración discrecional acerca de la elección del mejor modo de realizar el interés público. Esto se comprende no tanto en relación a lo que dispone el Art. 23 Const., cuanto más bien con referencia al carácter instrumental de las normas que disciplinan la potestad de imposición, o mejor, a su carácter formal o procedimental, en cuanto tienden a disciplinar los actos y las situaciones subjetivas a que da lugar la aplicación concreta de la ley de impuestos. Cuya finalidad es esencialmente la de procurar ingresos a través de la "imposición" de una prestación (contributiva) pecuniaria a cargo de determinados sujetos pasivos. Además el interés público tutelado, que es el de la oportuna disponibilidad de los medios monetarios para hacer frente a los gastos, no consiente ninguna rémora en la realización de los medios idóneos para que el ente público se procure la entrada, la cual debe ser obtenida con los medios típicos: con los instrumentos indicados por la misma ley y solo con ellos. Por eso el interés público no consiente ninguna oportunidad de conferir al ente la elección de los instrumentos para la imposición. O mejor dicho, como se verá dentro de poco, lo consiente en una medida exigua y en casos que atañen a la realización forzada del crédito de la administración financiera, cuando ya ha sido determinado. Por otra parte no basta, como he dicho, la remisión al artículo 23 cit. para justificar el carácter estrictamente vinculado de la actividad impositiva, texto el cual sólo podría justificar la rigidez de la norma tributaria en lo que hace a la

fijación de los sujetos pasivos y de los presupuestos objetivos del tributo.

En consecuencia no puede estimarse que en el Art. 8 del Texto único sobre impuestos directos de 1958 se esté ante una esfera discrecional reconocida a la administración financiera, ya que en dicha norma se otorga carácter de punto de referencia de los efectos de la norma misma a bienes o a complejos de bienes que sin embargo no tienen, según el derecho común, la personalidad jurídica<sup>(9)</sup>. Y tal vinculación entre el ejercicio de la potestad de imposición y la responsabilidad (es decir, y la sujetabilidad del bien o bienes a las medidas ejecutivas) viene expresada en términos subjetivos, por la relevancia que adquiere, para los fines de la agresión del bien mismo de parte del ente impositor para la realización de su crédito, la relación entre el sujeto y el bien. Resulta entonces que el sujeto activo no tiene, de acuerdo con el Art. 8 cit., una facultad de valoración del mejor modo de realizar el interés a la percepción del tributo, eligiendo el sujeto. Este es determinado por la norma tributaria de un modo con frecuencia diverso, o incluso divergente, del indicado por la ley común, si bien en muchos casos tal divergencia resulta más aparente que real, y se exprese en la determinación de una pluralidad de sujetos pasivos coobligados al pago del tributo.

En otro lugar indagaremos este aspecto del fenómeno, pero la existencia de una pluralidad de deudores "solidarios" explica el que se pueda tener la impresión (pero no más que la impresión) de que a veces el ente impositor tiene una facultad discrecional de elección del deudor de impuestos.

En efecto, me parece que, según también las indagaciones de otros al respecto<sup>(10)</sup>, se puede admitir hipótesis de discrecionalidad

(9) Para una revisión de los problemas aludidos en el texto véase LAVAGNA: "Teoria dei soggetti e diritto tributario" en la Riv. dir. fin. sc. d. fin., 1961, I, 3 s; GIARDINA: "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati", ibid. 1962, I, 269; ANTONINI: "La soggettività tributaria", 1965, donde se encuentran ulteriores referencias.

(10) Véase últimamente POMINI: "Note sull'attività discrezionale della pubblica amministrazione in materia tributaria" en la Rivista últimamente cit., 1962 I, 175, donde se encuentran ulteriores citas. Para interesantes revisiones de las teorías tradicionales, desde diversos puntos de vista, y para una construcción unitaria de la discrecionalidad administrativa, MORTATI: "Discrezionalità", en el "Novissimo Digesto Italiano", n. 17 y ss.; A. PIRAS: "Discrezionalità amministrativa", en la "Enciclopedia del dir.", n. 10, en donde la doctrina es examinada críticamente en su perspectiva histórica y en su validez actual. Ver también BERLIRI: "Principii..." cit., III, p. 792; LICCARDO: "La discrezionalità in diritto tributario", ahora en sus "Scritti di diritto tributario", p. 207 y ss.

en el ejercicio de la potestad tributaria en relación con las modalidades para el cumplimiento del tributo. Entre otros recuerdo los siguientes casos: a) el poder de elección del codeudor de impuestos que corresponde al ente impositor (o al "exactor", en su nombre); b) el poder de modificar, en todo o en parte, la disciplina que emana de la ley, mediante la concesión, por ejemplo, de dilatorias para el pago del tributo (artículo 65, tercer apartado, del Real Decreto N° 3270 de 30 de diciembre de 1923, ley de impuestos sucesorios) o bien diversas modalidades de "acertamiento" (artículo 10 del Texto Unico citado, relativo a modificaciones del domicilio fiscal) o de pago (artículo 22 del Decreto N° 492 de 25 de junio de 1955 sobre impuesto de timbre; artículo 8, penúltimo apartado, del Decreto Ley N° 26 de 9 de enero de 1940; Decreto N° 435 de 3 de junio de 1943, sobre impuesto a las ventas; artículo 75, primer apartado, del Reglamento N° 10 del 26 de enero de 1940, y artículo 6 del Decreto N° 799 de 3 de mayo de 1948) o todavía exigiendo ulteriores garantías además de las requeridas por la ley (artículo 262, segundo apartado, del Texto Unico sobre impuestos directos; artículo 10 del Reglamento N° 316 de 22 de mayo de 1910 sobre tasas sobre los negocios; artículo 1 de la ley sobre tasas e impuestos indirectos sobre los negocios, N° 32 de 9 de mayo de 1961; véase también artículo 14 in fine del Decreto Ley N° 1639 de 7 de agosto de 1963), o concediendo el pago en abonos o, en fin, en casos excepcionales, admitiendo la renuncia de créditos inexigibles (artículo 12 del Real Decreto de 22 de mayo de 1910 ya citado); o por último c) el poder de inscribir en el "rol" a título provisional el crédito de impuestos, aún en contra de lo que dispone el artículo 175 (véase el artículo 182 del Texto Unico citado) cuando exista peligro fundado de pérdida del referido crédito.

4. En cambio no conciernen propiamente a la discrecionalidad administrativa los poderes instructorios conferidos al ente impositor para la reconstrucción de los hechos que integran el presupuesto del tributo. Se trata aquí de otro aspecto de las libertades en la acción administrativa: de la necesidad de que en la aplicación de la norma al hecho el agente pueda "libremente" desarrollar su propia actividad intelectual, de cognición de los hechos relevantes para la decisión administrativa, en cualquier forma y momento en que ésta se presente. Lo que no excluye que también esa actividad, llamémosla instructoria, se encuentra ligada a la observancia de

las reglas de la lógica, de la aritmética y, en fin, a reglas de experiencia en los varios campos de la técnica.

Todavía en otro sentido se puede hablar de la así llamada "discrecionalidad técnica" con respecto a un momento ulterior de la actividad aplicativa de la norma tributaria y, por lo tanto, del ejercicio de la potestad de imposición. Se trata de los necesarios poderes de valoración que la ley confiere a los órganos del ente impositor acerca de los hechos reconstruidos a través de la actividad instructoria, y que constituyen las "especies fácticas" del presupuesto impositivo. En tal momento el sujeto activo debe valorar (y por ende calificar) los hechos, con base en reglas de experiencia, aún extrajurídica, que vinculan al agente, aun cuando no se transformen (según algunos) en normas jurídicas propiamente dicho. En estos casos puede hablarse de un ámbito de libertad, o de discrecionalidad de la administración, pero es bueno advertir que en dichos casos el agente no tiene la posibilidad de elección del mejor medio para obtener la realización del interés público tutelado por la ley: al formular valoraciones él tiene la misma libertad de todo ser pensante y racional. Al fijar la norma que confiere al administrador el poder de valorar los hechos<sup>(11)</sup>, el Legislador pretende que el agente desarrolle su función racionalmente, es decir, basando sus actos en aquellas reglas de experiencia que son el patrimonio común de todo hombre.

Las diferencias que existen entre estos varios casos de discrecionalidad se revelan más claras al examinar el ámbito de control del juez. En efecto, cuando se trata de libertad reconocida por la norma, de modo que el agente puede, o mejor: debe, dar él la regla válida para el caso concreto con vista de la consecución del fin público, a veces puesto en relación con otros intereses de los particulares (como en el caso del pago en abonos, etc.; véase supra), el juez sólo tiene el poder de constatar si existe o no el presupuesto indicado por la ley para el ejercicio de la potestad impositiva. Como se ha observado, la norma tributaria presenta, en general, un alto grado de rigidez, de modo que la potestad impositiva se ejercita a través del cumplimiento de actos altamente tipificados, puesto que el interés público tutelado por la norma misma está siempre exactamente definido: la pronta y oportuna percepción del tributo,

(11) Fijando eventualmente los criterios para la valoración (p.e.j. "valor venal en el comercio"), art. 15 r.d. de 7 de agosto 1936, n. 1639.

cuando se den los presupuestos para que surja el deber. Un control de los motivos no reviste, en esta materia, mucha importancia.

En cambio cuando la "discrecionalidad" concierne a la libertad de actuar del sujeto activo en la identificación y reconstrucción de los hechos que concurren a formar los datos constitutivos de la especie fáctica tributaria en sus elementos subjetivos y objetivos, entonces sí incide en la aplicación de la norma, pero no completándola, en cuanto dejada "en blanco". Y el juez podrá controlar esta obra de reconstrucción de los hechos realizada en el procedimiento impositivo, lo que hará a través del control de las pruebas evacuadas y de la lógica de la decisión de la administración. También en el otro momento, arriba indicado, en que el administrador aplica las reglas de la técnica para valorar los hechos y de ahí obtener las consecuencias acerca de la aplicación de la norma en el caso concreto, la ley reconoce dentro de límites modestos (y tal vez no siempre conformes con la Constitución) el control jurisdiccional en el "mérito" de la valoración de tales hechos, es decir, en la aplicación de juicios valorativos con base en reglas de experiencia obtenidas de las más diversas ramas de la técnica y de la lógica.

Por lo tanto, cuando se habla de carácter vinculado de la potestad tributaria como un elemento saliente y característico, se alude especialmente a las hipótesis del primer tipo. En las cuales no puede excluirse que existan casos de discrecionalidad, pero todos estos atañen, más que a la conformación de la especie fáctica productiva de efectos tributarios, y en especial a los relativos al nacimiento de las diversas situaciones pasivas tributarias, al modo de realización de la pretensión tributaria o a las modalidades del "acertamiento". En todo caso la excepcionalidad de estos casos me parece confirmada por la peculiaridad de las previsiones normativas. Sólo después de constatar la excepcionalidad de las hipótesis arriba ilustradas se puede también compartir la opinión<sup>(12)</sup> según la cual mientras la potestad impositiva es indisponible, la obligación tributaria no. Es decir, precisa aclarar que en ciertos casos la ley consiente, dentro de límites precisos y rigurosos, una cierta disponibilidad del derecho de crédito ya perfecto y exigible, y que en casos todavía más raros consiente la elección, de parte del ente impositor, acerca del modo de "acertamiento", es decir,

(12) BERLIRI: "Principii . . ." cit., II, p. 89; pero véase COCIVERA: "Principii" cit., p. 105, y A. D. GIANNINI: "I concetti fondamentali del diritto tributario", p. 123.

acerca del procedimiento aplicativo de la norma en lo que hace a las modalidades de fijación de los hechos que constituyen la especie fáctica impositiva. Me parece entonces que puede concluirse reconociendo la validez de la opinión tradicional, aunque también resulte oportuno aclarar, a la luz de las más recientes manifestaciones doctrinales, las varias maneras en que puede presentarse la libertad en la determinación de la actividad administrativa. Todo ello con las consecuencias que se han visto en relación con la tutela jurisdiccional y, por ende, con el control de aquella actividad.

Las hipótesis indicadas al final del n. 3 revisten, precisamente en consideración a su contenido, a su previsión, el carácter de excepcionales en relación con un principio general que se encuentra confirmado en la formulación del artículo 13 de la Ley Orgánica del Registro, según el cual "el Ministro de Finanzas, los funcionarios que de él dependen y cualquier otra autoridad pública, no pueden conceder ninguna disminución de las tarifas o sobretasas establecidas . . . por la ley" bajo pena de responder personalmente por ello (véase el artículo 8, Ley sobre impuestos sucesorios). Norma que ha sido ahora entendida<sup>(13)</sup> en el sentido de que, al sancionar una responsabilidad personal del agente, estaría reconociendo la validez de sus actuaciones, e incluso presupondría esa validez. Esta interpretación no persuade, ya que la ley es explícita al indicar la prohibición a los agentes de disponer de la potestad impositiva en lo que atañe a abonos o renunciaciones. Aunque mal formulada, dicha norma es la reafirmación de un principio que se obtiene de la particularidad de los casos en que el Legislador, como se ha visto, consiente una cierta disponibilidad del poder de imposición, desde el punto de vista de la posibilidad de dar una disciplina concreta a ciertos casos singulares, confiriendo así al órgano agente la facultad de escoger la mejor solución que convenga al interés público, para que acepte (en ciertos casos) las exigencias del contribuyente, o para que en general aprecie las particularidades del caso singular. La indisponibilidad del poder concreto de imposición no viene, entonces, postulada sin fundamento en el derecho positivo, el cual fundamento se obtiene del complejo de las normas que disciplinan dicha potestad. Eso lleva a estimar que el artículo 13 (así como el artículo 8 citado) no puede tomarse como una norma que "facul-

(13) BERLIRI: "Principii . . ." cit., II, p. 80, nota 1.

ta" el cumplimiento de actos administrativos de "disposición" de la potestad de imposición aún en aquellos casos en que la ley no lo prevé pero estableciendo una responsabilidad personal del agente para los casos en que aquel acto sea igualmente realizado, con la consiguiente pérdida para el Erario. Obsérvese que el contribuyente no tendría nunca el derecho de obtener la "disminución" del tributo aunque ello hubiera sido decidido por la oficina (o incluso por el propio Ministro, en persona), ni tal pretensión suya sería tutelable ante el juez. La administración opondría la invalidez del acto y podría, en mi criterio, exigir al contribuyente el pago de la parte del tributo renunciada.

5. La indisponibilidad absoluta de la potestad de imposición se encuentra confirmada también en el artículo 49 del Real Decreto N° 827 de 23 de mayo de 1924, según el cual en los contratos con el Estado "no se puede convenir la exención de ninguna clase de impuestos o tasas vigentes en el momento de su estipulación". Antes bien, se considera delictuoso el comportamiento del oficial público o del encargado de un servicio público que "a fin de interrumpir o perturbar la regularidad de los servicios de accertamiento y recaudación de impuestos directos o indirectos, ordinarios o extraordinarios, rehusa, omite o retarda actos propios de su cargo". En consecuencia, el ente impositor no puede renunciar al ejercicio de la potestad de imposición sino cuando la ley lo autoriza. Así ocurre, por ejemplo, en las hipótesis de "desgravaciones" previstas para los impuestos territoriales por motivo de "infortunios atmosféricos", y así ocurre también cuando se conceden condonaciones. En cambio no puede la administración disponer, mediante circulares o reglamentos, renunciadas parciales o totales del crédito de impuestos, ni en relación con un caso singular ni en vista a una serie indefinida de casos. Aún queriendo reconocer a las circulares un contenido reglamentario, no parece posible admitir un tal poder que está en contraste con la estructura y el contenido típico de la norma tributaria<sup>(14)</sup>. Distinto es el caso en que la administración, por medio de circular, instruya a las oficinas para que no ejerciten de determinada manera la potestad de imposición, en vista de un pronunciamiento judicial, por ejemplo. En tal caso la administración se vale de sus propios poderes para prescribir a sus órganos

(14) A. D. GIANNINI: "I concetti . . ." cit., p. 32 y ss.

una cierta línea de conducta, con vista de una determinada interpretación de la ley postulada en general en la jurisprudencia.

En cambio no sería admisible que una circular introdujera derogatorias expresas a la ley positiva, reconociendo, por ejemplo, una exención tributaria. El contribuyente no podría jactarse de tener derecho a la aplicación de aquella regla ilegítima, y la administración no quedaría vinculada por ella, aún habiéndola acogido mediante su circular.

Precisa volver brevemente sobre un punto. Líneas arriba he llamado la atención sobre lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento de 23 de mayo de 1924 citado. Cabe preguntarse ahora si el ente impositor, y en especial el Estado, no pueda en ningún caso disponer convencionalmente de su propio poder de imposición, en sus relaciones con los particulares. El problema se ha presentado y se presenta en situaciones variadas, que deben examinarse por separado. En primer lugar se pregunta si el ente impositor puede asumir la carga del tributo, o si éste puede ser asumido por el contrayente privado por virtud de convención privada. Con base en las disposiciones arriba ilustradas se considera que a dicha pregunta debe darse una respuesta negativa: pero quizás erradamente, ya que si ambas partes están sujetas al tributo, un acuerdo para la asunción del mismo por el ente impositor no parece que esté en contraste con los principios generales arriba indicados; principios que postulan la no renunciabilidad del tributo a favor del ente impositor, salvo disposición expresa de la ley<sup>(15)</sup>. Pero si el ente público que es parte en el contrato está a su vez sometido al tributo, no puede excluirse "a priori" la posibilidad de una asunción a cargo del mismo: es una disposición que adviene en el plano contractual y, por lo tanto, es legítima, puesto que no incide sobre el derecho del ente a la percepción del tributo. Pero a veces la ley dispone sobre la incidencia de la carga tributaria en las relaciones convencionales entre el Estado y el particular, excluyendo la validez de aquellos pactos dirigidos a derogar tal disciplina: ocurre así según el artículo 94 de la Ley de Registro, y según los artículos 8 y 9 del Decreto presidencial N° 492 de 25 de junio de 1953 sobre impuesto de timbre. En tales casos la validez de pactos de ese

(15) V. ROMANELLI GRIMALDI: "Invalidità e validità di patti contrattuali fra Stato contraente e privato intesi a regolare oneri tributari derivanti da un negozio giuridico di diritto privato", en los "Studi on onore di A. D. GIANNINI", p. 746.

género está excluido "ex lege", puesto que los pactos derogatorios de dicha disciplina determinarían en la práctica la asunción, por parte del ente público, de deberes fiscales de los que está exento. Lo que no se verifica cuando ambas partes contratantes, y por ende también el Estado, pueden ser sujetos pasivos del tributo.

Por consiguiente salvo en estos últimos casos todo pacto entre ente impositor y contribuyente, en el plano contractual de Derecho civil o de Derecho civil especial<sup>(16)</sup> es ilegítimo, cualquiera que sea su objeto (exenciones, asunciones, reembolsos), aunque la conducta del estado haya sido ilegítima, verbigracia por no haber dictado normas de exención a que estaba obligado por virtud de acuerdos internacionales asumidos con estados extranjeros. Como es sabido, ese fue el caso de las famosas naves "Liberty", sometidas a derecho de licencia no obstante que el Estado italiano se había obligado con el de los Estados Unidos a revender dichas naves a los armadores italianos libres de todo tributo<sup>(17)</sup>. Es también ilegítima la obligación asumida por el Estado al contratar con un particular, de hacer promulgar por el Parlamento una norma legislativa de exención o facilitación<sup>(18)</sup>.

6. Junto a la indisponibilidad y a la irrenunciabilidad de la potestad de imposición, se ha visto en la imprescriptibilidad<sup>(19)</sup> otra de sus características esenciales. Pero también al respecto me pa-

(16) Para los variados aspectos de las relaciones que pueden ligar al Estado con el particular, y de las obligaciones que de ahí derivan, véase M. S. GIANNINI: "Le obbligazioni..." cit., p. 13 y ss.

(17) Véase al respecto la Casación de 30 de setiembre 1955, en "Foro italiano", 1956, I, p. 1692, donde se encuentran ulteriores remisiones.

(18) BERLIRI: "Principii..." cit., p. 75 y ss. Últimamente véase la Casación de 22 de julio de 1965, en "Foro it.", 1966, I, 103, para la cual es nulo el pacto por cuya virtud el municipio dispone el reembolso de la tasa de ocupación de suelo público al encargado del servicio de distribución de gas; también la de 12 de julio 1965, ibidem, p. 1464; además la Casación de 29 abril 1959, n. 1260, ibid., I, p. 1494, con nota de GAGLIARDI, donde se hallan ulteriores referencias. Ver también A. D. GIANNINI: "Istituzioni..." cit., p. 79 y nota. 6.

(19) Ver por ejemplo COCIVERA: "Principii..." cit., p. 112, para el cual es prescriptible, en cambio, el no ejercicio de la potestad, que no conlleva la pérdida de la potestad tributaria. Pero en realidad la imprescriptibilidad va referida a la potestad tributaria normativa, mientras la prescriptibilidad se refiere al ejercicio concreto de la potestad de imposición, como quiera que se ejercite (en forma de rectificación de la declaración, de control de la misma, etc.). También BERLIRI: "Principii..." cit., p. 334 refiere la prescripción a la sola obligación tributaria líquida y exigible (p. 342), pero no me parece que se plantee el problema de la caducidad en el ejercicio de los poderes instrumentales que corresponden al ente impositor. Véase en cambio A. D. GIANNINI: "Istituzioni..." cit., pág. 293 y ss.

rece que es necesario entenderse con claridad, para encuadrar dentro de su significado exacto las numerosas y variadas locuciones legislativas.

Es evidente que la potestad tributaria normativa, como parte o aspecto de la potestad legislativa, no se extingue ciertamente con el transcurso del tiempo aunque no se ejercite durante un período más o menos largo. Aquella potestad podría aparecer limitada desde el punto de vista temporal en el caso en que el Estado emita una norma destinada a durar un cierto lapso de tiempo, pero eso no impide que el Estado pueda siempre ejercitarla en relación con una cierta previsión general.

En cambio el ejercicio del poder de imposición está sometido a modalidades temporales que varían de un tributo a otro. La terminología usada en las distintas leyes de impuestos es sin embargo muy incierta e imprecisa, pero se pueden individualizar, también en el campo tributario, las instituciones de la prescripción y la caducidad. Faltan disposiciones generales para la materia, de manera que donde calla la ley tributaria es menester remitirse a los principios generales, que se pueden hacer derivar de los contenidos en las normas de los artículos 2934-2969 del Código civil. Así por ejemplo los artículos 136 y ss. de la Ley del Registro; 86 de la Ley de impuestos sobre sucesiones; 45 de la Ley de timbre; 16 del Decreto Presidencial N° 121 de 1° de marzo de 1961 sobre concepciones gubernativas; 44 del Decreto Ley N° 2 de 9 de marzo de 1940 sobre impuesto de ventas, etc., disciplinan la prescripción, refiriéndola no tanto a la inercia en el ejercicio del derecho (como hace, con fórmula no del todo pacífica, el artículo 2934 del Código Civil), sino en la mayoría de los casos al ejercicio de la acción "para reclamar el pago" o "para la consecución" o para la recaudación de los impuestos.

En sustancia el Legislador ha advertido que, en estos casos, el decurso del tiempo incide sobre la potestad pública de pretender una prestación tributaria correlativa a una situación activa (del ente) que surge independientemente por el ejercicio previo de la referida potestad. A veces la ley tributaria dicta también normas sobre la interrupción y la suspensión de los términos de prescripción, derogando parcialmente los principios generales (ver, por ejemplo, los artículos 89 y 140 de la Ley de Registro)<sup>(20)</sup>. Es de obser-

(20) BERLIRI: "Principii..." cit., p. 343 y ss.



var, finalmente, que en algunos casos el verificarse de la prescripción limita la amplitud de la potestad impositiva, pero no la elimina totalmente, de manera que puede ser ejercitada si el sujeto pasivo pretende asumir un determinado comportamiento: por ejemplo el uso o la producción de documentos con irregularidades fiscales no está consentido, aún transcurrido el término de prescripción, si los mismos no vienen regularizados conforme a los artículos 136 Ley de Registro; artículo 116 del Reglamento N° 10 de 26 de enero de 1940 sobre impuesto de ventas<sup>(21)</sup>. Y con frecuencia el transcurso de los términos de prescripción no torna aplicables las sobretasas.

En otras hipótesis la ley tributaria establece términos dentro de los cuales el ente impositor debe realizar ciertos actos, so pena de caducidad (por ejemplo el artículo 32 del Texto Unico sobre impuestos directos). Se trata de términos perentorios que imponen el mantenimiento de un determinado ritmo al ejercicio de la potestad de imposición y cuya duración viene establecida en la ley con referencia a un momento distinto del que se tomaría en consideración según el artículo 2934 del Código Civil. En efecto, no se toma en consideración el momento de la verificación de la situación base o del presupuesto del tributo, y menos aún el momento en que el crédito deviene exigible (según los esquemas en los que se actualiza la norma de imposición) sino, por ejemplo, el momento en que la declaración ha sido hecha o debería haberlo sido (artículo 32 del Texto Unico sobre impuestos directos). En lo que a la prescripción concierne se verifica algo similar, pero si la denuncia no ha sido presentada, el "dies a quo" del término para la acción de la Hacienda se tiene por fijado (por ejemplo) desde la apertura de la sucesión (artículo 86 Ley de sucesiones) es decir, desde el día de la muerte del "de cuius"; o bien, por ejemplo, desde el día de la inscripción o bien del de cumplimiento del acto (artículos 136, 138 de Ley de Registro)<sup>(22)</sup>. Las normas que disciplinan la prescripción y la caducidad son indisponibles de parte del ente impositor, por las razones expuestas en los números precedentes.

(21) BERLIRI: op. cit., p. 336 habla de un deber que se transforma en carga.

(22) GIANNINI: Istituzioni... cit., p. 293, pone en evidencia la conexión entre el problema de la naturaleza del llamado accertamento de la obligación tributaria y el transcurso del término de prescripción; lo que no hace BERLIRI, op. cit., p. 342, quien sin embargo cita las hipótesis en que la prescripción corre desde un momento anterior al del nacimiento de la obligación, según su concepción.

que atañen a la esencia de la potestad de imposición; razones que absorben lo dispuesto en los artículos 2936 y 2968 del Código civil, puesto que se trata de situaciones subjetivas típicamente indisponibles<sup>(23)</sup>.

7. Cuando el ente impositor es el Estado, la potestad de imposición corresponde por regla general a las oficinas establecidas por ley, las cuales se insertan dentro del complejo de órganos cuya cabeza es el Ministro de Finanzas. Empero no faltan tributos erariales que son establecidos y recaudados por oficinas que dependen de distintas administraciones del Estado (por ejemplo los artículos 36 y 37 de la Ley N° 1089 de 1° de junio de 1939, que confieren al Ministerio de Instrucción Pública poderes para la aplicación de la llamada "tasa" de exportación de objetos de arte; los artículos 129 y 131 del Real Decreto N° 363 de 30 de enero de 1913) o cuya recaudación viene directamente confiada a entes distintos del Estado, como ocurre respecto al "Automobile Club" para los impuestos de circulación de autovehículos, y respecto a la Sociedad de Autores y Editores para el impuesto sobre espectáculos públicos, mientras que no puede pasarse en silencio que a veces este último ente puede estar también provisto de poderes de accertamiento, como por ejemplo en materia de Impuesto a las ventas.

A tales entes no se les puede negar una potestad impositiva derivada, de vario contenido, que viene conferida por el Estado mediante convenciones previstas por la ley (ver artículo 4 del Decreto Presidencial N° 39 de 5 de febrero de 1953, sobre el "Automobile Club"; artículo 47 del Real decreto N° 3276 de 30 de diciembre de 1923, y artículo 2 del Real decreto N° 1589 de 2 de octubre de 1924, respecto a la "S.I.A.E."). En efecto, tales entes ejercitan funciones públicas que conciernen a la aplicación de la norma impositiva y que institucionalmente corresponden al ente impositor, el cual, como se verá conserva la titularidad del crédito al tributo. Pero al respecto cabe advertir que en el campo tributario tal titularidad puede aparecer separada del poder de realizar el crédito, ya recibiendo el pago, o mediante la recaudación coactiva. Este aspecto de la función tributaria puede ser, o debe ser conferido a otros sujetos provistos de una potestad derivada impositiva, como el exactor y el contratista del impuesto de consumo.

(23) En contra GIANNINI: op. cit. últ., p. 296. Sobre el art. 2938 y la disponibilidad de los derechos véase AZZARITI-SCARPELLO, en "Commentario al Codice civile" dirigido por SCIALOJA y BRANCA, sub. art. 2968 y 2969.

Más compleja puede presentarse la distribución del poder tributario y del poder de imposición entre entes u órganos de entes distintos, cuando se entra al estudio de los entes locales territoriales. El artículo 37 del Estatuto de Sicilia prevé, por ejemplo, una potestad de recaudación a favor de la Región aún para tributos no acertados por ella, y el artículo 2 del Decreto Ley N° 507 de 12 de abril de 1948 enuncia en general la atribución, a favor de la Región, del poder de recaudar directamente las "entradas de su pertenencia", es decir, las indicadas en el artículo 2, segundo apartado. Por el contrario, el artículo 8, segundo apartado, del Estatuto de Cerdeña atribuye a los órganos del Estado el poder de accertamiento y de recaudación de tributos parte de los cuales son de la Región (ver también los artículos 32 y ss. del Decreto presidencial N° 250 de 19 de mayo de 1949; 61 y ss. del Decreto presidencial N° 574 de 30 de junio de 1951; el 3 de la Ley N° 1179 de 29 de noviembre de 1955: ver también el artículo 59 del Estatuto del Trentino-Alto Adige). Finalmente no faltan normas que prevén o disciplinan la colaboración entre órganos del Estado y órganos regionales (artículos 9 del Estatuto de Cerdeña y 13 del Estatuto del Valle de Aosta).

Puede darse el caso, entonces, del ejercicio de una potestad de imposición a favor del Estado cuyo beneficiario es, en todo o en parte, otro ente público territorial, tal como la Región. Esta última tendría un derecho de crédito frente al Estado, pero no en relación con el contribuyente. Está además previsto el caso (artículo 7 de la Ley N° 1179 de 29 de noviembre de 1955; artículo 35 del Decreto N° 250 de 9 de mayo de 1949) de que la restitución de los tributos indebidamente percibidos, o no debidos, o inexigibles, corra a cargo de la Región en proporción a la cuota a ella debida por el Erario. Sin embargo no faltan casos en que el Estado es quien se beneficia del producto de un tributo y, por ende, del ejercicio de la potestad de imposición de parte de un municipio (como ocurre con el llamado derecho de "matadero", sobre el cual véase el Decreto Ley N° 678 de 3 de mayo de 1948), ni son desconocidos los casos en que los beneficiarios son, además del Estado, también otros entes públicos, como las Regiones, o incluso otros entes económicos (como ocurre en el caso del impuesto de "estadía", Ley N° 174 de 4 de marzo de 1958, artículo 2). Precisa finalmente recordar que la potestad de imposición que pertenece a los entes supranacionales aparece destacada del poder de recaudar el tributo

haciendo uso de la coacción contra los deudores particulares. En cuyo caso aquellos entes deben poder dirigirse a los órganos del Estado encargados de realizar su pretensión, siempre que dicho Estado se encuentre ligado convencionalmente a los otros estados en lo referente a la creación de aquel ente impositor<sup>(24)</sup>.

8. Esta breve indagación preliminar sobre el concepto de potestad de imposición prescinde del examen de los modos en que tal potestad se ejerce en concreto para la actuación de la norma tributaria. Ciertamente, la norma se concreta según diversos módulos. Así, se ha hablado de tributos "con" y de tributos "sin" imposición<sup>(25)</sup>, o con o sin accertamiento previo<sup>(26)</sup>; de obligaciones impositivas "ex lege" o que derivan del acto administrativo<sup>(27)</sup>; se ha puesto de relieve el significado de la declaración del contribuyente, cuando se da<sup>(28)</sup>. En otras palabras, se ha negado que el fenómeno de la imposición pueda asumir aspectos concretos diferentes en la misma previsión legislativa. Es menester alejar la premisa, diría "psicológica" antes que científica, de que el tributo sea aplicado, o de que la prestación sea "pretendida", en todos los casos, a través del mismo mecanismo. El derecho positivo nos está indicando que la realidad normativa va precisamente en sentido contrario, y en otro lugar cuento con analizar estos variados esquemas legislativos típicos de los instrumentos de la concretización del derecho que tiene el ente impositor a la prestación tributaria.

Si entonces tenemos que, por un lado, precisa distinguir la potestad normativa tributaria de la potestad de imposición, por otro lado precisa también distinguir de ésta el derecho de crédito que pertenece al sujeto activo frente al contribuyente. Derecho que presupone el nacimiento de una concreta responsabilidad a cargo del contribuyente, y por ende la realizabilidad, en caso de incumplimiento de la obligación de pagar el tributo, de los medios de tutela coactiva administrativa y jurisdiccional. Responsabilidad que falta cuando el ente opositor no tiene el poder de pretender la prestación, aún sin o contra la voluntad del deudor, si es necesario. Antes de este momento, es decir antes de nacer el derecho de crédito pueden existir, de un lado la potestad de imposición, y del otro obligaciones y

(24) Ver mis observaciones en "Problemi attuali..." cit., n. V.

(25) Ver ALLORIO: "Diritto processuale tributario", p. 65 y ss., y 555 y ss.

(26) A. D. GIANNINI: "I concetti..." cit., p. 275 y ss.

(27) M. S. GIANNINI: "Le obbligazioni..." cit., p. 66 y ss.

(28) Véase ALLORIO: op. cit., p. 333.

deberes cuya violación puede conducir a deberes o responsabilidades de variado origen y, por ende, aún penales, pero que para concretarse necesitan del ejercicio de la potestad impositiva, bajo la forma de control de los actos realizados por el contribuyente que sea incumplidor de los deberes impuestos a cargo suyo, o que haya cumplido de modo incompleto. Por otra parte la potestad impositiva se ejerce también mediante el control y por lo tanto mediante la homologación de, por ejemplo, lo declarado en relación con determinado tributo. Antes bien, en este caso el fenómeno se complica más porque puede hacerse necesario, para actualizar la realización del derecho de crédito frente al contribuyente, crear un título ejecutivo especial que dé entrada, en caso de incumplimiento, a una forma particular de "executio parata" (rol de impuestos). Lo que es más: hasta que el título no sea creado no existe para el contribuyente la posibilidad de dirigirse a la autoridad judicial ordinaria (por ejemplo, respecto a los tributos directos).

Y no es suficiente observar que tal acto es meramente verificativo del contenido de una obligación, ya antes y de otro modo determinada, para restar su valor a este momento de la creación del título ejecutivo (ver también el punto en relación con el "monitorio fiscal" propio de los impuestos indirectos). Aparte los casos ya recordados (n. 3 letra "C": poder discrecional en la inscripción en el rol), la atribución de ejecutoriedad a la pretensión del fisco mediante el conferimiento, a favor de dicha pretensión, de una "vis" que por lo general no se encuentra atribuida a las pretensiones de las partes privadas si no es por virtud de la intervención del juez o en los casos específicamente admitidos por la ley (como ocurre en el caso de los títulos ejecutivos cambiarios) es indicativa del ejercicio de una potestad administrativa, de una orden de la administración sustraída al previo control del juez. Sé bien que el concepto de "orden" es muy discutido, y que en esta materia ha venido siendo ligado a la "constitutividad" del accertamiento<sup>(29)</sup>. Pero también éste constituye un plano conceptual que debe revisarse atentamente, y al que precisa acercarse con gran cautela. Si la ley prevé un acto administrativo de ese género no puede negarse que el mismo despliegue ciertos efectos, y éstos, en la especie, resultan demasiado importantes y vistosos, aún en el caso de que no se quieran asociar a la constitución de la deuda impositiva.

Llegados a este punto lo que importa es hacer observar que la potestad de imposición se puede expresar a través de una pluralidad y una multiplicidad de actos, los cuales bien pueden corresponder a distintos momentos del "iter" de concretización del derecho del ente impositor al tributo. Probablemente ha sido el fruto de una ilusión óptica la tendencia a referir todo el fenómeno del accertamiento al momento constitutivo de la obligación tributaria. Y, como se sabe, esto ha sido reconocido, al menos en parte, por la doctrina más consciente, cuando por ejemplo se ha admitido el valor "constitutivo" de la declaración del contribuyente<sup>(30)</sup>. Pero en no menor medida se da el fenómeno de la imposición siempre que se está ante el ejercicio de una potestad de imposición que, para ser tal, no precisa asumir la forma de una actuación precedente al cumplimiento de la prestación de parte del sujeto pasivo. En realidad dicha prestación del particular puede venir sucesivamente a la orden que emana directamente de la ley, sin necesidad de que entre una y otra medien actos administrativos; y a su vez también estos actos administrativos pueden configurar aquella forma de ejercicio de la potestad impositiva que corresponde al ente público en su tarea de controlar el cumplimiento espontáneo efectuado por el contribuyente.

(29) A. D. GIANNINI: "I concetti . . ." cit., p. 274 y ss.

(30) ALLORIO: Op cit. p. 535 y ss.