

ciar si lo hacen bien o mal, sino de constatar que de hecho lo hacen, alterando la natural jerarquía de valores que coloca en manos de los civiles la decisión de los asuntos civiles y deja en manos de los militares la resolución final de los problemas militares. No se trata tampoco de distribuir responsabilidades, o de buscar culpables y autores y cómplices o colaboradores de esa subversión institucional. Sabemos, por triste experiencia, que en todos los países del mundo esa sustitución de los civiles por los militares en el gobierno civil, se produce desgraciadamente cuando aquéllos no saben cumplir con sus deberes, y más aún, cuando ellos mismos golpean a la puerta de los cuarteles para obtener una autoridad o una fuerza de que carecen. Suya es, pues, la culpa de esa irrupción de las fuerzas armadas, como entidades, en el gobierno civil. No podemos decir con toda propiedad que hemos sido eliminados, sino que nos hemos suicidado.

LA NOCIÓN DE PRESUPUESTO DEL TRIBUTO Y EL ARTÍCULO 53, PRIMER APARTADO, DE LA CONSTITUCIÓN ITALIANA

Prof. ANDREA FEDELE
Docente Libre de la
Universidad de Roma
Traduce: Walter Antillón (*)

Estos breves apuntes, con los cuales me complace contribuir a los Estudios en Honor del esclarecido Profesor don V. M. Elizondo, aunque tienen su punto de partida en una específica disposición de la Constitución italiana, pretenden delinear un somero perfil de la más reciente evolución de la Doctrina y la Jurisprudencia italianas sobre algunos temas centrales de la teoría general del Derecho tributario. Por ello considero que los temas aquí desarrollados presentan un cierto interés también para aquellos cultores del Derecho tributario cuya atención inmediata está dirigida a ordenamientos jurídicos distintos del italiano. Pues en una materia siempre mutable en el plano normativo como es el Derecho tributario, la consideración comparativa de los avances de la Doctrina y la Jurisprudencia en ordenamientos distintos del propio es siempre un instrumento de trabajo de indudable valor, especialmente en el plano de las construcciones de Teoría General.

1.—Uno de los fenómenos de mayor interés en la más reciente evolución de la Teoría General del Derecho tributario en la Doctrina italiana está constituido por la adquisición de una relevancia jurídica cada vez mayor de la noción de "capacidad contributiva" según está concebida en el primer apartado del art. 53 de la Constitución. Bajo la influencia de una parte especialmente sensible de la Doctrina⁽¹⁾, la Jurisprudencia de la Corte Constitucional ha

(*) La traducción de las notas estuvo a cargo del señor Alvaro Fernández Silva.

(1) V. para todos Giardina, "Le basi teoriche del principio di capacità contributiva", Milano, 1961, p. 426 ss.; Micheli, "Profili critici in tema de potestà d'imposizione", en "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1964, I, 21 ss.; "Lezioni di diritto tributario, Roma, 1968, p. 99 ss.; Manzoni, "Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano", Torino, 1965, passim, y, en part., p. 109 ss.

consolidado una interpretación de esta norma que atribuye un valor pleno al control de legitimidad constitucional ejercitado por ella sobre las leyes en materia tributaria⁽²⁾. Según esa interpretación, el art. 53, primer apartado, de la Constitución establece un específico límite sustancial a la legitimidad constitucional de las normas tributarias, en cuanto de dicha interpretación se deriva la exigencia de que la especie fáctica asumida como "presupuesto"⁽³⁾

(2) Esta interpretación del art. 53. I c. const. constituye el resultado de una compleja evolución de la jurisprudencia de la Corte, que ha sido tomada atendiendo a dos específicos prospectos de la importancia del art. 53 I. c. const. Esta norma, en efecto, ha comenzado a obtener relevancia en la jurisprudencia de la Corte, por una parte debido al problema de la legitimidad constitucional de las leyes tributarias retroactivas (v. además de las sentencias Nos. 81 de 1958 y 9 de 1959, respectivamente en *Jurisp. const.*, 1958, 1008 y 1959, 237; las siguientes sentencias: Corte const. 23-12-1963, Nº 174, en *Jurisp. const.* 1963, 1701 ss.; 16-6-1964, Nº 45, en *Jurisp. const.*, 1964, 573; 23-5-1966, Nº 44, en *Jurisp. const.* 1966, 737 ss.), y por otra en relación con su afirmada naturaleza de específica aplicación del principio constitucional de igualdad (v. Corte const. 18-6-1963, Nº 92, en *Jurisp. const.*, 1963, 768; 13-12-1963, Nº 155, en *Jurisp. const.*, 1963, 1546; 12-7-65, Nº 69, en *Jurisp. const.*, 1965, 855). De los resultados conseguidos en la interpretación del art. 53 I c. bajo estos específicos aspectos, la Corte ha podido luego obtener una enunciación del contenido normativo de tales disposiciones idóneas para poner en luz la función de límite sustancial a la legitimidad constitucional de las normas tributarias, aún prescindiendo de su naturaleza retroactiva o de su actitud a realizar un dispar trato (véanse al respecto Corte const. 26-6-1965, Nº 50, en *Jurisp. const.*, 1965, 858 ss.; 12-7-67, Nº 103 en "Sentenze e ordinanze", 1967, 449; 12-7-1967, Nº 109, en "Sentenze e ordinanze", 1967, 491; y Corte const. 3-7-1967, Nº 77, en "Sentenze e ordinanze", 1967, 337.

(3) La Corte parece haber adoptado la terminología de Giannini A. D. (v. "I concetti fondamentali del diritto tributario", Torino, 1956, p. 152 ss.; "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1965, p. 149 ss.), que es también la dominante en la jurisprudencia y en la doctrina. No faltan sin embargo autores que hacen uso de términos diferentes, tales como "hecho generador", "hecho tributario" (v. Berliri, "Principi di diritto tributario", II, Milano, 1957, p. 196, nt. 1) o bien "materia imponible" (v. Allorio, "Diritto processuale tributario", Torino, 1962, p. 61, nt. 4; p. 65 ss., además, en acepción tal vez diferente, Berliri, Principi cit., II, p. 15 y passim). Para ulteriores indicaciones al respecto v. De Mita, "La definizione giuridica dell'imposta di famiglia", Napoli, 1965, p. 30, nt. 35. Todas estas locuciones asumen, en la intención de los diversos autores, un valor sustancial análogo, pero están conexas a criterios de identificación de la relativa materia, diferentes entre ellos, por razón de la divergencia entre las tesis sostenidas por estos autores, sobre el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, el término "presupuesto", adquiere un significado diverso, e irrelevante para los fines de las consideraciones que siguen, en aquellos autores que atribuyen relieve al así llamado "presupuesto económico" de la imposición (V. Alessi-Stammati, "Istituzioni di diritto tributario", Torino, s. d., p. 33 ss.) o bien, en el estudio de la materia en el derecho tributario, hacen referencia a la noción de presupuesto de la materia tal como ha sido elaborada en el ámbito de la teoría general del derecho (v. Dus, "Teoria generale dell'illecito fiscale", Milano, 1957, p. 151 ss.; Cicognai, "Appunti sulle fonti dell'obligazione tributaria", en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 627, nt. 54 bis). No parece por lo tanto posible argumentar del término "presupuesto", para demostrar que la materia constitutiva de la obligación tributaria no es el así llamado hecho imponible (presupuesto) sino un diferente y sucesivo hecho o acto (al respecto v. en cambio D'Amati, "Il presupposto dell'imposta complementare", en *Jurisp. imp.* 1963, 695) atribuyendo a un término usado por los seguidores del derecho tributario en una acepción evidentemente diferente de la asumida por la teoría general (v., de todos modos, Ingresso "Istituzioni in diritto finanziario", II, Napoli, 1937, p. 60 ss.) un valor correspondiente a tal última acepción.

del tributo constituya una manifestación de una efectiva capacidad contributiva⁽⁴⁾, entendida ésta por lo menos como potencialidad económica genérica⁽⁵⁾.

Se trata, probablemente, de un resultado no definitivo, pues el principio constitucional de capacidad contributiva parece idóneo para autorizar intervenciones aún más incisivas dentro del complejo incoherente de las leyes fiscales del ordenamiento italiano, de modo que sea posible llegar a la eliminación de las normas más palpablemente incompatibles con la naturaleza y exigencias de la función tributaria. Pero es innegable la particular importancia que ya hoy asumen, tanto en el terreno teórico como en el práctico, los principios derivados de las numerosas decisiones de la Corte sobre este tema. Atañe ahora a la Doctrina sistematizar y coordinar los datos jurisprudenciales de tal modo que se aclaren todas sus implicaciones en el ámbito del sistema y se tornen posibles aquellos ulteriores desarrollos de la jurisprudencia de la Corte Constitucional de los que se hará mención en la parte final de este escrito.

Aunque la Doctrina más atenta a estos aspectos evolutivos del Derecho tributario haya contribuido ya en notable medida a esta labor de clarificación y elaboración de los principios en que la Corte se inspira⁽⁶⁾, parece que al menos desde un punto de vista

(4) Particularmente significativas, precisamente bajo el perfil subrayado en el texto, son las enunciaciones del contenido preceptivo del art. 53 I c. Const. contenidas en la sentencia n. 50 de 1965, "si por capacidad contributiva debe entenderse la idoneidad subjetiva a la obligación de impuesto, revelada por el presupuesto al cual su prestación está unida, no parece contestable que la referencia de aquel presupuesto a la esfera del obligado debe resultar de una unión efectiva y que a un índice efectivo debe darse supremacía para determinar la cantidad del impuesto que de cada obligado se puede exigir", en la sentencia n. 45 de 1964: "si por capacidad contributiva se entiende la idoneidad del contribuyente para corresponder a la prestación coactiva impuesta y si tal idoneidad debe ponerse en relación, no ya con la concreta capacidad de cada uno contribuyente, sino con el presupuesto al cual la prestación misma está ligada...".

(5) V. Michel-i, *Profili cit.*, 25 ss.; v. también Manoni, *Il principio cit.*, p. 67 ss., que aún atribuye una relevancia, tal vez excesiva, a una específica noción económica de capacidad contributiva.

(6) Además de los escritos citados en la nota 1, en los que la elaboración del principio de capacidad contributiva se desarrolla sobre un plano de mayor organicidad, particularmente interesantes para la obra de elaboración del dato jurisprudencial son las notas y los comentarios a las sentencias de la Corte sobre el argumento; entre los más recientes véanse: Crisafulli, "In tema di capacità contributiva", en *Jurisp. const.*, 1965, 857 ss.; Micheli, "Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge", en *Jurisp. const.*, 1966, I. 1. 962 ss.; Maffezzoni, "Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori", en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, II, 223 ss.; Falsita, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1968, II, 1 ss.; Perrone, "Una sentenza di accoglimento parziale in tema di capacità contributiva", en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1968, II. Marongiu, "Sulla reiscrizione a ruolo per omessa dichiarazione dei redditi", en *Jurisp. it.*, 1968, I, 1, 129 ss. Para una posición en contraste con las tesis dominantes en doctrina, v. luego Schiavello, "Sulla retroattività delle legge tributarie", en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 587 ss.

ha venido faltando aquel juego de recíprocas influencias entre Jurisprudencia y Doctrina que constituye uno de los principales motores de la evolución de la Ciencia Jurídica en un determinado ordenamiento y, por lo tanto, en definitiva del ordenamiento mismo.

En efecto, se ha podido ver que el principio de capacidad contributiva ha asumido una importancia concreta y específica en la Jurisprudencia de la Corte, en cuanto del mismo se ha hecho derivar la exigencia de que el presupuesto de todo tributo se identifique con un resultado indicativo de una capacidad contributiva efectiva. Aparece evidente la importancia que vienen a asumir, en este contexto, la noción de presupuesto del tributo y la definición exacta de los criterios para la identificación de la correspondiente especie fáctica: una identificación errada del presupuesto del tributo puede llevar a conclusiones erróneas acerca de la legitimidad constitucional de las disposiciones legales que disciplinan el tributo mismo. Ahora bien, los autores que, en función de la evolución de la jurisprudencia de la Corte, han tratado de definir y precisar la relevancia jurídica del principio de capacidad contributiva, no parecen haber profundizado suficientemente el análisis del concepto de presupuesto del tributo, considerándolo probablemente una noción hoy indiscutida en la elaboración doctrinal⁽⁷⁾.

La indagación sobre la legitimidad constitucional de los distintos tributos se hace por eso más dificultosa y se enreda a veces en problemas que, de acuerdo con una individualización correcta del presupuesto de los distintos tributos, no debieron siquiera ser planteados.

Las consideraciones que siguen tratan de ser precisamente una contribución al análisis del concepto de "presupuesto del tributo", tal y como se delinea en el estado actual de la Teoría General del Derecho tributario y, por ende, para la necesaria correlación de los dos conceptos, también una contribución al encuadramiento del principio de capacidad contributiva entre los principios generales del Derecho tributario.

(7) En realidad el único tratado monográfico profundo del argumento es aquél de Jarach ("El hecho imponible", Buenos Aires, 1943), particularmente interesante para la posición prominente reconocida al estudio del presupuesto en el ámbito de la teoría general del derecho tributario. Los resultados a los que se llega en este escrito, se separan de aquellos a los que llega Jarach esencialmente en función de la diferente posición asumida respecto de la teoría de la "causa impositionis", y, sobre todo, del hecho de que este estudio toma sus movimientos de una específica disposición de ley, el art. 53, 1ª parte cons., introducida en el ordenamiento en un momento sucesivo a la publicación del libro de Jarach.

2.—La exigencia de la cual parte toda tentativa de definición del presupuesto del tributo es identificar la situación de hecho que torna necesaria y a la vez justifica la exacción tributaria⁽⁸⁾. Sin embargo, habiendo planteado la Doctrina el estudio del fenómeno tributario sobre el concepto de obligación tributaria, considerada como instrumento necesario⁽⁹⁾ para la actuación de la exacción, ha sido inducida a considerar al presupuesto del tributo prevalentemente en función de los efectos de su verificación, en orden al nacimiento de la obligación tributaria⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾. Consiguientemente, cuando trata del presupuesto del tributo, la Doctrina discute y define con preferencia las relaciones entre el verificarse de dicha especie fáctica y el nacimiento de la obligación tributaria. Queda en segundo plano el carácter específico del presupuesto como resultado a cuya verificación la ley vincula el tributo⁽¹²⁾. De ahí deriva que los criterios de identificación del presupuesto que pueden deducirse⁽¹³⁾

(8) Es a esta exigencia que responde, originalmente, la teoría de la causa de la obligación tributaria, sea llegando, en sus manifestaciones extremas, a formulaciones inaceptables por el excesivo relieve atribuido a categorías y conceptos de naturaleza metajurídica. En mérito a las relaciones entre la noción de presupuesto y el concepto de causa del tributo v. para todos Griziotti, "Primi elementi di scienza delle finanze", Milano, 1957, p. 149 ss.; Pugliese "Istituzioni di diritto finanziario-Diritto tributario", Padova, 1937, p. 98 ss., en part. 102 ss.; Vanoni, "Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, ahora en "Opere giuridiche", I Milano, 1961, p. 114 ss.; "Elementi di diritto tributario", ibidem, II, Milano, 1962, p. 50 ss.; Jarach, "Principi per l'applicazione delle tasse di registro", Padova, 1936, p. 29 ss.; "El hecho imponible" cit.

(9) Se recuerdan aún, además de las afirmaciones de Giannini A. D., (Istituzioni cit., p. 87, nt. 19 y 447 ss.), pero referidas sólo a los tributos de timbre y a las privativas fiscales y del Aumento (Istituzioni cit., II, p. 59, también ellas de arrastre muy limitado, las notas sostenidas por Berliri (Principi, I, p. 295 ss.) sobre la posibilidad de prelevaciones tributarias que no se actúan a través del medio técnico de la obligación. Por último, para una conforme admisión de los límites de la relevancia de la obligación como medio de actuación de la prelevación tributaria, v. Basciu, "Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria, Napoli, 1966, p. 17. nt. 17.

(10) Más bien, se podría decir que buena parte de la doctrina ha tratado exclusivamente del hecho generador de la obligación tributaria y no también del presupuesto en cuanto tal (v. Giannini, A. D., Istituzioni, p. 94 ss.; I concetti cit., p. 151 ss.; Blumenstein, Sistema di diritto delle imposte, Milano, 1945, p. 237 ss.; Hensel, Diritto tributario, Milano, 1956, p. 72 ss.) Para una ubicación del estudio del presupuesto bajo el perfil del análisis de su estructura y de sus componentes véase para todos Blumenstein, Sistema cit., p. 111 ss.; Arche-Domingo, Consideraciones sobre el hecho imponible, en Revista de derecho financiero, 1960, 529 ss., en part. 569 ss.; Sáinz de Bujanda, Análisis jurídico del hecho imponible ibidem, 1965, 802 ss.; 1966, 37 ss., 343 ss. Se trata eso sí de una ubicación que, para nuestros fines, reviste escaso interés.

(11) V. aun para una exacta ubicación del problema de la función del presupuesto (situación-base) del tributo como índice de capacidad contributiva, los breves comentarios de Allorio (Dir. proc. trib., p. 61, nt. 4) y las consideraciones de Berliri, Principi, II, p. 222 ss.)

(12) V. para todos Giannini A. D., Istituzioni cit., p. 94; I concetti cit., p. 152.

(13) Falta, en efecto, por lo demás la expresa enunciación de tales criterios que deben ser deducidos de las tesis sostenidas por los diferentes autores en mérito al nacimiento de la obligación tributaria, o bien, de incidentales afirmaciones contenidas en aquellas partes de las singulares obras en las que se trata precisamente de la obligación tributaria.

de las elaboraciones de los distintos autores se fundan todos en la particular naturaleza de los efectos referibles a aquél en orden al nacimiento de la obligación tributaria. Tenemos así un criterio de identificación del presupuesto basado en su afirmada eficacia constitutiva de la obligación tributaria⁽¹⁴⁾, y otros criterios que, al menos para determinadas categorías de tributos, se fundan —en correlación con las diversas teorías sobre el momento del nacimiento de aquella obligación— en el reconocimiento de una diversa eficacia del presupuesto, cuyo verificarse comportaría solamente el nacimiento de situaciones jurídicas subjetivas de carácter instrumental respecto al surgir de la obligación⁽¹⁵⁾.

Empero dichos criterios se revelan insuficientes desde determinada perspectiva, e inadecuados desde otras. En efecto, por un lado, por su misma naturaleza dichos criterios son referibles exclusivamente a los tributos cuya exacción se actúa a través del medio técnico de la obligación; por otro lado, siendo elaborados en relación con determinados esquemas de actuación del tributo, no pueden utilizarse para tributos que adopten esquemas de actuación diversos.

Sin embargo estas características constituyen solo indicios de un vicio más profundo que ocultan los criterios en cuestión. De las breves observaciones que preceden se puede fácilmente deducir que en la evolución de la doctrina el concepto de “presupuesto” del tributo ha venido asumiendo un valor bien diverso del que se le atribuyó originalmente. Se puede decir, en efecto, que la primera exigencia a la que responden, aun desde el punto de vista lógico, la definición y la identificación del presupuesto de un tributo, es la de individualizar el resultado causativo de la contribución a los gastos públicos, asumiendo la noción de causa bajo la doble perspectiva de hecho productivo de un determinado efecto (que en la hipótesis sería la participación del contribuyente en los

(14) Tal criterio se deduce de los escritos de los sostenedores de las teorías así llamadas “declarativas”, v. para todos Giannini A. D., *Istituzioni cit.*, p. 179 ss.; I concetti cit., p. 274 ss.; Capaccioli, *La estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, 82 ss.; *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 22 y 37 ss. (en la nota bibliográfica) y por último Basciu, *Contributo cit.*, *passim*, en par. 100 ss.

(15) Es éste el criterio recavable de las tesis sostenidas en tema de nacimiento de la obligación tributaria de Berliri (*Principi cit.*, II, p. 21 ss.; p. 277 ss.) y de Allorio (*Dir. proc. trib.*, p. 65 ss. 104 ss.)

Véase también, para una posición muy vecina a la de Berliri, Jéze, *Nature juridique de la creance d'impôt*, en *Revue de science et de législation financières*, 1936, 196 ss., en part. 198 ss.; *Le fait générateur de l'impôt*, *ibidem*, 1937, 604 ss.

gastos públicos) y de resultado justificativo, respectó a un canon de juicio supraordinario a la norma impositiva, de dicho efecto.

Advirtiendo empero la Doctrina la justificada exigencia de eliminar cualquier implicación metajurídica en el estudio del fenómeno tributario, parece haber dado una importancia prevalente y casi exclusiva al primer aspecto de la definición del presupuesto⁽¹⁶⁾: al que atañe a la identificación del hecho productivo de la exacción tributaria.

Este planteamiento del problema ha dado útiles resultados mientras el fenómeno tributario ha sido reconstruido en términos estáticos, como si se actuara, en todos los tributos, a través de un haz de efectos jurídicos producidos, las más de las veces, por la verificación de una única especie fáctica⁽¹⁷⁾: el presupuesto del tributo. La importancia de la individualización de tal especie fáctica en este cuadro de teoría general se ofrece evidente: sirve para individualizar y describir la fuente de todos los efectos jurídicos en los cuales se realiza el tributo y, por ende, el momento de su nacimiento⁽¹⁸⁾; particularmente, la fuente y el momento de nacimiento de la obligación tributaria⁽¹⁹⁾.

Pero cuando un análisis más profundo del fenómeno tributario en sus determinaciones singulares y concretas ha llevado a la

(16) Aún cuando ha sido intuido y expresamente afirmado el valor de la situación, cual expresión de una capacidad contributiva valorada sobre el plano de la ratio de la norma (v. Allorio, *Dir. proc.*, p. 61, nt. 4, pero v. también p. 70 donde al presupuesto del tributo se atribuye el único valor de “fundamento económico” del tributo) no se obtuvieron ulteriores consecuencias de tales constataciones y se continuó a definir la situación-base como “hecho constitutivo” del tributo.

(17) Nos limitamos aquí a citar a Giannini A. D. (*Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, p. 29 ss., 47 ss.; *Istituzioni cit.*, p. 80 ss.; I concetti cit., p. 123 ss.), a quien se le debe el más completo análisis del fenómeno tributario con base en esta premisas.

(18) El análisis de cada uno de los singulares institutos ha inducido también a aquellos que utilizaban un criterio de identificación del presupuesto fundado sobre su eficacia constitutiva de la obligación tributaria, a reconocer la posibilidad de anticipación del nacimiento de algunos de los efectos instrumentales para la actuación de la prelevación respecto del nacimiento de la obligación tributaria y ha, por ende, identificado el presupuesto del tributo en un hecho sucesivo a los constitutivos de tales efectos instrumentales (V. Alessi, *Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione*. Dazi doganali, Torino, 1956, p. 74, 77 ss., con referencia a los impuestos de fabricación).

(19) Para un interesante ejemplo de este tipo de ubicación del problema del presupuesto del tributo véase, en materia de impuestos de registro, Rasello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 22 ss., 98 ss., que parte inclusive del postulado de la necesidad del nacimiento contemporáneo de todos los efectos jurídicos que integran la llamada relación jurídica de impuesto. Para la tesis contrapuesta a esta última v. Berliri, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, p. 19 ss. En tema de impuestos directos v. Bompani, *L'imposta completamente progressiva sul reddito*, Padova, 1939, p. 131, 145 ss.

Doctrina a abandonar las concepciones meramente estáticas del fenómeno mismo, y a considerar las secuencias de actos y actividades, todos productivos de efectos jurídicos propios y específicos, en o a través de los cuales cada tributo se realiza, la identificación del presupuesto del tributo se ha tornado cada vez más difícil y ha dado resultados cada vez menos útiles desde el punto de vista de la interpretación de las normas tributarias.

En efecto, fundando la definición del presupuesto del tributo en su aptitud para producir un específico efecto jurídico y, por otro lado, concretando el estudio del fenómeno tributario al análisis de los actos aislados que realizan la exacción y de sus efectos, la identificación del presupuesto de un determinado tributo asume un valor meramente clasificatorio. Ninguna ulterior consecuencia podrá ser obtenida de la definición de un determinado resultado como presupuesto del tributo. En definitiva, según los más recientes planteamientos del estudio del fenómeno tributario, pierde importancia la exigencia misma de identificar un presupuesto del tributo en cuanto hecho productivo de un determinado tipo de efecto. Sea este efecto la obligación tributaria o bien una diversa situación jurídica subjetiva con carácter instrumental, no se ve la razón de hacer resaltar la especie fáctica que lo produce de entre todos los otros elementos constitutivos de la secuencia de hechos, de actos y de actividades, cada uno productivo de sus específicos efectos, que concurren a la actualización del tributo⁽²⁰⁾. Queda en pie la exigencia de estudiar en su estructura y efectos cada uno de los componentes de aquella secuencia, pero no se ve el motivo de distinguir y hacer resaltar uno de ellos de entre los otros.

3.—Parece entonces evidente que la identificación de un resultado causativo de la contribución del particular a los gastos públicos asume un valor y un significado propio sólo en cuanto esté relacionada con una exigencia de justificación del tributo según un canon de juicio que, necesariamente, debe estar supraordinado a las normas mismas que disciplinan el tributo. En el actual sistema constitucional, este canon puede ser individualizado en la norma

(20) Para una clara ubicación en estos términos del estudio del fenómeno tributario bajo este perfil dinámico v. para todos Maffezzoni, *Il procedimento d'imposizione nella imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.

específicamente dirigida a limitar la legitimidad sustancial de las leyes tributarias; el art. 53, apartado primero, de la Constitución⁽²¹⁾.

En relación con tal norma es necesario justificar las que disciplinan cada tributo de nuestro ordenamiento, demostrando que su percepción por el ente impositor está inescindiblemente ligada con una situación indicativa de capacidad contributiva⁽²²⁾ ⁽²³⁾. Desde esta perspectiva, la doble exigencia a que atrás se hizo referencia se aclara en sus efectivos alcances: el problema de la definición del presupuesto es el identificar el resultado o la situación de hecho que determinan la definitiva percepción del tributo por el ente impositor, y que por lo tanto deben constituir además una manifestación de capacidad contributiva según el art. 53, primer apartado, de la Constitución⁽²⁴⁾. La expresión "definitiva percepción del tributo" sirve para aclarar el significado, precisamente, de aquella "participación en los gastos públicos" que la norma constitucional quiere ver correlacionada a la capacidad contributiva. Tal expresión subraya la necesidad de tomar en cuenta, para verificar

(21) Sobre los reflejos del principio constitucional del art. 53 ap. 1º const. en relación con la definición del presupuesto de cada uno de los tributos v. Maffezzoni, *Intorno ai principi generali del diritto finanziario*, en Jus, 1956, p. 332 ss.; *Contributo alla teoria giuridica del presupuesto di fatto dell'imposta generale sull'entrata*, en Arch. fin., VI 1957, p. 150 ss.; *Contributo alla teoria giuridica etc.*, en Rev. dir. fin., 1957, I, 271.

(22) Se vea en este sentido a Manzoni, *Il principio cit.*, p. 114, nt. 6. Debe ponerse de relieve que también define el presupuesto en función de su eficacia con relación al nacimiento de la obligación tributaria y lo identifica en un "elemento de la especie constitutiva de la obligación tributaria", asumido por la ley, en cuanto retenido índice de capacidad contributiva. Esta circunstancia hace por lo menos imprecisa la definición que, así formulada, no brinda un criterio para la individualización del presupuesto entre los diversos eventos que deben subsistir para que la obligación tributaria surja. Además, la definición arriba indicada no es referible a las hipótesis en que el tributo es prelevado prescindiendo del nacimiento de una obligación tributaria.

(23) Acogemos aquí una interpretación del art. 53 ap. 1º const. y una noción de su eficacia como límite de la legitimidad constitucional de las leyes tributarias que, sostenidas por una parte de la doctrina (v. para todos Micheli, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione cit.*, 21 ss.; Manzoni, *Il principio cit.*, p. 112 ss.) parecen ya acogidas por la propia jurisprudencia de la Corte constitucional (v. las sentencias citadas en la anterior nt. 3) y por otros órganos judiciales (v. p. ej. Cons. Stato. 12-11-1965, n. 33, en Foro it., 1965, III, 505).

(24) Va subrayando que en las argumentaciones que siguen a la referencia a la noción de capacidad contributiva implica referencia a un concepto jurídico, cual es el principio deducible del art. 53 ap. 1º const., y es efectuado únicamente con el fin de identificar una determinada materia jurídica en razón de sus efectos, pero considerados no en su intrínseca estructura sino en cuanto insertos en el más complejo mecanismo jurídico preordinados por la ley para la realización de cada uno de los tributos. Por ende parece que puedan ser superadas eventuales críticas a la ubicación por nosotros dada al estudio, si fundadas exclusivamente sobre la afirmación de una pretendida excesiva relevancia atribuida a la función económica del presupuesto del tributo (para la crítica de tal tendencia en la doctrina, véase Allorio, *Dir. Proc. trib.*, p. 70).

su correspondencia con el art. 53, primer apartado, Const., no únicamente la disciplina de la percepción por el ente de las sumas de dinero en que consiste el monto del tributo, sino también las eventuales fases ulteriores de actuación del fenómeno tributario, que a veces pueden conducir a un reembolso de tales sumas al sujeto que ha sufrido la exacción. En efecto, no puede decirse que se ha realizado ninguna participación en los gastos públicos, en plena observancia de las normas legales, allí donde un determinado sujeto ha pagado primero una suma a título de prestación tributaria, pero luego ha obtenido el reembolso de la misma.

Estas consideraciones aclaran ulteriormente las razones por las que son insuficientes los criterios de identificación del presupuesto que solo miran a su eficacia constitutiva de la obligación tributaria: el nacimiento y el cumplimiento de tal obligación no agotan necesariamente el fenómeno tributario, no implican necesariamente aquella "participación en los gastos públicos" respecto de la cual únicamente debe constatarse la vinculación con una efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo.

4.—Los argumentos expuestos hasta aquí permiten entonces afirmar que, respondiendo la definición del presupuesto del tributo a la exigencia de identificar el resultado justificativo de la participación del contribuyente en los gastos públicos, debe calificarse como tal sólo el hecho cuya verificación torna jurídicamente necesaria la percepción definitiva por el ente de la suma de dinero que representa la contribución del sujeto pasivo a los gastos públicos.

Para traducir en términos más concretos tales conclusiones es necesario hacer referencia a los numerosos mecanismos jurídicos previstos por la Ley para la actuación de los distintos tributos. Tales mecanismos se resuelven en uno o varios actos o en series enteras de actos, realizados por particulares y por órganos del ente impositor, cuyo fin último es la percepción de parte de los órganos a ello predispuestos, de una suma de dinero y su definitiva adquisición por el ente impositor.

En la mayoría de los casos los mecanismos en cuestión vienen estructurados de tal manera que, una vez percibida la suma en que el tributo consiste por el órgano a quien corresponde su percepción, no sea ya posible su restitución⁽²⁵⁾ al contribuyente por un

(25) Los términos "restitución" y "reembolso" del tributo son usados en el texto en sentido muy amplio, tal de comprender cada instituto merced al cual el patrimonio del contribuyente venga a ser incrementado en medida correspondiente a la entidad de las sumas a su cargo percibidas a título de tributo. No se ha tenido, además, cuenta para no compli-

medio que no sea el reconocimiento de la ilegitimidad de la relativa exacción. En tales hipótesis se puede decir que el presupuesto del tributo lo es un resultado constitutivo de una situación jurídica tal, que todos los actos de la relativa secuencia todavía no cumplidos resulten jurídicamente "necesarios"⁽²⁶⁾ en cuanto su realización constituye cumplimiento de una situación jurídica subjetiva de ligamen (obbligo)⁽²⁷⁾, obligación, deber, poder-deber, etc.⁽²⁸⁾ producida por el mismo presupuesto o bien producida por un resultado sucesivo a su vez "necesario"⁽²⁹⁾ en el sentido dicho, por efecto del surgir del presupuesto o de un acto precedente también debido, y así sucesivamente⁽³⁰⁾.

car excesivamente la exposición, de la distinción operada por una autorizada doctrina (v. Berliri, *Le leggi del registro*, p. 495 ss.) entre "restitución" y "reembolso", por cuanto, en rigor, acogiendo tales distinciones en el sentido atribuido a ellas por quien la ha elaborado, sería más exacto hablar de reembolso y no de restitución, ya que las consideraciones contenidas en el texto se refieren a hipótesis en las que el tributo ha sido legítimamente percibido.

(26) Sobre el concepto de acto "necesario" v. para todos Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1955, p. 170 ss.; Pugliatti, *Istituzioni di diritto civile*, II, *L'attività giuridica*, Milano, 1935, p. 57.

(27) Para la indicación del valor del término en este contexto v. para todos Maffezzoni, *IL procedimento cit.*, p. 23 ss.

(28) Queda excluida la carga (l'onere), que también parte de la doctrina clasifica entre las situaciones jurídicas subjetivas pasivas (v. para todos Carnelutti, *Teoria generale cit.*, p. 172 ss.; contra v. Micheli, *L'onere della prova*, Milano, 1966, p. 60 ss.; en part. 85 ss.; Cordero, *Le situazioni soggettive nel proceso penale*, Torino, 1959, p. 265 ss., y, para la negación de la propia validez o utilidad del concepto de carga, Miele, *Principi di diritto amministrativo*, I, Padova, 1953, p. 50 ss.; Cassarino, *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956, p. 230 ss.). Surge, por lo tanto, la relevancia de la función "justificadora" del presupuesto. No puede ser asumido a situación que justifica la participación del contribuyente a los gastos públicos aquel evento que determina, mediata o inmediatamente, sólo la necesidad, para un determinado sujeto, de versar el tributo (o de cumplir un acto con el que conseguirá la obligación de versarlo), cuando quiera obtener un determinado resultado, asumido en hipótesis como ventajoso para él. Es evidente, en efecto, que para justificar la prelevación tributaria deberá ser asumida, en cambio, la situación resultante de la satisfacción de su interés.

(29) Se nota que el término "necesario" por nosotros usado indica sólo que una o más normas jurídicas imponen a un determinado sujeto un cierto comportamiento; no excluye absolutamente la posibilidad de que el sujeto mismo viole la norma que se lo impone y no tenga el debido comportamiento. En tal hipótesis puede darse que el tributo venga igualmente prelevado por el operar de otros mecanismos jurídicos, dirigidos al control y a la represión de las violaciones de la norma, o bien a la autónoma aplicación del tributo. Puede darse, eso sí, que por efecto de la violación de la norma tributaria en cuestión, el tributo no sea más percibido. Ello no quita aun que presupuesto del tributo sea siempre el evento, seguido al cual todos los actos necesarios para la prelevación del tributo y a su definitiva adquisición resulten "necesitados" en el sentido dicho; lo que cuenta para nuestros fines es en realidad exclusivamente el esquema típico del tributo, como está previsto por las relativas normas jurídicas, y en orden a tal esquema las posibles violaciones de aquellas mismas normas jurídicas aparecen irrelevantes.

(30) El carácter distintivo del presupuesto del tributo, así individualizado, podría parecer fundado en el criterio elaborado por parte de la doctrina (v. ampliamente Galeotti, *Contributo alla teoria del procedimento legislativo*, Milano, 1957, p. 48 ss.) para la identificación del procedimiento y su distinción de la materia de formación progresiva, criterio fundado pre-

En cambio en muchos casos después de la percepción del tributo de parte del órgano a ello encargado es siempre posible que la verificación de un determinado resultado (diverso de la constatación de la ilegitimidad de la exacción ya efectuada) dé lugar al reembolso de las sumas ya recaudadas. En tales hipótesis el hecho determinante del tributo, su "presupuesto", se verifica solo en un momento sucesivo a la percepción de la suma de dinero correspondiente al monto de aquel, y se identifica con el resultado que excluye definitivamente toda posibilidad de reembolso de la dicha suma. Por lo tanto en estos tributos el presupuesto se caracteriza por un único efecto: la imposibilidad jurídica de un reembolso del tributo y, por ende, la definitiva adquisición de las sumas ya percibidas⁽³¹⁾.

En cambio en el vínculo que une cada uno de los actos de la serie procedimental, en cuanto de ellos el precedente produce siempre una situación jurídica subjetiva (obligación o carga; para esta última situación subjetiva v. Galeotti, op. cit., p. 50, nt. 58) que estimula el sujeto legitimado al cumplimiento del acto sucesivo a crearlo (a realizarlo). Se debe en cambio subrayar la absoluta extrañeza de los dos conceptos y porque la definición del procedimiento arriba indicada considera también la carga (aun entendiendo el término con una específica acepción) entre las situaciones jurídicas subjetivas idóneas para unir entre ellos los actos que la componen (mientras que sólo cuando todos los actos indispensables para que el tributo se adquiera definitivamente al ente impositor resultan necesarios o debidos, en el sentido que se ha dicho, puede decirse verificado el presupuesto) y porque, en todo caso, la definitiva adquisición del tributo puede acarrear una serie de procedimientos y no sólo uno, o bien puede no requerir el desarrollo (desenvolvimiento) de algún procedimiento, actuándose, por ejemplo la prelevación mediante el cumplimiento de un mero acto debido del contribuyente, sujeto a un control solo eventual por parte del ente impositor.

Esta última consideración sirve también para demostrar lo extraño del criterio de individualización del presupuesto indicado en el texto, aún respecto de aquellas tesis que identifican el procedimiento en razón de la correspondencia de los actos que lo componen en una obligación (v. Vonso, *Ifatti giuridici processuali penali*, Milano, 1955, 131 ss) del sujeto legitimado para producirlos. En efecto, en la hipótesis últimamente indicada falta (o puede faltar) la misma secuencia procedimental: hay un sólo acto, cumplimiento de una obligación surgida al verificarse un evento precedente (en este caso el presupuesto del tributo) pero que no resulta a su vez necesario. En definitiva el problema de la identificación del presupuesto presenta relaciones sólo ocasionales con la teoría del procedimiento y con el problema de la definición y distinción de tal figura de la materia de formación progresiva y ello en cuanto la participación del contribuyente a los gastos públicos no se efectúa necesariamente a través de un procedimiento, sino que puede efectuarse mediante actos singulares, o bien combinados de procedimientos o de procedimientos y singulares actos o hechos entre sí variadamente conexos.

(31) El fenómeno de la anticipación de la prelevación respecto al verificarse del presupuesto está relativamente difundido en nuestro sistema tributario. Además de algunos tributos normalmente clasificados entre las tasas, se pueden recordar los tributos aduanales y el I.G.E. a la importación, respecto de los cuales al menos según una autorizada doctrina (v. Maffezzoni, *Il concetto di importazione come presupposto di fatto dell' I.G.E.*, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1960, I, 11 ss. *Il procedimento cit.*, p. 12 ss., 371 ss.; Antonini, *La tassa come onere, in la formulazione etc.*, Milano, 1958, p. 93 ss.; Vanoni, *Note sul debito del dazio di confine, in Opere cit.*, I, p. 413; Capaccioli, *La tassazione delle redenziones*, Milano, 1957, p. 90), se realizaría típicamente la anticipación de la prelevación respecto del efectuarse del presupuesto (constituido, según la tesis en cuestión, de la efectiva introducción de la mercadería en el mercado).

No asume importancia el hecho de que tal resultado constituya a veces un acto debido. En tales hipótesis la norma impositiva prové como único hecho idóneo a producir la definitiva adquisición del tributo, un comportamiento que se califica como "acto debido" en relación con una norma jurídica diversa. Al igual que la norma impositiva, el incumplimiento del relativo deber es solo un índice de la falta de capacidad contributiva incidida por el tributo, no una anomalía del funcionamiento del mecanismo de acusación del tributo mismo.

Como se ve, la "necesidad jurídica" de la adquisición definitiva del tributo por el ente impositor puede realizarse en una pluralidad de efectos jurídicos diversos entre sí. No es de la naturaleza del efecto que puede obtenerse el criterio de identificación del presupuesto, sino de la función que, habida cuenta de sus efectos un determinado resultado asume en orden a la participación del contribuyente en los gastos públicos.

5.—La relevancia teórica, así como los reflejos prácticos de las conclusiones hasta aquí obtenidas, se aclaran en forma particularmente evidente con referencia a una específica cuestión de legitimidad constitucional resuelta por una sentencia reciente de la Corte Constitucional⁽³²⁾.

Las normas a las que se negaba legitimidad constitucional eran las contempladas en el art. 176 del Texto Unico N° 645 de 29 de enero de 1958. Dicho artículo dispone "la inscripción provisional en el rol"⁽³³⁾ de los impuestos⁽³⁴⁾ correspondientes a los im-

Pero nótese que la doctrina tiende muy a menudo a negar, en sustancia, estos fenómenos de anticipación calificando los relativos versamientos (pagos) al ente impositor como "depósitos" y afirmando que sólo sucesivamente, al verificarse el presupuesto, nacería la verdadera y propia obligación tributaria, que se extinguiría, empero, apenas surgida, por el monto correspondiente a la entidad del "depósito" (con relación a tales anticipaciones en materia de impuestos directos v. Berliri *In tema de ruolo esattoriale*, en *Jurisp. imp.* 1965, 673; con referencia a los tributos hipotecarios v. aún Berliri, *Principi cit.*, I, Milano, 1952, p. 269 ss.; con relación a las tasas de concesión gubernativa V. *La Rosa Contributo allo studio delle tasse di concessione governativa*, en *Temi trib.*, 1964, 40 ss). Se trata de teorías que, a nuestro entender, tuercen los esquemas de realización de aquellos tributos, como resultan de las normas que los disciplinan, esquemas que pueden ser todos reconducidos al sintéticamente descrito en el texto.

(32) V. Corte const. 3-7-1967, n. 77, en *Sentenze e ordinanze*, 1967, 337.

(33) Para una sintética descripción del sistema de los ruoli (reglas) actualmente en vigor y para el encuadramiento en él del sistema de las inscripciones provisionales v. Berliri, *In tema di ruolo esattoriale*, en *Jurisp. imp.*, 1965, 653 ss.; para la interpretación del art. 176 T. U. cit., v. De Angelis, además la circular 18-5-1960, n. 301520 del Ministerio de las Finanzas.

(34) El art. 176 no se aplica a los impuestos del sistema catastral y a los impuestos sobre las sociedades y sobre las obligaciones; por lo tanto lo dispuesto por el art. 176 va referido exclusivamente a los impuestos de riqueza mueble y complementaria.

ponibles inscribibles a título definitivo según el art. 174 *ibidem*, o a título provisional según el 175 *ibid.*, relativos al segundo período de impuestos precedente y, a falta de éste, al período inmediatamente anterior. Para los sujetos a quienes se tasa con base en balances, la inscripción provisional está limitada a los impuestos sobre la "riqueza mobiliaria" categorías A y B⁽³⁵⁾ correspondientes a los impondibles a que se refieren los citados art. 174 y 175, pero relativos, en todo caso, al período inmediato anterior. Disposiciones particulares rigen (art. 176, apartados 3 y 4, cit.) las hipótesis de inscripciones provisionales en el caso de sociedades transformadas o fusionadas. Y finalmente se establece (apartado 5 del art. cit.) la inaplicabilidad de toda la disciplina anteriormente descrita cuando, antes de la formación del rol, llegue a la Oficina un aviso de cesación del presupuesto, en los términos de los art. 30 y 144 del Texto Unico citado.

Es claro que este sistema normativo realiza, con referencia a un determinado período de impuestos, una exacción tributaria a título de imposición sobre las rentas ("riqueza mobiliaria" y "complementario") que se actualiza a través del medio técnico de la obligación, por el solo hecho de que en relación con un período de impuestos precedente hubiera sido constatada, a veces por vía meramente provisional, la producción de una renta. La exacción prescinde entonces de la circunstancia de que el período a que está referida, haya sido efectivamente producida una renta por quien la sufre⁽³⁸⁾. Esto fue advertido por el mismo Legislador, quien a través de los art. 178 y 198 y ss. del Texto Unico citado, ha regulado un procedimiento dirigido al reembolso de las sumas recau-

(35) Para los réditos de categoría C/2 la inscripción provisional (a cargo del sustituto) sucede de acuerdo con el sentido del aparte 1º del art. 176, aun con relación a los sujetos tasables con base al balance; al respecto v. la circular antes dicha.

(36) En efecto, puede bien suceder que la "cesación del presupuesto", del art. 30 T. U. cit. se efectúe antes del inicio del período de la imposición a que se refiere la inscripción provisional pero sucesivamente a la formación de la regla (no se olvide que, generalmente, las inscripciones provisionales para cada período de imposición vienen efectuadas en las reglas ordinarias de segunda serie del año precedente al período mismo, que deben ser realizadas y transmitidas a la Intendencia de finanzas antes del 15 de diciembre, v. art. 182 T. U. cit.), de tal manera que no pueda verificarse lo estipulado en el último aparte del art. 176. Además, sólo al final del período impositivo puede decirse si un rédito se produjo efectivamente, en tanto que sólo entonces puede calcularse la diferencia entre ganancias brutas y gastos y pasividades deductibles de las que se deduce la subsistencia de un rédito imponible. Es por eso evidente que cada forma de prelevación tributaria a título de imposición de réditos netos que se efectúe enteramente antes de la caducidad del período de imposición a que se refiere, debe necesariamente prescindir de la efectiva producción del rédito objeto del tributo.

dadas al contribuyente en exceso respecto al tributo debido por él en razón de la renta imponible efectivamente producida en el período, muy inferior al imponible para el cual se efectuó la inscripción provisional, o incluso inexistente.

La circunstancia de que un fenómeno impositivo se realice por virtud de la verificación de datos absolutamente inidóneos para manifestar una capacidad contributiva; que por efecto de tales datos una obligación tributaria nazca y deba ser cumplida, ha constituido el punto de partida del razonamiento en que se fundaba la "excepción de inconstitucionalidad" del art. 176 citado. Tal razonamiento se basaba en la afirmación, expresa o implícita, de que el acertamiento de un cierto imponible relativamente a un período de impuestos precedente a aquel al que la exacción se refiere, constituye el presupuesto de los tributos inscritos en el rol según el art. 176 cit., en la demostración de la inidoneidad de tal acertamiento para constituir un indicio de una efectiva capacidad contributiva y, por lo tanto, en la conclusión de que el art. 176 citado viola el primer apartado del art. 53 de la Constitución⁽³⁷⁾.

Como se ve, el punto clave de las referidas argumentaciones está constituido por la identificación de la especie o especies fácticas de las cuales se constata, con referencia a lo dispuesto en el art. 176, la aptitud a manifestar una capacidad contributiva, es decir, la aptitud para ese efecto de los presupuestos de los impuestos de "riqueza mobiliaria" y "complementario", en las hipótesis en que son aplicados según el mismo art. 176.

El criterio utilizado está fundado en la alegada eficacia constitutiva de la obligación tributaria que tiene la especie fáctica asumida como presupuesto⁽³⁸⁾. Consiguientemente, en relación con lo que dispone el art. 176, los hechos que tornan operante la disciplina

(37) Estas argumentaciones están desarrolladas, más o menos explícitamente, en la ordenanza de remisión a la Corte. v. explícitamente las ordenanzas de fecha 15 julio 1965 de la Comisión distrital de Milán, en Jurisp. const. 1966, 419; en la ordenanza de la Comisión distrital de Asti, de fecha 2-6-1966, en Jurisp. const., 1966, 1796, se afirma preliminarmente que "presupuesto de la imposición es la producción de un rédito (art. 81 T. U. 29-1-1958, n. 645)", pero luego se sostiene que, de acuerdo con el art. 176, el concurso en los gastos públicos se refiera a réditos supuestos. También la Procuraduría del Estado (Avvocatura dello Stato) ha aceptado explícitamente tal identificación, ya claramente afirmada por la defensa de los contribuyentes.

(38) Nótese que la asunción de este criterio de identificación está de alguna forma justificada por el mismo tenor de alguna de las sentencias de la Corte constitucional atrás indicadas; en particular, va recordado que en la sentencia n. 50 de 1965 se manifiesta claramente la tendencia a reconocer una estrecha correlación entre presupuesto y obligación tributaria. De otro lado, la relación entre las dos nociones es, como veremos, común en doctrina y también la terminología del Texto Unico de los impuestos directos, claramente inspirada en una

prevista en dicha norma y, por ende, producen el nacimiento de las relativas obligaciones tributarias, son definidos como presupuestos de los tributos a que dicha norma alude.

La misma Corte Constitucional, al menos en la primera parte del "considerando" sobre el punto de la correspondencia del art. 176 ib. al art. 53, primer apartado, de la Constitución, parece no negar la validez intrínseca de la identificación del presupuesto efectuada en los términos atrás indicados, pero parece más bien querer demostrar la racionalidad de la elección de un presupuesto semejante en consideración al carácter no arbitrario de la presunción con base en la cual dicha elección viene efectuada, y de las modalidades prácticas de aplicación de la disposición misma.

Sin embargo, en cuanto se apliquen al procedimiento para la recaudación de los impuestos sobre "riqueza mobiliaria" y "complementario" regulados por el art. 176 cit. las consideraciones desarrolladas en los párrafos precedentes, se revela evidente una conclusión: el art. 176 cit. prevé y regula uno de aquellos particulares mecanismos de actuación de los tributos en que el presupuesto se verifica después de la percepción del tributo mismo por parte del ente impositor. El hecho (eventual) que excluye definitivamente la posibilidad de un reembolso total, en aplicación del art. 178 ibidem, de las sumas inscritas provisionalmente en el rol y luego recaudadas, es precisamente la efectiva producción o la percepción de una renta durante el curso del período de impuestos a que la inscripción provisional se refiere.

En realidad, en todas las hipótesis de aplicación previstas por la ley, los presupuestos de los impuestos sobre "riqueza mobiliaria" y "complementario" son, respectivamente, la producción y la percepción de la relativa renta. La adopción del especial sistema de imposición previsto por el art. 176 no incide en lo más mínimo sobre la configuración de los presupuestos de aquellos tributos. Solo que los mismos podrán ser percibidos en parte mediante un mecanismo jurídico que implica la anticipación de la exacción respecto de la verificación del presupuesto, y en parte mediante un procedimiento más tradicional de recaudación del tributo, en que la exacción sucede a la verificación del presupuesto.

cierta ubicación de los problemas de teoría general del derecho tributario, resiente de estas implicaciones teóricas (v. l'art. 2 del T. U. cit. y sobre ello D'Amati, *Il presupposto cit.*, 693 ss., Berliri, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 7 ss., que exactamente excluye cualquier relevancia normativa, sobre el plano de la eficacia del presupuesto, de la terminología usada).

Llegados a este punto es fácil mostrar el error en que se basa la afirmación de la inconstitucionalidad del art. 176, frente al primer apartado del art. 53 de la Constitución: el presupuesto de los impuestos a los que se aplica el art. 176 es siempre la producción o la percepción de una renta en el período correspondiente, es decir, un hecho indicativo de una clara aptitud para la contribución; la producción (o la percepción) de una renta en el período precedente, a la que el art. 176 se refiere, no constituye el presupuesto del tributo correspondiente al período sucesivo, sino únicamente el hecho (resultante) que pone en movimiento el mecanismo de anticipación de la exacción que atrás fue descrito, inidóneo en cuanto tal para determinar la definitiva recaudación del tributo y, por consiguiente, no calificable como presupuesto del mismo.

Por otra parte la misma Corte Constitucional, en la última parte del "considerando" sobre el punto en examen, remitiéndose a lo dispuesto en los arts. 178, 198, 199 y 199 bis (Ley N° 1316 de 25 de octubre de 1960) del Texto Unico cit., llega a concluir que los impuestos a que se refiere el art. 176 vienen en definitiva a adecuarse a las rentas producidas o percibidas por el contribuyente en el curso del período correspondiente, por lo cual la "participación en los gastos públicos" resulta conmesurada a un indicio efectivo de capacidad contributiva.

La falta de una adecuada elaboración de la noción de presupuesto del tributo ha impedido, sin embargo, que se hiciera luz sobre el vicio de fondo que invalidaba la excepción de inconstitucionalidad (que en realidad debió ser rechazada por el propio juez a quo). Además, y esto es quizás más grave desde el punto de vista de la elaboración jurisprudencial del concepto de capacidad contributiva, la Corte Constitucional, aun llegando a afirmar certeramente la legitimidad constitucional del art. 176, utilizó en la motivación de su sentencia también el argumento de la legitimidad constitucional de las presunciones "no arbitrarias", con base en las cuales es posible arribar, desde el hecho asumido como presupuesto del tributo, a otro hecho indicativo indudable de capacidad contributiva. Se trata de un argumento del que, ante todo, es muy dudoso el fundamento en línea general⁽³⁹⁾, y que además, re-

(39) V. Crisafulli, *In tema di capacità contributiva*, en *Jurisp. const.*, 1965, 860 ss.; Micheli, *Capacità contributiva reale e presunta cit.* En general sobre el problema de los llamados "índices indirectos de riqueza" bajo el perfil de su legitimidad constitucional v. Manzoni, *Il principio cit.*, p. 135 ss.; pero nótese que Manzoni no afronta el problema de la idoneidad de las presunciones para la realización de aquel vínculo entre la participación al gasto público y la capacidad contributiva que se requiere en el art. 53 ap. 1° const.

ferido a la disposición objeto del juicio de legitimidad, se traduce en un verdadero absurdo jurídico, incidiendo de manera indudablemente negativa en la evolución de la interpretación del art. 53, primer apartado, de la Constitución, en la jurisprudencia de la Corte.

6.—El caso jurisprudencial examinado en el párrafo precedente parece suficiente para aclarar el significado y alcance, aun en el plano de la aplicación práctica, de las consideraciones desarrolladas más atrás.

A título de conclusión de estas notas parece oportuno ilustrar algunas implicaciones teóricas de la definición del presupuesto del tributo a que se ha llegado.

En efecto, debe ponerse de relieve que el presupuesto del tributo se define típicamente como "especie fáctica indicativa de capacidad contributiva"; por lo tanto, el presupuesto de cada tributo no es otra cosa que la expresión, en términos jurídicos, de aquella particular manifestación de capacidad contributiva que el tributo mismo está dirigido a gravar. Se ofrece evidente el nexo entre la noción de presupuesto del tributo y la *ratio* de aquel complejo de normas jurídicas unificadas en sistema en un instituto jurídico unitario que es el tributo⁽⁴⁰⁾. El presupuesto del tributo es, por esto, la especie fáctica que expresa la *ratio* del tributo mismo, su principio inspirador⁽⁴¹⁾. La individualización del presupuesto, en relación a todo tributo específico, es esencial para la interpretación de todas las normas que integran el correspondiente sistema⁽⁴²⁾: puesto que toda interpretación es necesariamente interpretación sistemática⁽⁴³⁾ el alcance efectivo de las distintas disposiciones legales que disciplinan un tributo podrá ser verificado solo cuando las mismas sean construidas en sistema, en función de un único

(40) Sobre la noción de tributo como instituto jurídico v. De Mita, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, p. 44; Fedele, *Lineamenti delle imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 108, 170 ss.

(41) v. Allorio, *Dir. proc. trib.*, p. 105 ss.; Maffezzoni, *Valore dei principi costituzionali in materia tributaria*, en *Jus.* 1956, 332 ss.; *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata*, en *Arch. fin.*, 1957, p. 150 ss.; *Contributo alla teoria giuridica del presupposto etc.*, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, 279; De Mita, *La definizione cit.*, p. 32 ss.

(42) v. Fedele, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli s.d., p. 18 ss., 46 ss.; v. también De Mita, *La definizione cit.*, p. 28 ss. en part. 32 ss., que aun atribuye una importancia tal vez excesiva al llamado "fundamento económico" del tributo.

(43) V. Giannini M. S., *L'interpretazione dell'atto amministrativo*, Milano, 1939, p. 127 ss.; Betti, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano, 1949, p. 174.

principio inspirador, deducible de la consideración del presupuesto del tributo mismo.

Por otra parte, el presupuesto del tributo se define como "hecho determinante" (en el sentido atrás indicado) de la contribución a los gastos públicos para la cual está preordenado el sistema de normas constitutivas del tributo. Esta característica suya permite ante todo elaborar un criterio más bien simple y eficaz para la identificación del presupuesto⁽⁴⁴⁾, pero permite además afirmar que todo el mecanismo de actuación del tributo deba estar dirigido a garantizar la adecuación, al presupuesto concretamente verificado, de la participación en los gastos públicos impuesta en el caso concreto al contribuyente⁽⁴⁵⁾. Sólo de esa manera, en efecto, podrá decirse se ha respetado el precepto del art. 53, primer apartado, constitucional, el cual precisamente adecúa la participación en los gastos públicos a la capacidad contributiva del contribuyente⁽⁴⁶⁾.

Débase entonces estimar que el control de legitimidad constitucional de las normas tributarias se extiende a todas las normas que regulan el tributo, y no solo a aquellas que prevén sus presupuestos, ello con el fin de constatar si la aplicación de cada una de dichas normas en el contexto del sistema no comporta la exclusión de la correlación entre capacidad contributiva y participación en los gastos públicos impuesta por el citado art. 53, primer apartado. En particular, entonces, tal control se extiende a las normas que disciplinan la base imponible del tributo y establecen los criterios para su determinación en el caso concreto⁽⁴⁷⁾.

Además, el hecho de que todas las normas que regulan el tributo estén en función de la adecuación de la participación en los gastos públicos a la capacidad contributiva concretamente manifestada en el presupuesto del tributo⁽⁴⁸⁾ constituye una válida demostración de la evolución de nuestro ordenamiento jurídico hacia un sistema en que la función tributaria ya no deberá ser

(44) V. retro & 4.

(45) Sobre las relaciones entre presupuesto del tributo y contenido de la prestación tributaria v. Micheli, *Lezioni Cit.*, p. 337.

(46) V. Manzoni, *Il principio cit.*, p. 14; Berliri, *Appunti sul fondamento ed il contenuto dell'art. 23 della costituzione*, en *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, 1965, p. 194 nt. 77.

(47) Corte const. 26-6-1965, n. 50, en *Jurisp. const.* 1965, 858 ss.; Fedele, *In tema di costituzionalità degli art. 20 e 21 legge di registro*, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1963, II, 215 ss.

(48) V. para todos Fantozzi, *La solidarietà tributaria*, Torino, 1968, cap. IV.

concebida como dirigida, pura y simplemente, a la percepción de un complejo de entradas con las cuales hacer frente a los gastos públicos, sino más bien a una equitativa repartición de la carga de aquellos gastos entre todos los consociados, en función del criterio de capacidad contributiva⁽⁴⁹⁾.

Son éstos, en definitiva, los rasgos evolutivos de la noción de capacidad contributiva sobre los cuales podrá dirigirse la labor de recíproco estímulo y condicionamiento de la jurisprudencia y la doctrina, en tal forma que la intuición⁽⁵⁰⁾ acerca de la cardinal importancia del principio de capacidad contributiva en el ámbito de la teoría general del Derecho tributario encuentre también su confirmación en el plano de la actuación concreta del ordenamiento jurídico.

(49) En esta perspectiva adquiere un particular significado el vínculo (la relación), operado por una parte de la doctrina, entre el principio de capacidad contributiva y los deberes de solidaridad económica y social de que trata el art. 2 const. (V. Lombardi, *Problemi costituzionali in materia tributaria*, en *Temi trib.*, 1961, 320 nt. 3; *Solidarietà Politica, solidarietà economica e solidarietà sociale* etc., en *Temi trib.*, 1946, 597 ss.; *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1957, p. 349 ss.; Micheli, *Profili cit.*, 27; *Lezioni cit.* p. 99 ss.).

(50) V. Micheli, *Profili cit.*, 21 ss.

EL PROBLEMA DE LA SOLIDARIDAD TRIBUTARIA EN LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA ITALIANAS

Prof. AUGUSTO FANTOZZI

Docente Libre de la

Universidad de Roma.

Traduce: Walter Antillón.

1.—El problema de la solidaridad tributaria constituye el punto central de una ya añeja controversia que enfrenta Doctrina con Jurisprudencia, cada una sobre posiciones bien precisas y contrastantes, y que no parece destinada a resolverse, por la heterogeneidad de los puntos de partida en que ambas partes respectivamente se colocan.

En verdad cada uno de estos puntos presuponen una diversa definición de la obligación tributaria, y revisten por lo tanto problemas de Teoría General que trascienden el ámbito del ordenamiento tributario italiano y se refieren, en general, a la construcción del fenómeno impositivo.

Con algunas observaciones acerca de cómo pueda resolverse y superarse la dicha controversia, me auguro de poder ofrecer una modesta contribución a los Estudios en Honor del clarísimo Profesor V. M. Elizondo.

La exigencia de superar el planteamiento tradicional del problema de la solidaridad tributaria se remite además a la tendencia, que va hoy manifestándose en todos los ordenamientos tributarios modernos, a rodear la acción de la administración financiera de una serie de límites que aseguren la tutela de los sujetos privados, así como también la legitimidad y la imparcialidad de la acción administrativa.

La experiencia italiana más reciente muestra entonces, por un lado, una serie de pronunciamientos jurisprudenciales de la Comisión Central y de la Corte de Casación en los que se afirma