

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<sup>(49)</sup>.

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<sup>(50)</sup> 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

repetidamente que la obligación tributaria tiene naturaleza "sui generis", y que en ella la solidaridad asume, por razones claramente publicísticas, un carácter riguroso y diverso del fijado por las normas de Derecho común<sup>(1)</sup>. En el caso de pluralidad de sujetos pasivos la consecuencia que de eso se sigue es que, siendo única la deuda tributaria, único es el vínculo jurídico que une a los deudores, por lo que no es imaginable un fraccionamiento de la obligación. De la unicidad del vínculo en el plano sustancial, la Jurisprudencia ha deducido en el plano formal que en el procedimiento de aplicación del tributo los efectos de todos los actos surgidos para, o frente a un coobligado solidario, se extienden automáticamente a todos los otros<sup>(2)</sup>. Es esta la noción de la llamada "solidaridad formal" que se encuentra repetida en todos los pronunciamientos jurisprudenciales.

En vista de las perplejidades manifestadas por la exigua parte de la Doctrina que se adhiere a esta orientación<sup>(3)</sup>, la Jurisprudencia se ha preocupado, por una parte, de encontrar fundamentos doctrinarios y legales a sus afirmaciones, y los ha creído ver ya en el particular aspecto funcional de la solidaridad<sup>(4)</sup>, ya en la uni-

dad del vínculo<sup>(5)</sup>, ahora en la teoría de la representación recíproca<sup>(6)</sup>, ora en la del consorcio perfecto<sup>(7)</sup>, o por fin en la correalidad y la indivisibilidad de la obligación solidaria tributaria<sup>(8)</sup>.

Por otro lado se ha dado cuenta a veces de las iniquidades a que la propia teoría de la solidaridad formal daba lugar contra los contribuyentes, y se preocupó de reducir las aplicando los principios del litisconsorcio necesario y de la inescindibilidad de causas en fase de gravamen, lo que sin embargo no se adapta, o no se aviene con el efecto extensivo a todos los coobligados, ya declarado como característico de la solidaridad tributaria<sup>(9)</sup>.

En el lado opuesto la Doctrina prevalente reconoce que la obligación tributaria no se distingue en nada de la del Derecho civil, y estima por lo tanto aplicables a ella las disposiciones que el Código civil italiano, en los arts. 1292 y siguientes, dicta para las obligaciones solidarias<sup>(10)</sup>. Disposiciones éstas que se basan sustancialmente en el principio de la mera extensión "in utilibus" de los efectos de los actos realizados o sufridos por un coobligado.

Obsérvese que los Tribunales "de mérito" se han decidido recientemente a abrazar la teoría de la Doctrina prevalente y han expuesto en numerosas decisiones, muy cuidadosamente considera-

(1) Entre muchas véase: Casación Nº 3228 de 13 de octubre 1958, en la Revista "Foro Italiano", 1959, Tomo I, pág. 810; Casación Nº 2742, 10 julio 1957, Foro It., 1958, I, 70; Casación Nº 2138, 8 junio 1957, ivi, I, 747. Casación Nº 2717, 30 setiembre 1955, ivi, 1956, I, 342. Casación Nº 1335, 28 abril 1956, en el Repertorio de la misma Revista, voz "Registro", n. 476. Véase por último Casación Nº 2071, 26 julio 1966, Foro It., 1967, I, 1297, con nota de AMORTH: "Sta tramontando il mito della "supersolidarietà tributaria", que ve en esa sentencia, con mucho optimismo en nuestra opinión, una primera brecha abierta en la Jurisprudencia tradicional.

Entre los pronunciamientos de la Comisión Central Tributaria véase: Nº 100586, 17 de junio de 1963, en Revista de Legislación Fiscal, 1965, pág. 1022; Nº 1943, 18 noviembre 1963, ivi, 1431; Nº 13949, 25 febrero 1959, en la Revista "Temi tributaria", 1959, 454; Nº 88320, 16 mayo 1957, en la Revista "Derecho y práctica tributaria", 1958, II, 564; Nº 83709, 25 junio 1956, ivi, 1958, II, 562; Nº 75091, 14 noviembre 1955, en Repertorio de "Foro italiano", voz "Registro", n. 435-436; Nº 2717, 30 setiembre 1955, en la Revista "Jurisprudencia Impositiva", 1956, n. 31; Nº 71224, 2 mayo 1955, en Rep. Foro It., voz "Registro", n. 466; Nº 46183, 23 marzo 1953, en "Jurisp. impositiva", 1953 n. 136.

(2) La orientación de la jurisprudencia y de la administración produce consecuencias macroscópicas sobre todo en los casos en que el "aviso de accertamiento" sea notificado a un solo coobligado, o en el caso en que el "concordato" sea suscrito por uno solo entre los distintos sujetos. Los inconvenientes a que da lugar la imposibilidad práctica, para los otros sujetos pasivos, de participar en la definición del presupuesto y del "imponibile" son subrayados por toda la Doctrina. en particular por A. ROTONDI, "La solidarietà passiva nel rapporto giuridico d'imposta" en la Revista "Derecho y Práctica tributaria", 1950, II, 265 y ss.; y en "Solidarietà processuale passiva nelle imposte indirette", ivi, 1958, II, 558 y ss.

(3) Sobre todo A. D. GIANNINI, "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1965, 128; conf. también G. INGROSSO, "Diritto finanziario", Napoli, 1956, pág. 590.

(4) En Doctrina véase TESORO, "Principii di diritto tributario", Bari, 1938, p. 134; y en Jurisprudencia véase Casación Nº 3228, 13 octubre 1958 ya citada.

(5) La afirmación es común en la Jurisprudencia: confróntese Corte de Apelación de Milán, 28 junio 1960, en Foro It., 1960, I, 1807; Apel. Roma, 19 mayo 1954, en la Revista de Derecho de quiebras, 1954, 390; Casación Nº 3228 citada; Casación Nº 2717, 1955 citada; Casación 2742, 1957 citada; Com. Centr. Trib. Nº 12524, 28 enero 1959, en Revista Leg. Fiscal, 1960, 1139.

(6) Casación Nº 2138, 1957 citada; Casación Nº 2717 citada; Secciones Unidas de la Casación, Nº 1554, 19 junio 1952, en Foro It., 1962, I, 1251. Com. Cent. Trib. Nº 13849, 1959 citada.

(7) Casación Nº 2602, 2 agosto 1941, en la Revista "Jurisprudencia Italiana", 1942, I, 210; Com. Cent. Trib. Nº 13849, 1959 citada.

(8) A estas teorías hacen referencia casi todos los pronunciamientos citados en la nota 1.

(9) Véase sobre el punto las agudas observaciones de GLENDI "Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ed effetto estensivo tra coobligati solidali per debito d'imposta", en Dir. prat. trib., 1964, I, 101-102, 112-113.

(10) Confróntese, por todos, ALLORIO "Solidarietà processuale e variazione di motivo nell' obbligazione tributaria", en Riv. dir. finanziario, 1943, II, 22 y ss.; del mismo autor "Diritto processuale tributario", Torino, 1962, p. 144-146. BERLIRI "Principii di diritto tributario", Milano 1957, II, p. 160 y ss.; A. UCKMAR "La legge di registro", Padova, 1958, III, p. 94; PUGLIESE "Istituzioni di diritto finanziario", Padova, 1937, 218 y ss. y 64 nota; ZINGALI "¿Solidarietà formale dell' obbligazione tributaria?" en la Revista Archivo Financiero, I, 1950, p. 348 y ss.. Idem "Lezioni di scienza delle finanze", Catania, 1953, 208 y ss.; COCIVERA "Effetti sostanziali e processuali della solidarietà del debito d'imposta" en Foro It., 1960, IV, 177 y ss.; Idem "Corso di diritto tributario" Bari, 1965, 364 y ss.; DE MITA "La solidarietà passiva nel debito d'imposta", en Riv. dir. fin., 1960, II, 3 y ss.; ROTONDI "Appunti sull'obbligazione tributaria", Padova, 1950, p. 173 y ss.; RAVAGLI, en Dir. prat. trib., 1950, II, 235 ss.

das, las razones por las cuales estiman aplicable la disciplina civilística sobre las obligaciones solidarias<sup>(11)</sup>.

La controversia permanece irresoluta porque además ambos bandos se dan cuenta de tener una parte de razón de su lado. Por un lado la Jurisprudencia capta certeramente el aspecto unitario del presupuesto del tributo, cuya existencia y medida se trata de constatar con eficacia vinculante para todos los que lo han actualizado. Y desde este ángulo la afirmación de la llamada "solidaridad formal" es consciente de la exigencia de encontrar las reglas para la participación de los sujetos en el procedimiento de imposición. Por otra parte la Doctrina subraya con razón la identidad estructural entre los dos tipos de obligación (civil y tributaria) y postula la consiguiente aplicabilidad de las reglas civilísticas.

Para salir del "impasse" será menester probablemente adherirse a las nuevas teorías que subrayan la necesidad de construir el fenómeno tributario no ya con instrumentos privatísticos (relación jurídica, obligación) sino con instrumentos publicísticos (procedimiento, situaciones subjetivas)<sup>(12)</sup> y a las que reconocen que la distinción entre obligaciones públicas y privadas no reside en la estructura sino más bien en la fuente; es decir, en el procedimiento administrativo que da origen a las primeras<sup>(13)</sup>; con la consecuencia de que la disciplina publicística es relevante sólo en la fase destinada a hacer surgir el acto del que se origina la obligación: después de este acto se aplicarán "sic et simpliciter" las reglas civilísticas.

A través de la acogida de estas teorías, que debo presumir ya conocidas, se puede llegar en mi opinión a una construcción del fenómeno tributario que permita superar el punto muerto de la controversia sobre la solidaridad tributaria, reconociendo que en

(11) Entre muchas, véase: Tribunal de Ancona, 26 octubre 1948, en Foro It., 1949, I, 1120, con nota en contra, de GARGIULO; Comisión Provincial Impuestos Directos de Ancona, 11 junio 1947, *ivi*, 1948, III, 19, con nota favorable de BERLIRI; Trib. Turín, 26 febrero 1960, en dir. prat. trib., 1963, II, 542; Trib. Venecia, 31 octubre 1961, en Jurisp. It. 1963, I, 2,228, con nota de AZZARITI; Trib. Palermo, 8 julio 1963, en Dir. prat. trib., 1963, II, 537, con nota de GLENDI, y en Riv. dir. fin. 1965, II, 243, con nota de MARTORANA. En sentido contrario véase: Trib. Milán, 30 abril 1964, en Foro Padano, 1964, I, 773, sentencia que fue revocada por la Corte de Apel. de Milán, 3 setiembre 1965, en Jurisp. It., 1967, I, 2,645.

(12) Conf. MAFEZZONI "Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata", Napoli, 1965, p. 42 ss. particularmente 58 y ss.; MICHELI "Lezioni di diritto tributario. Parte generale", Roma, 1968, p. 211 y ss.

(13) Confr. M. S. GIANNINI "Le obbligazioni pubbliche", Roma, 1964, p. 10 ss.; 71 ss.

la fase procedimental se aplicarán, en cuanto a la participación de los sujetos y a los efectos sobre ellos de los actos procedimentales, las reglas publicísticas que eventualmente disciplinen los procedimientos plurisubjetivos; mientras en la fase de cobro de la obligación, ya nacida por virtud del acto de imposición, se aplicarán las reglas dictadas por el Código Civil para las obligaciones solidarias.

2.—Las observaciones que preceden deberían haber demostrado que el tradicional planteamiento del problema de la solidaridad tributaria, no obstante la progresiva evolución debida a los cada vez más agudos pronunciamientos jurisprudenciales, no puede dar resultados satisfactorios precisamente por el vicio que mina su base. Precisa entonces proceder a un estudio sobre bases totalmente nuevas de la problemática relativa a la solidaridad tributaria, cuyos preanunciados perfiles reconstructivos solo pueden ser bosquejados en esta sede, remitiéndose para su desarrollo a un amplio estudio ya en fase de elaboración avanzada.

En primer lugar el paralelo entre obligación solidaria y obligación indivisible, para mostrar las diferencias estructurales y funcionales entre los dos tipos de situaciones jurídicas subjetivas; (de las cuales la segunda se caracteriza por la naturaleza del objeto o de la prestación y lleva consigo, desde el nacimiento hasta la extinción, la satisfacción del cumplimiento como consecuencia de la material imposibilidad de cumplimientos parciales<sup>(14)</sup>, mientras la primera se caracteriza por la función de reforzar la garantía del interesado en la prestación por la cual ésta, en sí perfectamente divisible, ha sido vinculada por el Legislador a la satisfacción del acreedor en la fase de extinción de la obligación<sup>(15)</sup>) permite además ver en la función de reforzamiento del acreedor y no ya en los otros requisitos del art. 1292 del Código civil (eficacia satisfactiva, facultad de pretender el cumplimiento de parte de uno cualquiera entre los deudores) el rasgo característico de la solidaridad pasiva<sup>(16)</sup>.

(14) Confr. RUBINO "Delle obbligazioni", en "Commentario del Codice Civile a cura di SCIALOJA e BRANCA", Bologna-Roma, 1957, p. 296 y ss.; Casación N° 16 mayo 1941, en Foro It., 1941, I, 811. Confr. además GIORGIANNI "Obbligazioni parziarie, solidali, indivisibili e connesse", en los Anales de la Universidad de Catania, 1951-53, p. 131 y ss.; BARASSI "La teoria generale delle obbligazioni", Milano, 1963, I, p. 192 y ss., AZZARITI "La solidarietà . . ." cit., 615. CICALA "Divisibilità e indivisibilità", en Riv. Diritto Civile, 1965, p. 483-484.

(15) Así, explícitamente, TRABUCHI "Istituzioni di diritto civile", Padova, 1957, p. 494; BARASSI "La teoria generale . . ." cit., p. 193.

(16) Confr. por todos AMORTH "L'obbligazione solidale . . ." cit., p. 64 y ss.

El reconocimiento de tal carácter y la observación de que el mismo deriva de una valoración del legislador y no en la consistencia "in rerum natura" de la obligación solidaria, permite además extender el mecanismo de la solidaridad, considerado como módulo general de vinculación, para los sujetos pasivos, de los efectos de una especie fáctica plurisubjetiva además de las hipótesis obligacionales, también a otras situaciones subjetivas, como por ejemplo los ligámenes (obblighi), respecto de las cuales pueda reconocerse la exigencia de reforzar el interés del titular en el cumplimiento de la prestación<sup>(17)</sup>.

El segundo punto de nuestra reconstrucción parte de la observación de que cabalmente el estudio de la solidaridad en el campo tributario, individualizando en el recurso de la jurisprudencia al concepto de solidaridad formal la extensión de este instituto más allá del ámbito de la obligación civilística, revela el aflorar de la crisis del concepto de obligación y, más lejos, la crisis de toda una tradicional metodología que ha trasladado al Derecho tributario los instrumentos y los conceptos científicos del Derecho privado<sup>(18)</sup>.

En cuanto se reconozca que la solidaridad pasiva está regulada en el Código civil con la mira exclusivamente puesta en la fase extintiva de la obligación, para disciplinar sus efectos con vista de la garantía del acreedor, debe reconocerse por lo menos lo dudoso de explicar este mecanismo en el Derecho tributario fuera de la fase de cobro, es decir, en cuanto indiscutiblemente existe, y mientras subsista una fase publicística dirigida a determinar la pretensión del Fisco en el "an" y en el "quantum".

Si esto se admite, debe reconocerse también que la gran importancia hasta ahora atribuida a la obligación en el campo tributario parece reducirse sensiblemente en cuanto se observe que su nacimiento, su determinación concreta y su cobro efectivo están subor-

(17) Una alusión a una "solidaridad más amplia" que se extiende aún al deber de dar el aviso (denuncia) puede encontrarse en RUBINO, op. cit., p. 161.

En el campo tributario, el alcance efectivo del problema fue captado, aunque de pasada, por BLUMENSTEIN "Sistema del diritto delle imposte", Milano, 1954, p. 44, en donde justifica la distinción de la llamada solidaridad de impuestos, de la solidaridad civil, con base al hecho de que la primera "no atañe solo al ligamen de deuda sino a todas las prestaciones de Derecho público del sujeto que nacen de su sujeción al poder de imposición".

(18) Conf. para una observación análoga, ANTONINI "La condizione nel diritto tributario" en el libro "La formulazione della legge e le categoria giuridiche", Milano, 1958 p. 108.

dinados a una serie de actos legislativamente previstos y disciplinados por reglas publicísticas y, los más de los casos, vinculadas dentro de la figura del procedimiento o del subprocedimiento administrativo<sup>(19)</sup>.

La importancia de la obligación en campo tributario (y por obligación se entiende la situación jurídica subjetiva pasiva "estructuralmente" análoga a la del Derecho civil) aparece entonces circunscrita a la aplicación de las reglas civilísticas a dicha situación jurídica subjetiva. La problemática de la solidaridad se revela así como un óptimo "banco de pruebas" para ensayar o experimentar sobre el ámbito de relevancia de la obligación tributaria. Creemos poder anticipar que este ámbito es sumamente reducido, limitándose a la fase de cobro del tributo. Sin poder entrar aquí en el examen de los diversos mecanismos fijados por el Derecho positivo para realizar la exacción tributaria, nos basta observar que, para negar validez a los planteamientos, doctrinales o jurisprudenciales, en tema de solidaridad tributaria, es suficiente colocarse en una posición equidistante tanto de las teorías "declarativas" como de las llamadas "constitutivas".

En realidad, ya sea que la llamada obligación tributaria surja del presupuesto y venga por lo tanto determinada en el "an" y en el "quantum", o solamente cualificada<sup>(20)</sup> por el procedimiento de accertamiento, o que en cambio surja sucesivamente a un acto de imposición emanado al término de un procedimiento administrativo<sup>(21)</sup> nos parece que en el primer caso, tanto como en el segundo, las reglas de la solidaridad civil no tienen posibilidad de aplicación durante la fase de accertamiento, mientras que sí pueden aplicarse concretamente sólo en sede de cobro. En la fase de accertamiento, cuya estructura procedimental es incontestable cualquiera que sea la tesis acogida sobre el nacimiento de la obligación, se tratará entonces de individualizar la existencia de reglas que disciplinan la participación de los distintos sujetos respecto de los cuales se ha verificado el presupuesto.

Este más estrecho vínculo de los sujetos partícipes del presupuesto en relación con los codeudores de una obligación solidaria

(19) Confr. M. S. GIANNINI, op. cit., p. 68 y ss.; MAFFEZZONI, op. cit., p. 58 y ss.

(20) Sobre el tema véase últimamente CAPACCIOLI, "L'accertamento tributario", en Riv. dir. fin., 1966, I, 3 y ss.; BASCIU "Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria", Napoli, 1966, passim y en particular pág. 136 y ss.

(21) Confr. BERLIRI, op. cit., Milano, 1964, III, p. 289 y ss. y passim; M. S. GIANNINI, op. cit., p. 70-71.

permite, en nuestro criterio, indicar las reglas de la participación de los sujetos en la fase de accertamiento del tributo.

Desde el punto de vista del objeto puede así considerarse que la necesidad de que todos los sujetos que han realizado el presupuesto participen en el procedimiento de accertamiento se deduce del hecho de estar este último dirigido al accertamiento o verificación de un hecho (es decir, el presupuesto tributario) y no dirigido a la constatación de una relación, como ocurre en el caso del accertamiento jurisdiccional<sup>(22)</sup> sobre cuyo módulo la Doctrina construye la aplicación del art. 1306 Código civil<sup>(23)</sup>: el accertamiento de la estructura subjetiva y objetiva del presupuesto haría así necesaria la intervención de los que lo han realizado.

Desde el punto de vista de los efectos, la necesidad de una intervención de los sujetos que han realizado el presupuesto puede deducirse del principio general según el cual el procedimiento administrativo debe ser tramitado en contradictorio con aquellos a cuyo respecto el acto final producirá efectos<sup>(24)</sup>.

Construida de esta manera la fase de accertamiento, nos parece que puede afirmarse la inutilidad de invocar la solidaridad, aún "formal", para resolver los problemas que en aquella fase surjan. Las reglas sobre la participación en el accertamiento de los varios sujeto que han realizado el presupuesto deben deducirse de los principios, en nuestra opinión "procedimentales", que regulan el accertamiento mismo.

El tercer punto de nuestra reconstrucción concierne a la aplicabilidad de la problemática de la solidaridad a las diversas situaciones subjetivas pasivas que indiscutiblemente existen para la realización de la exacción de parte de la administración pública,

(22) Confr. ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., pág. 96-97, notas 80 y 82. En relación con el efecto desorientador del estudio del accertamiento tributario con los instrumentos del accertamiento jurisdiccional, véase: CAPACCIOLI, op. cit., 5; M. S. GIANNINI, op. cit., 70, y del mismo autor, la voz "accertamiento" (Derecho administrativo) en la Enciclopedia del Diritto, I, pág. 226.

(23) Confr. ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 145 y 190 y ss.; DE MITA "La solidarietà" cit., 10 y ss.; COCIVERA "Effetti..." cit., 191 y ss. Para una explícita equiparación de los dos órdenes de problemas, véase: BEORI, en Riv. dir. fin., 1943, II, 135. ROTONDI, en Dir. prat. trib., 1950, II, 267. Para la crítica véase una alusión en ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 5, nota 4, donde hay reenvíos.

(24) Confr. G. CONSO "I fatti giuridici processuali penali", Milano, 1955, p. 122; CARNE-LUTTI "Introduzione allo studio del diritto processuale tributario", en Riv. dir. processuale, 1932, 113; NIGRO "Le decisioni amministrative..." cit., pág. 106-107.

sea cual fuere la tesis que se acoja acerca del nacimiento de la obligación tributaria.

Entre estas situaciones subjetivas asumen primordial importancia los ligámenes o deberes instrumentales y, en particular, los de aviso y "declaración", respecto de los cuales algunas disposiciones legales hablan expresamente de solidaridad (art. 82 Ley de Registro; 55, Ley impuestos sucesorios).

Si se acoge la teoría que distingue el mero ligamen (obbligo) de la obligación propiamente dicha, con base en la presencia en la segunda, y no en el primero, de una situación subjetiva activa correspondiente de la cual depende incluso la diversa forma de actuación de la tutela ejecutiva<sup>(25)</sup> y se recuerda que el artículo 1292 Código civil define la obligación pasivamente solidaria con base en la posibilidad para el acreedor de pedir el cumplimiento integral a cada deudor, debería excluirse, en una primera aproximación, respecto de los meros ligámenes (obblighi), la aplicabilidad de las reglas dictadas para la obligación solidaria.

Pero en cuanto se reduce la noción dada de "solidaridad", cual módulo genérico de aplicación a los sujetos, de los efectos de especies fácticas plurisubjetivas, caracterizado por la función de garantía a favor del interesado en la prestación, podrá extenderse la aplicación de sus reglas a todas aquellas situaciones jurídicas subjetivas respecto a las cuales pueda realizarse la función indicada. Debe entonces hacerse la distinción, en el campo tributario, entre los meros ligámenes o deberes de pago, que surgen inmediatamente a la verificación del presupuesto a cargo de varios sujetos (ej.: impuesto sobre sociedades, impuesto sobre los incrementos de valor de las áreas edificables, impuesto sobre las "ventas") respecto de los cuales bien puede hipotizarse la aplicación de las reglas civi-

(25) Para el criterio distintivo, basado en el contenido patrimonial de la obligación, véase GIORGIANNI "L'obbligazione", Milano, 1951, p. 77; Santi ROMANO "Frammenti di un dizionario giuridico", Milano, 1947, p. 105; L. FERRARA "Diritto privato attuale" Torino, 1948, p. 130; GANGI "Le obbligazioni" cit., p. 10. BERLIRI, "Principii..." cit., II, p. 7.

Para el citado distintivo basado en la existencia, en la obligación, de un correspondiente derecho de crédito, véase: MAFFEZONI "op. cit.", p. 24, 33 y reenvíos. Para el criterio distintivo basado en la disponibilidad del efecto jurídico vinculado con el ilícito (sanción) a través de una "actio" del interesado, véase: BETTI "Teoría generale delle obbligazioni", Milano, II, 1953, p. 55, nota 23.

En el Derecho público la distinción entre mero ligamen (obbligo) y obligación y la ingenuidad de la cuestión en la teoría general de las obligaciones públicas, véase: M. S. GIANNINI, op. cit., p. 50-52; BARETTONI ARLERI "Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative", Milano 1966.

ísticas sobre solidaridad, y los ligámenes instrumentales de "aviso" o declaración.

En relación con estos últimos la inaplicabilidad de las reglas de la obligación solidaria depende no tanto del contenido indivisible de la prestación, constituido por una situación unitaria (registro de un acto, obtención de noticias o constatación de situaciones relevantes) en cuya verificación el Legislador tributario está interesado, lo que conduciría solo en una forma incidental a la idéntica eficacia satisfactiva del cumplimiento por parte de uno, característica de la solidaridad, sino y sobre todo de la falta de aquella función de garantía que, según se ha visto, es el carácter constitutivo de la solidaridad. En efecto, estimamos que al imponer la fungibilidad subjetiva respecto al cumplimiento de deberes instrumentales el Legislador tributario se preocupó no tanto de reforzar la garantía del Fisco en la realización del interés, como de sancionar la irrelevancia del sujeto que efectúe la prestación frente al único y prevalente interés que el Fisco tiene de constatar, como sea y por medio de quien sea, las situaciones que son para él importantes, y en las cuales participan todos aquellos sujetos<sup>(26)</sup>.

A esta situación llevan tanto la inaplicabilidad de las reglas de la solidaridad civil en tema de cumplimiento parcial (art. 1181 Código civil; 72, apartado cuarto de la Ley de impuestos sucesorios) y la posibilidad de integrar la declaración que tienen los obligados, con tal de que lo hagan dentro del término fijado por la ley, cuanto la evolución misma de la terminología legislativa, en la cual (art. 17 del reciente Texto Unico sobre impuestos directos) se ha renunciado explícitamente a hablar de "solidaridad" haciéndose en cambio referencia (siguiendo el ejemplo del legislador alemán) a la fungibilidad subjetiva en el cumplimiento.

Aquí se trata, naturalmente, de aquellos ligámenes formales (aviso, declaración) para los cuales la ley sanciona la solidaridad; no de aquellos otros (informaciones, exhibiciones de documentos) que incumben a todos los que participan en el procedimiento sin vínculo solidario.

(26) A análogas conclusiones llega COCIVERA, "Effetti . . ." cit., 187-188, quien estima que para los deberes formales "el cumplimiento de parte de uno no extingue en absoluto el deber de conducta en los otros hacia lo externo: lo que desnaturaliza el instituto de la solidaridad".

El mismo autor observa que la fungibilidad subjetiva en el cumplimiento puede depender del hecho de que el deber de conducta puede ser ideado de modo que, o el interés no puede ser satisfecho si no es con el cumplimiento de todos los obligados, o bien puede ser satisfecho aun con el cumplimiento de solo uno.

Tampoco parece aplicable a los referidos ligámenes o deberes el principio del "regreso pro quota" que rige para las obligaciones solidarias (art. 1299 Código civil). Prescindiendo del hecho de que la ley tributaria fija ejemplos de ligámenes en que el cumplimiento de uno no libera a los otros sujetos, parece poderse sostener que, en el caso en que el cumplimiento conlleve un gasto, quien ha cumplido el deber que a todos inhibe no puede repetir lo pagado mediante "acción de regreso", sino a lo más mediante la acción residual de enriquecimiento injusto.

Lo que precede vale talvez para dar razón de la pretendida indivisibilidad o unitariedad de la obligación tributaria, a la que la jurisprudencia de la Casación y de la Comisión Central hace continua cuanto indeliberada referencia. Si se tiene en cuenta que la "solidaridad formal" se refiere a una serie de ligámenes instrumentales que se insertan en el fenómeno impositivo, puede explicarse la eficacia respecto a todos del cumplimiento del deber, no mediante una pretendida particularidad de la obligación tributaria, sino más bien mediante la fungibilidad subjetiva del cumplimiento dirigido a actualizar una situación que interesa en sí misma al Fisco y es indivisible y única para todos los sujetos.

3.—El haber afirmado la aplicabilidad limitada, fuera de la obligación, de la problemática sobre la solidaridad, y el hecho de haber reconstruido la realidad normativa sobre bases procedimentales, conlleva ahora la necesidad de individualizar las reglas que disciplinan las hipótesis en que el presupuesto del impuesto se realiza respecto a varios sujetos.

La solución del problema es, como se ha dicho, independiente de la tradicional cuestión acerca del momento en que la obligación tributaria surge<sup>(27)</sup>. Reservándonos para otro lugar la toma de posición sobre este tema, nos limitamos aquí a observar que la variedad de las formas de actuación de la potestad impositiva muestra hipótesis en que la obligación de impuestos surge inmediatamente de la sola ley<sup>(28)</sup> o de la verificación de un hecho previsto por la ley, e hipótesis en las que de la verificación del presupuesto surgen ligámenes formales o sustanciales o simples cargas, mientras que el nacimiento de la obligación de impuestos depende de un acto administrativo, ya en cuanto al monto completo del tributo o

(27) En contra: DE MITA "La solidarietà . . ." cit., p. 6 y ss.

(28) BERLIRI "Principii . . ." cit., II, p. 178.

eventualmente en cuanto a un impuesto mayor del ya pagado al verificarse el presupuesto<sup>(29)</sup>.

La tutela jurisdiccional del contribuyente está asegurada por una serie de recursos a las jurisdicciones especiales y a la ordinaria organizados en formas diversas, de modo que a veces se dirigen a impugnar el acto con el cual el Fisco hace valer su derecho subjetivo correspondiente a la obligación ya formada, mientras otras aquellos recursos se dirigen a impugnar el título ejecutivo con base en el cual el Fisco pretende proceder al cobro de su crédito. Si pasamos ahora a la reconstrucción del fenómeno de la solidaridad, y no pudiéndose exponer separadamente las formas previstas para los distintos tributos, precisa examinar los reflejos de la pluralidad de sujetos pasivos en relación con las diversas fases que pueden presentarse en la actualización de la potestad impositiva: la fase procedimental, la fase contenciosa, la fase de cobro.

4.—Es respecto a la fase procedimental que se plantea el mayor número de los problemas tradicionalmente relacionados por la Doctrina a la llamada "solidaridad formal". Precisa entonces ver si su solución puede ser correctamente deducida de las disposiciones legislativas sin recurrir a conceptos que se han mostrado inaplicables en el campo del procedimiento.

Examínese en primer lugar las numerosas disposiciones del Derecho tributario que prevén la solidaridad (llamada paritaria) entre varios coobligados. Podrá notarse que un primer y numerosísimo grupo de normas<sup>(30)</sup> regula la solidaridad en el pago del tributo; otras normas<sup>(31)</sup> disciplinan en cambio la declaración, la denuncia y los otros ligámenes formales que incumben a los sujetos pasivos; otras normas en fin<sup>(32)</sup> rigen las notificaciones de parte del Fisco.

(29) La distinción entre obligaciones tributarias que nacen de la ley, o bien de providencias, puede verse en M. S. GIANNINI, op. cit., p. 66 y ss.

(30) Art. 11, Ley Nº 4 de 7 enero 1929. arts. 16, 50, 70, 244, 245 in fine, Texto Unico para los impuestos directos; 33, primer apartado, Decreto Pres. Nº 492 de 25 junio 1953, sobre el timbre; 93, Real Decreto Nº 3269, 30 diciembre 1923, impuesto de registro; 66 R. D. Nº 3270, 30 diciembre 1953, sobre sucesiones; 22, D. Pres. Nº 342, 24 junio 1954, sobre la publicidad; 8, Ley Nº 540, 25 junio 1943, sobre impuesto hipotecario; 15, R. D. Nº 3278, 30 diciembre 1923, sobre contratos de bolsa; 43 Ley Nº 762, 19 junio 1940, sobre el impuesto de ventas (i.g.e.); 5, Ley Nº 1424, 25 setiembre 1940, sobre impuestos aduanales; 110, 115, segundo apartado, 207, primer apartado, Texto Unico sobre las Finanzas Locales.

(31) Art. 17, D. L. Nº 1639 de 7 agosto 1936; 30 y 32 Ley de registro; 55 Ley sucesiones; 17 T. U., imp. directos.

(32) Art. 59, Ley Nº 4, 1929; 33 Ley registro; 20 D. L. Nº 1639, 7 agosto 1936.

Dejando de lado el primer grupo de normas, que atañe al cobro, precisa ver si de los otros dos grupos puede deducirse una regla general sobre la participación de varios sujetos en el procedimiento, y sobre la eficacia respecto de ellos de los actos procedimentales. Es claro que, ante el silencio del Legislador y de la Doctrina, el ámbito subjetivo de eficacia de los actos procedimentales deberá de reconstruirse sobre la base de la función de las distintas normas.

En lo que concierne a los ligámenes que incumben a los sujetos pasivos, nos parece que, prescindiendo de eventuales hipótesis de deberes que deban ser necesariamente cumplidos por todos<sup>(33)</sup> la fungibilidad subjetiva en el cumplimiento está justificada, como se ha dicho, por la indivisibilidad del contenido del deber mismo y por la irrelevancia del sujeto en la realización del interés del Fisco. En cambio en cuanto a la participación en el procedimiento de todos los sujetos interesados, el asunto se torna más complicado porque la ley habla por lo general solo de notificación "al contribuyente", y de ahí la Jurisprudencia ha deducido la suficiencia de la notificación a uno solo de los coobligados<sup>(34)</sup>. Y el estado actual de la Doctrina y la Jurisprudencia administrativas no nos permiten enunciar un principio general además del puramente tendencial de la participación de todos los sujetos (aludidos por la relativa resolución) en el procedimiento dirigido a la constitución de dicha resolución<sup>(35)</sup>. Es cierto que el Derecho administrativo conoce hipótesis de procedimientos que deben desarrollarse en contradictorio<sup>(36)</sup> y también lo es que un autorizado sector de la doctrina ha creído aplicables al procedimiento algunas de las reglas procesales,

(33) Tal hipótesis se encuentra en el art. 7, apartado cuarto, del "StAnpG" alemán según el cual el cumplimiento, de parte de un coobligado, del deber formal, no libera a los otros si el Fisco tiene interés también en el cumplimiento de parte de ellos. Tal principio general es deducido por COCIVERA "Effetti..." cit., 186, argumentando "a contrario" con base en el art. 17 T. U. imp. dir. Creemos en cambio que dicho artículo se limita a fijar textualmente la regla de la fungibilidad subjetiva y que, a falta de disposición legislativa, ésta deba reconocerse con base en el contenido del ligamen.

(34) Confr. art. 33 Ley registro, y 20, D. L. Nº 1639, 7 agosto 1936; art. 59, Ley Nº 4, 7 enero 1929. Las críticas a la concepción jurisprudencial pueden verse en GLENDI "Appunti..." cit. 137 y ss; BERLIRI, Principii..." cit., II, p. 164 y ss; ROTONDI, en Dir. prat. trib., 1958, II, 558 y ss., y en "Appunti..." cit., 185. En Jurisprudencia véase: Trib. Turín, 29 febrero 1960, y Trib. Venecia, 30 octubre 1961, cit.

(35) FAZZALARI "Diffusione del proceso e compiti della dottrina" en "Studi in onore di A. D. Giannini", Milano, 1961, p. 527.

(36) Confr. BENVENUTI "L'istruzione nel processo amministrativo", Padova, 1953, p. 136. nota 18 y reenvíos.

y en particular aquellas del contradictorio<sup>(37)</sup>, pero siempre estimamos que, aún en el ámbito de estas observaciones generales, nuestro problema deba resolverse a la luz de las normas tributarias singulares.

Y particularmente cuando se recuerde que la solidaridad deriva del realizarse del presupuesto en relación a varios sujetos, y que por lo tanto cada uno de ellos participa en el único hecho generador del tributo (con importantes consecuencias en tema de exenciones subjetivas, que no pueden examinarse aquí), y cuando se considere que el procedimiento está dirigido a constatar la existencia y la medida del hecho generador, no podrá negarse el calificativo de "contribuyente" a ningún coobligado, ni se podrá desconocer la necesidad de que cada uno de ellos sea puesto en condiciones de participar en el procedimiento<sup>(38)</sup>.

La unicidad de la situación o hecho que constituye el presupuesto del impuesto presenta interés con respecto a la circunstancia de que cada sujeto realiza en pleno tal situación, por lo que estaría obligado a cumplir por entero el tributo<sup>(39)</sup>. Sin embargo la ley tributaria establece por regla general que la deuda (única) se reparta enteramente entre los sujetos pasivos, y que éstos queden obligados solidariamente a pagarla<sup>(40)</sup>.

La unicidad del presupuesto subjetivamente complejo no es, sin embargo, irrelevante en la fase procedimental, puesto que determina la necesidad de que el accertamiento de la existencia y medida del hecho generador tenga en cuenta los instrumentos probatorios y defensivos de todos los sujetos que lo han realizado, y que por lo tanto vienen considerados por la ley como "contribuyentes"<sup>(41)</sup>. La necesidad de que todos los coobligados sean puestos

(37) BENVENUTI "Funzione amministrativa, procedimento, processo" en Riv. trim. dir. pubbl., 1952, 137 y ss., y los autores allí citados; ROYO VILANOVA "El procedimiento administrativo como garantía jurídica", en Revista de estudios políticos, 1949, 56; MAFFEZONI, op. cit., pág. 81, nota 80.

(38) Confr. GLENDI, op. cit. 138-139, en particular la nota 101. Véase también: Comp. Centr. Trib. N° 13849, 29 febrero 1959, en la "Reseña de las tasas", 1951, 98 y ss., la cual afirma que la administración financiera tiene el deber de asegurar que se haga la notificación de los accertamientos y de los actos de imposición a todos los coobligados.

(39) Esto aparece con mayor claridad en los tributos en que, como se ha visto, el deber integral de pagar surge simultáneamente a la redacción de un documento, y participa de la indivisibilidad del deber formal.

(40) Que la regla general de la solidaridad (art. 1294 Código civil) se extiende a la obligación tributaria subjetivamente compleja, lo confirma ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 144.

(41) Confr. ZINGALI "Solidarietà formale..." cit., p. 352.

en condiciones de participar en la fase procedimental no depende entonces tanto de la aplicación al procedimiento de las formas procesales (lo que por otra parte podría dar lugar a complicaciones, puesto que tratándose de un procedimiento dirigido a hacer surgir una obligación solidaria, podría postularse respecto de él la aplicación del litisconsorcio facultativo) como de la consideración estrictamente tributaria de la unitariedad del presupuesto en cuanto a sus elementos subjetivos y objetivos, y de la exigencia de que a todos ellos se les tenga en cuenta en el curso del procedimiento<sup>(42)</sup>.

Lo afirmado aparece tanto más claro si se considera que cada sujeto que participa en el presupuesto y a cuyo respecto se ha tramitado el proceso puede luego ser llamado a cumplir por entero el tributo.

Con lo cual se revela, una vez más, que la orientación jurisprudencial criticada por nosotros ha advertido en realidad, profundamente, la peculiaridad del fenómeno de la solidaridad tributaria. Peculiaridad que se expresa en la indivisibilidad de los efectos formales y en la unitariedad del presupuesto subjetivamente complejo. Empero no se ha dado cuenta de que estos aspectos rebasan el concepto de obligación y de relación de impuesto, y pueden fácilmente explicarse sobre la base de la disciplina normativa sin recurrir a la pretendida "solidaridad formal".

No se puede entonces afirmar que, reconociendo la unitariedad del hecho generador, se termina por llegar a la teoría jurisprudencial de la unitariedad de la obligación tributaria solidaria y de la extensión automática del accertamiento a todos los codeudores. La participación de todos los sujetos en el hecho generador determina en cambio su calidad de "contribuyentes", con el consiguiente derecho a la notificación de los actos procedimentales, y la necesidad de intervenir en el procedimiento, el cual debe tener lugar frente a todos<sup>(43)</sup>. La unitariedad del presupuesto no debe confundirse con la unitariedad de la obligación: del presupuesto único, que debe ser constatado en relación con todos, podrán surgir di-

(42) Confr. COCIVERA "Effetti..." cit., 194 y ss.; OTTAVIANO "La comunicazione degli atti amministrativi" Milano, 1953, p. 72-73.

(43) Para un planteo análogo del problema y para la eficacia del accertamiento frente a todos, véase BOERI, en "Riv. italiana di diritto finanziario", 1943, I, 21 y 43, el que sin embargo considera excepcional el art. 1306 C. civil, y admite la eficacia del accertamiento emitido frente a un solo codeudor.

versas obligaciones solidarias para el pago del tributo. A éstas se aplicarán los principios civilísticos.

De esta manera se refuta, tanto la teoría jurisprudencial de la solidaridad formal, como la que prevalece en doctrina y que pretende aplicar al accertamiento el art. 1306 Código civil<sup>(44)</sup>. Si se admite que en efecto, en el curso del procedimiento puede no existir la obligación en sentido propio, la necesidad de la notificación a todos los sujetos y la eficacia respecto de ellos de los actos del procedimiento derivan de su calidad de contribuyentes y de la necesidad de que sean puestos en condiciones de intervenir en el procedimiento. Construida de esta manera la actualización de la potestad impositiva, deberá reconocerse que el aviso de accertamiento, u otro acto procedimental notificado solamente a algunos de los coobligados, no solo no produce efectos frente a todos, sino que no los produce tampoco frente a quien fue regularmente notificado<sup>(45)</sup>: por el contrario, constituye un acto viciado, y como tal susceptible de viciar todo el procedimiento<sup>(46)</sup>. Una consecuencia extrema del planteamiento delineado es la imposibilidad de construir una noción general de "solidaridad formal" extendiendo al campo procedimental la disposición del art. 1294 Código civil, y considerando obligados solidarios a los distintos sujetos a los que incumbe el cumplimiento de un deber indivisible. En efecto, consideramos que las reglas de la participación en el procedimiento de varios sujetos, deban deducirse de las distintas normas, así como del contenido y de la función de los actos que ellas contemplan.

5.—Inmediatamente a la notificación hecha a todos los contribuyentes partícipes en el hecho generador, del acto en cuya virtud aquel hecho viene fijado o modificado en el "an" o en el "quantum", puede abrirse eventualmente una fase contenciosa ante la autoridad judicial ordinaria o ante las jurisdicciones especiales.

(44) Confr., por todos, ZINGALI, op. últ. cit., p. 352 y ss.; GLENDI, op. cit., 154, y los autores por él citados. Véase además todos los autores citados en tema de solidaridad tributaria.

(45) Conforme PUGLIESE "Istituzioni . . ." cit., p. 223; en contra, pero sin argumentos convincentes, TESORO, en Riv. diritto processuale civile, 1938, I, 210 y ss.; DE MITA "Solidarietà . . ." cit., 10 y ss. Nos parece que las afirmaciones de DE MITA no superan la objeción de que, considerando la notificación del acto de imposición como constitutiva de la obligación tributaria, la notificación a uno solo de los sujetos con respecto a los cuales se ha verificado el presupuesto dará lugar a una obligación individual y no solidaria. A estas observaciones responde ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., 145, nota 61, pero no exhaustivamente.

(46) En este sentido: CONSO, op. cit., p. 50.

La complejidad de los problemas que entraña la participación de varios sujetos en la fase jurisdiccional nos induce, en esta sede, a remitirnos a los copiosos trabajos ya citados, y a indicar aquí solamente cual es el planteamiento que debe acogerse a la luz de la reconstrucción efectuada sobre el fenómeno de la solidaridad.

En todos los casos en que la fase jurisdiccional se abre por la oposición al acto conclusivo de la fase procedimental de accertamiento<sup>(47)</sup> puede estimarse que, impugnándose en definitiva las modalidades o los resultados del acto mismo, la controversia debe desarrollarse frente a todos los sujetos respecto a los cuales se ha verificado el presupuesto<sup>(48)</sup>. Se aplicarán entonces las reglas del litisconsorcio necesario y la situación constatada será cosa juzgada frente a todos. En nuestro criterio no valdría replicar que la contención se refiere en realidad a la medida de una deuda futura<sup>(49)</sup> y que, siendo ésta solidaria, puedan aplicarse los principios civilísticos de las obligaciones solidarias: en realidad la contención se refiere a la anulación o la reforma de un acto del procedimiento que fija los aspectos subjetivo y objetivo del presupuesto; como tal, perjudica a todos los coobligados y debe desarrollarse frente a todos.

Por el contrario, en todos los casos en que la contención jurisdiccional se refiere a la obligación solidaria ya formada (por ejemplo, recursos contra el "rol", oposiciones a la inyunción) creemos que pueden aplicarse las reglas de la solidaridad civil. Cada coobligado podrá entonces actuar separadamente y el litisconsorcio será facultativo; a la sentencia obtenida por uno solo de los coobligados se aplicará el art. 1306 Código civil<sup>(50)</sup>.

En efecto, una vez nacida la obligación tributaria se abre la fase de cobro, en la cual opera la solidaridad en sentido propio, dirigida a reforzar la garantía del Fisco al pago íntegro del tributo. Con el nacimiento de la obligación viene a menos, en todo caso, la estrecha relación de los distintos sujetos en lo que concierne al accertamiento del presupuesto: una vez fijado éste en su esencia objetiva a través del concurso de todos los elementos subjetivos y objetivos que lo componen y, por ende, con la participación de

(47) Confr. M. S. GIANNINI "Le obbligazioni . . ." cit., p. 70.

(48) Para una distinción en la competencia de las Comisiones de mérito, según que ellas decidan sobre la liquidación del tributo y, por ende, sobre el "quantum", pero no también sobre el "an", se pronuncia CAPACCIOLI "L'accertamento . . ." cit. 29 y ss.

(49) Confr. M. S. GIANNINI "La giustizia amministrativa", Roma, 1963, p. 191.

(50) Confr. GLENDI "Appunti . . ." cit., 149 y ss.; ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 145 y 190-191; COCIVERA "Effetti . . ." cit., 196 y ss.

todos los sujetos interesados, la obligación tributaria que del mismo deriva bien puede participar del principio general sancionado en el art. 1294 Código civil para todas las obligaciones subjetivamente complejas del lado pasivo.

6.—La solidaridad paritaria, cuya forma de operar en la actualización de la potestad impositiva se ha examinado someramente, debe además encuadrarse dentro del más amplio fenómeno de la pluralidad de sujetos obligados solidariamente por el Derecho tributario. De las hipótesis examinadas, cuyo presupuesto se realiza respecto a varios sujetos, debe distinguirse aquellas cuyo presupuesto se ha verificado en relación con algunos, mientras otros están solidariamente obligados con éstos, ya en forma contextual, ya sucesivamente a la verificación del presupuesto. Se habla en estos casos de solidaridad "dependiente" y de solidaridad "sucesiva".

En cuanto a la primera, prevista en algunas disposiciones legislativas<sup>(51)</sup> estimamos que no surgen particulares problemas respecto a la fase procedimental y contenciosa que eventualmente preceda al acto de imposición. El rasgo característico de este tipo de solidaridad consiste en que la obligación del responsable es dependiente de la de aquel a cuyo respecto se ha verificado el presupuesto<sup>(52)</sup>. De ahí se sigue que, mientras la obligación no surja, el procedimiento y la eventual fase contenciosa se desarrollan solo frente aquellos a cuyo respecto se ha verificado el presupuesto<sup>(53)</sup>. En todo caso se ha observado que en las indicadas hipótesis legislativas de solidaridad dependiente, esta es sancionada o en relación con una obligación ya nacida (art. 80 y 93, primer apartado, Ley de registro; 19 de la ley sobre los impuestos subrogatorios de timbre o registro; 21 ley de seguros de 1961) o por el pago de sumas a título de sanción, en cuyo caso la obligación civilística surge igualmente (art. 12, Ley Nº 4 de 7 enero 1929; arts. 33, segundo apartado, y 41 Ley de timbre)<sup>(54)</sup>. La prejudicialidad de la obliga-

(51) Arts. 12 y 59 Ley Nº 4 de 1929; 33, segundo apartado, y 41, Ley de timbre; 80 y 93, n. 6, Ley de registro; 19 D. L. Nº 738 de 19 de agosto 1943 sobre impuestos en subrogación del timbre y el registro; 34 y 39 D. L. Nº 3281 de 30 diciembre 1923, sobre seguros (a hora art. 21 Ley Nº 1216 de 29 octubre 1961).

(52) Confr. ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 140 y ss.; POMINI "Note sull'attività discrezionale della pubblica amministrazione in materia tributaria" en Riv. dir. fin., 1962, I, p. 186, nota 31.

(53) Eso no impide que eventualmente la ley pueda imponer a sujetos diversos de aquéllos el cumplimiento de deberes procedimentales: art. 17 D. L. Nº 1639 de 7 agosto de 1936; 30 y 80, Ley de registro; confr. BERLIRI "Principii..." cit., II, p. 165-166.

(54) Es sintomático observar que para estas últimas hipótesis de solidaridad dependiente en el pago de las sanciones pecuniarias el art. 59, Ley Nº 4, 1929, extiende las notificaciones aún a aquellos que están obligados "in solidum" junto al transgresor.

ción tributaria principal respecto a la dependiente se actualiza, en efecto, por medio del acto de imposición<sup>(55)</sup> que deberá ser notificado aun al coobligado dependiente. Luego, una vez que haya nacido la obligación tributaria, la sentencia dictada frente al obligado principal causará estado, para todos los efectos, (por lo tanto, no solo favorables) respecto del obligado dependiente<sup>(56)</sup> el cual, si ya ha pagado, podrá ejercitar la acción de repetición por el total y no solamente "pro quota" contra los obligados principales<sup>(57)</sup>.

Junto a la solidaridad dependiente prevista por la ley pueden verificarse hipótesis originadas en negocios de derecho privado: así en el caso de las fianzas previstas por el art. 58, tercer apartado, de la Ley Aduanal.<sup>(58)</sup>

La solidaridad sucesiva es prevista por la ley, ya sea en algunas hipótesis en que en el presupuesto para la aplicación del tributo o de la sanción subentre, junto al precedente, un nuevo sujeto<sup>(59)</sup>, o bien en la hipótesis de muerte del contribuyente después de la verificación del presupuesto<sup>(60)</sup>. En cuanto a las primeras hipótesis, tratándose evidentemente de solidaridad dependiente<sup>(61)</sup> estimamos aplicables las reglas propias de ésta.

En cuanto a la hipótesis del art. 16 del Texto Unico sobre impuestos directos, la misma ha sido a veces invocada como prueba de la indivisibilidad de la obligación tributaria solidaria que, a diferencia de la civil, permanecería solidaria también entre los coherederos<sup>(62)</sup>. Dejando de lado las exhaustivas críticas hechas a

(55) ALLORIO "Dir. proc. trib." cit., p. 143.

(56) ALLORIO, op. ult. cit., p. 142.

(57) BERLIRI "Principii..." cit., II, p. 159.

(58) TESORO "Principii..." cit., p. 211.

(59) Arts. 196, 197 T. U. impuestos directos; 207, segundo apartado, T. U. finanzas locales; 19 Ley Nº 4, 1929. Estos artículos vienen regularmente siendo comprendidos en doctrina en la sucesión en la deuda impositiva; confr. A. D. GIANNINI "Istituzioni..." cit., p. 131 y ss.; TESORO "Principii..." cit., p. 95. En contra se observa (ALLORIO, "Dir. proc. trib." cit., p. 141, nota 49, que se trata en cambio de sucesión en la titularidad de los bienes, pero no en el impuesto, que continúa debiéndose solidariamente por todos los sujetos. Sobre todo este problema véase POTITO "La successione nei rapporti tributari", Napoli, 1964.

(60) Art. 16 T. U. impuestos directos.

(61) Confr. ALLORIO, op. cit., p. 140-141.

(62) Confr. A. D. GIANNINI "Istituzioni..." cit., p. 128; TESORO "Principii..." cit., p. 134, quienes argumentan basándose en el art. 1205 Código civil de 1885, al cual se remite el art. 24 T. U. sobre cobro, Nº 1401 de 17 de octubre 1922. Ya bajo la vigencia del T. U., impuestos directos, AZZARITI (en sus trabajos, "La solidarietà..." cit., y "L'indivisibilità..." cit.) hace derivar la indivisibilidad de la combinación de lo que disponen los art. 16 de dicho Texto y los 1295 y 1318 Código civil actual.

esta tesis<sup>(63)</sup>, nos limitamos a observar que el art. 16 no provee una razón suficiente para justificar la extensión de la llamada solidaridad tributaria sustancial y formal a los coherederos. En caso de que se encuentre todavía en curso el procedimiento de accertamiento consideramos que el art. 16, in fine, vale para refutar claramente, tanto la teoría que querría extender a todos los coherederos los efectos del acto cumplido frente a uno, como la que querría limitar tal eficacia al sujeto destinatario. El último apartado del art. 16 se limita, en efecto, a establecer que si los herederos no se apersonan ante la Oficina en la forma de ley, los actos relativos al difunto realizados dentro de los seis meses a partir de su muerte son eficaces frente a todos los herederos, aún cuando hubieren sido notificados solo a uno de ellos o colectivamente, o impersonalmente en el último domicilio fiscal del difunto. Es claro que si los herederos hacen la debida comunicación, o si ya ha pasado el término de los seis meses, será necesario notificar a todos los herederos, y también lo será su participación en el procedimiento, en cuanto, por virtud de la sucesión universal, ellos se han sustituido al "de cuius" en la posición que éste tenía respecto a la fase procedimental<sup>(64)</sup>. Si por el contrario el procedimiento ha concluido ya con la emanación del acto de imposición respecto al "de cuius", la solidaridad de los herederos, sancionada por el art. 16 (en derogatoria a los art. 754 y 1295 Código civil)<sup>(65)</sup> concernirá solo a la obligación ya formada, y a ésta se aplicarán las reglas del Código civil.

Las observaciones que preceden, aunque deducidas del art. 16 Texto Unico sobre impuestos directos, deben extenderse a todo

- (63) Pueden verse en GLENDI "Appunti..." cit., 116 y ss., quien interpreta el art. 16 T. U. impuestos directos, como un fenómeno de perpetuación de la solidaridad, y no como un reflejo de la indivisibilidad de la obligación, también en MARTORANA "Contrasto di giudicati..." cit., 247 y ss., y en COCIVERA "Effetti..." cit., 189.
- (64) En contra AZZARITI "La solidarietà..." cit., 631; "L'indivisibilità..." cit., 233, según el cual el acto es eficaz también si es notificado en el último domicilio fiscal del difunto después de los seis meses, si falta la comunicación o personamiento de los herederos. Contra la tesis de AZZARITI véase: GLENDI "Appunti..." cit., 141, según el cual los actos ejercidos frente al difunto pero notificados después de los seis meses a un coheredero que se haya apersonado sólo es eficaz frente a éste. En sentido conforme al texto véase últimamente Comm. Centr. Trib. Nº 75809, 7 mayo 1965, en la Revista "Giustizia tributaria", 1967, 36.
- (65) Sobre la "ratio" de la división "pro quota" entre los herederos del deudor solidario véase: GANGI "Le obbligazioni..." cit., 289; AMORTH "L'obbligazione solidale" cit., p. 109 y ss.; y en la Rev. Giurisp. italiana, 1963, I, 2, 65 y ss. Sobre la naturaleza derogatorio del art. 16 T. U. véase: GLENDI, op. cit., 120, y COCIVERA "Effetti..." cit., 189.

el derecho tributario, para el cual el citado artículo puede considerarse como regla general en tema de sucesión.

7.—La fragilidad de la jurisprudencia que sostiene la solidaridad tributaria se revela finalmente en las numerosas resoluciones en las que este concepto ha sido invocado para afirmar la existencia de un ente de hecho que pudiera considerarse, como tal, sujeto de Derecho tributario<sup>(66)</sup>. La imposibilidad de deducir la subjetividad tributaria de que hayan varias personas solidariamente obligadas al pago del tributo y a eventuales prestaciones accesorias<sup>(67)</sup> y, todavía más, la misma incompatibilidad lógica entre ambos conceptos<sup>(68)</sup> muestran una vez más que la interpretación jurisprudencial de la solidaridad tributaria carece de significado en nuestro ordenamiento. La alternatividad que se constata en la jurisprudencia en orden a la aplicación de la solidaridad tributaria o a la creación de entes de hecho, revela además el interés del Fisco en simplificar la actuación de la potestad impositiva respecto a varios sujetos en todas las fases que la componen. Tal alternatividad suministra, por otra parte, la prueba de que ninguno de los instrumentos elegidos es idóneo para realizar el interés querido.

En cuanto a la obligación sustancial de pagar el tributo, es erróneo partir de la solidaridad para crear un ente de hecho, puesto

(66) Confr. Comm. Centr. Trib. Nº 30310 de 3 agosto 1964, en la publicación "Imposte dirette erariali", 1964, 1034; Casación Nº 2506 de 10 julio 1958, en Giurisp. Imp., 1959, n. 101.

Es interesante observar que la Jurisprudencia, que en el pasado había justificado siempre la legitimidad del accertamiento ejecutado unitariamente frente a los condueños, con base en el principio de la solidaridad (Com. Centr. Trib. Nº 92148 de 21 enero 1929, en Riv. legislazione fiscale, 1929, 599) recientemente, respecto a la misma especie fáctica, ha invocado para el mismo fin el concepto de capacidad jurídica tributaria (Cas. Nº 1111 de 15 abril 1959, en Riv. leg. fisc., 1959, 1300; Cas. Nº 2506 de 10 julio 1958, cit.; Comm. Centr. Trib. Nº 89243 de 2 febrero 1957, en Riv. leg. fisc., 1958, 185).

(67) Esta imposibilidad es puesta en evidencia por ANTONINI "Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria, en Riv. dir. fin., 1963, I, 119, y por GIARDINA "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati", ivi, 1962, I, 412 y ss. Este último Autor (pág. 413), observando que la solidaridad se refiere al momento del cobro, parece compartir la tesis sostenida por nosotros, la cual niega la existencia de una solidaridad en sentido propio en el curso del procedimiento, donde las distintas normas pueden dictar hipótesis de fungibilidad subjetiva en orden al cumplimiento, y que postula en cambio la solidaridad civilística cuando ha nacido la obligación de Derecho común, es decir, en sede de cobro.

(68) Algunos pronunciamientos de la Casación (Nº 1111, 1959 cit., Nº 2506, 1958 cit.) y de la Comisión Central Tributaria (Nº 89243, 1957 cit.) se han lanzado a atribuir la subjetividad tributaria a hipótesis de copropiedad. Con base en tal interpretación perderían significado los art. 50, segundo apartado, y 70, segundo apartado, del T. U., en cuanto cada condueño respondería solidariamente de las obligaciones del ente según los principios del Derecho civil: confr. BERLIRI "Il testo Unico delle imposte dirette", Milano, 1960, p. 17. GIARDINA, op. cit., 433.

que también los componentes de éste están obligados, según las reglas generales (art. 38 y 41 Código civil), solidaria e ilimitadamente de las obligaciones del ente<sup>(69)</sup>. Y en lo que atañe a los ligámenes formales relativos al procedimiento de imposición, la creación de un ente de hecho comporta no ya la automática extensión a todos los sujetos, de los actos realizados por frente o a uno de ellos, sino la necesidad de que los actos sean realizados por o frente a aquel (o aquellos) que tenga la representación del ente (art. 11, Texto Unico citado).

El error de la solución adoptada a veces por la Jurisprudencia queda demostrado en primer lugar por la consideración de que el mismo objetivo podría obtenerse en vía abstracta mediante el instituto de la representación legal<sup>(70)</sup>, y en segundo lugar con la observación de que el Legislador ha establecido en concreto la "solidaridad" cabalmente para subrayar la fungibilidad subjetiva en el cumplimiento del deber y, por lo tanto, independientemente de cualquier referencia a la calidad de representante de un eventual ente de hecho.

Debe considerarse más bien que, en los casos en que sea posible hipotizar la existencia de un ente de hecho (art. 8 T. U. cit.), el Legislador ha dictado las reglas consiguientes acerca de su representación durante las fases procedimental y contenciosa, y acerca de las formas (externas) y los efectos (internos) del cumplimiento. En cambio, cuando se ha limitado a establecer la solidaridad entre varios sujetos, es preciso estimar que se ha querido negar la subjetividad del complejo, y se ha querido reforzar los distintos cumplimientos mediante el vínculo solidario. Empero eso conlleva la autonomía de las diversas obligaciones en sede de cobro, y la necesidad de individualizar en la ley la posición de los diversos sujetos antes de que la obligación esté formada.

Generalizando los resultados obtenidos, debe considerarse la incompatibilidad de los conceptos de solidaridad y de subjetividad,

(69) Así respecto al Impuesto de Familia, para el cual también se ha afirmado la existencia de un ente unitario, debería estimarse superfluo lo dispuesto en el art. 115 T. U. finanzas locales, puesto que los componentes serían llamados solidariamente según las reglas generales, entendiéndose que todos sus bienes pertenecen al ente. La afirmación de la solidaridad sirve en cambio para demostrar (GIARDINA, op. cit. 412) que cada componente de la familia es llamado a título personal al pago del impuesto. El art. 110, primer apartado, T. U. finanzas locales, establece la particular posición del jefe de familia respecto al accertamiento del Impuesto sobre el valor locativo.

(70) Confr. GIARDINA, op. cit., 331.

al menos dentro de los límites en que la Jurisprudencia hace uso de ellos. Cuando el Legislador tributario reconoce la existencia de un ente de hecho, la solidaridad de los participantes respecto al pago deriva eventualmente de las reglas generales, mientras que en lo concerniente al cumplimiento de los deberes formales, importan los eventuales representantes del ente. En cambio cuando el Legislador establece la solidaridad de varios sujetos debe estimarse por lo mismo excluida la subjetividad del complejo: respecto a los deberes formales, la fungibilidad subjetiva podrá deducirse eventualmente del contenido y la función de las normas singulares; y respecto al pago, la solidaridad civilística presupone que cada uno de los sujetos quede personalmente obligado.

8.—Como conclusión de estas observaciones problemáticas, cuyo desarrollo será efectuado en otra sede, precisa llamar la atención sobre la relevancia aún constitucional de la criticada orientación de la Jurisprudencia en tema de solidaridad tributaria.

Resulta claro, en efecto, que de admitirse la extensión automática de los efectos procedimentales, procesales y sustanciales del acto cumplido por o frente a un coobligado, pero en daño o a favor de todos los otros, puede hipotizarse una lesión de los artículos 24 y 113 de la Constitución, porque podrían verificarse casos de providencias administrativas convertidas en definitivas frente a uno o varios sujetos, sin que éstos hayan sido puestos en condiciones de hacer valer sus derechos a la tutela jurisdiccional sancionados por la Constitución<sup>(71)</sup>.

También bajo este aspecto nos auguramos que la reconstrucción del problema intentada por nosotros sirva para eliminar las fallas de la teoría tradicional.

(71) Para una luz en tal sentido véase Tribunal Palermo, 8 julio 1963, cit., y el comentario de GLENDI, en Dir. prat. trib., 1963, II, 537. Ultimamente el Trib. Turín ha planteado de oficio la inconstitucionalidad de los art. 20 y 21 del D. L. N° 1639, de 7 de agosto de 1936, en relación con los art. 24 y 113 de la Constitución (véase la ordenanza en Gazzeta Ufficiale N° 25, 21 enero 1967, pág. 543-544).