

## LAS SITUACIONES JURÍDICAS SUBJETIVAS TRIBUTARIAS EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO DIRECTO

Lic. WALTER ANTILLON

Profesor de Derecho Tributario

SUMARIO: 1. Premisas. Criterio para distinguir los impuestos en "directos" e "indirectos", desde el punto de vista jurídico. 2. La postulación de los momentos en que se descompone la actividad tributaria estatal. Objetivos de este trabajo. 3. La teoría de la relación jurídica aplicada al campo del Derecho tributario: la relación jurídico-impositiva. 4. Crítica general a la teoría de la relación jurídica (E. Fazzalari). En especial, crítica de la relación jurídico-impositiva de A. D. Giannini. 5. Fundamento de la teoría de las situaciones jurídicas subjetivas (experiencia y ordenamiento jurídicos). Las posiciones jurídicas simples, el derecho subjetivo y las otras situaciones jurídicas subjetivas diseñadas en el ordenamiento. 6. Los tres momentos de la actividad tributaria estatal en materia de impuestos directos como sendas situaciones jurídicas subjetivas. Conclusión.

1. En este escrito me propongo estudiar el sistema costarricense de los impuestos directos, desde el punto de vista de las situaciones jurídicas subjetivas que se forman a través del complejo proceso de su actuación concreta. Premisa de ese estudio lo es que, en el ordenamiento tributario nacional, pueden considerarse como impuestos "directos" tanto los que componen el cuadro de los impuestos llamados territoriales (sea, el impuesto ad valorem sobre la tierra, el que grava la extensión y ubicación de la misma y el de predios incultos), como los que recaen sobre "la renta", las ventas y los servicios —es decir, excluyendo de esta última categoría la figura impositiva que le sirve de complemento, caracterizada por su recaudación a nivel de aduana y a través de procedimientos análogos a los usados en la exacción de los impuestos aduaneros tradicionales. Sobre el fundamento de dicha exclusión, véase en seguida.

Creo necesario justificar brevemente la aludida premisa, puesto que no parece aún posible que la Doctrina pueda llegar a un criterio uniforme para explicar de manera totalmente pacífica la

clasificación de los impuestos en "directos" e "indirectos"<sup>(1)</sup>. En efecto, mientras algunos autores han postulado como fundamento de su clasificación el concepto de "capacidad contributiva"<sup>(2)</sup>, para explicar en seguida que son directos aquellos impuestos que gravan las concretas manifestaciones directas de dicha capacidad, e indirectos los que se imponen ante manifestaciones indirectas de la misma, otros<sup>(3)</sup> señalan el fenómeno de la "incidencia" como clave para conferir racionalidad a la comentada división, indicando como "directos" aquellos impuestos "no trasladables", es decir, que inciden sobre el mismo sujeto que la ley señala abstractamente como responsable de su pago, y calificando a los restantes como "indirectos". Y muchos otros criterios han sido expuestos y desarrollados en Doctrina, pero no me detendré a formularlos y comentarlos en este lugar. En cuanto a las teorías que he ilustrado arriba, baste observar que no pueden ser convincentes para quien asuma un punto de vista jurídico, desde el cual aquéllas se revelan fácilmente como estériles: su valor tendría que ser ponderado situándose en una perspectiva político-económica, dado que fenómenos como la "incidencia" o la "traslación" operan en el ámbito socio-económico, pero no sirven a una construcción dogmática en vista de que son asumidos por el Legislador (cuando lo son) como fines a alcanzar con vista de una determinada política fiscal, mas no como elementos del sistema normativo; y al mismo o parecido criterio respondería la observación de hechos reales considerados como "manifestaciones de una capacidad contributiva"<sup>(4)</sup>.

En mi opinión resulta mucho más aceptable y fecunda la tesis, revigorizada ahora por Berliri<sup>(5)</sup>, que eleva a criterio de distinción entre impuestos directos e indirectos el sistema de liquidación y recaudación diseñado objetivamente en el ordenamiento

(1) G. SCHMOLDERS (Teoría General del Impuesto; Madrid, 1958; pág. 243) sostiene que tal clasificación data del Siglo XIII.

(2) A. D. GIANNINI, Instituciones de Derecho Tributario; Madrid, 1957; pág. 150 y nota) atribuye este criterio a varios autores: Graziani y Flora entre los hacendistas; Ranalletti, Romano, Vitta y Tesoro, entre los juristas; él mismo lo comparte, pero desde el ángulo financiero (pág. 451).

(3) G. PESCATORE, cit., por A. BERLIRI, Principios de Derecho Tributario; Madrid, 1962; Tomo I, pág. 390.

(4) Mayores referencias pueden verse en A. BERLIRI, op. cit.; véase también, últimamente, G. A. MICHELI, Lezioni di diritto tributario; Roma, 1968; pág. 83 y s., ha presentado una forma perfeccionada de dicha teoría, indicando que en el presupuesto del tributo puede encontrarse la forma en que ha sido valorada, en cada caso, la manifestación de capacidad contributiva.

(5) Principios... cit.; pág. 399.

tributario. De acuerdo con ese criterio serían directos aquellos impuestos que se liquidan y recaudan a través de listas de contribuyentes, o listas cobratorias, e indirectos los demás. Me parece obvio que la clasificación en estudio puede y debe basarse en dicho criterio, al menos en lo que hace a nuestro derecho positivo, puesto que resulta hasta muy fácil (y esta facilidad de la tarea ha sido, según creo, motivo de desconfianza de parte de la Doctrina) constatar dentro del ordenamiento concreto la presencia de todo un sistema de impuestos cuya característica común se basa en el diseño legislativo de sus formas de liquidación y recaudación, en contraste con las restantes figuras impositivas, que en su fase dinámica (de actuación) no se atienen a aquel criterio. Con razón ha dicho Berliri: "...El jurista, en cambio (al contrario del economista) al estudiar el impuesto como fenómeno jurídico no puede aceptar una clasificación que contraste con la adoptada por la ley. Por tanto, si a través del examen de las distintas disposiciones legales en las que se alude a los impuestos directos y a los impuestos indirectos se deduce cuál es el criterio que el Legislador ha tomado como base de tal clasificación, el jurista no puede adoptar otro distinto. Y si una norma legal incluye expresamente un determinado impuesto entre los directos, no puede aceptar una clasificación que lo coloque, por el contrario, entre los indirectos, a menos que no demuestre antes la incompatibilidad de esta norma con otras normas que establezcan, en cambio, la inclusión de aquel tributo entre los impuestos indirectos..."<sup>(6)</sup>.

No es esta la sede para demostrar, ley en mano, que el método preconizado por el ilustre autor, y que hemos dejado transcrito, encuentra apoyo en los datos positivos ofrecidos por nuestro ordenamiento. Bastaría recordar brevemente algunos hechos que son conocidos de todos, pero en mi opinión bastante significativos: a) el mero hecho de la creación de una Oficina de la Tributación Directa dependiente del Ministerio de Hacienda, está indicando ya un criterio clasificatorio, esto es, que el Legislador ha dado relevancia a la clasificación de los impuestos en "directos" e "indirectos", y además, que la referida Dependencia ministerial está encargada de la percepción de los primeros; b) el hecho de que los impuestos sobre la renta, territoriales, y sobre ventas y servicios, cuya liquidación y recaudación se confían a esa Oficina,

(6) Principios... cit., pág. 392.

sean cobrados por medio de listas de contribuyentes<sup>(7)</sup> determina en primer lugar que el Legislador adoptó en su clasificación el criterio basado en la presencia o no de tales listas, y en segundo lugar que los impuestos aludidos son directos, a diferencia de los otros no recaudados por el citado Despacho por medio del sistema de listas cobratorias.

El criterio asumido se refuerza si además observamos la analogía estructural y funcional de cada uno de los aludidos impuestos, cuya percepción está confiada a la Oficina de Tributación Directa: piénsese en la periodicidad de la prestación impositiva, en las declaraciones, en los procedimientos de control, en el sistema de recursos, en la unidad de diseño de la ejecución forzada exactorial, etc.; y especialmente deberá tenerse en cuenta la circunstancia de que, tanto en el impuesto sobre la renta, como en el de ventas y servicios y en los territoriales, el nacimiento (y por ende, la exigibilidad) de la prestación a cargo del contribuyente viene precedida de una actividad administrativa de "acertamiento" de parte de la Oficina, es decir, de una actividad de verificación de los distintos elementos de hecho que integran el presupuesto del tributo.

2. La constatada uniformidad, diría "topográfica", de los sistemas normativos que instituyen los impuestos territoriales, sobre la renta y sobre las ventas y servicios, hacen lugar a la posibilidad de un tratamiento unitario de los relativos órdenes que el Legislador ha diseñado para que aquellas formas tributarias vengán actuadas y, concretamente, hacen posible describir en un proceso único que puede legítimamente referirse a todas y a cualquiera de ellas, los momentos fundamentales de la actividad tributaria estatal en relación con los impuestos directos. Tales momentos, contraseñados por la formación de una variada serie de situaciones jurídicas subjetivas, son fundamentalmente tres, y vienen aquí descritos lógicamente desde el punto de vista de las situaciones jurídicas del sujeto o sujetos activos que en ellos intervienen: a) la potestad normativa tributaria, o simplemente potestad tributaria<sup>(8)</sup>; b) la potestad de imposición; y c) el "crédito" impositivo.

(7) Véase Ley de Impuesto sobre la Renta N° 837 de 20 diciembre 1946 y sus reformas; Ley de Impuesto territorial (ad valorem) N° 27 de 2 marzo 1939 y sus reformas; Ley de Impuesto "Directo" con base en la extensión y ubicación de la propiedad inmobiliaria, N° 2973 de 20 diciembre 1961; Ley de Impuesto sobre tierras incultas, N° 3042 de 4 de octubre 1962, que reforma la N° 2825 de 14 octubre 1961; Ley del impuesto sobre las ventas, N° 3914 de 17 de julio 1967.

(8) He adoptado, por su nitidez, la terminología usada por G. A. MICHELI, Premisas para una teoría de la potestad de imposición; cuya traducción al castellano aparecerá en este mismo volumen. Pero tendré algunos reparos que hacerle en su oportunidad (n. 6, B.)

La enumeración anterior alude, como se dijo, a los momentos fundamentales de la actividad tributaria estatal referida a los impuestos directos. En el resto de este trabajo me ocuparé con más detalle precisamente en la indagación acerca de la naturaleza jurídica de cada una de esas fases o momentos, poniendo a la vez de relieve las circunstancias que, a mi entender, permiten resolver adecuadamente el problema de sus recíprocas relaciones. Por ahora sólo me parece oportuno aclarar, de manera superficial y nada más para orientarnos, en qué sentido vienen usados grosso modo los términos que describen esos distintos momentos. Y así, por "potestad tributaria" debe entenderse el poder que tiene el Estado (y que ejerce a través del órgano u órganos legislativos) de crear normas abstractas en materia tributaria; el término "potestad de imposición" debe entenderse a su vez como el poder (estatal o preestatal) de llevar a cabo la función administrativa destinada a la liquidación y recaudación ("no forzada", a través de procedimientos judiciales) de los tributos directos; y por "crédito" impositivo se entenderá aquella situación por cuya virtud el particular, sujeto pasivo de la potestad de imposición, deviene obligado a la prestación de un impuesto directo cualitativamente y cuantitativamente determinado.

En los números siguientes intentaré un examen y una crítica de algunas teorías que han sido formuladas para explicar la naturaleza y relaciones recíprocas de los fenómenos antes aludidos, dejando para el final un ensayo de construcción dogmática de dicha materia, a la luz de nuestro derecho positivo .

3. Se ha dicho que entre el Fisco y el particular intercorre una relación jurídica tributaria, esto es, un conjunto de derechos y sus correlativos deberes en orden a la postulación de normas tributarias, y a las actividades de fijación y recaudación de los tributos. Visto que la referida "relación jurídica tributaria vendría a ser una especie del género "relación jurídica", me detendré brevemente a examinar el concepto que de la misma ha solido formular la Doctrina pasada y reciente, dada la importancia que el mismo ha tenido y conserva como uno de los fundamentos alrededor del cual gira buena parte del esfuerzo científico desde el siglo pasado, a impulso, especialmente, de la Pandectística alemana.

En realidad fue el gran jurista F. C. Savigny quien, al destacar el concepto de "derecho subjetivo" como una figura fundamental de la Ciencia Jurídica, permitió advertir su estructura bilateral

y sentó las bases, desarrolladas luego por los pandectistas<sup>(9)</sup>, para sostener que todo derecho subjetivo, merced a su bilateralidad, asumía la forma de una "relación jurídica". Esto es: que el derecho subjetivo no puede destacarse de lo que constituye su lógico y obligado complemento, que es el "deber jurídico", de modo que el titular de un derecho subjetivo está siempre relacionado con el sujeto de un deber jurídico correlativo a aquél derecho, existiendo entonces entre ambos sujetos (activo y pasivo), y por virtud del vínculo de correlación, lo que se conoce como una "relación jurídica"<sup>(10)</sup>.

Reduciendo el esquema de la "relación jurídica tributaria" para dejar de lado el momento normativo, ha concebido el Profesor A. D. Giannini, siempre sirviéndose del concepto de "relación jurídica" una teoría que trata de explicar y reunir los distintos fenómenos a que da lugar la actividad estatal tendiente a la fijación y recaudación de los tributos. "... La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado —expresa el citado autor—, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva"<sup>(11)</sup>. A dicha relación atribuye consecuentemente Giannini un contenido complejo, puesto que "... de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso"<sup>(12)</sup>.

Tenemos entonces que el célebre Maestro viene a configurar, como un fenómeno surgido directamente del ejercicio de la potestad

(9) B. WINDSCHEID, citado por A. von TUHR, Teoría General del Derecho civil alemán; Buenos Aires, 1946; Tomo I, pág. 155 y ss).

(10) A. CANDIAN, Instituciones de Derecho Privado; México, 1961. pág. 79 y ss.; F. MESSINEO, Manual de derecho civil y comercial; Buenos Aires, 1954; Tomo II, pág. 3 y ss.)

(11) Instituciones... cit.; pág. 67.

(12) Op. cit.; págs. 68 y 69.

normativa tributaria del Estado, una única relación jurídica de contenido complejo (no un derecho y su correlativo deber, sino un conjunto de derechos y obligaciones de una y de otra parte) del que cabe destacar, por su importancia, una nueva relación (llamémosla "secundaria") constituida de un lado por el crédito impositivo de que el ente público es titular, y por la "deuda impositiva" a cargo del contribuyente, del otro. Dado que el anterior esquema conceptual es aplicable, según su autor, a todo género de tributos, debe asumirse que también lo es para los impuestos directos; antes bien, resulta bastante plausible sospechar que fueron éstos, precisamente, el modelo más importante que el Autor tuvo a la vista para la formulación de su tesis.

4. La teoría de la "relación jurídica" resultó, históricamente, de gran utilidad en la construcción dogmática del Derecho, llevada a cabo a través y a partir de la segunda mitad del siglo pasado especialmente por la doctrina alemana. Pero al atribuirse al referido fenómeno el carácter de figura única y exclusiva se introdujo en la Ciencia Jurídica una grave limitación de las posibilidades teóricas ofrecidas a los estudiosos por el ordenamiento positivo, puesto que se constreñía dentro de la concepción relacional ciertos datos legislativos cuya estructura difería de modo estridente de los que sirvieron de modelo para construir inicialmente la noción de relación jurídica; la cual, según es conocido, tiene origen privatístico, referido evidentemente a los hallazgos conceptuales de los pandectistas y romanistas.

Débase quizás, en primer lugar, a la larga serie de disputas doctrinarias que surgieron en el campo del incipiente Derecho procesal civil en torno a los conceptos de acción y de proceso, las que arrojaron luz sobre la rica problemática de los fenómenos jurídicos modernos y sobre la insuficiencia del concepto de relación jurídica para englobar toda figura situacional subjetiva. Luego la crítica aguda dirigida por James Goldschmidt al concepto de "relación jurídica procesal" iluminó de reflejo muchos de los equívocos que anteriormente pasaban ocultos a la Doctrina en lo que atañe al concepto y al fenómeno de marras<sup>(13)</sup>.

Pero a mi entender, el aporte más valioso suministrado en sede teórica para la superación de aquel concepto fue la obra de Santi Romano<sup>(14)</sup>, que además de contener una crítica de alcance

(13) J. GOLDSCHMIDT, Teoría general del proceso; Buenos Aires, 1961.

(14) Frammenti di un dizionario giuridico; Milano, 1953.

general contra el mismo, indicaba a la vez el camino para nuevas concepciones, delineando con gran nitidez una serie de figuras que no podían ser reportadas a la noción, pretendidamente única y exclusiva, de relación jurídica.

Actualmente el sentir del sector más calificado de la doctrina admite la existencia de una serie numerosísima de fenómenos totalmente excéntricos desde el punto de vista relacional<sup>(15)</sup>, que incitan a una cuidadosa revisión de los conceptos tradicionales desde el punto de vista de la teoría general. De la clara conciencia que de esa situación ha ido cobrando la Doctrina pueden dar una idea las siguientes palabras de Elio Fazzalari: "... En efecto, mientras es todavía posible individualizar, en correspondencia con el "deber", una posición inactiva (que luego podrá ser llamada "pretensión", "derecho", o con cualquier otro nombre) está destinada al fracaso cualquier tentativa de colocar a la "facultad" y al "poder" dentro del esquema de la relación jurídica, porque falta la posición subjetiva que vendría a contraponerse a ellos: la "sujeción" (que por otra parte se suele proponer como posición recíproca del "poder", pero no también de la "facultad") lejos de constituir una efectiva realidad no es otra cosa que una metáfora... La verdad es que, mientras la pareja "derecho (o pretensión) - deber" (que por cierto fue la que originalmente se constató y sugirió la configuración de la relación jurídica) podría estar justificada por la relación de instrumentalidad que corre entre las dos posiciones, en cuanto al deber es instrumento para la realización del derecho, en cambio la "facultad" y el "poder" son posiciones que no tienen necesidad de una correlativa posición ajena para realizarse"<sup>(16)</sup>.

Efectivamente, un estudio detenido del ordenamiento jurídico positivo permite constatar la presencia de una variada serie de situaciones subjetivas que se realizan a través del solo ejercicio de una posición jurídica de poder (cuando la actividad autorizada y tutelada por la norma tiene carácter negocial) o de facultad (cuando dicha actividad, aunque expresamente prevista en la norma, tenga carácter meramente material). Vemos así que la posibilidad jurídica que un sujeto dado tiene de reconocer un hijo extramatrimonial, constituye un poder que no conlleva una posición recí-

(15) MESSINEO, op. y loc. cit.

(16) E. FAZZALARI, Note in tema di diritto e processo; Milano, 1957; pág. 65 y 6.

proca: hablar de una posición de "sujeción" del hijo que ayudaría a la realización del reconocimiento resultaría hasta chocante. Y asimismo sucede en el campo de ciertas facultades, como por ejemplo la de ocupar la "res nullius"<sup>(17)</sup> que el ordenamiento prevé como una forma lícita (no negocial) de adquirir el dominio sobre la cosa misma. ¿Cuál sería la posición jurídica recíproca de dicha facultad, con la cual ésta vendría a formar la "relación jurídica"? ¿Sería acaso un hipotético "deber" del Estado y de los otros ciudadanos de no interferir el acto de ocupación? Ciertamente no; en primer lugar no existe en el ordenamiento norma que consagre semejante deber, y por el contrario, cualquier otro ciudadano y el mismo Estado podrían ocupar la "res nullius" antes del sujeto en cuestión, sin que ello lesione los derechos de éste; y de otra parte, cualquier acto limitativo de la libertad del sujeto —en términos de impedirle ocupar la cosa— no violaría concretamente la facultad en examen, sino, cuando más, el "status libertatis" que constituye el presupuesto general de ejercicio de toda posición jurídica activa, incluida aquella facultad. Para concluir, si los casos ejemplificados revelan la existencia de situaciones jurídicas no constitutivas de relaciones, ello significa que la relación jurídica no es aquella forma constante de presentarse el derecho subjetivo y las demás situaciones jurídicas subjetivas que la doctrina tradicional afirmaba como un dogma de fé. Sería erróneo negar la presencia, dentro del ordenamiento jurídico, de formas relacionales, pero es ya obvio que tales formas comparecen al lado de otras que se realizan con el ejercicio de posiciones solitarias o únicas.

Volviendo al campo del Derecho tributario, cabe ahora decir que no es prudente aceptar sin más que una "relación jurídico-impositiva" pueda comprender la variada serie de situaciones que se presentan con ocasión del despliegue de actividades, por parte del Ente público, tendientes a liquidar y recaudar los impuestos, tal y como ha sido afirmado. Parece oportuno someter a un examen crítico lo más cuidadoso posible esa posición, hoy clásica, para ver hasta qué punto se apega al dato positivo.

Para empezar, se presenta fácil una primera constatación: cuadra mejor a la Doctrina criticada hablar en este caso de "relaciones"<sup>(17-a)</sup>, y no de "relación", puesto que el propio Giannini se

(17) FAZZALARI, op. cit., pág. 57.

(17-a) M. PUGLIESE, Instituciones de derecho financiero. México, 1939; pág. 132, pero me parece que su posición no es muy clara sobre el particular.

ha visto obligado a decir que de la relación jurídico-impositiva (compleja) puede extraerse, además de una serie de relaciones menores constituidas de un lado por los poderes, derechos y obligaciones del ente impositor, y por el otro por obligaciones y derechos del sujeto, una relación principal o "esencial" formada por un crédito (a favor del ente) y su correlativa deuda (a cargo del sujeto)<sup>(18)</sup>. ¿En qué sentido, entonces, puede hablarse de una única relación jurídica? ¿Qué vínculo de correlación liga unas a otras las diversas situaciones (que Giannini indica como "poderes, deberes y obligaciones") del Estado dentro de aquella pretendida relación jurídica para que no se fracture la unidad de ésta? Lo que parece constatable es una multiplicidad de situaciones (algunas de las cuales al menos podrían ser relaciones jurídicas) que se realizan a través de un iter, y que por ello, están coordinadas para la consecución de un fin, que sería en este caso la recaudación de un tributo concreto. "Pero (tampoco) un complejo de actos encaminados a un mismo fin, aun cuando haya varios sujetos, no llega a ser, por eso, una relación jurídica, a no ser que ese término adquiera una acepción totalmente nueva"<sup>(19)</sup>.

Porque el hecho es que Giannini, sin que lo diga claramente, parece concebir todas las referidas relaciones como apareciendo (y desapareciendo) si no sucesivamente, al menos sí dentro del ámbito temporal, pues da a entender claramente que la formación de las mismas se realiza en diferentes momentos<sup>(20)</sup>. Ahora bien, esto significa precisamente, si se quiere conservar la idea de un vínculo que reduzca a unidad las diversas relaciones jurídicas, postular la idea de un "procedimiento", es decir una serie de actos enhebrados en sucesión temporal, con miras a la consecución de un fin. Para el referido autor, sin embargo, la relación jurídica que es fundamental entre todas, es decir, la relación "crédito-deuda", no nace como acto culminante de dicho procedimiento, sino que mantiene una extraña independencia respecto de las otras relaciones, puesto que su formación depende de "que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva"<sup>(21)</sup>. Lo que incita a preguntarse para qué, entonces, existen las otras relaciones jurídicas que comparecen al lado, pero

(18) Op. cit., pág. 69.

(19) J. GOLDSCHMIDT, op. cit., pág. 25.

(20) Op. y loc. cit.

(21) Op. y loc. cit.

independientemente, de aquella fundamental; y para qué, entonces, procedimiento encuadrador y ordenador de dichas relaciones. Nace, pues, la deuda impositiva, cuando se producen de hecho los presupuestos señalados por la norma; pero de ser esto cierto sería entonces superflua toda otra actividad antecedente o simultánea, que sólo se justificaría en cuanto precisamente preparara (o cooperara en) dicho nacimiento: el efecto meramente declarativo que el Autor atribuye al "acertamiento" es la obligada consecuencia de la posición mantenida por él en orden al nacimiento de la obligación impositiva. Veamos pues, más despacio, el contenido de "relación jurídica" que puede tener ese procedimiento. Entonces, sin perjuicio de determinar después si la obligación tributaria ya formada, puede concebirse, al menos en nuestro ordenamiento jurídico de los impuestos directos, como relación jurídica, sí es fácil constatar entre nosotros, y como figura constante en materia impositiva directa, la existencia de un procedimiento administrativo relativamente complejo que tendrá que tomarse en cuenta y asignársele un determinado valor cuando se trate de determinar en qué momento se verifica el nacimiento de la relativa obligación tributaria. Lo cierto es que, ante esa interrogante, pueden formularse entre nosotros al menos tres hipótesis:

a) La obligación impositiva nace en el momento en que se cumple de hecho la hipótesis asumida por la norma como presupuesto;

b) o bien su nacimiento se verifica en virtud de un acto del Ente dotado por la ley de efectos constitutivos, o meramente declarativos (acto de acertamiento) e inordinado dentro de un procedimiento administrativo;

c) o, por último, la obligación tributaria de que nos ocupamos se formaría una vez que, agotadas todas las etapas del procedimiento administrativo, el Ente público emana un documento conteniendo un "título ejecutivo" que lo legitima para iniciar la relativa ejecución forzada recaudatoria contra el deudor.

Hemos visto que Giannini se inclina por la primera hipótesis, estimando así que la verificación del presupuesto marca el nacimiento de la relación "crédito-deuda", la cual es posteriormente constatada, con efectos meramente declarativos, dentro del procedimiento administrativo actuado por el Ente; quien luego procedería a ejercitar su crédito por los medios legales. Pero eso, de

ser cierto, siempre estaría lejos de constituir la prueba definitiva de que pueden concebirse como sendas relaciones jurídicas los momentos o etapas de actuación del procedimiento administrativo de mera constatación o de constitución "ex novo" de la obligación, o de emanación del documento-título ejecutivo; ni tampoco probaría que el procedimiento entero tenga carácter relacional. Es evidente que, a través del procedimiento administrativo, la posición de los sujetos que en él intervienen ha venido cambiando.

Es más, si tomamos como punto de arranque, no el inicio del procedimiento administrativo, sino el ejercicio de la potestad normativa tributaria, se podría ilustrar o describir una sucesión de situaciones jurídicas subjetivas como sigue:

1º) El Estado ejercita su potestad normativa frente a un sujeto que carece, frente a dicha potestad, de toda posibilidad de reacción (se entiende, que le sea acordada por el ordenamiento jurídico);

2º) El Estado ejercita su "potestad de imposición"<sup>(22)</sup> a través de un procedimiento administrativo concreto, en el cual comparece como parte (por así decirlo "demandada") un determinado particular, respecto del cual, eventualmente, el órgano administrativo competente establece la obligación tributaria;

3º) Transcurrido el plazo del que goza el sujeto pasivo para realizar la prestación que le ha sido impuesta, el Estado emana el documento-título ejecutivo que hace valer contra aquél en vía judicial.

Con lo que, si bien queda claro que entre esos diversos momentos hay una relación de instrumentalidad, pues evidentemente es en el último en donde se cumple el objetivo que el ente impositor persigue, siendo los momentos anteriores únicamente instrumentos para dicho fin; resulta también patente que el nombre de "relación jurídica" no es el más afortunado para designar esa sucesión de fenómenos; y para demostrarlo bastaría considerar el hecho de que a través de esos tres momentos no se vislumbra ningún atisbo de homogeneidad estructural, pues las sucesivas situaciones de los sujetos (activo y pasivo) son bien distintas. Y de otro lado, para desvirtuar la tesis de una constante pluralidad de relaciones jurídicas, puede observarse que ni en la primera ni en la segunda

(22) G. A. MICHELI, Premisas . . . cit. Véase nota (4).

fase descrita puede constatar la presencia de posiciones subjetivas recíprocamente sostenidas, dado que en fase de potestad normativa lo único que existe es precisamente un poder del ente público, mientras que en la segunda (fase administrativa), al lado del poder de imposición del ente, pero sin constituir con el mismo una relación, es decir, sin constituir un instrumento para la realización de dicho poder, se presenta la posición del sujeto pasivo, cuando más, como un interés legítimo<sup>(23)</sup> y es indiscutible que con esa posición es imposible construir la relación jurídica, dado que el interés legítimo no es tutelado por sí mismo, en forma directa, sino indirectamente, es decir, a través del control de legalidad de la acción administrativa.

5. Entonces, si el concepto de relación jurídico-impositiva, al igual que el de relación jurídica tributaria, es insuficiente para explicar cada una y también el conjunto de las diversas situaciones jurídicas en que se encuentran los sujetos (activo y pasivo) que intervienen a través del iter de actuación de la función tributaria estatal; y si de otra parte hemos visto, en sede de teoría general, que existen situaciones que no constituyen relaciones jurídicas, cabe plantearse el problema de la manera como deben enfocarse los estudios de tales fenómenos, para construir un sistema desde el punto de vista dogmático. Será inevitable aquí una breve referencia a ciertos conceptos básicos de la Filosofía del Derecho, para luego fundar sobre ellos un cuadro general que permita la comprensión adecuada de los datos legislativos, y, consiguientemente, la descripción certera de las situaciones jurídicas subjetivas de que se ha hecho mención.

Debe recordarse, para empezar, la distinción que ha elaborado la moderna Filosofía del Derecho<sup>(24)</sup> entre la experiencia jurídica y el ordenamiento jurídico. El concepto de experiencia jurídica designa el orden social real (empírico) concebido desde el punto de vista universal, pero en cuanto constituido por los actos individuales y, por lo tanto, vividos por los individuos (componentes del grupo) de una determinada manera; y el concepto de ordenamiento jurídico designa ese mismo orden en cuanto es realizado a través de un sistema de normas que pueden destacarse idealmente de aquellos actos

(23) Véase al respecto MICHELI, Lezioni . . . cit.; pág. 185 y ss.

(24) Conf. por todos G. CAPOGRASSI, Analisi dell' esperienza comune, en "Opere"; Milano, 1959; Vol. II, pág. 114 y ss.; Idem, Studi sull' esperienza giuridica, en el mismo volumen.

y dotarse de fuerza vinculante a través de la garantía del poder de la organización política del grupo.

Es preciso también recordar cómo la experiencia y el ordenamiento jurídico sólo pueden separarse en teoría, es decir, en cuanto se conceptualicen, puesto que en el plano de lo real se presentan como formando los momentos de una única realidad que los comprende: la realidad social, entendida en su más amplio sentido<sup>(25)</sup>.

Pues bien, si se logra concebir el plano de la pura experiencia jurídica, haciendo abstracción de aquella obra posterior (que podría llamarse obra de "organización" de la experiencia misma), que consiste en destacar y "politizar" un conjunto de normas, puede observarse que el mismo ofrece al estudioso tres tipos de conductas activas posibles: **La conducta lícita**, sea, aquella más o menos variada que los miembros del grupo pueden asumir en un momento dado sin que de ello deban esperar consecuencias perjudiciales para ellos, sino por el contrario, estarían inducidos a esperar el apoyo moral o material, o el consenso, al menos tácito, del grupo; **la conducta ilícita**, o sea aquella que no deben asumir sin a la vez esperar las consecuencias desfavorables o molestas para ellos, como reacción más o menos localizada por parte del grupo social; y **la conducta debida**, que es la que deben asumir en determinadas ocasiones, so pena de acarrear también consecuencias valoradas socialmente como perjudiciales<sup>(26)</sup>. Estas vienen a ser, pues las formas constantes que ofrece la experiencia de una convivencia social en cualquier tiempo y lugar: "ubi societates, ibi ius", decían los romanos, intuyendo certeramente la constancia de la experiencia jurídica dondequiera exista vida social.

Si ahora se sitúa la mirada en la perspectiva del sujeto componente de la comunidad, entonces, de acuerdo con lo arriba expuesto, dicho sujeto tendrá que encontrarse, en su relación con los bienes de la vida, y frente a los otros o algunos otros sujetos, en un dado momento, en alguna de estas dos posiciones activas: en una posición de "poder", es decir en aquella posición desde la cual le es permitido realizar una actuación sin que de la misma deba esperar consecuencias socialmente previstas perjudiciales a sus intereses; y b) en una posición de "deber", es decir, en aquella

(25) Para la noción de "momento" usada en este pasaje, véase H. HELLER, Teoría del Estado; México, 1962; pág. 80 y s.

(26) A fondo sobre este asunto CAPOGRASSI, Studi . . . cit.; pág. 269 ss.

posición desde la cual esté constreñido socialmente a asumir, o a abstenerse de asumir una conducta, so pena de acarrear aquellas consecuencias. Ulteriormente debe distinguirse dos formas que asume ya en el campo de la experiencia jurídica aquella "posición activa de poder" del sujeto, según que la actuación de su conducta (lícita) produzca cambios en la situación general (constituida por la suma de las posiciones jurídicas) del propio gestor o de otros, o no produzca tales modificaciones: en el primer caso se habla de una "posición de poder" propiamente dicha, y en el segundo se habla de una "posición de facultad".

Tenemos así que, desde el punto de vista del sujeto en sus relaciones con los otros componentes del grupo social, se dan, ya en el campo de la experiencia jurídica, tres posiciones activas primitivas subjetivas: poder, facultad y deber, y que fuera de ellas solamente pueden concebirse lo que se ha dado en llamar "posiciones inactivas". De estas últimas, a las que la Doctrina no había prestado la debida atención sino hasta hace relativamente poco tiempo<sup>(27)</sup>, debe distinguirse resueltamente aquellos casos en que no existe propiamente ninguna posición que se forme en correlación de alguna de las posiciones activas ya vistas: es el caso de la posición de los llamados "destinatarios" de la norma jurídica; frente a la posición activa de poder del Estado, por ejemplo (potestad legislativa), no delinea concretamente el ordenamiento una posición definida de parte de aquellos "destinatarios": la que hipotéticamente podría configurarse, que consistiría en "no interferir" el despliegue normal de aquella potestad, constituye una posición activa de deber genérico de abstención de todo acto que estorbe las funciones públicas, fundada en la supremacía genérica que tiene el Estado sobre los ciudadanos<sup>(27-a)</sup>. En cambio se dice que existe una "posición subjetiva inactiva" cuando en ciertos casos el ordenamiento ofrece la figura del titular, por ejemplo, de un derecho de crédito, el cual, pendiente la obligación a su favor, nada tiene que hacer sino esperar que su deudor satisfaga la prestación debida: es una posición bien definida en el ordenamiento, pero es evidentemente "inactiva", al menos mientras la obligación está pendiente de cumplimiento (es decir, cuando el deudor está cumpliendo, o, en todo caso, no ha "incumplido"); cuando el incumplimiento se

(27) FAZZALARI, op. cit., pág. 105 y ss. El desarrollo del texto se basa, en lo fundamental, en las teorías de este Autor.

(27-a) Santi ROMANO, Dizionario . . . cit.; pág. 181 (Poteri, Potestá).



verifica entonces lo que se produce es una nueva situación en relación de instrumentalidad con la anterior, esto es, la situación de "legitimación" del acreedor para pedir al juez que aplique las sanciones consecuentes al incumplimiento del deber de prestación achacable al deudor. Más abajo me referiré con mayor detenimiento a estos problemas, ampliamente debatidos en sede teórica por la moderna Doctrina<sup>(28)</sup>.

Volvamos ahora al sistema de normas del ordenamiento jurídico positivo: cuando dichas normas son idealmente destacadas de las conductas reales que las concretan (precisamente las normas encuentran su sentido en ese concretarse), cuando son postuladas en un sistema contenido ya sea en Códigos o en colecciones de máximas jurisprudenciales, y dotadas por varias maneras de eficacia vinculante por obra de los órganos de poder de la comunidad, se habla entonces de un ordenamiento jurídico positivo. Esta forma de ordenamiento jurídico (que ha llegado a ser connatural a la organización política del Estado moderno occidental) suele venir elaborada a través de una interpretación de la experiencia jurídica: corresponde más o menos puntualmente a esta experiencia, pero desde el punto de vista político de mantenimiento de un orden de convivencia la perfecciona y depura, a través de la constitución, en abstracto, de un sistema que no es otra cosa que un instrumento político, pero que en buena medida refleja (consolidándolo y perfeccionándolo) el orden un tanto vago (y, por ende, inseguro) y disperso (y, por ende, eventualmente contradictorio) de la experiencia jurídica.

Esa labor de interpretar, seleccionar y sistematizar, a través de enunciaciones normativas singulares técnicamente adecuadas, el orden de la experiencia, da lugar a un interesante resultado: las primigenias y simples posiciones jurídicas que ofrece la experiencia, que ya están en la experiencia (tanto activas: poder, facultad, deber, como inactivas) vendrán a encontrarse, dentro del ordenamiento jurídico positivo y por virtud de aquella labor de interpretación, selección y sistematización, conformando figuras típicas situacionales cuya integración puede ser más o menos compleja, según se realicen a través de una, o más de una posición subjetiva. Una de dichas figuras, y precisamente a la que la Ciencia ha concedido en Occidente la mayor importancia (y que incluso ha sido postulada como figura única) es la llamada "derecho subjetivo"; pero lo

(28) Véase la bibliografía citada en FAZZALARI, op. cit.

cierto es que hay muchas otras situaciones jurídicas subjetivas que se encuentran delineadas en el ordenamiento positivo, y que los estudiosos, en especial los provenientes del campo del Derecho Público, han venido poco a poco individualizando.

El derecho subjetivo, por ejemplo, es entonces un fenómeno que no corresponde al campo de la experiencia jurídica, sino que es una elaboración propia del ordenamiento positivo: por ello, frente a las posiciones jurídicas simples de la experiencia, el derecho subjetivo se presenta como un "posterius", corresponde a una elaboración posterior, como cualquiera otra de las situaciones jurídicas subjetivas que es dado encontrar en el ordenamiento positivo. El cual lo delinea de diversas maneras (que son las diversas especies de derecho subjetivo que conocemos) usando y combinando, también en diverso modo, las posiciones jurídicas subjetivas simples que ofrece "in natura" la experiencia jurídica<sup>(29)</sup>.

Y de ahí que el derecho subjetivo ofrezca, a quien lo estudie en su estructura interna, síntesis (de variable complejidad) de aquellas posiciones jurídicas subjetivas. El derecho subjetivo de propiedad, por ejemplo, sintetiza posiciones jurídicas simples de "facultad" y de "deber", sean: las facultades del propietario en orden a la cosa objeto de su derecho (cultivarla, edificar, etc., si es un inmueble) y los "deberes de abstención" de los otros miembros de la comunidad, también en orden a la cosa objeto del derecho del propietario. Por su parte, en cambio, el derecho subjetivo de crédito incluye, como ya de pasada lo mencioné, una posición jurídica activa de "deber" (a cargo del deudor) frente a una posición inactiva o inerte (que corresponde al acreedor). Lo anterior se comprende más claramente observando, ya en el campo de la común experiencia, que para el ejercicio del derecho de propiedad se requiere, no solamente que su titular use y disfrute de la cosa (es decir, ejercite su posición activa de "facultad"), sino que a la vez otros no hagan lo propio (es decir, que cumplan sus deberes de "abstención"); y para el ejercicio del derecho de crédito se requiere únicamente la prestación del deudor (es decir, el desarrollo de su posición activa de "deber").

Recapitulando lo dicho hasta aquí se pueden extraer algunas importantes consecuencias para nuestro propósito:

- a) que la figura del "derecho subjetivo" constituye siempre una construcción posterior (un "posterius") en relación con las

(29) FAZZALARI, op. cit., pág. 55 y ss.

que he llamado posiciones jurídicas subjetivas simples (activas e inactivas): poder, facultad, deber, que se constatan ya en el plano de la experiencia jurídica;

- b) que aquella figura (el derecho subjetivo) se construye precisamente usando y combinando las mencionadas posiciones simples;
- c) que las distintas especies de derechos subjetivos suelen componerse de un número variable de posiciones simples (combinando, por ejemplo, poderes y deberes; facultades y deberes, etc., en cabeza de un mismo sujeto o de varios); siendo precisamente tales posiciones, y el modo particular en que aparecen combinadas en el ordenamiento positivo, lo que determina la pluralidad y diversidad de los derechos subjetivos;
- d) que aquellas posiciones simples que ofrece la experiencia jurídica pueden venir usadas en el ordenamiento positivo para efecto de construir situaciones subjetivas que presentan esquemas diversos de los del derecho subjetivo, tales como las situaciones subjetivas estáticas de personalidad (status), las potestades de los órganos públicos, la situación jurídica de patria potestad en el campo del derecho familiar, etc.;<sup>(29-a)</sup> y
- e) que la variabilidad de las posiciones simples que contienen los esquemas situacionales ofrecidos por el ordenamiento positivo (es decir, los esquemas que configuran el derecho subjetivo y las restantes situaciones subjetivas de que arriba se ha dado ejemplo) determinan una cierta "elasticidad" en lo que atañe a la realización concreta de las mismas por parte de sus titulares. Lo que explica, en la esfera del Derecho público, el llamado "debilitamiento" del derecho subjetivo; fenómeno acerca del cual, por cierto, me inclino a creer que no es exclusivo de ese campo: sin entrar muy a fondo en el tema me parece que también pueda hablarse de un "debilitamiento" del derecho subjetivo del propietario, por ejemplo, cuando por virtud de la ocupación ilegítima —por obra de terceros— del fundo objeto de su dominio, aquel derecho subjetivo realizado antes y normalmente a través del ejercicio de posiciones activas de "facultad", se vea reducido, en cuanto a dicho

(29-a) Santi ROMANO, op. cit., pág. 172.

ejercicio, a la sola posibilidad de hacer valer, en vía judicial, y por el camino de la acción reivindicatoria, el "deber de abstención" cuya observancia correspondía a aquellos usurpadores<sup>(30)</sup>.

6. Es el momento de recoger todas las observaciones hechas en los números anteriores y aplicarlas a la construcción dogmática de los fenómenos objetos de este trabajo, es decir, de las situaciones jurídicas subjetivas a través de las cuales se realiza, según he dejado expuesto: a) la potestad normativa tributaria; b) la llamada "potestad" de imposición; y c) el crédito de impuestos.

A.- En orden a la potestad normativa tributaria, que, naturalmente, corresponde al Estado, ha sido certeramente observado que la misma "... constituye una manifestación del poder legislativo, expresión de la soberanía"<sup>(31)</sup>. En efecto, esto encuentra plena conformación también para nuestro ordenamiento jurídico, que la delinea en dos artículos constitucionales: el artículo 18 y el artículo 121, inciso 13.

El artículo 18 de la Constitución expresa en lo conducente que "los costarricenses deben ... contribuir para los gastos públicos", lo que no puede significar otra cosa que, en Costa Rica, los entes públicos pueden recaudar e imponer tributos a cargo de los ciudadanos; pero la formulación de ese poder en los términos consignados en el artículo 18 (que no cambia, en todo caso, la "naturaleza de las cosas") ha obedecido probablemente a tácticas liberaliformes de los constituyentes, a quienes posiblemente repugnaba la idea de plasmar en la Carta, en una forma demasiado cruda para la "idiosincracia liberal" de nuestro pueblo, la potestad, concebida en realidad prácticamente sin ninguna limitación, de crear, liquidar y recaudar tributos (más afortunada es la fórmula del artículo 53 de la Constitución Italiana, que expresa: "Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario estará informado en criterios de progresividad". Usando el mismo artificio, el Constituyente italiano logró poner a la potestad tributaria general algunas limitaciones derivada de los principios de justicia tributaria que la Doctrina tiene prácticamente consolidados).<sup>(32)</sup>

(30) FAZZALARI, op. cit., pág. 90.

(31) MICHELI, Premisa ... cit., (pág. 2 del original italiano en "separata").

(32) A. PESENTI, L'attività finanziaria nella costituzione, en el volumen "Studi sulla costituzione", Milano, 1958; III, p. 93 y ss.; MICHELI, "Apuntes críticos sobre la potestad de imposición" N° 11 de la Revista del Colegio de Abogados; San José, 1966.

Ese principio que entre nosotros consagra la potestad tributaria en general, encuentra una ulterior especificación, en orden a la potestad normativa propiamente dicha, en el inciso 13 del artículo 121 Constitucional, que establece como atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa el establecimiento —se entiende, mediante normas legislativas— de los impuestos nacionales (y la “autorización” de los municipales). Esta es, propiamente, lo que en el estudio precedente he llamado la “potestad normativa tributaria”, es decir, el poder de crear normas jurídicas tributarias, el cual poder constituye una de aquellas “situaciones jurídicas subjetivas” (diversas de los “derechos subjetivos”) de las cuales también se ha hecho expreso análisis. Por eso corresponde ahora examinar la estructura de dicha potestad, a fin de determinar su verdadera naturaleza desde el punto de vista dogmático.

Para resumir, no me parece dable encontrar en el esquema de la situación subjetiva que hemos conocido con el nombre de “potestad normativa tributaria” otra cosa que una posición activa de “poder” del Estado a través de cuyo solo ejercicio se realiza aquella potestad.

Se trata de un “poder innovativo”<sup>(33)</sup> por cuanto su ejercicio produce, de acuerdo con el ordenamiento jurídico (artículo 129 in fine de la Constitución), una modificación jurídica, en la forma de constitución “ex novo”, de modificación, de extinción, etc., de normas jurídicas.

Contra la tesis de que, dentro del esquema de la potestad normativa, además de la posición de “poder” del ente, se encontraría una posición de “sujeción” o de “deber” de los súbditos, cabría replicar, con Santi Romano, que antes del ejercicio de dicho poder “...no puede identificarse ningún sujeto pasivo, ya que (los que pasarían por) los sujetos pasivos de tal poder vienen determinados ‘ad libitum’ en el acto mismo en que el poder se ejercita cada vez”<sup>(34)</sup>. Así la potestad de crear normas tributarias que corresponde a la Asamblea Legislativa según el artículo 121, inciso 13 citado: de sujetos pasivos podría hablarse una vez que la norma ha venido a nacer, o mejor aún, una vez que se aplique concretamente.

Cabría objetar lo dicho hipotizando una verdadera “relación jurídica” cuyo esquema estaría compuesto de la posición activa de

(33) Santi ROMANO, op. cit., pág. 178.

(34) Idem, pág. 181.

“poder” ya examinada (art. 121, 13) y de un “deber correlativo” que sería aquel deber de contribuir a los gastos públicos de que habla el art. 18 ya comentado. Pero sería fácil rebatir; en primer lugar no hay ni puede haber una correlación entre la labor específica de promulgar leyes tributarias y un deber “generalísimo” e indeterminado de contribuir a los gastos públicos; y en segundo lugar se introduciría un grave equívoco en la noción de “posición activa de deber” que corresponde al campo de la experiencia, y que se refiere a deberes concretos y determinados (tales como la “obligación” que tiene un determinado sujeto de pagar una suma concreta de unidades monetarias de cierto tipo), si se pretendiera hacer pasar por tal aquel “deber” a que se alude en la norma comentada, que no es otra cosa que un eufemismo empleado por el Constituyente para establecer la potestad tributaria estatal; forma verbal que, por cierto, revela hasta que punto está arraigada, incluso en la mente de los legisladores supremos, la vieja y famosa concepción bilateral que concibe al derecho (o poder) y al deber, como las dos caras de una medalla.

Tampoco podrían excogitarse posiciones activas a realizar por los ciudadanos de las pocas limitaciones constitucionales con que el legislador constituyente quiso acotar, aunque en vía indirecta, la potestad normativa tributaria. Piénsese, por ejemplo, en el art. 33 que reza, con fórmula no muy clara: “Todo hombre es igual ante la ley”. Ciertamente podría prosperar un recurso de inconstitucionalidad interpuesto en relación con una ley tributaria que viole “la igualdad ante la ley”, estableciendo, por ejemplo, tributos claramente discriminatorios; pero debe observarse que la posición activa (de poder) que ejercita el recurrente frente a una ley ya promulgada no puede hacerse comparecer como tal poder dentro del esquema de la potestad normativa tributaria, sino en sede de aplicación de la norma ya vigente, dentro de un proceso jurisdiccional (art. 10 de la Constitución, y 963 del Cód. proc. civ.); lo que está indicando que la legitimación de aquel poder de impugnación no surge sino dentro del proceso en cuestión; poder que se ejercitaría con miras a que se constate, por la autoridad competente, la evidencia de un “exceso” por parte del legislador, en el ejercicio de su potestad normativa tributaria.

Ante la pura situación subjetiva, es decir, antes de su ejercicio mediante la actuación de la posición de poder del ente, no puede identificarse dentro del esquema de aquella ninguna posi-

ción (activa o pasiva) simple, a cargo de otro u otros sujetos, puesto que solo vienen a aparecer "sujetos pasivos", ni siquiera una vez que la norma determine los elementos del tributo directo (presupuesto, base imponible, tarifa), sino cuando el Estado, por medio de sus órganos administrativos tributarios (en ese caso especial, los relativos departamentos de la Oficina de Tributación Directa), realice su función concreta frente a un determinado sujeto.

B.- La llamada "potestad de imposición", relativamente a los impuestos directos, se ejercita a través de módulos procedimentales bastante bien delineados en el ordenamiento; módulos que se actualizan, no a través del ejercicio de una sola e invariable situación jurídica subjetiva cuyo titular es evidentemente la Oficina de Tributación Directa, la cual actualizaría a través del iter procedimental una invariable posición activa de "poder vinculado" (poder-deber)<sup>(35)</sup>, sino, en la medida en que pueda constatar una cierta discrecionalidad del ente dicho, también posiciones activas de "poder" propiamente tal. Lo que me parece suministrar la evidencia de que no debería hablarse de una única situación jurídica subjetiva (potestad de imposición) sino de varias, contrasignadas por el momento procedimental en que son ejercitadas, y relacionadas por medio del vínculo procedimental. Por eso no me parece del todo logrado llamar "potestad" de imposición (al menos en lo que a nuestro procedimiento atañe) a esas diversas situaciones, momentos de un fenómeno dinámico que se adaptaría mal al nombre de "potestad" (el cual nombre debe ser reservado en este trabajo para identificar la potestad normativa tributaria), y de ahí que proponga para ellas el nombre de "función administrativa impositiva"<sup>(36)</sup>. Dicha función abarcaría, pues, las diversas situaciones jurídicas subjetivas en que se encuentra el ente a través de los diversos momentos del iter procedimental (y que no se actualizarían solo por el ejercicio de posiciones de "poder-deber", sino también de "poder"): arts. 25 y ss. de la Ley sobre impuesto de la Renta; 38 y ss. del Reglamento de la Ley sobre Impuesto de ventas; y 5 y ss., 20 y ss., de la Ley sobre impuesto territorial (ad valorem); 3 de la Ley N° 2973 de 11 de setiembre de 1962; 41, inciso "f" de la Ley de tierras y colonización N° 2895 de 14 de octubre de 1961.

<sup>(35)</sup> MICHELI, Lezioni . . . cit., pág. 119 y ss.

<sup>(36)</sup> Santi ROMANO, op. cit., pág. 179.

Hemos dicho arriba (n. 1) que en todos los esquemas legislativos la función administrativa impositiva es análoga: lo es de tal forma que permite, al menos en orden al procedimiento, el tratamiento unitario de la materia de las distintas leyes institutivas de impuestos directos . . . hasta un cierto punto. Pero naturalmente no se trata de esquemas procedimentales absolutamente idénticos: existen, como lo veremos enseguida, ciertas diferencias de naturaleza de los relativos impuestos que se reflejan en aquellos procedimientos, en especial tratándose de dos de los impuestos territoriales (el "ad valorem" y el establecido para gravar los fundos según su extensión y ubicación). Ciertamente tales figuras impositivas presentan algunas heterogeneidades cuando se trata de su comparación con los otros impuestos directos; pero no creo que las mismas sean tan intensas como para hacer inútil cualquier esfuerzo de tratamiento unitario de todos los relativos procedimientos. Por eso intentaré la exposición conjunta, poniedo por aparte cualquier diferencia que estime de importancia para caracterizar en una forma realista la estructura de aquel procedimiento impositivo que no se convenga con los otros en algún punto.

En mi criterio el conocido esquema del procedimiento administrativo que lo divide en tres fases<sup>(37)</sup>: a) fase introductoria; b) fase constitutiva; y c) fase integrativa de eficacia, puede adaptarse para caracterizar en términos generales, el procedimiento administrativo de liquidación y recaudación (no forzada a través de ejecución judicial) de nuestros impuestos directos; voy a tratar de demostrarlo en seguida:

**Fase introductoria:** en esta fase se cumple la tarea de determinar el presupuesto del tributo, en sus elementos subjetivo (personal) y objetivo (material). Eso se realiza imponiendo, de un lado, a los sujetos, el deber de emitir una declaración veraz (art. 38 y 42, territorial ad valorem; Ley N° 3026 de 11 de setiembre; art. 16 y 17, renta; art. 7, ventas), y otro proveyendo al ente (oficina) de poderes inquisitorios de inspección, control, y, en general, de investigación en sentido amplio (ej. art. 17, renta; 21, ventas). A través de dichas actividades la Oficina elabora sus "listas de declarantes" o de "responsables", que en la práctica corresponde a la formación de tarjeteros por el sistema de "perforado" que la Oficina mantiene en concordancia con otros que corresponden a

<sup>(37)</sup> A. M. SANDULLI, Il procedimento amministrativo; Milano, 1945.

etapas posteriores del procedimiento, constituyendo el conjunto de ellos todo un cuadro contable; pero lo importante es destacar que la Oficina actualiza, en fase de introducción, una variada gama de poderes que, en muchos casos, digo mal: en la mayoría de los casos no están minuciosamente dosificados en las leyes o reglamentos, sino que importan un grado más o menos amplio de discrecionalidad de tipo administrativo o técnico-contable, llevando a cabo asimismo una serie de actos que van desde la emisión de órdenes dirigidas a ciertos contribuyentes, hasta la impresión de carteles con indicaciones y el estudio de libros y documentos.

Durante la etapa que ha sido brevemente descrita se ha podido constatar el ejercicio de actividades de los sujetos y del ente, que deben ser encuadrados adecuadamente para efectos de su sistematización; y entonces cabe plantearse el interrogante acerca de si la relativa situación jurídica subjetiva de que el ente es titular en esa etapa, según se vio, es actualizada mediante el sólo ejercicio de un "poder-deber" del ente mismo (el cual en muchas circunstancias acusa, sin embargo, cierto grado de discrecionalidad), o si también concurre a ello la actuación de posiciones activas de "deber", y concretamente aludo aquí al "deber de declarar" a cargo del privado.

Abonar a esta última solución el hecho de que, en realidad, es fácil constatar la existencia de ese deber de declarar, contrasignado por la presencia de concretas sanciones para el caso de incumplimiento. Pero en primer lugar no puede ello conducir a la postulación de la declaración del contribuyente como un presupuesto para que se ponga en movimiento el mecanismo administrativo. Me parece que con lo dicho antes queda bastante claro que la Oficina está provista de poderes cuyo ejercicio no está condicionado por aquella iniciativa del sujeto (por ej.: art. 33, renta; 21, ventas): la situación en examen no puede parangonarse con ciertas formas de ejercicio de la función jurisdiccional (concretamente la civil) en que el juez está inhibido para actuar de oficio, debiendo esperar una iniciativa del privado para iniciar cualquier actividad de su competencia. En el campo tributario la función administrativa se realiza en tutela de un altísimo interés público, a través de un procedimiento para cuya iniciación la declaración del contribuyente juega un papel teóricamente modesto: útil, pero no suficiente ni necesaria para la formación, por ejemplo, de los cuadros catastrales (art. 10, territorial), o de las listas de contribuyentes o responsables.

No suficiente puesto que no inhibe ni una actividad de control o inspección, ni tampoco una actividad sustitutiva de la declaración (tasación de oficio: art. 21, ventas; 26, renta); y tampoco necesaria porque la omisión de declaración no impide el desarrollo de la función impositiva, que obviamente puede ejercitarse sin aquélla. Más bien se trata de un deber de suministrar ciertos datos necesarios a veces para el "acertamiento" del presupuesto del tributo, que absuelve a una función de complementariedad en relación con las actividades inquisitoriales de la Oficina facilitando (sobre todo cuando su organización es incipiente) la labor de ésta; deber que ha de cumplirse por ciertos sujetos y dentro de determinados plazos que la ley señala, bajo pena de sanciones (art. 4, Ley N° 3026 de 11 de setiembre 1962, por ejemplo); pero que de todos modos no constituye "el revés de la moneda" en relación al poder del ente, en la forma de una "relación judicial", sino que se inserta solitario en el iter procedimental, donde sí encuentra su valor de acto previsto, sí, pero no esencial para la estructura de aquel procedimiento, que puede ir adelante sin él. Ello no obstante, cualquier intento de considerar esa posición activa del sujeto como una "carga procedimental" simplemente, estaría condenado al fracaso, constatada la presencia de aquellas sanciones.

**Fase constitutiva:** en esta fase, cuyos momentos iniciales resultan a veces difíciles de delimitar de la fase anterior, se cumple la tarea de determinar la "base imponible" del tributo. Se trata de la etapa en que el ente público despliega su mayor dinamismo, no solo desde el punto de vista administrativo y contable, en la recopilación y selección de los datos obtenidos a través de su propia iniciativa o de las declaraciones de los sujetos, sino también desde el punto de vista de la aplicación de lo que podría llamarse la "norma tributaria sustancial", que precisamente es la que establece la forma de determinar aquella magnitud que es la base imponible (por ej. arts. 5 a 13, renta; 26 a 29, Reglamento ventas).

En esta fase la función administrativa impositiva aparece notablemente enriquecida en su contenido con la presencia de posiciones activas de facultad-deber, e incluso de mera facultad que competen a la Oficina, al lado de sus posiciones de poder-deber que ya conocemos; facultades que consistirían precisamente en la realización de todas aquellas operaciones matemáticas, avalúos, inspecciones y estudios contables que deben ser realizadas de previo a la verificación autoritativa (acertamiento) de los datos que cons-

tituyen la base imponible, puesto que en la fase de que nos ocupamos la actividad del ente asume, antes de que dicha fase procedimental se agote con el accertamiento, acusadas características instructorias que recuerdan un poco la "acumulación de la prueba del cargo" que se realiza en la etapa sumaria del proceso penal: por virtud del accertamiento se sabe si se debe o no impuesto, pero no se sabe todavía "oficialmente" —es decir, para los efectos legales consiguientes —cuál es su monto.

De su lado, el particular sujeto al procedimiento tiene a su haber algunas posiciones activas que puede actualizar, incluso antes del accertamiento, como la que le permite recurrir de resoluciones interlocutorias (art. 24, ventas; 13, extensión y ubicación); o bien después del accertamiento, precisamente para recurrir del mismo (art. 12, territorial ad valorem). Se trata de poderes excepcionales, pues lo normal es que tales recursos sean diferidos al momento en que el impuesto se fija concretamente (art. 33 y 34, renta; 23, ventas). Pero es explicable la excentricidad en el caso del impuesto territorial "ad valorem", ya que gravando éste el "valor venal" de los fondos, tiene su punto culminante, no en la fijación del tributo, que constituye una tarea simplísima, sino en el avalúo, cuya determinación formal por la Oficina constituye en el procedimiento relativo a ese impuesto el accertamiento de la base imponible (art. 24).

**Fase integrativa de eficacia:** acabo de mencionar un caso en que la obtención de la base imponible del tributo adquiere tal relieve que, a su lado, queda oscurecida la última fase del procedimiento, tanto desde el punto de vista de la realidad normativa (en efecto, el acto de fijación del impuesto apenas es mencionado incidentalmente en los arts. 23 y 24, territorial) como en la práctica administrativa; pero eso no resta a dicha fase la importancia que tiene dentro del iter procedimental, ni para el caso visto, ni para los otros impuestos directos.

En efecto, en cumplimiento de dicha fase el ente "liquida" o determina el monto concreto del impuesto, lo cual hace, como es sabido, sobre la base del accertamiento, es decir, aplicando a la base imponible ya determinada en la fase precedente, la tarifa contenida en la ley (art. 14, renta; 24, territorial; 12, ventas). Operación que se presenta muy sencilla desde el punto de vista práctico, pero cuya importancia desde el punto de vista jurídico es enorme: el caso es que la fijación del tributo concreto es el

acto culminante del procedimiento, ante el cual las etapas anteriores se presentan como meros instrumentos de su realización. De ahí que la fijación del impuesto (conocida en la doctrina italiana como "acto de imposición")<sup>(38)</sup> sea "integrativa de eficacia", pues consolida la precedente actuación de la oficina en orden al ejercicio de su función administrativa impositiva para el caso concreto, al eliminar para siempre la posibilidad de una caducidad (también para el caso concreto) del complejo de poderes a través de los cuales aquella función se actualiza (art. 28, renta; 22, ventas). Pero sin lugar a ninguna duda el efecto más notable de aquel acto de imposición es la constitución ex novo del crédito tributario.

Tampoco me parece que en esta fase pueda encontrarse, como contenido de la función administrativa impositiva, otra cosa que una típica posición activa de poder-deber a cargo de la Oficina. Si bien el particular involucrado en el procedimiento deviene "contribuyente" en acto, es decir, por una suma líquida, y está dotado de poderes para impugnar por revocación (en vía administrativa) o anulación (en el contencioso-tributario) aquel acto de imposición, tal poder que le es acordado nace precisamente como consecuencia del acto de imposición, de modo que no puede subentrar en el esquema estructural de éste. Y el discurso no cambia nada si en vez de asumir aquel poder de impugnación como el instrumento para la tutela de un interés legítimo, se lo considera en función de un derecho subjetivo (el de propiedad?) eventualmente violado, pues tal hipotética violación no sería sino consecuencia del ejercicio (ilegal) de la función administrativa impositiva.

C.- Establecido lo anterior, parecería ya fácil caracterizar la situación jurídica subjetiva del Ente que constituye lo que he llamado el "crédito impositivo". Este no sería otra cosa que un verdadero "derecho subjetivo", cuyo contenido estaría conformado, por una parte mediante una posición activa de "deber" (obligación) a cargo del contribuyente, y por la otra mediante una posición inactiva del ente mismo. Idea que se reafirma observando además que, al igual que ocurre en los típicos derechos subjetivos de crédito, la actualización por parte del contribuyente de su posición de deber (es decir, el cumplimiento de la prestación impositiva) bastaría para realizar la finalidad fiscal en función de la cual aquél

(38) A. BERLIRI, *Principii di diritto tributario*; Milano, 1957; Vol. III, pág. 277 y ss.; E. ALLORIO, *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, en "Problemi di diritto"; Milano, 1957; Vol. III, pág. 361 y ss.

derecho existe, sin que el ente titular del mismo tenga nada que hacer al respecto. Y para negar el carácter de derecho subjetivo de esta última situación jurídica en que el Estado se encuentra, no serviría señalar la indisponibilidad del crédito de impuesto, en contraste con los típicos derechos de crédito, de los cuales el titular sí puede disponer. Lo cierto es que, si bien se observa, el poder de disposición no es un elemento integrante del derecho de crédito, sino que es independiente de éste: ambos pueden aparecer unidos (lo que ocurre de ordinario en la esfera privada) pero nada impide que, como en el caso del crédito impositivo, el Estado pueda ser titular de derechos subjetivos de crédito sin poseer a la vez el poder de disponer libremente de ellos.

## SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Lic. ISRAEL HERNANDEZ M.

### INTRODUCCION:

El Impuesto sobre la Renta, como todos los derechos, se extingue por el transcurso del tiempo. En Costa Rica este aspecto se ha regido por dos disposiciones legales: los artículos 28 de la ley de Impuesto sobre la Renta y el 868 del Código Civil. No obstante, las reformas introducidas al citado artículo 28, por vía de nueva redacción total, enmarcadas en sendos errores judiciales de interpretación apreciables en la primera y una de las últimas sentencias de importancia, ha producido 19 distintos casos de prescripción, que a continuación trataré de clasificar para efectos de estudio y más fácil exposición.

### CLASIFICACION:

Podemos distinguir en la historia del Impuesto sobre la Renta vigente, tres etapas separadas por dos reformas legales:

#### PRIMERA ETAPA:

Se inicia con la promulgación de la ley de Impuesto sobre la Renta vigente, número 837 del 20 de diciembre de 1946, termina con la reforma introducida a la ley en el año 1954 y cubre los periodos fiscales siguientes:

- Nº 17 (1º de octubre de 1946 al 30 setiembre de 1947)
- Nº 18 (1º de octubre de 1947 al 30 setiembre de 1948)
- Nº 19 (1º de octubre de 1948 al 30 setiembre de 1949)
- Nº 20 (1º de octubre de 1949 al 30 setiembre de 1950)