

La estructura financiera comprende los elementos de obtención, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para el cumplimiento de las atribuciones estatales.

Opera, dentro de esa estructura, lo que ha dado en llamarse actividad financiera o poder fiscal del Estado, como conjunto de medios preordenados por el Estado para sus finanzas, que no son un fin en sí mismos sino los medios para realizar sus fines, los fines del Estado.

En lo que respecta a los fines del Estado y por ende a las atribuciones del mismo, el problema halla razón vinculatoria en la clase de relaciones existentes entre el Estado y sus administrados, ya que las necesidades, en sentido amplio, son satisfechas o deben serlo, tanto por la acción estatal como por la acción particular⁽¹⁾.

El Estado, como óptima aspiración, debe estructurarse en el más hábil engranamiento de sus funciones, asegurar a todos la libertad de cuerpo y alma, cuyo límite es la libertad —o la seguridad—, de los demás y permitir que, con ese debido ordenamiento, se consigan las etapas sucesivas de una prosperidad equilibrada. La prosperidad material que se traduce en bienestar sería incompleta y sólo significa la más urgente de las aspiraciones, como la salud física es la primera de las necesidades. Pero la salud debe aplicarse a las actividades útiles y a las actividades nobles, en las energías sentimentales del arte y de la ilustración, en las fuerzas de la cultura, que constituyen su pensamiento rector, o por lo menos, su espíritu.

Es amplio el ámbito de los fines estatales y su estudio queda fuera de la órbita del presente trabajo que se refiere a la estructura financiera dentro de la cual se desarrolla la actividad financiera o poder fiscal del Estado.

(1) Gabino Fraga. Derecho Administrativo.

Como objetivos de la actividad financiera pueden indicarse, en forma resumida, los siguientes:

- a) Sostener el mecanismo administrativo fundamental del Estado;
- b) Prestar a los administrados los servicios pertinentes;
- c) Mejorar las condiciones culturales y sociales no sólo en las finalidades concretas como la educación y la salubridad, sino también en las finalidades sociales generales;
- d) Promover el desarrollo económico, ya sea por la acción directa en la actividad del gobierno como por la acción indirecta a través del efecto conjunto que su actividad ejerce sobre el sistema económico;
- e) Estabilizar la economía del Estado compensando las fluctuaciones de la actividad económica general.

—oOo—

En términos muy generales y desde un punto de vista de economía, la estructura financiera es una riqueza. Con ese criterio, el fenómeno financiero ha venido siendo considerado como perteneciente al estudio de la economía. De ahí que los tratadistas y seguidores de la ciencia económica se insinuaran en los más variados aspectos de la adecuación de la riqueza a los fines estatales. Morselli⁽²⁾ dice al respecto: "...existe un núcleo de problemas de inmediata relación con la riqueza y sus fines, en virtud de los que se origina la actividad financiera y a los que, por tanto, se aplica la teoría, constituyéndose en ciencia de las finanzas. En suma, el problema financiero, que puede ser tanto público como privado, es el problema de la **riqueza para los fines** del sujeto; el problema económico es el problema del **destino de la riqueza**. El segundo es deliberado y surge del primero; pero, aun así, la línea de unión marca también la línea distintiva de los hechos y de los conceptos. Por esto la distinción entre privado y público se presenta, desde la existente entre economía privada y economía pública, a la que hay entre los hechos financieros privados y los hechos financieros públicos. De donde lo que primeramente es una separación de

(2) Emanuele Morselli. Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública.

hechos, independientemente de la cualidad del sujeto, ahora se reconduce a la distinción, que siempre se ha tratado de indagar y que nosotros hemos investigado, entre lo que sucede en la esfera privada y lo que tiene lugar en la pública. Financieramente, la distinción se vuelve a encontrar en la cualidad de los fines, que repite la calidad del sujeto; no, por lo tanto, y supuesto que sea únicamente el individuo el sujeto real de los hechos financieros, en la diversidad de los medios de acción, libres por una parte, coactivos por otra".

Por su parte, ha dicho Capograssi⁽³⁾:

"El Derecho se presenta frente a la Economía con su autonomía, con sus criterios, con una vida propia, con un propio e independiente desarrollo, al cual la misma Economía ha debido adaptarse, y que más bien ha dominado y domina al mismo proceso económico, obligándole a direcciones distintas de aquellas que la lógica económica requeriría".

El Derecho es uno de los intentos racionales de organización de la vida humana. De todas las actividades moralizadoras, el derecho es la más empeñada en querer discutir y comprender. Los tribunales discuten los actos; la opinión pública, las leyes. Pero el derecho aplica a las cuestiones la cautela, la duda, la discusión, la interminable discusión jurídica.

—oOo—

La actividad financiera, el poder fiscal, es ejercido, evidentemente, por órganos de carácter público que representan esferas representativas de la personalidad estatal. Además, la actividad financiera da origen a relaciones de carácter imperativo entre tales órganos, es decir, el Estado, y los administrados.

De lo anterior se deriva, de modo necesario, la necesidad de la existencia del fundamento jurídico de la actividad financiera, de la exigencia de un conjunto de normas que exterioricen tal actividad. Ese imperativo, en la mayoría de los casos, se cumple en diversidad de ordenamientos jurídicos.

Desde luego, es en la Carta Fundamental, es en la Constitución, el cuerpo legal donde debe situarse el fundamento de la actividad financiera.

(3) Citado por Narciso Amorós. Derecho Tributario.

En nuestra Constitución Política (7 de noviembre de 1949), se establecen las siguientes disposiciones:

Artículo 18. — Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y **CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS.**

Artículo 19. — Los extranjeros tienen los *mismos deberes* y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen...

Artículo 121. — Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

- 11) Dictar los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República.
- 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;
- 14) Decretar la enajenación o la aplicación a usos públicos de los bienes propios de la Nación.
- 15) Autorizar al Poder Ejecutivo para negociar empréstitos y celebrar otros convenios similares que se relacionen con el crédito público, así como aprobar o improbar los que hubieran sido concertados...
- 17) Determinar la ley de la unidad monetaria y legislar sobre la moneda, el crédito, las pesas y medidas. Para determinar la ley de la unidad monetaria, la Asamblea deberá recabar previamente la opinión del organismo técnico encargado de la regulación monetaria;

Artículo 140. — Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al Presidente y al respectivo Ministro de Gobierno:

- 7) Disponer la recaudación e inversión de las rentas nacionales de acuerdo con las leyes;
- 15) Enviar a la Asamblea Legislativa el Proyecto de Presupuesto Nacional en la oportunidad y con los requisitos determinados en esta Constitución;

Artículo 176. — El presupuesto ordinario de la República comprende todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados de la Administración Pública, durante el año económico. En ningún caso el monto de los gastos presupuestados podrá exceder el de los ingresos probables...

Artículo 180. — El presupuesto ordinario y los extraordinarios constituyen el límite de acción de los Poderes Públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, y sólo podrán ser modificados por leyes de iniciativa del Poder Ejecutivo...

En forma somera, dentro de los preceptos transcritos, que considero los determinantes de la estructura financiera del Estado, se aprecian los siguientes extremos:

a) Un **DEBER DE CONTRIBUIR**, tanto para costarricenses como para extranjeros, como norma constitucional básica para la imposición pecuniaria como manifestación del poder fiscal. A ese poder están sometidos⁽⁴⁾ “por vinculaciones políticas los ciudadanos que contribuyen aun cuando no residan o no desarrollen su actividad en el territorio nacional. Por relaciones sociales lo están todas las personas, incluso los extranjeros, que residen en el Estado y gozan de su protección. Por relaciones económicas están sometidos todos aquellos que desarrollan una actividad económica en el territorio nacional y gozan de los servicios del Estado, aunque residan en el extranjero. Finalmente, el poder del Estado se ejerce sobre los contribuyentes en razón de sus ventajas especiales. Además de las personas físicas, están sujetas al poder fiscal las entidades constituidas por comunidades de intereses y de personas, con personalidad jurídica o sin ella, ya que para estar sometidos a ese poder no son necesarios los requisitos que establece el Código Civil o el derecho público para reconocer las aptitudes para contraer obligaciones voluntarias”.

Es la concepción del poder de imposición,⁽⁵⁾ como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos. Una especie de emanación de la soberanía territorial o sea del señorío o dominio que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio o en el de los entes públicos dependientes de la autoridad estatal. Concebido el poder tributario como algo incondicional y abstracto, presenta sin embargo⁽⁶⁾ mediante la nota de territorialidad, limitaciones que no surgen de su anterior construcción conceptual, sino en razones de oportunidad y eficacia material. Es lógico que el poder de imposición, como la soberanía política, sólo sea posible en aquel territorio o en aquella nación a donde llegan o ejercen poder los agentes y los instrumentos de ejecución de esa soberanía.

Desde luego, el ideal de justicia debe satisfacerse en la materia impositiva. No entramos en estos apuntes en mayores comentarios al respecto por ser un punto que, además de no corresponder a la concreción de este trabajo, ha sido y lo será, enormemente debatido por figuras científicamente descollantes y con criterios total o parcialmente opuestos, basados en las enormes dife-

(4) Benvenuto Grizziotti. Principios de Ciencias de las Finanzas.

(5) Blumenstein. Sistema di Diritto delle Imposte.

(6) Narciso Amorós. Derecho Tributario.

rencias conceptuales de sus especulaciones. "... yo no puedo afirmar que he dado mi consentimiento por el solo hecho de haber nacido", dijo Locke; "...el hombre no solamente se hace deudor de sus contemporáneos en el transcurso de la vida, sino que lo es desde el día de su nacimiento", dijo Bourgeois. Antítesis que me permito citar a guisa de ejemplo.

Bastará simplemente, en lo que al ideal de justicia se refiere, hacer mención de los postulados de generalidad y de igualdad.

El postulado de generalidad no ofrece mayores complicaciones y puede ser formulado tanto positiva como negativamente expresándose que "si en principio todos se encuentran en la obligación de contribuir, también en principio nadie debe quedar exento de la obligación de contribuir".

El postulado de igualdad, dentro de la materia que nos ocupa y como derivación de la tradicional norma de la Constitución Política, podría formularse así: "Si en principio todo hombre es igual ante la ley, también en principio todo hombre es igual ante el deber de contribuir".

Este concepto de igualdad, que desde luego no consiste en una simple "igualdad numérica" es de profundo y apasionante interés, siendo nutrido el acervo doctrinario al respecto, así como constante la elaboración de doctrinas. Desde la existencia del conocimiento humano, el problema de la igualdad humana ha cautivado la atención de los pensadores. Resulta de particular significación, por las implicaciones que de ella pueden hacerse, la concepción aristotélica al respecto:

"Igualdad es conceder cosas iguales a los que son iguales entre sí, y cosas distintas a los que no son iguales"⁽⁷⁾.

b) Principio de LEGALIDAD. Por el cual la actividad financiera queda sometida en forma expresa a la ley fiscal, para garantizar la seguridad jurídica de los administrados a quienes afectan las normas impositivas. Es una sumisión de la actividad financiera a la ley⁽⁸⁾ de tal manera que sólo podrá hacerse lo que la Ley expresamente permite y no podrá extenderse a aquello otro aunque la Ley no lo prohíba. Se ha llegado a afirmar que la ideo-

logía y doctrina del Estado de Derecho supone una tendencia a vincular cada vez más estrechamente la actividad financiera a la Ley, haciendo de ella un simple poder de ejecución. Dentro de esta materia el principio de legalidad se justifica no sólo por las razones generales de seguridad jurídica que su aceptación supone, sino también porque con ello se logra una seguridad económica desde el punto de vista del Derecho de Propiedad que resulta el más afectado con las normas impositivas.

c) Principio de RESERVA LEGAL. Que es derivación determinada del principio de legalidad y con arreglo al cual las materias impositivas necesariamente deben regularse mediante una ley formal, de manera que se coarte a la administración la posibilidad de una amplia discrecionalidad capaz por ello de dar a la imposición alcances y derivaciones que hasta podrían alterar su propia naturaleza jurídica. Hay que considerar incluido dentro de este principio⁽⁹⁾, todas aquellas obligaciones que representen un ingreso para el Estado. Esta consideración incluiría tanto los ingresos obligatorios como los no obligatorios. Es necesario, evidentemente, que en la norma impositiva estén desarrollados los presupuestos esenciales de la obligación, de tal manera que se concrete el sujeto, el hecho imponible, el objeto, la base impositiva, el tipo de gravamen, etc. Donde no se conozca o no se respete el principio de la propiedad privada, pierde importancia por consiguiente el principio de reserva legal.

d) ENAJENACION DE BIENES PUBLICOS. Se mantiene esa posibilidad de enajenamiento de bienes públicos como un verdadero resabio de las tendencias liberales del siglo pasado, que propugnaban la enajenación de las tierras por considerarlas explotaciones impropias del Estado. Por sobre todo, debe reconocerse que la propiedad estatal es una valiosa reserva para futuros planes de colonización y de política social. En lo que se refiere a las tierras, tanto en nuestro país como en la mayoría de las naciones, es escasa su importancia desde el punto de vista del ingreso estatal. En términos generales, la enajenación de bienes públicos viene a ser un ingreso derivado del esfuerzo de las generaciones pasadas⁽¹⁰⁾ y debe tener caracteres correspondientes a la naturaleza de los gastos extraordinarios tales como la transformación de capitales, para obras

(7) Aristóteles. Política. II.

(8) Narciso Amorós. Derecho Tributario.

(9) Narciso Amorós. Ob. cit.

(10) Grizziotti. Cif.

de gran utilidad pública, para extinguir la deuda pública e históricamente, cuando eran menores los otros recursos extraordinarios.

e) EMPRESTITOS. Tienen la virtud de suministrar al Estado el dinero, tomándolo de donde se halla disponible y donde es empleado con escaso rendimiento, respetando a la vez a los contribuyentes que tienen sus bienes vinculados a inversiones provechosas o cuyas rentas son apenas suficientes para la existencia. Frente al impuesto⁽¹¹⁾ el empréstito tiene la ventaja de poder utilizar las disponibilidades de los capitales extranjeros cuando el mercado extranjero disponga de capitales abundantes y convenientes que el mercado nacional no podría ofrecer. En esta hipótesis, el gasto extraordinario sólo puede cumplirse en virtud de empréstitos extranjeros. En el ámbito nacional, los fondos que el Estado obtiene mediante empréstitos, podrían también haberse canalizado en mayores inversiones, con otra finalidad, por parte de los administrados⁽¹²⁾. Aun los préstamos que se obtienen de los bancos comerciales pueden producir como efecto la elevación del tipo de interés, si los bancos deciden restringir el crédito para dedicar los fondos al empréstito estatal.

f) INVERSION DE LAS RENTAS NACIONALES. Para el privado, tiene mucha importancia que sus desembolsos sean inferiores o, al menos, que no sobrepasen a sus ingresos, mientras que, por lo contrario, un aumento de los gastos del Estado puede ocasionar un aumento del ingreso nacional mejorando la posición fiscal del Estado. La actividad financiera del Estado no es una conclusión que se puede determinar mediante el balance económico simple de los negocios del Estado como tal. No nos indicará si las medidas fueron apropiadas y provechosas para el bienestar común. Para Alvin H. Hansen,⁽¹³⁾ el punto de vista de que las inversiones estatales son “improductivas”, en tanto que las inversiones privadas son “productivas”, no resiste un análisis cuidadoso. Las inversiones oficiales, como las privadas pueden ser sólo creadoras de utilidad o pueden ser también creadoras de eficacia productiva. La construcción de un parque público, de una piscina, de una sala de conciertos, etc. puede originar una corriente de ingresos reales en la misma medida que la origina la instalación de una fábrica de aparatos de radio. Las inversiones públicas en los

(11) Grizziotti. Cif.

(12) Harold M. Somers. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.

(13) Alvin H. Hansen. Política Fiscal y Ciclo Económico.

bosques nacionales que tratan de evitar la erosión del suelo y las inundaciones, o la construcción de escuelas públicas, pueden contribuir, en la misma medida que las inversiones privadas en mejoras de maquinaria, a incrementar la eficacia productiva del trabajo. Las inversiones públicas hechas en forma adecuada, pueden, lo mismo que las inversiones privadas, ser creadoras de utilidad o a la vez creadoras de utilidad y de eficacia”.

g) EL PRESUPUESTO. Es un verdadero control preventivo ejercido sobre la actividad financiera. Un conjunto de autorizaciones y de limitaciones en cuanto a la recaudación de los recursos y de autorizaciones y limitaciones para la inversión de aquellos o egresos. Se define,⁽¹⁴⁾ como el “documento jurídico y contable en el que se indican los recursos y los gastos del Estado en su monto correspondiente a un periodo de doce meses. El presupuesto, por sí solo, no puede informar la vida social y económica del Estado. De conformidad con la concepción contemporánea, es un instrumento documental, con eficacia para coordinar la ejecución de un programa planificativo general. Muñoz Amato⁽¹⁵⁾ expresa: “En contra de lo que muchas veces se da por sentado, el presupuesto no es el principal recurso de orientación programática; debe ser gobernado por planes de más amplio alcance que incluyan todas las fases destacadas del programa y cubra un plazo más largo del tiempo. No obstante, el presupuesto es muy útil como instrumento de planificación. Exige que el plan de acción se concrete en unidades financieras y que su desarrollo se revise periódicamente. No debe desperdiciarse en ese sentido. Lo que procede es convertirlo en un verdadero programa de corto plazo cuyas cifras estén articuladas en un conjunto de decisiones bien explícitas con toda la información necesaria”.

Reiteradamente se ha dicho, desde Platón hasta nuestros días, que “la razón humana es una fuerza que aspira a la unidad”. Dentro de su característica de “matización económica”, la estructura financiera contenida en los aspectos normativos constitucionales que hemos indicado, se presenta con un esquema simple, a saber: Egresos, Ingresos y Presupuesto.

En una forma que reconozco como muy general y empírica por basarse en una panorámica apreciación, los preceptos constitu-

(14) Grizziotti. Cif.

(15) Pedro Muñoz Amato. Introducción a la Administración Pública.

cionales comentados en los apartes a), d) y e) se refieren a los INGRESOS estatales, sean: el deber de contribuir, la enajenación de bienes públicos, los empréstitos. El precepto comentado en el aparte f) se refiere a los EGRESOS por tratarse de la genérica "inversión de las rentas nacionales". AL PRESUPUESTO se refiere el somero comentario del aparte g). Los otros apartes b) y c) sobre los principios de LEGALIDAD y de su derivado RESERVA LEGAL, comentan aspectos de relevante importancia que no son exclusivos de la actividad financiera, sino que se encuentran en las más auténticas manifestaciones del Derecho Público. Conforme a tales principios no podrá tomarse ninguna decisión estatal que no se base en una norma general anteriormente promulgada y por extensión, que no podrá tomarse decisión alguna, ante la inexistencia de norma expresa.

La actividad financiera produce fuertes repercusiones, desde un punto de vista económico, extendiendo sus efectos a todas las esferas de la producción y del consumo. A pesar de que, como ha quedado indicado, tales efectos son en su mayor parte de relevancia económica, resulta también de interés evidente un por lo menos somero conocimiento de tales efectos para el conocimiento científico y para la acción legislativa en la materia.

Dentro del esquema muy genérico que me he permitido formular, referente a la estructura financiera con su unidad formada por los Egresos, Ingresos y Presupuesto, esbozaré algunos efectos económicos derivados de la actividad financiera.

EGRESOS

Los egresos estatales, corrientemente denominados como "gastos públicos", han ido creciendo constantemente. Este movimiento ascendente, que se ha llamado "necesidad financiera del Estado" y también con cierta exageración como: "ley de los gastos crecientes", se explica simplemente por el crecimiento de la población y por el hecho de que las entidades públicas han ido atribuyéndose cada vez nuevas funciones.

El efecto económico que tales egresos tienen puede ponerse de manifiesto considerando el hipotético caso de una donación de fondos por parte del Estado.

Podría ocurrir el caso de mera donación de fondos como ayuda directa y tendríamos con ello amplias repercusiones:⁽¹⁶⁾ quien recibe

(16) Harold M. Somers. Cif.

la ayuda directa dispone de poder adquisitivo para pagar su alquiler y comprar los bienes de consumo necesarios para sí y para su familia. De tal forma, los comerciantes y los propietarios de casas sentirán los efectos de aquel egreso a través de los pedidos de mercancías y del ingreso de los dineros del alquiler. Las industrias y el comercio mayorista experimentarán algunos de tales efectos. Las importaciones de materias primas y aun de productos terminados pueden considerarse, dentro del terreno de la posibilidad, como consecuencia del egreso estatal que aquí consideramos. Con una hipotética donación como ejemplo, podemos apreciar que resulta afectado el volumen económico de que se trate.

Entre los egresos corrientes, se encuentran los destinados a remuneraciones, es decir, al sostenimiento del sector burocrático, la compra de bienes y servicios y los que constituyen transferencias, o sea aportes a entidades o personas por los cuales no existe contraprestación alguno.

Los egresos en la burocracia ocasionarán el mismo género de efectos antes descritos⁽¹⁷⁾ pero no puede pasarse por alto la repercusión en el mercado de trabajo privado. Cuando el Estado contrata los servicios de oficinistas, de obreros, de profesionales, los efectos los sentirán diversas empresas e instituciones privadas. Por supuesto que el grado en que sientan estos efectos dependerá de la situación del mercado de trabajo en cada una de las categorías implicadas. Si la oferta de trabajo es escasa, a las empresas o instituciones privadas se les colocará en una situación bastante seria, como resultado de la política ocupacional. Si la oferta de trabajo, por lo contrario, es abundante, los efectos de una política de ocupación estatal son de importancia, para evitar la baja del poder adquisitivo. Si el personal empleado hubiere estado anteriormente sin ocupación, los efectos subsecuentes serían similares a los señalados antes para el caso de hipotética donación.

Si los egresos obedecen a adquisiciones estatales o a un programa de construcciones, surge un doble efecto simultáneo de poner poder adquisitivo a disposición de vendedores y de contratistas y de competencia en el mercado para la adquisición de materiales y de servicios personales⁽¹⁸⁾. La demanda de materias primas y productos terminados requiere, a su vez, servicios de transporte,

(17) Harold M. Somers. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.

(18) Harold M. Somers. Cif.

por lo que los efectos se dejarán sentir asimismo entre los fabricantes y distribuidores de diversas partes del país y todo repercutirá en los mercados de trabajo.

INGRESOS:

La actividad financiera puede manifestarse por medios fiscales o indirectos, así llamados porque simplemente procuran recursos para poder cumplir los fines y atribuciones. También puede manifestarse por medios extrafiscales o directos, que reciben esa denominación dadas sus finalidades proteccionistas o prohibicionistas. Se presentan casos con un carácter mixto, es decir, fiscal y extrafiscal a la vez. Por otra parte, cada percepción con fines fiscales lleva en sí misma modificaciones de la vida económica y social que, en una buena legislación, se trata de conformar lo más posible a los fines extrafiscales que se consideran aceptables⁽¹⁹⁾.

Son ingresos ordinarios, aquellos que fluyen al fisco en forma regular y permanente. Quedan comprendidos los ingresos tributarios, aquellos provenientes del sistema impositivo en que se manifiesta la coerción estatal; los ingresos no tributarios, los que se procura el Estado de una manera directa, desarrollando una actividad, explotando una empresa estatal con la finalidad de obtener una renta. Como ingreso extraordinario y sin sumirnos en distinciones ajenas a este estudio, consideraremos el empréstito.

Los ingresos tributarios, que en esta ocasión y para mayor simplicidad denominaremos genéricamente como impuestos, recaen sobre los administrados originando reducciones del consumo o del ahorro y aumentando los costos de producción.

Pueden, sin embargo, proporcionar también beneficios económicos con la redistribución de la riqueza que se opera. Así, el productor puede aumentar más que proporcionalmente los precios de los artículos, obteniendo una renta fiscal, y el administrado puede perfeccionar la producción, removiendo así el impuesto. De esta manera, después del tributo, ambos tienen mayor utilidad.

Se hace necesario considerar los problemas de la traslación y de la incidencia de los tributos⁽²⁰⁾, o sea, cómo se realiza el

(19) Grizziotti. Cif.

(20) Benvenuto Grizziotti. Cif.

proceso para establecer si soportan la carga del impuesto los llamados por la ley a pagarlo o si lo soportan otras categorías de personas. Es oportuno también considerar las consecuencias desde el punto de vista del bienestar económico y social del país, —todo en relación con sus efectos extrafiscales y con los gastos públicos.

Desde el momento de aplicación de los impuestos, hasta las últimas consecuencias que se producen desde un punto de vista económico, se pueden observar cuatro momentos típicos en el proceso de adaptación, con los consiguientes efectos económicos, revestidos de un particular interés.

1º) Percusión o Impacto.

Conforme a Grizziotti⁽²¹⁾, es el acto por el cual el tributo cae sobre el contribuyente de derecho, o sea sobre el contribuyente que por designación y por coerción legislativa debe pagar el impuesto.

La percusión o impacto de un impuesto es el punto donde la ley impone la exacción.

El punto legal del pago del impuesto es sólo el punto de partida. Es el punto de partida de la carga tributaria.

La persona que entrega el dinero al Estado no está, necesariamente, en el punto de percusión o impacto. El único criterio certero para la determinación del impacto debe encontrarse en la misma norma tributaria. El sujeto legal del impuesto puede hacer que otro lo pague, y puede tener éxito. Generalmente, esto no es una violación de la ley, sino que ocurre en un campo que la ley no contempla. Cuando el contribuyente referido en la norma, paga efectivamente el impuesto, se dice que el contribuyente percutido es a la vez inciso y no se verifica entonces el segundo momento. La distinción entre el impacto del impuesto y su agente recaudador no siempre es lo suficientemente clara, trayendo como resultado que la discusión de la traslación (segundo momento) y la incidencia (tercer momento) se inicia a veces en falso.

2º) Repercusión o traslación.

Si el contribuyente logra transferir la carga del impuesto sobre otros, ocurre el segundo momento, sea el de traslación o repercusión,

(21) Benvenuto Grizziotti. Cif.

debiendo entonces estudiarse el proceso que de ello se deriva. La traslación de un impuesto es el proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo⁽²²⁾. El obrero que obtiene un aumento de salario para compensar el impuesto sobre los ingresos que tiene que pagar, trasfiere el gravamen a su patrono. El patrono, a su vez, puede aumentar el precio de la mercancía y trasladar el importe del impuesto al consumidor, que puede ser el trabajador mismo. En el caso de un impuesto que grave los salarios o los intereses y los beneficios, es posible que el contribuyente reaccione y pida: o la disminución del precio a quien le vende las mercaderías o un aumento de precio a quien compra sus servicios. Vemos así que la repercusión o traslación puede tomar varias formas. Si el contribuyente percutido consigue repercutir, es decir, transferir el peso efectivo del impuesto sobre otros⁽²³⁾, estos serán los contribuyentes incisos en el caso de que, a su vez, no puedan hacerlo recaer sobre otros. Una distinción, basada en la dirección de la repercusión o traslación, es lo que se hace al distinguir entre protraslación o repercusión hacia adelante, retrotraslación o repercusión hacia atrás y en repercusión lateral u oblicua⁽²⁴⁾. La protraslación o repercusión hacia adelante es la traslación del impuesto que se hace al cobrar más por los bienes y servicios, es decir, que para alejar de sí el peso del tributo, se aumentan los precios de las mercaderías y de los bienes. En términos generales, es el **vendedor** el que puede trasladar el impuesto hacia adelante. En la medida en que un individuo vende algo existe la posibilidad (de la que él muchas veces puede no darse cuenta) de trasladar el impuesto hacia adelante. Por lo contrario, ocurre la repercusión hacia atrás, o se retrotraslada un impuesto, cuando se paga menos por los bienes y servicios, con el objeto de transferir el peso del impuesto, total o parcialmente, sobre los proveedores. En términos también generales, la retrotraslación la lleva a cabo el **comprador**. Cualquiera que compre un bien o utilice un servicio puede retrotrasladar un impuesto que le haya sido a su vez trasladado o en cuyo punto de percusión o impacto se encuentre. Se tiene finalmente la repercusión lateral u oblicua⁽²⁵⁾ cuando el contribuyente, que produce más mercaderías y servicios, no pudiendo transferir el impuesto sobre el comprador o sobre el proveedor de las mercaderías o ser-

(22) Somers. Cif.

(23) Grizziotti. Cif.

(24) Somers. Cif.

(25) Grizziotti. Cif.

vicios gravados, consigue hacerlo recaer sobre los proveedores o los compradores de otras mercaderías o de otros servicios que no están gravados por el impuesto.

3º) Incidencia.

La incidencia de un impuesto es el último lugar donde descansa. Indica el sacrificio y peso efectivo que grava al contribuyente definitivo. Se efectúa por la vía directa cuando el contribuyente percutido es a la vez inciso y por la vía indirecta cuando se ha operado la repercusión o traslación.

Desde luego, es posible que en el primer caso apuntado, de percutido e inciso a la vez, alguien, con el tiempo, puede recibir la carga o parte de la carga del impuesto. Debe recordarse sin embargo que el análisis de la traslación se reduce a la posibilidad de variaciones en el precio de los bienes y servicios, de tal manera que el concepto de traslación debe considerarse limitado a lo expuesto.

4º) Difusión.

Mediante la difusión⁽²⁶⁾ el impuesto, después de haber incidido al contribuyente, se irradia en todo el mercado mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones tanto en la demanda y oferta de las mercaderías, cuanto en los precios.- En efecto, como consecuencia del impuesto, se verificarán variaciones en los consumos, en la producción o en el ahorro.

—oOo—

“Toda síntesis generalizadora, dice Amorós⁽²⁷⁾ reduce de forma simplista las cuestiones sin conocer matices y características específicas. Aunque estorban la labor, constituyen la realidad de la materia que se pretende resumir. Aún reconociendo las limitaciones de esta clase de síntesis, queremos destacar que en el estudio de la actividad financiera, como actividad económica, caben dos posicio-

(26) Grizziotti. Cif.

(27) Amorós. Cif.

nes. La primera, estudiar o analizar la actividad financiera bajo patrones o moldes de la actividad económica privada. La segunda pondría de manifiesto las limitaciones y la imposibilidad de hacerlo, y con ello, la justificación de una naturaleza socio-política de la actividad financiera, aunque también se trate de conseguir a través de ella el equilibrio económico de la colectividad". "Pero la actividad financiera, aunque sea económica es también actividad política. No creemos que sea diferente por su sustancia, sino que su matización se efectúa por el hecho de que en ella concurre esta doble caracterización. No vamos ahora a destacar la crisis o la insuficiencia de las teorías hedonistas, sino destacar tan sólo que hoy la actividad financiera no puede explicarse partiendo exclusivamente de cálculos económicos individuales".

Carnelutti advirtió la necesidad de andar cautos en el estudio de los poliédricos aspectos del problema financiero y aconsejaba estudiarlo según las propias tendencias y los propios métodos de estudio: "Ninguno deberá dudar —indica el insigne jurista—⁽²⁸⁾ que los esfuerzos de los estudiosos de Economía, de Política y de Derecho, deban ser reunidos con el fin de lograr que el conocimiento del fenómeno financiero sea completo. No digo con esto que deban ser realizados juntos en el sentido de que cada estudioso se halle en condiciones de considerarlo bajo cada uno de los tres puntos de vista. Ciertamente, eso sería l'optimun; pero temo que, salvo casos absolutamente excepcionales, esté fuera de nuestras posibilidades. Por otro lado, será mejor estudiarlo profundamente por un lado sólo, que no por todos los lados de su superficie, como se podría hacer con una media cultura".

Abril de 1968.

—oOo—

Los anteriores comentarios no son más que un boceto de la estructura financiera y como tal, carentes de amplitud y de profundidad.- Se han resaltado algunos temas, apenas han sido menciona-

(28) Citado por Amorós. Cif.

dos otros y hasta se han omitido algunas referencias. No quiere ello significar que se conceda mayor importancia a determinados aspectos. Simplemente, que el tema general es complejo y deviene azaroso para su concreción.

Se hace necesaria una labor plena de investigación, de análisis y de síntesis, para el desarrollo científico y armónico de la materia.