

343.04
A9735
1977
F. J. G.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

087597

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

EJ. 4

**SISTEMATICA DE LA LEY
TRIBUTARIA SALVADOREÑA**

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

MARIO LEONCIO AYALA GUEVARA

PARA OPTAR AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

ABRIL 1977



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

SISTEMATICA DE LA LEY TRIBUTARIA SALVADOREÑA

T E S I S

PRESENTADA POR

MARIO LEONCIO AYALA GUEVARA

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

A B R I L 1 9 7 7

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA

UES BIBLIOTECA CENTRAL

INVENTARIO: 10109679

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES: DR. CARLOS ALFARO CASTILLO

SECRETARIO GENERAL: DR. MANUEL ATILIO HASBUN

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO: DR. LUIS DOMINGUEZ PARADA

SECRETARIO: DR. MAURO ALFREDO BERNAL SILVA

JURADOS EXAMINADORES

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y
LEYES ADMINISTRATIVAS:

PRESIDENTE: Dr. MIGUEL ANTONIO GRANILLO
PRIMER VOCAL: Dr. FRANCISCO CALLEJAS PEREZ
SEGUNDO VOCAL: Dr. FRANCISCO BERTRAND GALINDO

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES,
PENALES Y MERCANTILES:

PRESIDENTE: Dr. OSCAR LACAYO ROSALES
PRIMER VOCAL: Dr. JUAN PORTILLO HIDALGO
SEGUNDO VOCAL: Dr. FRANCISCO VEGA GOMEZ h.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES,
CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL:

PRESIDENTE: Dr. ROBERTO OLIVA
PRIMER VOCAL: Lic. RUBEN IGNACIO ZAMORA
SEGUNDO VOCAL: Dr. CARLOS FERRUFINO

ASESORA DE TESIS

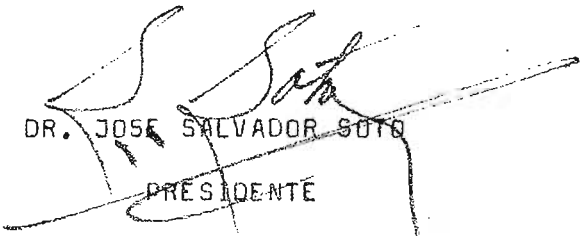
Dra. ANA ARACELY HENRIQUEZ DE RODRIGUEZ RUIZ

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS:

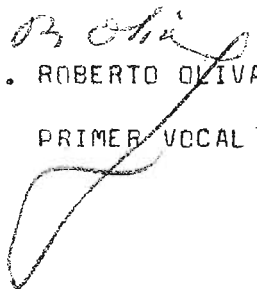
PRESIDENTE:	Dr. JOSE SALVADOR SOTO
PRIMER VOCAL:	Dr. ROBERTO OLIVA
SEGUNDO VOCAL:	Dr. CARLOS RODOLFO MEYER GARCIA

En el Decanato de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales: San Salvador, a las *diez* horas del día *treinta* del mes de *Marzo* de mil novecientos setenta y siete.

Reunidos los suscritos miembros del jurado nombrado para calificar la tesis doctoral intitulada " SISTEMATICA DE LA LEY TRIBUTARIA SALVADOREÑA", presentada por el bachiller MARIO LEONCIO AYALA GUEVARA, por UNANIMIDAD de votos acuerdan: a) aprobar el trabajo sometido a su consideración; b) considerar al alumno capaz de defenderla, después de haberla sometido al examen que prescribe el Reglamento respectivo; y c) recomendar la publicación de esta tesis, por su seriedad científica y proyecciones de mejoría que contiene. No habiendo mas que hacer constar se termina esta acta que firmamos.-


DR. JOSE SALVADOR SOTO

PRÉSIDENTE


DR. ROBERTO OLIVA

PRIMER VOCAL


DR. CARLOS RODOLFO MEYER GARCIA

SEGUNDO VOCAL

DEDICATORIA

Dedico esta tesis, con sumo cariño:

A la infinita memoria de mi recordada madre, Dña. Isbela guevara de Ayala Méndez, que sigue en mi corazón su vida, su amor;

A mi entrañable padre, Don Rogelio Ayala Méndez;

A mi fina esposa, Dña. Irma Estela Rivas de Ayala

A mis cariñosos hijos: Martha Patricia,

María Isbela y

Mario Antonio;

A mis fervorosos hermanos: Nelly Ruth y

José Antonio;

Al resto de mi encantadora e inolvidable familia;

A mis ilustres profesores;

A mis amigos.

DEDICATORIA ESPECIAL

También dedico esta tesis, con el mayor agrado a la distinguida generación de alumnos que ingresó a esta Facultad de Derecho en 1973 y que próximamente finalizará provechosamente el Segundo Ciclo de su Tercer Año de estudios.

A LOS LECTORES:

Este estudio sobre el sistema de la ley tributaria salvadoreña, concretiza en cierta medida, el dato científico que se obtiene, no sin dificultad, de las distintas leyes vigentes, extremando el análisis hasta dejar en claro cuál es el grado de elaboración jurídica de los principios e institutos que lo conforman. Esto incluye, también, la comparación de estos principios e instituciones fiscales, con los principios generales de racionalidad que informan al Derecho Tributario moderno, y se señala la inequívoca existencia - de vacíos y discrepancias que es necesario complementar o unificar en aras del mejoramiento del sistema legal tributario.

Es claro que nuestro lector bien puede consultar varios y apreciados trabajos sobre la legislación particular de cada tributo, - pues es evidente que nuestra tarea no es exponer en sus detalles - la legislación tributaria vigente en el país, sino extraer de las numerosísimas, muy variadas y ciertamente caóticas normas en vigor, una comprensión de nuestro actual sistema impositivo, del mismo modo, de aquél sistema jurídico al que podría aspirar nuestra actividad tributaria.

A este efecto, el estudio lo dividimos en cuatro partes, así: - Parte I, que analiza con suficiente intensidad, dada su índole, -- los distintos principios problemáticos de la actividad tributaria, en general, que se interrelacionan con estos aspectos: jurídicos, administrativos, políticos y económicos; Parte II, que trata comparativamente nuestro actual sistema tributario, frente a un sistema simplificado, por una parte, y, por otra, la estructura que integra el Modelo de CTAL., puntualizando en forma definida, sus problemas esenciales: inflación legislativa y falta de racionalidad, además de las distintas categorías de tributos; Parte III, que estudia los problemas de cómo la Hacienda Pública, con el sistema de gestión tributaria, logra los actos de determinación y recaudación tributaria; y, Parte IV, que hace, sucintamente, un enfoque de los esfuerzos que hace el Estado para orientar su sistema legal tributario a asegurar la recaudación fiscal, a través de actos procesales de garantía.

El objetivo de este manuscrito, como podrá comprobarse, al propio tiempo que obtiene aquella comprensión, queda enmarcado por el sano propósito de propiciar una seria y profunda reforma del sistema legal impositivo, de tipo racional, que fortalezca el incremento de los ingresos tributarios, para que el Estado siga asegurando el cumplimiento de sus fines en el interés social y económico. Sólo con ella, es obvio, se podrán materializar las soluciones aquí dadas para aquellos problemas tributarios que se destacan.

Ahora bien, para mientras se logra tan interesante reforma, y para que sea útil después de ella, inequívocamente el presente trabajo aparece orientado a cumplir también estas importantes funciones: enriquecer nuestra literatura tributario-financiera sobre principios generales y arrojar luz acerca de la problemática jurídico-política de nuestra realidad tributaria.

El logro de aquella y de éstas, constituirá como es natural, nuestra máxima satisfacción.

El Autor

SISTEMATICA DE LA LEY TRIBUTARIA SALVADOREÑA

INDICE DE MATERIAS

A los lectores 1

Parte I

ACTIVIDAD TRIBUTARIA

Cap. I	Introducción	1
Cap. II	Eficacia de la Soberanía tributaria.....	25
Cap. III	Fuentes del Derecho Tributario	67
Cap. IV	Relación Jurídica Tributaria	81
Cap. V	Política Tributaria	138
Cap. VI	Legislación Tributaria	155

Parte II

SISTEMA TRIBUTARIO

Cap. I	Sistema de la Ley Tributaria	159
Cap. II	Impuestos.....	168
Cap. III	Tasas	176
Cap. IV	Contributos	183

Parte III

GESTION TRIBUTARIA

Cap. I	La Hacienda Pública	191
Cap. II	Actos de Iniciación Tributaria	198
Cap. III	Acto Tributario	200
Cap. IV	Unidad Recaudadora	206
Cap. V	Control de la Actividad Tributaria	210

Parte IV

GARANTIA TRIBUTARIA

Cap. I	Fiscalización Tributaria.....	213
Cap. II	Tributario Procesal.....	214
Cap. III	Cobro Ejecutivo de Deudas Tributarias	219
Cap. IV	Tribunal de Apelaciones	221
Cap. V	Tributario Penal	230
Cap. VI	Tribunales Contencioso Administra- tivos	254
	Conclusiones	254
	Cita de llamadas	257
	Bibliografía	262

500

CAPITULO I

Introducción

I. Los Fines y los Servicios Públicos.

El Estado tiene fines que cumplir, por ejemplo, el orden público, la educación, la salud, la seguridad social, defensa nacional, etc., tiene que cumplir con las necesidades públicas a través de prestación de servicios públicos, ya sean éstos divisibles o indivisibles.

El servicio público divisible, es aquel que puede ser atribuido y cuantificado por número de personas beneficiadas: enseñanza, correo, registro, seguridad social, etc. Esta clase de servicio puede ser gratuito, como lo es la enseñanza, la salud, el libre tránsito. Y también oneroso, en licencias, registro, correo, etc.

El servicio público indivisible, es el que no puede ser atribuido a persona determinada y no puede cuantificarse el beneficio que reporta porque va dirigido a la colectividad, como la seguridad interna y externa, libertades públicas, bienestar económico, redistribución del ingreso nacional, desarrollo económico en interés social, etc.

Los servicios públicos pueden consistir en bienes inmateriales y bienes materiales o tangibles. Los primeros constituyen las dos clases de servicio público que hemos visto, y los segundos, las obras físicas hechas por el Estado: silos, caminos, edificios, muelles, aeropuertos, obras energéticas, etc.

Esta distinción es importante, por cuanto el Estado tendrá que imponer tributos que le permitan subsidiar los servicios públicos que presta: unos, que siendo onerosos, le reporta déficits, como el transporte ferrocarrilero, y otros, en que deberá cuantificar el beneficio que a cada persona le reporte el servicio, para imponer el tributo, o por el contrario, emplear otros criterios de imposición: capacidad contributiva, plusvalía, incremento de la riqueza, interés social, etc.

El Art. 2 C. P. ordena: "Es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social."

Esta disposición determina fines al Estado nuestro, que para su cumplimiento urge de ingresos y de fijar previamente los gastos.

II Actividad Económica Financiera del Estado

Para cumplir sus fines el Estado tiene que llevar a cabo una actividad de índole económico-financiera, que comprende a la tributaria. Tal actividad se esquematiza como sigue:

Actividad Financiera del Estado(*)

- | | | |
|---|---|---|
| a) Para la determinación y aplicación del Egreso público. | { | 1- Planificación del gasto público (rentable y no rentable).
2- Ejecución presupuestaria -- (legalidad del acto, gastos de emergencia, control presupuestario, trasposos de fondos, redistribución de la renta, regular la concentración de la riqueza para el logro de una justicia racional, etc.) |
| b) Para la obtención del Ingreso público. | { | I- Contractual
Contratación de Empréstitos (Deuda pública); Explotación patrimonio público: empresas, enajenaciones, etc.;
Donaciones (Dinero o especies para fines específicos: escuelas, hospitales, etc.);
II- Extracontractual
Requisas, expropiación, confiscación, comisos; Indemnizaciones de guerra;
Sanciones penales pecuniaras: multas, intereses y recargos;
Herencias: yacente e intestadas.
Actividad tributaria: impuestos, tasas y contributos |

*Esta Clasif. se asemeja a la de Hugo Araneda D. "Finanzas Públicas" Edit. Universitaria, S.A. Chile 1960 pg. 25 y 29

La actividad financiera para la determinación y aplicación del egreso público, esquematizada, es la que se relaciona directamente con la cuantía total del egreso público. La otra, la destinada a la obtención del ingreso público, se relaciona íntimamente con el monto total a ser percibido por el Estado, en el ejercicio fiscal de un año.

III Ubicación de la Actividad Tributaria

La actividad tributaria, en el esquema anterior, representa ser parte integrante de una actividad más amplia, la financiera, que constituye el género. Y se ubica en ésta, como una especie de ingresos de aquella actividad que el Estado destina a la obtención del ingreso público.

Resulta obvio, entonces, que en esencia sólo dos clases de actividad financiera realiza el ente estatal: la de gastos y la de ingresos. Ellas integran lo que la doctrina denomina fenómeno financiero-económico del Estado.

Detrás de cada una de esas actividades, está un correspondiente organismo estatal, especializado, encargado de su gestión administrativa, por lo que puede ser un organismo: planificador, aplicador, ejecutor, colaborador, recolector, fiscalizador, impartidor de justicia tributaria, etc.

Ambas clases de actividades estatales, genéricas, encuentran su origen en las respectivas regulaciones financieras: Derecho Financiero (egreso e ingreso) y Derecho Tributario (ingreso).

Toda actividad de las reseñadas, que no tenga su base en la ley, ex lege, será por consiguiente extra legal, pudiendo acarrear responsabilidad cierta (Art. 210 C.P.) a los funcionarios públicos que, excediéndose en sus funciones, realizaren o permitieren actividades financieras sin ajustarse a la ley.

De las dos grandes especies de ingresos públicos, contractuales y extracontractuales que se reseñan en el anterior esquema, interesa en este estudio la última. Y de ésta, exclusivamente la actividad tributaria.

La Administración Pública de lo tributario: Direcciones Gene-

rales de Contribuciones Directas y la de Indirectas, de Aduanas, de Tesorería, Delegaciones Fiscales, Corte de Cuentas, Tribunales tributarios, etc., realizan tal actividad tributaria. Estos organismos, pertenecientes unos a la Hacienda Pública y los dos últimos distintos a la misma, realizan los procesos tributarios cuyas formalidades vienen determinadas en la ley, según la naturaleza del tributo. Esta actividad tributaria, deriva su íntegra existencia de un caracterizado aspecto jurídico: el Derecho Tributario.

Ahora bien, este concepto Derecho Tributario que rige una parte de la actividad de los ingresos públicos, se distingue del Derecho Financiero (Derecho Fiscal), conceptos que es preciso diferenciar, ya que con ellos el Estado completa su actividad financiera; conviene además, previamente, delimitar el fenómeno financiero, y dar su concepto, a fin de lograr lo que consideramos muy importante: obtención de una comprensión concreta y útil de las regulaciones jurídicas tributarias, y un conocimiento que permita explicarnos, definitivamente, la sistemática a la que responde o a la que deberá responder nuestra ley tributaria.

IV El Fenómeno Financiero

La cobertura de ciertas necesidades de los hombres, conocidas como públicas, porque de su satisfacción generalmente se encarga un determinado órgano estatal, es la raíz que ocasiona a los Estados cuantiosos gastos. Para sufragarlos, en la satisfacción de sus necesidades públicas, los Estados realizan una actividad financiero-económica con base legal, que los vuelve dueños de los medios materiales provenientes del sector económico interno o del externo. Es un hacer económico como un tipo especial del fenómeno económico general, que urge satisfacer necesidades humanas, públicas o no, previa la obtención de los medios físicos indispensables.

El fenómeno financiero, comprende la actividad del Estado, mediante la cual se apropia de las riquezas o bienes producidos por otros sectores económicos distintos a él, convirtiéndolos en sus ingresos. Sólo mediante la percepción de éstos, está en aptitud para atender a las erogaciones originadas en las necesidades públicas, que programa con criterios políticos y prioritarios, que luego cumple.

Como el fenómeno financiero, comienza con la obtención de recursos y termina con el cumplimiento de las necesidades públicas, es fácil distinguir en él la existencia de dos aspectos: el estático, o sector financiero; y el dinámico, o actividad financiera.

El primero de estos sectores, es una parte de la sociedad que se encuadra en órganos especiales, que tienen como atribuciones:

- 1- La gestión administrativa de los ingresos, desde su obtención hasta su aplicación en la satisfacción de necesidades públicas;
- 2- La planificación, estudio y designación de las erogaciones que se justifican en la satisfacción de las necesidades del grupo social;
- 3- La recaudación de los ingresos públicos, voluntaria o forzosamente;
- 4- La garantía procesal al impartir justicia tributaria.

La actividad financiera dinámica, que es la que abarca la total actuación del ente público, se denomina de ese modo para diferenciarla de la actividad económica que realizan los individuos en la satisfacción de sus necesidades privadas. En nuestro medio, la realización de esta actividad financiera es del cargo del Ministerio de Hacienda. La Constitución Política sobre este encargo, ordena: "Art. 123.- El Poder Ejecutivo, en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado".

Por su parte, el diccionario de la Real Academia de la Lengua, expresa que "financiero es lo pertinente o relativo a la Hacienda Pública."

El sector financiero, una vez que determina los gastos a realizar, estudia y lleva a cabo la obtención de los ingresos necesarios para cubrirlos, sin propósito de lucro, ya sea mediante:

- 1- La contratación de empréstitos públicos;
- 2- La explotación del patrimonio público, por medio de la acción empresarial: cines, estadios, entidades públicas crediticias, etc. Aquí el Estado actúa desprovisto de su investidura de ente soberano, en plano de coordinación con los particulares;
- 3- Donaciones recibidas con fines de construir escuelas, hospitales, etc.
- 4- Las prestaciones exigidas obligatoriamente a los ciudadanos, en uso de su poder soberano, o sea la actividad tributaria, etc.

El fenómeno financiero puede distinguirse desde tres puntos de vista: económico, político y jurídico. Económicamente, son los distintos medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera; en sentido político, está constituido por las finalidades y los procedimientos de la actividad financiera; y, jurídicamente, es el fundamento de los actos financieros.

Tal fenómeno, pues, presenta estas características:

- 1- Tener esencia económica,
- 2- Serie de actos para cumplir fines políticos,
- 3- Tiene por base el ordenamiento jurídico financiero,
- 4- No persigue lucro el ente estatal,
- 5- La cuantía del gasto precede a la del ingreso. Las economías privadas actúan al revés, ya que éstas determinan los gastos atendiendo a los medios con que se cuenta. La actividad estatal y la privada, se desarrollan en planos distintos aunque no incompatibles.

Con lo dicho hasta aquí, preciso es delimitar lo que se entiende por financiero.

Rossy, sostiene que lo financiero es: "la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales - y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades" (1).

Sainz de Bujanda, en términos claros concreta aún más lo financiero: "Lo financiero es aquel ámbito de la vida social, regido y configurado por el Estado por medio de normas y de actos jurídicos, que se traduce en ingresos y gastos de la Administración pública, y se endereza, por el cause presupuestario, al cumplimiento de los servicios públicos y de los fines de la política económica general, acordes con los principios fundamentales de la constitución política de un pueblo en un nivel histórico determinado" (2).

V EL DERECHO FINANCIERO

Toda actividad financiera es de tipo económico y tiene como fuente lo jurídico, esto es, que deberá estar enmarcada por el Derecho. Los actos arbitrales deben dar paso a que el fenómeno financiero, y especialmente su aspecto dinámico, tenga su base en una normativa jurídica. Esta es la que constituye la materia del Derecho Financiero.

(El Derecho Financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, está ubicado como una disciplina integrante del Derecho Público.) No debe olvidarse, también, que la actividad financiera del Estado, como ya se dijo, persigue fines de interés colectivo a ser realizados por el ente estatal.

No negamos que los particulares desarrollan actividad financiera, pero ella es de naturaleza distinta a la estatal, por lo que resulta impropio atribuir la denominación derecho financiero a materias vinculadas con las finanzas privadas, por ejemplo, de bancos, sociedades anónimas, consorcios internacionales, etc. Según la doctrina más autorizada, el derecho financiero se relaciona exclusivamente con el fenómeno financiero público.

Al desarrollarse el Derecho Financiero, después de la Primera Guerra Mundial, suscitáronse discrepancias acerca de su naturaleza y alcances, polarizándose las opiniones en tres corrientes doctrinales:

- 1- Una, totalmente adversa a su erección en disciplina autónoma del Derecho Administrativo;
- 2- Otra, en el sentido de reconocer independencia a un sector de aquella disciplina; y
- 3- La última, en favor de la autonomía completa.

Se hace necesario aclarar que la autonomía de una rama del derecho nunca puede romper, ni siquiera agrietar, el concepto unitario del derecho mismo, ya que la autonomía es la unidad como los radios a la esfera.

En el fondo, el objeto y los métodos jurídicos son sustancialmente uniformes, y que, entre las distintas ramas del Derecho, tanto en doctrina como en la práctica, es habitual e insoslayable la mutua influencia y continua relación. Sólo son ramas que se toman como secciones o sectores independientes con fines de sistematización y análisis, porque en esencia, en ningún instante, la parte pierde las características conformantes del todo.

No obstante, la escuela administrativista clásica, niega autonomía científica al Derecho Financiero. A la actividad financiera es tatal la considera como un capítulo del Derecho Administrativo.

El segundo grupo, del que forma parte Giannine, admite que las normas reguladoras de la actividad financiera puedan ser objeto de ramas diferenciadas de las que tratan en general de la administra-

ción pública, pero únicamente por razones prácticas, para la mejor disposición didáctica o elaboración científica, pero negándole autonomía conceptual, al decir que el Derecho Financiero: "no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de naturaleza diversa" (3).

Esta posición, en cambio, estima que sólo considera como disciplina jurídica independiente, la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos derivados, es decir, el Derecho Tributario.

Esta fue la opinión dominante, también, en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo - en octubre de 1956, según Luqui, autor citado por Giuliani Fonrouge. (4).

Algunos partidarios que reconocen autonomía científica al Derecho Tributario y no al Financiero, son: en España, Narciso Amorós Rica, José Luis Pérez de Ayala; en Perú, Manuel Belaúnde Guinassi.

La tercera corriente doctrinal, se inclina por la autonomía del Derecho Financiero, que merece nuestra adhesión.

Para evitar equívocos, necesario es especificar la significación que damos al vocablo autonomía de una rama del derecho: habrá autonomía de una rama del derecho, si ésta dispone de principios generales propios y que actúe coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia, con las demás disciplinas, como integrantes de un todo orgánico, o unidad de derecho.

Apoyan la autonomía del Derecho Financiero, los autores siguientes: Sainz de Bujanda en España; Griziotti en Italia; están también: Pugliese, Berliri e Hipólito Rossy.

Myrbach Rheinfeld, es considerado el precursor del Derecho Financiero, y ya a principios de siglo, lo definió como: "las normas del derecho público positivo que tienen por objeto la reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas", como nos informa Giuliani Fonrouge (5).

Mario Pugliese, define el Derecho Financiero como: "el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas." (6).

Rossy, lo define como la rama del Derecho Público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistente en la dotación dineraria para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión y la realización dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios. (7).

Nótese la uniformidad en tales conceptos, más con propósito de síntesis, enunciamos en estos términos: el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.

VI DERECHO FISCAL

Los términos financiero y fiscal, suele tomarse como equivalentes y sinónimos de hacendístico, esto es, lo relativo a la actividad propia de la Hacienda Pública.

Rossy, por su parte, nos da una diferencia entre fiscal y financiero, cuando señala que lo fiscal viene a ser una parte de lo administrativo, en tanto que lo financiero es de más amplios horizontes por cuanto rebasa lo administrativo al comprender también aspectos políticos, sociológicos, económicos y jurídicos.

Sin embargo, como la palabra fisco deriva de la latina *fiscus*, que significa tesoro público, hacienda nacional, consideramos que el calificativo fiscal, debe entenderse en sentido amplio, y por

consiguiente, extendido a todos los actos económicos del Estado.

Así, queda claro, que lo fiscal se ajusta a todo el sector de la actividad financiera del Estado. Lo fiscal es, de este modo, el equivalente a lo financiero.

Por su parte, la expresión Derecho Fiscal, no se queda atrás. Es muy usada por los autores modernos, nada más que le dan diversas acepciones. Así el Derecho Fiscal es sinónimo de: Derecho Financiero, Derecho Tributario, o también, de legislación positiva de los tributos; y aún, de los medios o ingresos públicos.

Y es Rossy, el que nos hace pensar en el Derecho Financiero - cuando define el Derecho Fiscal, de este modo: "es la rama del administrativo que estudia las normas que regulan el cuidado y - administración del erario público y la actividad administrativa aplicada al cumplimiento de los fines del Estado de carácter económico y financiero y a lo administrativo, por cuanto regula el obrar de la administración en la esfera económico-financiera, aplicando las leyes financieras y tributarias y, en general, los mandatos del Poder Ejecutivo que se refieran a la administración económica del ente público." (8).

La misma amplitud de este concepto, permite admitir la identificación del Derecho Fiscal con el Financiero, coincidiendo así con la mayor parte de los autores, si se toma en cuenta la falta de precisión científica en cuanto a la autonomía de esta faceta del Derecho.

Y siendo que lo fiscal se extiende a las actividades económicas del Estado, referentes al egreso público e ingreso público, el Derecho Fiscal, tendrá por contenido, precisamente, el estudio de las normas jurídicas sobre esas dos grandes actividades del Estado.

VII DERECHO TRIBUTARIO

El campo de lo tributario, quedará preciso si se determina previamente que la economía del ente estatal, se origina en dos

grandes vertientes de alimentación:

- 1- Rendimientos de su patrimonio; y
- 2- Los tributos o prestaciones debidas por los particulares.

Esto es, que a la par de la explotación del patrimonio del Estado, lo tributario es la otra corriente de ingresos que, en forma de aportaciones coactivas, realizan los miembros de un grupo social. Estas aportaciones son importantes, pues se hacen con el fin de que se atienda el monto de gastos que se originan en satisfacer necesidades públicas, bajo el control y gestión de la Administración Pública.

El Derecho Tributario, ante tales necesidades, dicta los principios y normas constitucionales, sustanciales, formales e internacionales, que rigen las relaciones entre el Estado y los particulares con referencia a la creación, caracterización, percepción, restricción y uniformación interestadual de regímenes tributarios.

El Derecho Tributario Constitucional, comprende el estudio de los principios y normas impositivas constitucionales.

Derecho Tributario Sustancial, es el conjunto de principios y de normas materiales que rigen las relaciones entre el Estado y el administrado con referencia a la caracterización jurídica del tributo. Ejemplo: normas que establecen el presupuesto de hecho, como fuente de las obligaciones tributarias al determinarse la relación jurídica.

El Derecho Tributario Formal, comprende el conjunto de principios y de normas cuyo fin es, a través de un proceso de aplicación de la norma material al caso concreto, la percepción del tributo. Ejemplo: Gestión Tributaria administrativa, Contencioso administrativo, ejecución forzosa, etc.

Derecho Tributario Internacional, se refiere a los principios y normas de convivencia interestatal que uniforman la aplicación de los tributos en tratados internacionales sometidos a ratificación interna.

VIII CONCEPTO JURIDICO DE LOS TRIBUTOS

A los tributos, en español y en sentido genérico, se les denomina de varios modos: devengos, exacciones, cargas, gravámenes, detracciones, gabelas. También en forma sinónima con sus especies, se les llama impuestos o contribuciones. En este manuscrito se hace uso del término tributo, genérico.

En cambio, las teorías privatistas, concebían el impuesto como un derecho o carga real o como algo similar a la obligación *ab rem* del Derecho Romano, con lo cual limitábanlo a los gravámenes inmobiliarios.

La doctrina contractual, equiparaba el tributo a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico, la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado.

Las doctrinas publicísticas concebían genéricamente al tributo, como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.

Esta doctrina, que apareció en Alemania vinculada con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explicó que el impuesto (tributo) es "como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio", según dice Griziotti (9).

Este es un concepto que ha influido en la moderna doctrina del Derecho Financiero. El Modelo de C.T.A.L. en su Art. 13 define lo que es el tributo, y dice: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento

to de sus fines."

De acuerdo a esta concepción, los elementos primordiales del tributo son:

- a) La coerción estatal. Es creación de la voluntad soberana con prescindencia de la voluntad individual;
- b) Prestación obligatoria. No queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado. Este, unilateralmente, impone la obligación de hacerlo. El tributo no nace de relaciones contractuales entre el Fisco y los habitantes. Hay una vinculación de Derecho Público. La imposición del tributo y la fuerza compulsiva para su cobro son actos de potestad soberana;
- c) Prestaciones pecuniarias en dinero. Más no es esencial que sea dinero, pues se puede cumplir si la ley lo permite, mediante especies. Así, el Art. 2 del Código Fiscal de la Federación Mexicana habla del impuesto como prestación "en dinero o en especie"; en Gran Bretaña, el impuesto sucesorio puede pagarse con tierras, muebles y objetos de valor artístico. Pero, se especifica, que la prestación del tributo no puede nunca ser en servicios;
- d) Obtención de fines estatales.

La finalidad del tributo es proporcionar medios al Estado. La obtención de recursos le permite "cubrir las cargas públicas", como sostenía la vieja doctrina. El fin inmediato es procurarse fondos, pero, además, en algunos tributos modernos, lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, por ejemplo, como ocurre con los altos impuestos aduaneros a los artículos suntuarios; con los impuestos que amputan parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de redistribución económica, en fin, con todo ese conjunto de propósitos que se engloba en el concepto tan discutido de policía fiscal (Fiscal Policy).

IX FINES DE LOS TRIBUTOS

En el pensamiento clásico financiero, se concibe la imposición de tributos con el fin único de proporcionar ingresos o rentas al Estado para financiar sus egresos, finalidad que se conoce no extendida a otros fines extratributarios o fiscales.

Con el desarrollo del pensamiento financiero, durante la época mercantilista, se le vino a agregar otra: la de servir objetivos políticos-económicos, como serían los de proteger las industrias nacionales a través de impuestos o aranceles aduaneros de protección. En esta época, hasta mediados del Siglo XIX, esta especie de impuestos se utilizó ampliamente, y por satisfacer esas finalidades, se dice que el impuesto tiene fines económicos.

Finalmente, a partir de la segunda mitad del Siglo XIX, los tributos pueden emplearse con finalidades sociales, como sería el caso de que mediante impuestos se pretendiera impedir o disminuir el consumo de ciertos artículos que se estiman nocivos o socialmente inconvenientes. Esta orientación social, tiene como contenido la realización de una política permanente, encaminada a influir decisivamente en el proceso económico nacional, o encaminada a dar satisfacción a los postulados sobre justicia tributaria: debe desgravarse a las clases económicamente débiles; el peso de las cargas tributarias debe ser soportado por quienes, al amparo de la organización social y económica que el Estado asegura, resultan más favorecidos en la distribución del ingreso nacional.

Con esta concepción de justicia social, la afirmación apriorística de que el sistema impositivo debe ser usado únicamente con fines fiscales, pierde autoridad. En cambio, se robustece la convicción de que el sistema fiscal es un medio hacia ciertos fines, aprovechando la economía nacional para mejorar las condiciones de vida de la población: seguridad pública, salud, educación, bienestar económico, vivienda, seguridad social, justicia social, etc.

Actualmente, pues, no puede concebirse una actividad tributaria con fin único. El Estado tiene el deber de relacionar su sistema impositivo con las condiciones en que se desarrolla la economía nacional, con el propósito de influir en ésta para orientar sus actividades, obteniendo de ella el mejor aprovechamiento de sus recursos en beneficio de la renta nacional y de las condiciones de vida de los diferentes grupos sociales.

Y, en este Siglo XX, Keynes, da todavía una nueva orientación al sistema impositivo, a fin de que éste se emplee en forma de producir resultados decisivos en la actividad económica nacional, tales como: acrecentamiento del ingreso nacional, mayor empleo, mejor distribución del ingreso nacional, y que sea una herramienta de política fiscal que pueda ser utilizada en los períodos o fases cíclicas de la economía.

X CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

En el campo doctrinal, se advierten divergencias con respecto a su clasificación.

Einaudi, nos dice al respecto: "toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponde a un útil instrumento en estudio y aclaración". (10).

Hay autores, como el mismo Einaudi, que no incluyen las tasas como tributos, por considerarlas refundidas en los impuestos, en las contribuciones especiales, o en los precios públicos o políticos, etc.

La clasificación tripartita: impuestos, tasas y contributos es la clasificación predominante. A estos contributos, la doctrina los llama también como contribuciones especiales, o de mejoras, y como de obras públicas. La verdad es que hay dos clases de contributos: la de obras públicas, o de mejorías, o especial; y los contributos parafiscales: de seguridad social, de fomento y propul---

sión económica, etc., cuyo nombre es "cotizaciones", o cuota.

La existencia legal de estas categorías da nacimiento a la actividad tributaria.

XI AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Y de la misma manera como se acepta la autonomía del Derecho Financiero, una inmensa mayoría de tratadistas, modernamente acepta la autonomía del Derecho Tributario.

Enno Becker, desde 1918, sostiene el principio de la autonomía del Derecho Tributario, tal como lo afirma Belaunde Guinassi (11).

En 1934, Kurt Ball, en su tratado de Derecho Tributario y Derecho Privado, establece principios de autonomía.

Luis Trotabás, abanderado apasionado de la teoría autonómica desde 1922.

Otros son: Jarach, Giampietro, Giuliani Fonrouge, etc.

La actividad internacional se ha volcado íntegra por la autonomía y por los estudios jurídicos del tributo, manifestándose en este sentido en Congresos y en Jornadas Internacionales, tales como:

- 1- El Cuarto Congreso Interamericano de Abogados, en Lima, -- 1947, que recomendó la creación de la cátedra de Derecho Tributario;
- 2- El Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, verificado en La Haya en 1939, que trató la autonomía del Derecho Tributario;
- 3- Las Jornadas de Derecho Tributario realizadas en México y en Montevideo, en 1956, a iniciativa del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, en que se debatió la teoría autonómica y se aprobaron las siguientes recomendaciones:
 - a) El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios

y posee institutos, conceptos y objetos también propios;

- b) Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus -- conceptos propios señalando sus elementos de hecho contenidos en ellos; y cuando utilice las otras disciplinas, precisar el alcance que asigne a las mismas;
- c) Las normas jurídicas tributarias sustanciales, formales y procesales deben ser amparadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.

La autonomía tributaria es un hecho. Los autores modernos reconocen su existencia. Sainz de Bujanda, dice que concurren en el Derecho Tributario, desde los puntos de vista científico, didáctico y práctico, estas cuatro formas de autonomía: estructural u orgánico, dogmático o conceptual, teleológico y didáctico.

El Derecho Tributario abarca los problemas jurídicos que se originan en la existencia legal de los tributos, o sea, de los ingresos percibidos por el Estado en forma compulsiva de los ciudadanos, ingresos que adoptan las tres formas: impuestos, tasas y contributos.

Su contenido se estructura a través de la relación jurídico-tributaria. Y ésta, es aquella relación económica entre el ente público y el ciudadano, como una consecuencia de la existencia de la ley que crea el tributo, fuente de derechos y obligaciones.

Berliri, al definir el Derecho Tributario, comprende también las obligaciones accesorias que el tributo implica y que coartan la libertad del obligado a su pago, al decir: "que es aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el Estado con fin de lucro" (12)

Un concepto de Derecho Tributario como rama del Derecho público, lo encontramos en Amorós Rica, cuando lo define como: "sería la rama del Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país" (13).

Rossy, indica que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero cuyas normas regulan la actividad del Estado en la obtención de los medios dinerarios, cuando del mismo da esta definición: "es la rama del Derecho Financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos, para allegarlos al erario" (14).

Este autor despierta toda curiosidad: y es que le asigna al Derecho Tributario como misión la proclamación de los principios jurídicos que deben regular los diversos tributos para inspirar al Derecho positivo tributario y para suplir con ellos la insuficiencia de las leyes y demás normas positivas.

Autores que reconocen autonomía plena al Derecho Tributario, o sea, que es otra rama más del Derecho Público, son: Dino Jarach, Antonio Berliri y Narciso Amorós Rica; los que le conceden autonomía relativa, esto es, que el Derecho Tributario forma parte como una rama ya del Derecho Administrativo o ya del Derecho Financiero, son: A. D. Giannine, Giuliani Fonrouge, Pugliese, Trotabás, etc.

Como adherimos al criterio de estos últimos autores, consideramos que sólo existe autonomía relativa. En base de ello, definiremos el Derecho Tributario como una rama autónoma del Derecho Financiero que norma la relación jurídico-tributaria entre el Estado como sujeto activo, y los particulares o sujetos pasivos, como consecuencia de la aplicación de los tributos.

El Derecho Tributario es autónomo, porque se rige por principios propios, posee institutos, conceptos y objetos también propios; tal autonomía es relativa, porque en el fondo jamás deja el contenido de tal Derecho de ser financiero o fiscal, por lo que es una rama del Derecho Financiero, no del Derecho Público.

Cierto que el Derecho Tributario constituye la parte más importante del Derecho Financiero, ocupa en el terreno teórico un gran sector de éste, tan es así, que aún los autores que tratan el Derecho Financiero, lo único que examinan y profundizan en él es el Derecho Tributario en sus diversos aspectos reguladores de la actividad tributaria. Pero esto no significa, por muy profundas -- que sean los análisis que del Derecho Tributario se hagan, que es absolutamente autónomo y que ha dejado de pertenecer al Derecho Financiero. A éste lo integra; forma parte innata de él.

XII RELACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS DISCIPLINAS

El Derecho Tributario como consecuencia de regular la actividad impositiva, tiene vinculaciones con:

El Derecho Público, del que de ninguna manera puede olvidar ja más aquellos principios generales que le son comunes, en particular, los relativos a la actividad del Estado y de su poder de imperium; y de aquellos otros, en cuanto que regulan en las normas fundamentales, el sometimiento de los ciudadanos a los tributos, normas que no puede sobrepasar el Administrador tributario ni el Derecho Tributario; así como aquellos otros principios normativos de actividad y establecimiento de organismos tributarios, y de la responsabilidad de los funcionarios que dimanen del Derecho Administrativo; todavía más, se relaciona con el Derecho Político, -- porque el Derecho Tributario ha de adaptarse íntegramente a la estructuración orgánica del Estado, para coadyuvar a la consecución de los fines fiscales y extrafiscales que éste pretenda realizar.

La ciencia de la Hacienda Pública, guarda estrecha relación con el Derecho Tributario, ya que ambos se refieren al mismo fenómeno: el financiero. La Hacienda estatal establece una serie de principios con base legal, destinados a configurar la relación jurídico-tributaria, cuyo fondo o sustrato es también de base y contenido jurídico-económico.

El Derecho Financiero, que tiene un contenido más general que el Derecho Tributario, formula principios de importancia científica universal, que utiliza el Derecho Tributario en su ordenamiento jurídico positivo. Las conexiones entre ellos son las mismas que hay entre el Derecho Público, disciplina general, y el Derecho Administrativo que utiliza y elabora sus principios afirmados en aquél. Pero más bien que relación, lo que ocurre es que el Derecho Financiero engloba en sí al Tributario, aún cuando éste ofrece características que lo diferencian del resto del fenómeno financiero, que no por ello deja de ser financiero.

El Derecho Privado, que ostenta una doble consideración, en el sentido que sigue:

- 1- En Derecho Tributario, la relación jurídica tributaria en que el Estado se convierte en titular de un derecho de crédito, frente al contribuyente deudor, no es diferente de cualquier otra obligación del Derecho Privado; en consecuencia son de aplicación disposiciones del Derecho Civil siempre que no estén derogadas o en contradicción con normas propias del Derecho Tributario. Esta es una posición de dependencia.
- 2- En cuanto a las normas del Derecho Privado, resultan supletorias tributarias, por lo que pueden y deben tenerse en cuenta ciertos casos para la determinación del objeto impositivo. Esta es una posición de independencia.

Con el Derecho Mercantil, también hay una relación importante: la mayoría de los tributos recaen o se exigen con ocasión o como consecuencia del tráfico mercantil.

La Sociología, con la que mantiene vinculación si se toma en cuenta que lo financiero es esencialmente un fenómeno social, y además, actualmente es universalmente admitida la obligación -- del Estado de intervenir la vida socio-económica en búsqueda de logros de interés social, de redistribución de la riqueza, etc., lo cual afecta directamente a la Hacienda Pública, y como lógica consecuencia, al Derecho Tributario que tiene que ajustar sus -- normas a las nuevas perspectivas de los cambios estructurales en función social.

Galindo Pohl, al hacer hincapié en la orientación de desarrollo económico y social plasmada en la Constitución Política, claramente expresó: "En ningún caso y por ningún motivo debe descuidarse el desarrollo económico del país; pues la técnica y la industria aseguran el éxito inmediato de las reformas sociales. Pero por otro lado el desarrollo económico, a secas, sin justicia, compromete la estabilidad de las instituciones." (15).

La Etica, cuya aérea delimitativa jamás deberá ser traspasada ni por el poder soberano en materia tributaria, ya que la soberanía que reside en el pueblo, no es absoluta y se limita a lo honesto, justo y conveniente a la sociedad.

La historia y la estadística, que por ser ciencias auxiliares, recaban un importante cúmulo de datos que informan las situaciones de los componentes del grupo social, y que la normativa tributaria toma muy en cuenta, fundamentalmente respecto de su política fiscal y tributaria.

El Derecho Penal, que da principios y normas generales, inspiran el campo tributario para el caso de sufrir infracciones sus normas, y crea sanciones típicas de éste, como son las de tipo económico: multas, recargos e intereses; y en los delitos graves, fraudes o malversaciones, contrabandos, etc., tienen aplicación los principios contemplados en leyes penales de índole tributaria: Código Fiscal, Ley Represiva del Contrabando, Código Penal, etc.

El Derecho Procesal, que determina normas sobre el proceso. Es una guía eficaz, que permite erigir procedimientos propios, confiando acciones a favor o en contra del Estado, y creando normas especiales que dan aptitud a éste para perseguir ejecutivamente el pago del crédito público, así como la creación de normas procesales sobre garantía tributaria.

XIII La Ley Financiera Salvadoreña.

En nuestro medio tenemos leyes que regulan la actividad financiera, por ejemplo:

- | | |
|-----------------------------|---|
| Leyes sobre Egreso Público | <ol style="list-style-type: none">1- Ley Orgánica del Presupuesto; ✓2- Ley de Presupuesto General y de Instituciones -
Oficiales Autónomas, con vigencia de un año o pe-
ríodo fiscal; y Ley de Salarios; X3- Ley de Suministros; X4- Decretos Legislativos de contratación de emprés-
titos públicos (Deuda Pública), así como los De-
cretos que ratifican tales empréstitos;5- Leyes Orgánicas de creación y funcionamiento de
empresas e instituciones crediticias públicas: X
CEPA, CEL, ANTEL, CINES, INSAFI, etc. |
| Leyes sobre Ingreso Público | <ol style="list-style-type: none">6- Acuerdos que permiten la explotación del patrimo-
nio público, mediante concesiones;7- Leyes y Reglamentos sobre impuestos directos e in-
directos;8- Leyes de arbitrios municipales;9- Leyes tarifarias o tasas;10- Leyes sobre contributos, en Seguridad Social, etc.11- Código Fiscal;12- Ley Represiva en fraudes, malversación, contraban-
do, etc.13- Procedimiento especial en lo contencioso civil y
penal: Juzgados de Hacienda;14- Proyecto de Ley de lo Contencioso Administrativo. |

Todas estas Leyes y Reglamentos están basados en la Constitución Política. No puede haber actividad financiera sin fiel apego a la Constitución en el Estado de Derecho. Cualquier actividad financiera, que no tenga por base la norma fundamental, es arbitraria y compromete la estabilidad del Estado.

La actividad financiera para la determinación del Egreso Público, está regulada por las leyes que se indican del número uno al tres; y aquella actividad que realiza el Estado para la obtención del Ingreso Público, se rige por las leyes y reglamentos -- que se reseñan del número cuatro al catorce, inclusive.

Estas catorce clases de leyes y reglamentos, regulan la totalidad de las finanzas públicas del país, con aplicación supletoria del Código Civil, Código Penal, Leyes y Reglamentos de todas las empresas estatales que actúan desprovistas de su carácter de ente soberano, así como de las normas y principios que rigen las instituciones crediticias pertenecientes al sector público que funcionan con autonomía.

Fácilmente se comprenderá ahora, cómo es que está ubicada la actividad tributaria, dentro de la total actividad administrativa financiera del ente Público.

Entre las leyes y reglamentos que rigen la actividad tributaria, están las que quedan señaladas del número siete al diez, inclusive: son cuatro clases de leyes y reglamentos, que regulan los impuestos, las tasas y los contributos, respecto de creación, su aplicación, actos de determinación, control, probanza, recaudación, organismos competentes, etc. De ellas dimana la obligación tributaria o prestación de los tributos. En este sentido son leyes sustanciales.

Pero para aplicar los tributos, también se toma muy en cuenta leyes y reglamentos que conceden, en materia tributaria, exenciones parciales o totales en la cuantía de los tributos, leyes sobre franquicias y de fomento económico. Esto significa que hay dos clases de leyes tributarias: unas, de creación y aplica

ción, o sustanciales; y otras, como contrapartida, liberadoras de las cargas tributarias que imponen las leyes.

Las leyes y reglamentos de carácter formal, son los que quedan señalados del número once al catorce, inclusive, respecto de los procesos tributarios de garantía. Advertimos, no obstante, que regulaciones de índole formal, también las encontramos incluidas en las leyes que crean los tributos o sustanciales, y *viceversa*.

CAPITULO II

Eficacia de la Soberanía Tributaria

I Poder Tributario

Para conceptualizar el poder tributario, primero analicemos lo que se entiende por poder y soberanía.

Poder y soberanía son conceptos que teóricamente son tratados por el Derecho Político y la ciencia política, hallándose por ello su significado alrededor de la esfera de acción política, o sea, del hacer del gobierno del cuerpo social.

El poder, *strictu sensu*, es la causa o energía que se dirige a producir un efecto. Cuando surge la sociedad lo hace para realizar el cumplimiento de los fines del hombre, y necesita desde luego, un poder que recaer en una persona o en un grupo, o sea la causa de la actividad social que conectando voluntades dirija la comunidad hacia el Bien Común. Es preciso, pues, que surja el Estado.

Jellinek, nos dice que el Estado es la unidad de asociación dotada originariamente de poder de dominación y formada por hombres asentados en un territorio.

El poder se diferencia de la autoridad. En el primero, se destaca una capacidad de imperio, de hecho; en la autoridad, se denota tan sólo una legitimación de poder. El que detenta poder, es aquél que posee capacidad efectiva de hacerse obedecer; y poseer autoridad, significa únicamente que se tiene un título para

exigir obediencia.

El poder siempre va vinculado a un fin. Tomás de Aquino, sostiene que en todas las cosas que se dirigen a un fin, es necesario que alguien las dirija a un fin propio. Y así, la concepción del poder resulta como un principio de dirección que se orienta al fin que lo justifica. Esta idea se identifica con el pensamiento de Hauriou, sobre que el poder es una empresa, un esfuerzo para alcanzar el fin, que dentro del Derecho Público, es el Bien Común.

En cambio, la soberanía, presenta dos aspectos relevantes, y ellos son:

- 1- Supremacía del titular del poder público; y
- 2- Autonomía del orden estatal.

El primer aspecto, nos viene dado por Bodino, que considera la soberanía como una potestas, o autoridad suprema del soberano sobre los demás miembros del Estado. En este sentido, es el poder del Estado encarnado en una autoridad suprema, superior a toda otra autoridad integrante de la estructura estatal.

La soberanía, en el segundo aspecto, tiene un carácter objetivo, ya que la soberanía se considera que pertenece al Estado y -- que al personalizarse en una persona o en un grupo, ésta o éste -- la ejercerá como un orden político autónomo frente a los demás Estados.

Naturalmente que entre poder y soberanía existen algunas vinculaciones, por ejemplo:

- a) La soberanía es un elemento del poder político;
- b) La soberanía legitima el poder;
- c) El ejercicio de poder siempre es manifestación de soberanía.

Ahora bien, si esas son las nociones de poder y soberanía, es oportuno que demos a continuación la definición de poder tributario, y más adelante, la de soberanía tributaria.

De este modo, es claro percibir cómo el poder tributario constituye una posibilidad de hecho y de derecho de la que se valen los entes públicos para establecer tributos. Y éstos, es también claro, según la teoría finalista de poder, que ya hemos visto, encuentran su justificación en que el poder del Estado tiene fines que cumplir, y para ello, urge cubrir el costo de las necesidades públicas, y nada mejor para obtener medios que el rubro tributario, de entre los diversos que hay, por sus rendimientos óptimos.

La manera de manifestarse el poder tributario, es como sigue:

- 1- Establecimiento legal de los tributos;
- 2- Exigencia de detracción de bienes del patrimonio del particular, obligado a darlos; y
- 3- Si es preciso, se llega a la ejecución forzosa.

Como consecuencia de la obligación de dar, el contribuyente queda también sujeto a obligaciones de hacer: presentar declaraciones, facilitar datos e informes, someterse a inspecciones, -- llevar contabilidad formal, consignar el NIT en sus gestiones -- tributarias, etc.

Esta obligación de hacer, que la doctrina llama policía tributaria (fiscal policy), no se admite como obligación nacida del poder tributario, por muchos autores. Jarach dice que el poder tributario se agota en la ley y después no puede hablarse ya de poder tributario y sí de ejercicio de ese poder. Y este ejercicio, es la potestad tributaria.

El poder tributario se distingue de la potestad tributaria. Y es que el primero es el poder de establecer tributos, esto es, -- manifestación del Poder Legislativo que los crea conforme a atribuciones que la Constitución Política le confiere. La potestad tributaria, en cambio, es de más amplia concepción, pues comprende:

- a) Poder de crear tributos por la ley secundaria: Poder Legislativo; y
- b) Normas jurídicas reglamentarias, acuerdos, instructivos, -circulares, que aclaran y detallan los hechos imposables, fijan casos sujetos a imposición, reglas de interpretación: Poder reglamentario ejercido por la Administración Pública de lo financiero.

El poder tributario, en principio, es ilimitado en la misma forma que lo es la soberanía. Podría así el Estado crear toda clase de tributos sobre las fuentes que desee y en las cuantías que considere percibir.

Pero el poder tributario, ciertamente, está delimitado por:

- 1- Normas Constitucionales o límites jurídicos-políticos: el principio de legalidad; reserva legal; igualdad y generalidad; no confiscación, etc.
- 2- Circunstancias socioeconómicas: son las concurrentes con el Bien Común, como lo son aquellas circunstancias de tipo social y político que aconsejan no sobrepasar ciertos límites en las cuantías, fuentes y clases de tributos, ni la capacidad económica del contribuyente;
- 3- Principios financieros;
- 4- Principios administrativos; y
- 5- Limitaciones internacionales.

Giuliani Fonrouge, al tratar de las limitaciones al poder tributario, expresa que para éste existen dos órdenes de limitaciones: uno, de carácter general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación, con base a la Constitución; y otro, derivado de la organización política de los Estados y de su coexistencia en el orden internacional (también de naturaleza constitucional), que se vincula con el problema de la doble imposición, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional (16).

II LIMITES DEL PODER TRIBUTARIO

Desarrollamos a continuación los límites del poder tributario, siguiendo este orden: 1) Principio de Legalidad; 2) Reserva de Ley; 3) Justicia Tributaria: generalidad, uniformidad, sacrificio y discriminación; 4) No confiscación; 5) Doble imposición; 6) Principios económicos; 7) Principios financieros; 8) Principios Administrativos; y 9) Principios internacionales sobre tributación: límites subjetivos y objetivos, y doble imposición internacional.

1) Principio de Legalidad

El Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: la división de poderes y el principio de legalidad. Aquí nos interesa sólo este último principio.

La seguridad jurídica la encontramos en el principio de legalidad. Este principio jurídico, como limitativo del poder tributario, es una garantía del ciudadano contra la Administración Pública, que no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas o bienes, a menos que la ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.

Se trata de un principio característico del Derecho Público en general, del Derecho Político, del Derecho Administrativo, y, especialmente, del Derecho Penal. Este último recoge el principio "nullum crimen, nulla poena sine lege", no existe crimen ni pena sin ley previa, en el Art. 1 de nuestro Código Penal.

Es pues un principio propio del Estado de Derecho, o más bien, el Estado cuya actuación queda sometida a normas jurídicas sin que prime la voluntad del soberano, y que encuentra su origen en el pacto o contrato social de que nos habla Rousseau, cuando los individuos acordaron ceder su poder de gobernar al Estado a cambio de obtener y gozar los beneficios de la vida en la sociedad que organizaban. Conforme a ese pacto los órganos del Estado realizan toda su actuación por mandato del pueblo. La norma constitucional recoge este principio esencial: la delimitación de los

poderes públicos que el pueblo delega en el soberano. Por esta razón, el Art. ⁸⁶ C.P. sobre este punto es terminante, cuando ordena: "Todo poder público emana del pueblo. Los funcionarios del Estado son sus delegados y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley."

El principio de legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que toda la actividad tributaria queda sujeta a la ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista. El "nullum tributum sine lege" limita a la Administración Pública de lo financiero, que no puede exigir tributos sólo que la ley los imponga. Y no puede ser de otro modo. El inc. primero del Art. ²³¹ 119 C.P. ordena: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público."

Aquí, en esta disposición, la expresión "contribuciones" es sinónima de tributos, genérico. Esto mismo acontece en el numeral 15º del Art. 47 también constitucional, que se expresa así: "Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos, en relación equitativa; etc." Y lo mismo, sinónimo de tributo, es cuando el Legislador se expresa de este modo en el Art. ²⁷³ 113 numeral 4º: "Forman la Hacienda Pública: 4º Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, etc."

En estas disposiciones el Legislador primario sinonimiza los términos "contribuciones" e "impuestos" con tributos.

Esto significa, que la facultad originaria de imponer tributos es exclusiva del Estado, quien para ordenarlos debe tomar en cuenta: la capacidad económica de las personas, además de los principios tributarios en general.

El Derecho Tributario cobra importancia con la aplicación del principio de legalidad, que no puede excluirse, y debe subsistir. Y es que este Derecho tiene su razón de ser, únicamente, si se extrema en dar seguridad jurídica. Debe garantizar al contribuyente ante la actuación del gobernante, en el sentido de no afectar el pa

rimonio individual, con la imposición de tributos, más allá de la obligación a que lo sujeta la ley.

Cuando el principio de legalidad ha sido atacado por doctrinas totalitarias, que defienden la acumulación de todos los derechos en el Estado, ya que consideran que la misma redunda en beneficio general, sobre la subsistencia del principio de legalidad, Sainz de Bujanda da esta afirmación: "si se demuestra que el Estado de Derecho no se identifica con el Estado demo-liberal y que la producción de normas jurídicas de carácter general por órganos que no sean los específicamente administrativos constituye un atributo fundamental en todo Estado de Derecho, habrá que reconocer que el principio de legalidad puede y debe subsistir, por muy honda que sea la crisis de las instituciones democráticas o por muy lejos que el intervencionismo estatal en materia económica nos sitúen del liberalismo decimonónico en la materia" (17).

En materia tributaria, por ser sustancial, nuestro Legislador debe prescribir el principio sobre que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos en grado superior. Debe estar totalmente seguro que el Estado de Derecho se afirmaría cada vez más, cuando la Administración Pública financiera sujetara su actuación y disposiciones, a las leyes y reglamentos que son de carácter superior, y ante todo, a la misma Constitución Política. Esta disposición no debe faltar en un buen sistema tributario, ya que sus fines son de disuación, saneamiento y seguridad jurídica. El fundamento de ello lo encontramos en que el Administrador o Funcionario Público no puede interpretar auténticamente las leyes. Y eso debido al Art. 59 C.P. que ordena: "Para interpretar, reformar, o derogar las leyes se observarán los mismos trámites que para su formación".

Además, veamos lo que nos dice el Art. 80 C.P.: "Todos los decretos, órdenes y resoluciones que el Poder Ejecutivo emita, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación del Poder Legislativo." Esta disposición signifi-

ca que la Administración pública en su actuación queda sujeta, al igual que sus disposiciones, a la Constitución Política, la que no puede sobrepasar o violentar, ya que de hacerlo sus disposiciones son nulas, de pleno derecho.

Queda claro que el principio de legalidad debe respetarse. De él se deduce este otro: acatamiento de todos los principios constitucionales, tales como: garantía de audiencia (164 C.P.), el de petición (162 C.P.), el de irretroactividad (172 C.P.), el de igualdad (150 C.P.), el de jurisdiccionalidad judicial en lo contencioso administrativo (81 C.P.), etc. El Art. 169 C.P. contiene el principio de legalidad.

2) Principio de Reserva de Ley.

Nuestra Constitución Política establece el principio de reserva de ley, en materia tributaria, en el Art. 119, que ordena: --- "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público, etc." Esta disposición es complementada por esta otra: "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 15º Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes o ingresos, en relación equitativa; etc.", como ordena el Art. 47 C.P.

Estos dos preceptos fundamentales nos están significando: que la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado, por medio de su Órgano Legislativo secundario, quien para ordenarlos debe tomar en cuenta:

- 1- Que debe establecer los tributos y desarrollarlos únicamente en leyes secundarias (principio de legalidad);
- 2- Que debe hacerlo en base equitativa, esto es, a la capacidad económica de los contribuyentes y a los principios tributarios;
- 3- Que nadie, ni la autoridad administrativa, puede modificar o alterar el dicho de la ley tributaria, por ser una tarea reservada a la Asamblea Legislativa. Con respecto a los problemas que cotidianamente se presentan al tratar de aplicar la ley tributaria a los casos concretos, puede la Admi-

nistración de lo tributario girar instructivos, acuerdos y resoluciones, pero con apego a la ley.

Resultado de lo anterior, es, pues, que el principio de reserva de ley, tenga un significado doble:

- 1- La modalidad de reserva de acto legislativo primario, que consiste en que él exige ley, tanto para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo como para su creación; y
- 2- El principio de reserva de ley, propiamente dicho, que regula la creación y elementos que configuran cada uno de los tributos; Pérez de Ayala confirma esto que decimos (18).

En lo que se refiere a la creación de tributos, existe en nuestro Derecho Tributario el principio de reserva de ley, en esa doble modalidad: en un inicio, el Legislador Constituyente, en uso de su facultad exclusiva, ordena que no pueden imponerse contribuciones (tributos) sino en virtud de una ley, y luego, el Legislador ordinario, puede crear y hacer las regulaciones de todos los elementos materiales y formales del tributo: gestión administrativa, procesos judiciales de garantía tributaria, etc.

Tan sólo una ley formal puede crear las instituciones tributarias. Y ley en sentido formal, es el precepto de Derecho positivo que emana directamente del órgano Legislativo. A contrario sensu, ley en sentido material, es toda norma jurídica ya emane del Poder Legislativo o del Administrativo, en forma de ley, decreto, reglamento, orden, instructivo, circular, etc., que se integran al ordenamiento jurídico del país.

De acuerdo con el principio de reserva de ley, no puede ningún otro Poder estatal, que no sea el Legislativo, crear y regular los tributos.

Pero en nuestro país, a las Municipalidades se les confiere o delega facultades impositivas. El Art. 105, inc. último ordena, al referirse a las Municipalidades, que éstas "Elaborarán sus tarifas de arbitrios para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, la cual podrá decretar las modificaciones que juzgue nece

serias".

Esta disposición tiene su importancia, por cuanto ella misma apun- tala el criterio ya considerado, que el Poder del Estado creador y - regulador de leyes tributarias, formalmente, sólo es la Asamblea Le- gislativa, y que las Municipalidades, en cuanto de facultades imposi- tivas se trata, están facultadas para elaborar sus propias tarifas y proponerlas como ley, en sentido material, a aquella, que puede:

- a) Aprobarlas sin reformas; o
- b) Aprobarlas con reformas. En ambos casos la ley será formal.

3) Principio de Justicia Tributaria.

Adam Smith, economista escocés, en su obra Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, publicada en la se- gunda mitad del Siglo XVIII, 1776, sostiene que no sólo la agricultu- ra es creadora de riqueza, con impuesto único sobre la misma, como - señalaba la escuela Fisiocrática, sino también la industria y el tra- bajo; y, según refiere Matus Benavente, dicho autor clamaba: "Que -- sea dicho de una vez por todas que todo impuesto que recae en defini- tiva sólo sobre una de estas tres clases de entradas es necesariamen- te injusto, en cuanto no afecta a las otras", y todavía pule su con- cepto, cuando adelante dice: "Los súbditos de un Estado deben contri- buir al sostenimiento del Gobierno, cada uno lo más posible en pro- porción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado, obser- var esta máxima o apartarse de ella, constituye lo que se llama igual- dad o desigualdad en la repartición del impuesto". (19).

Este principio de igualdad o de isonomía, se halla consignado en el Art. 150 C.P., en su forma de igualdad ante la ley. Esto signifi- ca, en materia impositiva, que la ley tributaria asegura igual trata- miento en las cargas públicas; o sea, que asegura el mismo tratamien- to a quienes se encuentren en análogas situaciones.

El principio de igualdad, al adquirir difusión universal se o----- rientó hacia el concepto de equidad, "equity", no obstante que Smith

empleó la expresión "equality", que significa igualdad. Después se transformó aún más el concepto adquiriendo el de justicia en la tributación.

Pero, lo fundamental de la máxima de Smith, es la afirmación de que los impuestos (tributos) deben ser: iguales, equitativos o justos.

Este principio de justicia tributaria, que limita el poder tributario, se desarrolla a través de estas dos concepciones:

- 1- Principios clásicos de generalidad y uniformidad; y
- 2- Principios modernos de discriminación y progresividad.

Principio de Generalidad

El principio de generalidad, según lo expone Smith, consiste en que es menester que los tributos se apliquen a todos, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas previstas en la ley, y no sólo a una parte de ellas. Todos deben pagar impuestos y nadie debe estar exento de pagarlos, si reúnen esta básica condición: capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, es la capacidad económica de satisfacer un tributo. Se manifiesta por:

- a) Riqueza que se gana;
- b) Riqueza que se gasta;
- c) Beneficios que se derivan al contribuyente por un servicio público material o inmaterial.

Flores Zabala, refiriéndose a este principio, lo dice en estos términos: "el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto". (20).

Principio de Uniformidad

El principio de uniformidad, significa que todos los contribuyentes son iguales frente al tributo.

Nada más que, por este principio, no basta el criterio de capacidad contributiva, como en el anterior; y requiere de otro -- complementario para explicar, para el caso, por qué dos rentas i guals son gravadas en forma desigual cuando tienen fuente dis-- tinta.

John Stuart Mill, aportó este otro criterio complementario. -- El lo llamó principio de la igualdad de sacrificio.

Principio de Igualdad de Sacrificio.

La igualdad de sacrificio determina una exigencia, cual es -- distinguir el origen o fuente del tributo, para determinar la i-- gualdad o desigualdad en la situación personal de cada sujeto pa-- sivo, según sean los esfuerzos empleados en la obtención de la -- capacidad contributiva. Consiste, pues, en que a esfuerzos igua-- les es justo que los tributos sean iguales; éstos serán desigua-- les, si el sacrificio es diverso.

Este principio de sacrificio, explica por qué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, o igual capacidad contributi-- va, y, pongamos por caso, que una se origina en el trabajo y la otra en el capital, son gravadas con cuotas desiguales, porque no es justo gravarlas por igual, si el sacrificio de cada uno de -- los sujetos titulares de esas rentas, es desigual: la renta de uno de ellos, representa el fruto de su trabajo y energía labo-- ral, la del otro, en cambio, representa el ingreso por capital -- sin desgaste de energía por su parte; debe pues, gravarse menos uno que el otro.

Con la unión de este criterio, que es subjetivo, al de la ca-- pacidad contributiva, que es objetivo, se logra la uniformidad -- del tributo en su aplicación.

Principio del Mínimo Sacrificio

El principio del mínimo sacrificio, consiste en que cada miem-- bro del Estado debe contribuir a los gastos públicos, pero su sa

crificio debe ser el menor posible. El Estado está limitado así en su pretensión excesiva de tributos.

Principios Modernos: a) Principio de Discriminación

Esta institución fue introducida en Inglaterra en 1907, y -- por los excelentes resultados que produjo, como indica Matus Be navente, es conocida con el nombre de "reforma moral de Asquith" (21).

Este principio, y el que sigue, son principios modernos de la justicia tributaria. El de discriminación, sostiene que entre las rentas fundadas o del capital, y las provenientes del trabajo, debe establecerse una discriminación impositiva, a fin de concederles a éstas un trato tributario más favorable en ciertas cuantías. Tiene su cristalización, tanto en las exenciones y rebajas como en los recargos impositivos: en las primeras como un estímulo y en éstos como una represión tributaria.

b) Principio de Progresividad

Adolfo Wagner, señala que las herencias para personas distintas al grupo familiar del causante, así como los beneficios excesivos de la industria y el comercio, deben ser gravados con tasas fuertemente progresivas.

Un fuerte opositor de esta fórmula progresiva, fue el francés Leroy-Beaulieu, en 1877. Pero al triunfar en doctrina el criterio de progresividad, en el Siglo XIX, no se incorporó a los sistemas impositivos sino hasta en el primer cuarto del presente siglo.

Estos dos últimos principios, están íntimamente relacionados con el principio financiero conocido como "elasticidad del sistema tributario", que se estudiará más adelante.

4) Principio de No Confiscación

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que

se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de ley impositiva.

Se considera confiscación de bienes, pues, la pena que se aplicará total o parcialmente en los bienes de una persona, para el pago de una responsabilidad tributaria (impuestos, recargos, intereses, multas), hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial.

Sin embargo, el Art. 138 C.P. es terminante, cuando en su último inc., ordena: "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto, etc."

Este principio de no confiscación, tiene su fundamento en otros principios constitucionales:

- a) El Art. 137 C.P. que reconoce y garantiza la propiedad privada en función social;
- b) El Art. 164 C.P. que regula el principio de audiencia, esto es, que nadie puede ser privado de su propiedad o posesión, ni de su vida, etc., sin antes haber sido oído y vencido en juicio. Y mientras esto no acontezca, los impuestos, por regla general, no deben absorber el capital de los particulares.

Estos principios constitucionales, y otros más, han dado afianzamiento a esta doctrina limitativa: "las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias".

La confiscación, se aclara, es una institución distinta a las medidas cautelares, como el comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer el Código Penal, leyes de represión aduanera y las que imponen gravámenes al consumo.

5) Principio de Doble Imposición

La doble imposición, consiste en que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma entidad o dos o más entidades que actúan en el plano nacional o internacional; por ejemplo: que el Estado

y el Municipio, o un Estado y otro, concurren en gravar las mismas personas o los mismos bienes, en ejercicio simultáneo de sus facultades impositivas. Este concepto, por su generalidad, es de aplicación interna de los países y en el orden internacional.

Seligman, citado por Giuliani Fonrouge, sostiene que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa" (22).

Este criterio es amplio, mas puede restringirse, strictu sensu, al reunirse estas ideas:

- a) Imposición doble o múltiple;
- b) Gravamen a las mismas personas o bienes;
- c) Por análogo concepto;
- d) Mismo período de tiempo; y
- e) Dos o más entes con poder tributario.

Puede decirse así, que existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Las circunstancias que motivan la doble imposición son las siguientes:

- Desarrollo de la riqueza mobiliara;
- Ampliación e internacionalización del comercio;
- Progreso científico que facilita la comunicación de pueblo a pueblo; e
- Intensificación de las exigencias financieras del Estado para poder cumplir sus fines.

El problema de la doble imposición se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario, por ejemplo, que un Estado grave el hecho impositivo de acuerdo al criterio de territorio, y otro, de acuerdo al criterio de domicilio, o de ciudadanía, etc.

Para evitar las dobles imposiciones, se han señalado varios sistemas, entre los que están: separación de las fuentes de los

recursos, impuestos en coparticipación (shared taxes), suplementos o adicionales impositivos, subsidios o subvenciones compensatorios, concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción y deducción de tributos pagados.

Estos sistemas, de índole política, tratan de mantener el ordenamiento de un sistema unificado, que evite al poder tributario incurrir en conflictos de atribuciones, limitándose a lo justo: imposición simple. De esta manera, una misma fuente impositiva no deberá ser objeto de más de un gravamen.

6) Principios Económicos

Los principios económicos que limitan el poder tributario, son aquellos que recaen sobre: 1- Elección de las fuentes imponibles; y, 2- Los efectos de los tributos: presión tributaria, impacto o percusión, la incidencia, la traslación, la difusión, la evasión y elusión.

A) Fuentes Imponibles

Las fuentes imponibles son aquellas manifestaciones de riqueza o de poder contributivo que el Estado elige para gravarlos tributariamente.

Pero las fuentes imponibles se limitan a sólo aquel poder contributivo radicado en la renta y en el capital.

Antiguamente existía el impuesto de capitación. Launfenburger, se refiere a él, de este modo: "Una forma histórica de imposición, difícil de asimilar a las dos fuentes imponibles actuales, fue el impuesto de capitación, según el cual, las personas llegadas a cierta edad, debían contribuir con un impuesto fijo, que más tarde se dividió en una capitación por clases, a las cargas del Estado" (23).

Wagner, sin embargo señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo.

Laure, en cambio, dice que los hechos económicos susceptibles de ser alterados por la fiscalidad, son: precios, rentas y capitales (24).

B) Efectos Tributarios en la Economía.

Hasta fines del siglo pasado, apriorísticamente la doctrina clásica concebía que los principios de los efectos, que la imposición produce, eran éstos: desalentaba la iniciativa individual, e incentivo al trabajo; además, restaba fondos al ahorro, estimado en la formación de capitales productivos.

Estas posiciones no satisfacían, ya que no presentaban un estudio circunstanciado de los efectos de la imposición sobre el proceso económico. Y lo peor, no explicaba depresiones tan profundas como la de la tercera década de este siglo XX, en que el reajuste automático de la economía no se producía, como lo sostenían ellos. Y la razón está en que su concepción era una de finanzas estáticas. Urgía, pues, un nuevo análisis de los efectos económicos de los tributos.

El nuevo análisis lo da Keynes, autor que en el año 1936 publica su obra Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero. Es de importancia transcribir aquí sus palabras iniciales de su libro, cuando dice: "He llamado a este libro Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero, recalcando el sufixo General, con objeto de que el título sirva para contrastar mis argumentos y conclusiones con los de la teoría clásica, en que me educé y que domina el pensamiento económico, tanto práctico como teórico, de los académicos y gobernantes de esta generación igual que lo ha dominado durante los últimos cien años. Sostendré que los postulados de la teoría clásica sólo son aplicables a un caso especial, y no en general, porque las condiciones que supone son un caso extremo de todas las posiciones posibles de equilibrio. Más aún, las características del caso especial supuesto por la teoría clásica no son las de la sociedad económica en que hoy vivimos, razón por la que sus enseñanzas engañan y son desastrosas si intentamos aplicarlas a los hechos reales." (25)

Este autor, al sistematizar sus propias ideas en su teoría, destaca la función de los procesos de inversión, ahorro y de con

sumo en sentido macroeconómico, es decir, comprendiendo las cuantías generales de la vida económica, y no sólo las particulares -- como lo hacía la teoría clásica, o comprensión microeconómica.

De su análisis resultó: 1- Una profunda observación de las -- realidades; 2- Toda una nueva concepción financiera; y 3- Una nueva política fiscal conocida como finanzas funcionales.

Esta política fiscal, o finanzas funcionales, es aquella orientación que el Estado da a su actividad impositiva y financiera, -- con el objeto de alcanzar determinados resultados económicos, políticos o sociales.

Se nota entonces, que la política fiscal, desde Keynes en adelante, se vuelve una herramienta eficiente de orientación y desarrollo de la actividad económica nacional, ya que el resultado -- del análisis dejó en claro:

- a) Que es responsabilidad del Estado mantener el empleo total de su población;
- b) Que el Estado contribuye con sus egresos públicos a formar, junto al esfuerzo de la economía privada, el ingreso nacional;
- c) Que el Estado al extraer de la economía nacional o de los -- particulares, una cuota de sus rentas, resta poder para tomar decisiones económicas, y en cambio, este poder pasa a -- reforzar el del ente estatal;
- d) Que el destino que da a su renta la economía privada (inversión, consumo o ahorro), es muy distinto al que le da el Estado. Este, como sabemos: 1- Produce servicios públicos; -- 2- Desarrolla una actividad de fomento económico-social, por lo que las finanzas dejan de ser neutrales o pasivas, y adquieren una función dentro del proceso económico; y 3- Además, cumple con esas actividades, orientado por una política redistributiva del ingreso nacional a través del gasto -- público.
- e) Que las necesidades del Estado iban acrecentándose, planteando interrogantes acerca de si seguir observando los princi-

pios clásicos o si era necesario hacer un análisis circunstanciado de los efectos, optándose por esto último, a fin de fijar aquellas cuotas que de la renta nacional extraería el sistema impositivo.

La realidad muestra que los propósitos del Estado pueden resultar profundamente alterados con las reacciones de la economía privada frente a la imposición; por ejemplo, que se desee orientar el ingreso nacional a la inversión, al consumo o al ahorro, y se afecte con un impuesto ciertas economías, pero éstas logran evadirlo tras pasándolo a otras economías; o que se trata de aplicar los postulados de la justicia tributaria, desgravando ciertas rentas, pero -- que mediante trasposos de cargas tributarias hacia los grupos económicamente débiles, recaiga en éstos el gravamen, no obstante que el Estado quiso eximirlos o atenuarles la carga.

Estos nuevos efectos, limitativos del poder tributario, son los siguientes: presión tributaria, impacto o percusión, incidencia, - traslación, difusión, evasión y elusión. Haremos su estudio a con tinuación.

Presión Tributaria

La presión tributaria, es el gravamen (carga) que soporta una - renta derivada de los impuestos que la han afectado económicamente, expresado en relación de tanto por ciento.

Sus elementos son: un gravamen o carga, que una renta soporta, como consecuencia de impuestos que la afectan, y, que el gravamen es representado por un tanto por ciento.

Esta presión tributaria puede ser determinada en relación a la renta nacional, o a la renta individual, y también, respecto de - grupos económicos de rentas características.

Reducida a una fórmula matemática, sería la relación de tanto por ciento que de una renta es consumida por el gravamen total im positivo que ella soporta económicamente; tal fórmula se expresa:

$$P. T. = \frac{GTI \times 100}{R}$$

R

P.T.= Presión tributaria que desee calcularse sobre la renta - nacional, por ejemplo.

GTI= Gravamen total impositivo que soporta la renta, cuya presión tributaria desea conocerse.

100= Factor básico para que la P.T. se exprese en tanto por ciento.

R= Renta nacional (puede ser individual, etc.).

Así, si deseáramos calcular la P.T. sobre la renta nacional salvadoreña, de un año determinado, tan sólo habría que obtener los datos estadísticos que requiere la fórmula, y aplicarla. Supongamos unos datos y veamos cómo la fórmula se desarrolla:

$$P.T. = \frac{14,180,200,000 \times 100}{93,000,000,000} = 15.2\%$$

Este 15.2% es la P.T.; o sea, es el gravamen total impositivo que soporta la renta nacional en un año x, como consecuencia de las cargas públicas que la afectan, expresado en relación de tanto por ciento. Es, pues, una P.T. nacional.

La P.T. es interesante porque muestra: el % de la renta nacional, o individual, etc., que es absorbida por la tributación; y, también, representa el monto que el sector público resta a la economía privada, debilitándole en su poder de tomar decisiones económicas, que pasan al Estado, permitiéndole a éste, desarrollar su política financiera, económica y social que se haya propuesto.

Sería inconveniente una P.T. que trastocara la economía nacional, si contraviniendo la Constitución Política, resultara confiscatoria. Por ello se vuelve necesario poner un límite a la P.T. En 1956, ese límite fluctuaba entre un 26% y 34% de la renta nacional, como término medio entre las diferentes economías nacionales, señalándose en ese entonces a Inglaterra como el país en el que la P.T. alcanzó el monto más alto, como expresa Matus Benavente (26).

Impacto o percusión

La ley tributaria señala al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, obligado al pago de la deuda impositiva. Este es el contribuyente de derecho, el que debe cumplir el tributo.

El impacto o percusión del tributo, es el fenómeno legal y económico que resulta del pago de la deuda impositiva por el contribuyente de jure.

El contribuyente de jure, puede tener estas reacciones:

- 1- Soporta y paga el tributo voluntariamente; y
- 2- Traspasa el tributo a otras economías. Mas esto no podrá hacerlo si al Estado le interesa el pago jurídico de los impuestos, pues hace valer su poder tributario para que el impacto o percusión coincida en el contribuyente de jure, en quien recae el peso efectivo o económico del tributo.

Incidencia

La incidencia es el peso (carga) económica real y efectivo -- que una economía soporta derivado de los tributos.

Aquí, sucede que el impacto y la incidencia, se confunden. -- Pero puede suceder que se traspase la percusión, dando origen al fenómeno financiero de la traslación a otro contribuyente, que a sí como puede éste sufrir su incidencia, puede también trasladar lo a otro, y así sucesivamente. Mas habrá un contribuyente con incidencia efectiva, que no traslade el tributo a otro, éste es el contribuyente de facto o de hecho.

La incidencia tiene importancia por cuanto es ella la que determina: a) La presión tributaria real; y, b) La responsabilidad del Estado referente a que en todo tributo debe ser conocida, y no sólo en los impuestos directos.

Traslación

La traslación es el fenómeno financiero en virtud del cual el que ha sufrido el impacto o percusión del tributo, o los efectos de una traslación previa, traspasa todo o parte del tributo a o-

tro contribuyente u otra economía.

Si la traslación es autorizada por el Legislador en la ley, - se dice traslación legal.

Traslación de hecho, es el fenómeno financiero que se produce al margen de la voluntad legal o en contravención a ésta, por medio de la cual, quien debió soportar el peso económico del tributo, logra eludirlo, ayudado por su poder económico o por la debilidad de otras economías. Aquí no se soporta la incidencia legal.

Difusión.

Esta acontece cuando la traslación del peso económico de un tributo no se realiza a través de un solo acto, sino a través de traslaciones sucesivas, en que varias economías van soportando una cuota de incidencia, en forma tal que la incidencia resulta - repartida entre numerosas economías.

Evasión Tributaria

La evasión tributaria, es el fenómeno financiero que consiste en sustraerse al pago de los tributos, privando al Estado de su ingreso.

En los fenómenos anteriores, hay impacto o percusión, hay pago, el Estado recibe ingreso fiscal. En la evasión, no hay nada de éso.

Puede ser de dos clases: evasión ilícita y lícita.

Evasión ilícita, o simplemente evasión, es aquella que se realiza violando las leyes tributarias, y, no obstante estar jurídicamente obligados a satisfacer el tributo, éste no es satisfecho por el contribuyente.

Genéricamente las evasiones constituyen los delitos de fraude fiscal o el contrabando. Sus elementos característicos son: existencia de hecho imponible, intención fraudulenta (ocultación de base imponible), y perjuicio fiscal.

Cada evasión es una virtual infracción tributaria. Esto da o

casión a que la Administración o los tribunales impongan al infractor una sanción, que puede ser: recargo, interés, multa, arresto, etc.

Los procedimientos que se emplean para evadir el pago de los tributos, son:

- a) De tipo moral. Se evade porque el hombre latino, para el caso, no tiene sentido ético de cumplir el tributo, como lo tiene el anglosajón;
- b) De tipo económico. Se evade para ocupar la cuantía del tributo en interés particular;
- c) De tipo administrativo. La descortesía de los empleados de la gestión tributaria, ahuyenta al contribuyente. A este no le hace gracia cumplir su obligación ante actitudes negativas como si le hicieran un favor;
- d) De tipo político. Renuncia del contribuyente por no estar de acuerdo con los fines que el Estado persigue con los tributos;
- e) De tipo legislativo. La Legislación fiscal se ha vuelto muy complicada, alambicada, difícil de entender, reducto de especialistas, producto de tantas normas que el contribuyente se vuelve evasor. A este proceso se le conoce como "inflación legislativa".

Ante la evasión ilícita se han creado medios para evitarla, entre los que están: educar al público respecto del destino útil que tienen los gastos públicos, intensificar la lucha contra la evasión y evitar que ésta se vuelva rentable, e instituir un buen sistema represivo tributario.

Elusión

Hemos visto la evasión ilícita. Aquí veremos la lícita. Esta, que se llama elusión, es una forma de reacción de las economías privadas frente a la incidencia de ciertos tributos, y que consiste en sustraerse al pago de ellos, no realizando las actividades

gravadas, o no ejecutando los hechos presupuestos o no consumiendo los artículos afectos al gravamen. Es evasión lícita, porque sólo hay contribuyente eventual, que no realiza el hecho imponible, que no viola la ley impositiva.

No puede haber elusión si es la misma ley quien exime al contribuyente.

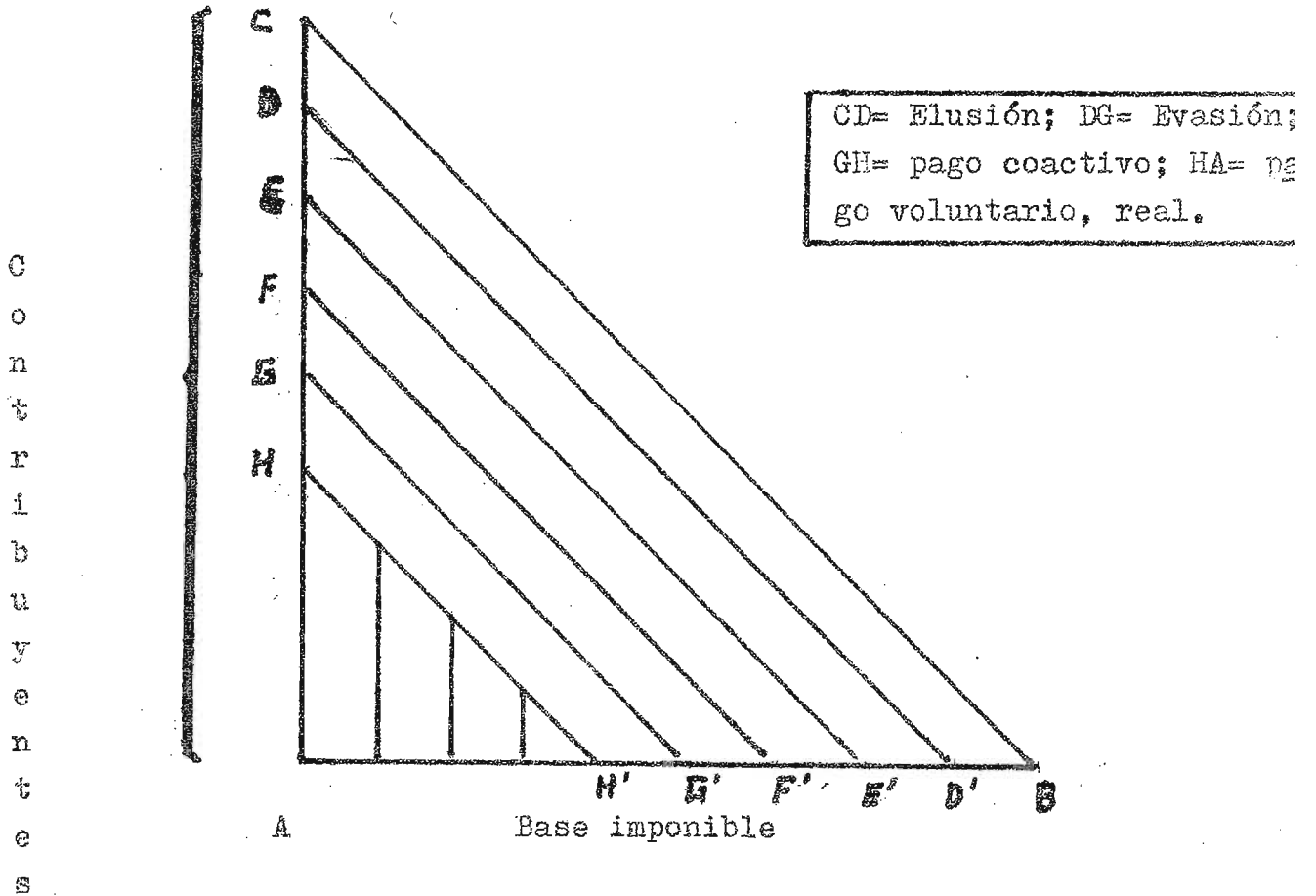
Exención, es pues, la liberación de la carga impositiva por ministerio de ley. Esta concede exenciones de dos clases: a) de tipo subjetivo, en consideración a la persona, por ejemplo: ser padre de familia, turista, titular de alguno de los poderes públicos, representante diplomático, funcionario de algún país amigo o de algún organismo internacional, etc.; y b) de tipo objetivo, según la naturaleza (material) del hecho tributario determinante de la imposición, ejemplo: las cédulas hipotecarias, depósitos bancarios, tránsito de bienes procedentes del extranjero con destino al exterior, ex enciones aduaneras a ciertas piezas postales, etc.

Hasta aquí hemos estudiado los efectos económicos de los tributos. Veamos ahora cómo afectan los ingresos públicos.

Supongamos para ello que se ha creado un impuesto X, que produce entre los contribuyentes el hecho generador previsto en la ley, por ejemplo, obtener renta o poseer inmuebles. Si hay hecho generador habrá necesariamente base imponible, es decir, que se podrá cuantificar aquél. Teóricamente, el monto de ingresos fiscales a ser percibidos, tiene que ser igual al número de contribuyentes según su cuantía de hecho generador del tributo, o sea, el 100% de la base imponible.

Pero la realidad es otra, porque intervienen los efectos siguientes: elusiones, evasiones, etc. En la siguiente gráfica, se muestra el nivel teórico de ingresos así como el real que obtiene el Estado, debido a los efectos económicos que se producen en el proceso de gestión. En el eje AB está la base imponible; en el AC el total de contribuyentes en los que se produce el hecho generador.

Gráfica de ingresos Teóricos y Reales :



DE= contribuyentes no identificados; EF= no presentan declaración; FG= dan datos falsos; GH= No pagan voluntariamente; HA= pagan voluntariamente.

Según se demuestra en el cuadro anterior, el Estado al proveer su nivel de gasto público, tendrá que tomar en cuenta aquellos efectos sobre los ingresos. Y esto es así, como queda graficado, ya que un impuesto previsto para un nivel de gastos, estructurado con una determinada tasa, y partiendo de la base de que su materia gravada es el área ABC, da por resultado, en términos de recaudaciones efectivas, una virtual reducción al área prevista de ingresos, que queda circunscrita al área AHH', cuantitativamente menor.

Existen pues, en la recaudación, muchas brechas que permiten su escurrimiento. Al tomar en cuenta lo anterior, se recomienda observar:

- 1- El cumplimiento exhaustivo de la tributación vigente;
- 2- Volver eficiente la Administración tributaria;
- 3- Prever los efectos económicos de los tributos; y,
- 4- Incremento del nivel de gastos acudiéndose a fuentes de financiamiento racional.

7) Principios Financieros

Los principios financieros de la imposición, son ciertas recomendaciones de carácter general que, en la forma en que fueron expuestos tradicionalmente, tienden a asegurarle al Estado un adecuado rendimiento de su sistema tributario.

Adolfo Wagner, tratadista alemán, sintetizó estos principios así: suficiencia en la imposición, elasticidad de la imposición, - Mas, el Estado actual acepta la aplicación de ideas financieras modernas, que incluyen otros dos principios financieros: simplicidad del sistema tributario y economicidad en la imposición. Pasamos a examinar estos principios.

a) Suficiencia en el Rendimiento de Los Tributos

Este principio es indicativo de que el rendimiento fiscal del sistema impositivo debe ser capaz de cubrir la necesidad del ingreso estatal, en un período financiero.

Esta suficiencia no presenta problema alguno en los períodos de estabilidad económica, pues el Estado obtiene ingresos que equilibran anualmente los presupuestos. Pero en aquellos períodos o fases cíclicas, en que la economía experimenta alzas o descensos, el Estado se puede encontrar de pronto en que no puede mantener su exigencia financiera.

Son esos períodos de crisis, en el que resultan el desempleo y caída de los ingresos, afectando la renta nacional que es la base financiera donde el ente público obtiene sus ingresos, y que él contribuye a formar. Pero puede evitar esta agravación si en su -

política fiscal de redistribución contempla la decisión de: a- incrementar los ingresos del sector público laborante; b- propiciar una política de fomento a la inversión, el consumo y el ahorro, - en el sector productivo. Estas medidas se han aplicado en nues-
tro país, con notorio éxito, nada más que en un nivel no vigoroso, pues es necesario abrir nuevas fuentes de empleo, acrecentar la renta nacional, mantener la estabilidad económica en ascenso, buscar el logro de períodos de auge y recuperación nacional; y, lo más -- importante, falta forjar un sistema tributario que: 1- le propor-
cione ingresos más allá de sus necesidades; 2- mantenga un superá-
vit de compensación económica; y 3- aproveche los períodos de nor-
malidad financiera, para proporcionarse ingresos, los suficientes para el cumplimiento de sus necesidades económicas y sociales, en aquellos períodos de trastornos cíclicos.

b) Elasticidad del Sistema Tributario

Este principio, aconseja que el sistema tributario sea capaz de adaptarse a las variaciones que el Estado pueda experimentar en su necesidad de ingresos y a las curvas de la renta nacional o ingreso nacional.

Los tributos que mejor responden a esta exigencia de elasticidad son los que se aplican sobre la renta efectiva. La renta nacional y la persona son muy sensitivas a las variaciones económicas, lo mismo que los impuestos indirectos que gravan los artículos de primera necesidad.

La elasticidad del sistema tributario debe establecerse sobre bases estables, que orgánicamente respondan a las finalidades fiscales en lo económico y social.

Estas bases orgánicas son las siguientes:

- 1) Simplicidad en el número de tributos que el Estado establezca;
- 2) Estabilidad del sistema tributario, considerándose la estructura económica del país y las características de la economía nacional, que no impida una movilidad de tasas impositivas cuando circunstancias económicas o financieras superiores a-

sí lo aconsejen;

- 3) Preferencia por los impuestos directos cuya incidencia es conocida o fácilmente determinable;
- 4) Fuerte tendencia a transformar el impuesto personal a la renta en base financiera del sistema;
- 5) Un mínimo de renta totalmente exenta de impuestos directos;
- 6) Supresión de los impuestos indirectos que gravan los artículos de primera necesidad;
- 7) Un impuesto de tasa fuertemente progresiva que grave los beneficios excesivos de la industria y el comercio;
- 8) Un impuesto, fuertemente progresivo, a las herencias y donaciones que se produzcan en beneficio de personas distintas al núcleo familiar inmediato del causante;
- 9) Una discriminación entre las rentas fundadas o del capital y las provenientes del trabajo, a fin de concederles a éstas un trato tributario más favorable, hasta cierta cuantía;
- 10) Organización del sistema en forma que permita ser aplicado con fines económicos racionales, tanto en relación a las materias imposables como en las tasas de los impuestos;
- 11) Consideración para determinar la renta imponible de las ganancias y pérdidas de capital;
- 12) Clara reglamentación legal de cada impuesto, en forma de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las leyes tributarias; y,
- 13) Prevención y fuertes sanciones al fraude fiscal

Mientras no se logren estos puntos básicos, y otros que es preciso revisar, el poder tributario seguirá como hasta ahora: excesivamente limitado. No se debe olvidar que los tributos deben responder a principios de profundo contenido social, ya que así lo exige la Norma Fundamental en el Estado de Derecho.

c) Simplicidad del Sistema Tributario

El Estado debe evitar la multiplicidad tributaria, representada por un gran número de impuestos que muchas veces producen un rendimiento insignificante dentro del volumen de sus ingresos.

Es aconsejable pocos tributos sobre las grandes fuentes imponibles: la renta y el capital. Debe establecerse el tributo en la base del proceso que se pretende gravar y sobre la renta total de las personas. Debe descansar la carga tributaria en pocos impuestos, 6 u 8, cuyos efectos paramétricos sean conocidos, a fin de que su rendimiento sea óptimo.

El efecto paramétrico de los impuestos, es aquel dato conocido a priori, mediante el cual se desea obtener racionalidad formal en el sistema tributario, y que puede usarse, por ejemplo, para marcar el nivel de protección a la industria local mediante la restricción del consumo de un cierto artículo. Veamos cómo opera: el Arancel de Aduanas, para el caso, es un instrumento impositivo que puede ser utilizado para que impida que en el país se consuman determinados artículos considerados suntuarios (de lujo); por lo tanto, a éstos se les aplicará tarifas de altas tasas. Este instrumento para el industrial del país, constituye un parámetro o dato en cuanto a la protección que de él deriva, favoreciendo su producción y sus precios.

Los efectos paramétricos de los tributos pueden, por ello, impulsar el desarrollo económico, identificado éste en su estricta faceta económica, con el crecimiento y expansión del aparato productivo de una economía.

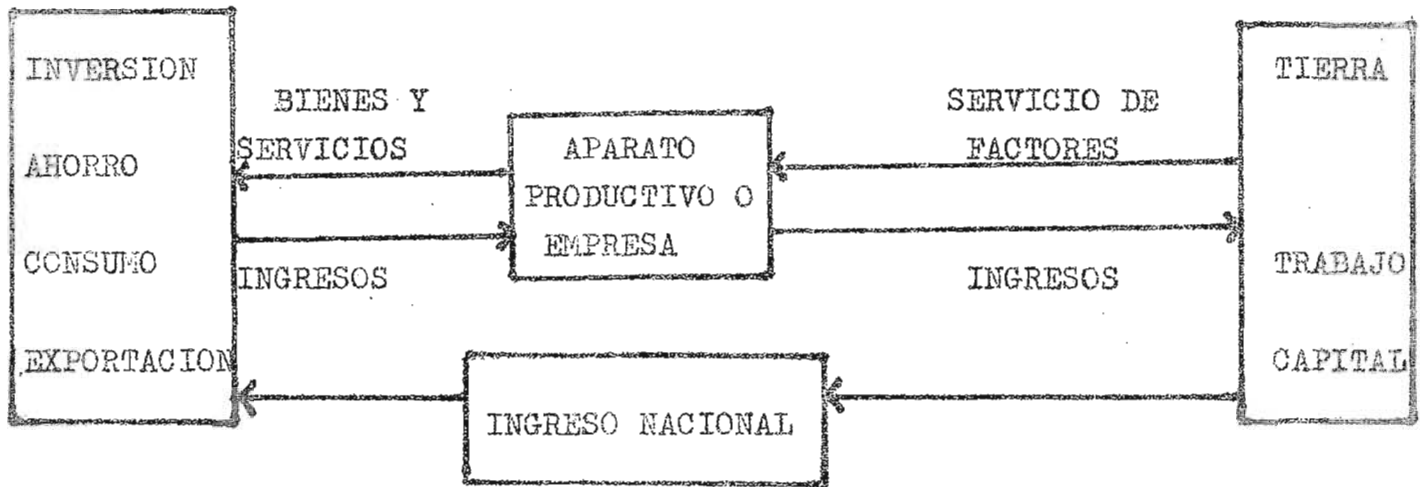
La economía nacional combina los factores de producción (tierra-trabajo y capital) produciendo bienes y servicios destinados a la inversión, ahorro, consumo o al tráfico externo (exportación-importación).

Esta actividad dinámica produce en su seno, flujos como son:

- 1- De bienes y servicios, destinados al consumo, a la exportación, etc.

- 2- De servicios de factores, destinados a la empresa: tierra, trabajo y capital.
- 3) De ingresos, destinados a la inversión, ahorro o consumo.

Esquema del Flujo del Aparato Productivo



La III Conferencia de Tributación en México, 1972, se inclinó por el criterio de que con no más de 6 u 8 impuestos, de efectos paramétricos conocidos, es posible, operando sobre los flujos, - ya sea restringiendo ingresos o alterando los precios de los factores de la producción (tierra-trabajo y capital) obtener los objetivos intermedios de una política de desarrollo. Cada flujo desempeña una función básica sobre el crecimiento y la expansión del aparato productivo, que al ser afectado, se puede orientar - el desarrollo de la economía de acuerdo a las decisiones de política jurídico-económica.

Adelante tratamos las políticas finales e intermedias del Estado, sobre sus propósitos de desarrollo.

d) Economicidad en la Imposición

Este principio además de relación financiera dice también de la administrativa, como lo veremos después.

Adam Smith, cuando expuso el contenido clásico del principio

de economía en la imposición, reclamaba que el pago de los impuestos no demandara a los contribuyentes un sacrificio económico mayor que el que representa como entrada para el Estado.

La interpretación y aplicación moderna de este principio, exige que los gastos que demanda la percepción de los ingresos públicos, que supone las funciones de aplicar, fiscalizar, y, finalmente, recaudar el tributo, no obsorvan cuotas demasiado importantes del rendimiento mismo de los tributos.

El tributo que en su cobranza resulta muy oneroso, es financieramente inconveniente, ya que de su producto bruto consumirá una cantidad demasiado alta.

Una cifra tope, aconsejable, que el Estado no debería sobrepasar en la cobranza del tributo, es del 2 al 3% del rendimiento impositivo. Lutz, citado por Matus Benavente, es uno de los pocos autores que sostiene no exceder ese porcentaje tope (27).

8) Principios Administrativos de Imposición

Adam Smith, en 1776, formuló los principios administrativos de imposición. Estos son ciertas normas de buena y prudente administración financiera, por las que se trata de establecer las bases del sistema impositivo y de conciliar los intereses, aparentemente contrapuestos, del Estado y de los contribuyentes en materia tributaria, comodidad impositiva y economía en la percepción.

a) Equidad en la Imposición

Ya hemos analizado este principio, como base general del sistema tributario, en un sentido jurídico-político; ahora, su enfoque es administrativista.

Smith, en una parte de su obra, llegó a afirmar: "que no es muy irrazonable que el rico debiera contribuir a los gastos públicos, no sólo en proporción a su renta, sino con algo más que en esta proporción".

De esta última frase transcrita, así como del pensamiento general de Smith, puede concluirse que esta máxima la formuló él, como exigencia de que el sistema tributario pese sobre las economías en rela

ción a la capacidad contributiva que ellas tengan y a las rentas de que gozan, bajo el amparo de la organización social que el Estado asegura.

Con lo que declaren los contribuyentes y a través del procedimiento de gestión administrativa, es que se puede dejar en claro el monto justo y equitativo de las rentas de cada quien, y según resulten éstas como base impositiva, así se le aplica también, administrativamente, la liquidación del tributo por la especie a que pertenecen.

La investigación que realiza la Administración pública, para determinar la base imponible, tratará de ser exhaustiva y completa, es decir, buscará el dato cuantitativo que sea fiel al capital o a la renta de cada sujeto de imposición. El tributo debe ser equitativo para todos, pero conforme a la propia fuente impositiva: esto determina los principios modernos de discriminación y progresividad.

Es así que la equidad, en sentido administrativo, también es un principio limitativo del poder tributario.

b) Certeza Tributaria

Smith enuncia este principio expresando que la tasa o porción de impuesto, que cada individuo debe pagar, tendrá que ser cierta y no arbitraria, y que la época del pago, la forma de pago, la cantidad por pagar y lugar de pago, deben ser claros y precisos, tanto para el contribuyente como para cualquier individuo.

El término que este autor emplea es "impuesto", que por su carácter general se entiende identificado con tributo o contribución.

Por la época en que este autor escribió su obra, era característica de los sistemas impositivos, como de los tributos en particular, su más completa incertidumbre y falta de publicidad, que dejaba a los contribuyentes a merced de la más absoluta arbitrariedad de los recaudadores de impuestos.

Este principio de certeza tributaria es básico de los sistemas impositivos modernos. Y el Derecho Tributario, por consiguiente, tiene como propósito realizarlo a través de una clara y rigurosa

ordenación sistemática, que determine: sujetos activo y pasivos de la relación jurídico-tributaria, objeto, procedimientos, base impositiva, base liquidable, tipos de gravamen, tiempo de pago, forma y a quién se paga, penas en caso de infracción, recursos y tribunales ante quién proceden, etc.

El imperio de la certidumbre sobre la arbitrariedad, es su importancia.

c) Comodidad Impositiva

Esta regla la enuncia Smith, así: en el sentido de que todo impuesto debe ser percibido en la época y según el procedimiento que pueda presumirse menos incómodo para el contribuyente.

El Estado deberá acomodar la carga tributaria a las épocas favorables de percepción de ingresos de los contribuyentes, e incluso, aconsejable es, que esta carga se fraccione para acomodarla aún más a la capacidad de pago.

El propósito del Estado de obtener recursos financieros en el directo interés de la colectividad y de sus miembros, vuelve artificial el problema de poder ocasionar perjuicio a la economía nacional, por cuanto él mismo se preocupa por incentivar mejores condiciones a la productividad, favorece la inversión, el ahorro, el consumo, etc., reconoce y garantiza la propiedad privada en función social, etc. y como consecuencia, obtiene una menor resistencia y un oportuno cumplimiento de sus preceptos tributarios, que evitan la incomodidad en el pago.

Este principio, en síntesis, aconseja:

- 1- Acomodar las épocas de pago de los impuestos a los momentos favorables de la economía;
- 2- Fraccionar el pago de los impuestos, si fuere necesario, adaptándolos a la capacidad particular de cada sujeto pasivo;
- 3- Abrir lugares de recaudación, los necesarios, en los propios domicilios de los contribuyentes;
- 4- Dar suficiente publicidad a: propósitos de los impuestos, -

lugar de pago, formas de pago, infracciones, sanciones, recursos, etc.

- 5- Devolver lo pagado indebidamente, por cheque bancario al domicilio del contribuyente;
- 6- Envío de formularios al domicilio del contribuyente;
- 7- Facilitar el cobro de ciertos tributos de percepción periódica y regular, como por ejemplo, el impuesto acumulativo de timbres en ventas diarias, etc.
- 8- Practicar liquidaciones en plazos no dilatados;
- 9- Dar otras ayudas al contribuyente: en sus declaraciones, en sus cambios de domicilio, en su obtención del NIT, en sus trámites legales, etc.

En nuestro país deberán darse regulaciones apropiadas, que en general ordenen la práctica permanente de este principio en estudio, por sus notables beneficios en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

d) Economía en la Percepción de Impuestos

Todo impuesto, dice Smith, debe ser concebido de manera que retire de manos del pueblo la menor cantidad de dinero posible más allá de la que percibe el Estado.

A este autor preocupaba que los gastos de recaudación de los tributos no absorbieran una parte importante de su rendimiento bruto.

El Estado, y el interés del contribuyente, no deben ver disminuida la cantidad que aquél puede aplicar a la satisfacción de las necesidades públicas, que se traducen en ventajas directas a la colectividad y a los individuos que la integran, por lo que es aconsejable que los gastos de percepción de tributos se mantengan dentro de los límites indispensables a un eficiente servicio.

Habrà eficiencia en el servicio de aplicación y recaudación de los tributos, si para la gestión tributaria, su recaudación implica un gasto administrativo con porcentaje mínimo al total recaudado.

Esto conduce a señalar que el Estado realiza dos clases de gastos: gastos de gobierno y gastos de ejercicio.

Gasto de gobierno, es aquel en que el Estado incurre para satisfacer las necesidades públicas en todas sus variadas manifestaciones, por ejemplo: defensa, salubridad, educación, etc.

Gastos de ejercicio, son los que le ocasiona al Estado su actividad o administración financiera en la procura de los ingresos que han de satisfacer aquellas necesidades públicas.

9) Principios Internacionales sobre Tributación

Es corriente, en la comunidad internacional moderna, que los Estados se abstengan de ejercer su poder tributario territorial, ya por disposiciones de su legislación interna que responde a principios generalizados, o bien, como consecuencia de convenciones de tipo general o especial, libremente concertados.

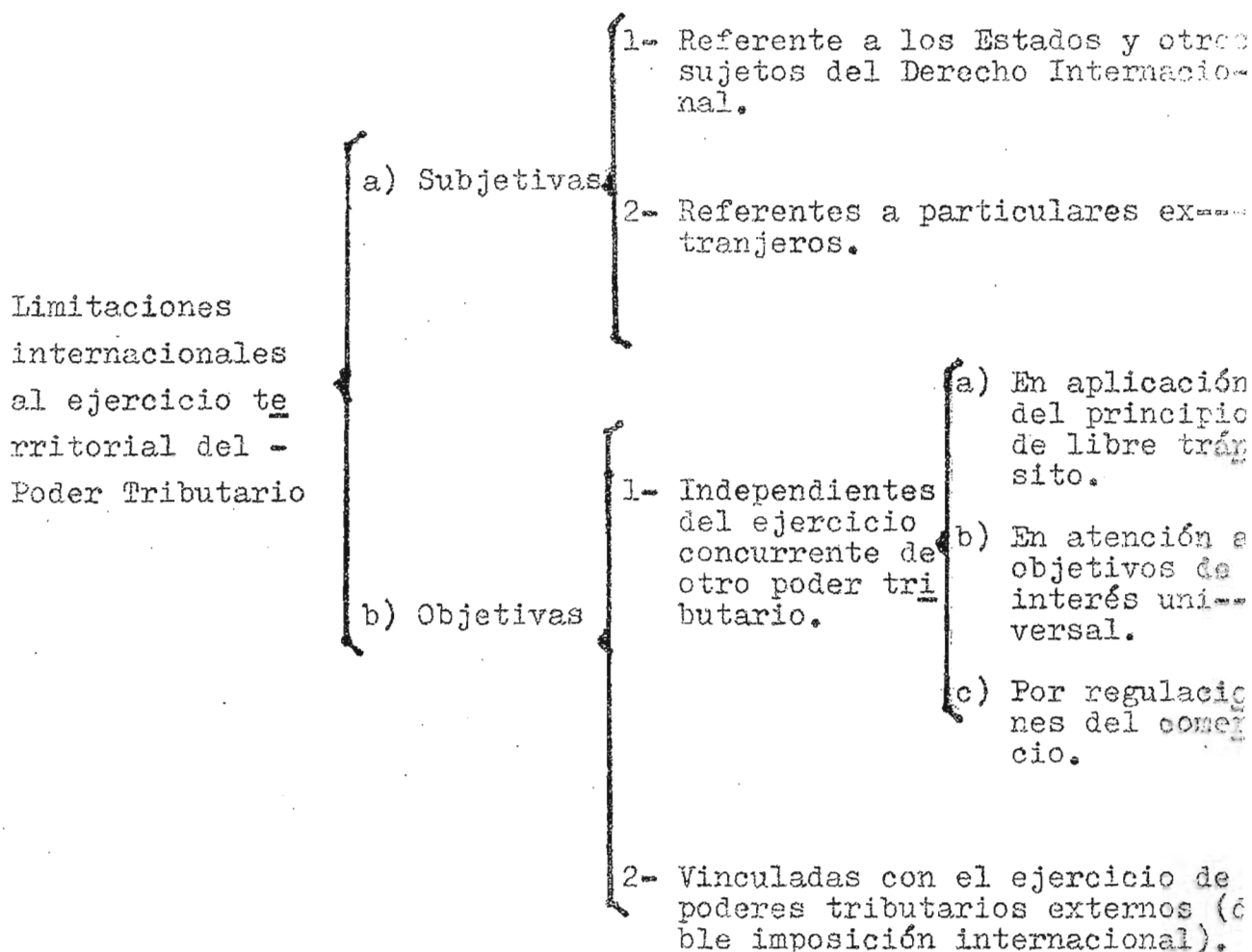
Esas limitaciones del poder tributario asumen estas formas: Exenciones tributarias totales o parciales, atenuación al ejercicio pleno de las facultades tributarias, y, no exceder límites prefijados.

Esa actitud obedece a cualquiera de estas dos circunstancias:
a) De orden subjetivo, si se inspiran en las condiciones personales del sujeto pasivo de la imposición, como lo son: los Estados y sujetos de derecho internacional, particulares extranjeros, etc.

b) De orden objetivo, si tienen en mira la naturaleza de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, por ejemplo, limitaciones independientes del ejercicio concurrente de dos o más poderes tributarios, ya sea en: a) aplicación del principio del libre tránsito, b) en interés de objetivos universales, c) por regulaciones del comercio. También puede haber limitaciones vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos, que se designan como doble o múltiple imposición.

Para mayor comprensión, el presente tema se resume en el cuadro

sinpótico que sigue:



Haremos a continuación el estudio de las limitaciones subjetivas y de las objetivas.

a) Limitaciones Subjetivas

Como norma generalizada, y condicionada al requisito de reciprocidad, se exime de impuestos a los entes siguientes: a) los Estados por su condición política; b) los representantes diplomáticos, por razones de "cortesía internacional"; c) los cónsules, por su jerarquía como representantes internacionales; y aún, d) a los particulares extranjeros.

La exención, es la liberación de la carga impositiva por ministerio de ley, y se concede por consideraciones subjetivas y objetivas

como hemos visto.

El Art. 36 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, respecto de exenciones aduaneras, regula:

"1. El Estado receptor, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, permitirá la entrada, con exención de toda clase de derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos:

- a) de los objetos destinados al uso oficial de la misión;
- b) de los objetos destinados al uso personal del agente diplomático o de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación.

2. El agente diplomático estará exento de la inspección de su equipaje personal, a menos... etc."

Nuestra legislación, por su parte, se ajusta a las prácticas de cortesía internacional bajo el requisito de reciprocidad, como por ejemplo: la Ley de Equipajes, Ley de Franquicias Aduaneras, Ley de Impuesto sobre la Renta (Art. 21 en sus numerales 3, 4, 6 y 13 y Art. 43, etc.).

B) Limitaciones Objetivas

Estas limitaciones no obedecen a la condición personal del sujeto, como las anteriores, sino a la naturaleza del hecho tributario determinante de la imposición, como son aquellas que independientemente del ejercicio concurrente de otro poder tributario, tienen aplicación, como por ejemplo, las vinculadas con la libertad de tránsito, restricciones derivadas del interés general y limitaciones por acuerdos comerciales. Hay que agregar también las vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos o doble imposición.

1- Libertad de Tránsito. Por medio de acuerdos y convenciones, los Estados establecen la obligación recíproca de asegurar el libre paso a través del territorio, de personas, bienes y medios de transporte procedentes del extranjero y destinados al extranjero.

Tiene su origen en la práctica internacional de asegurar el

tránsito por el mar territorial y ríos internacionales, y que actualmente se extiende a toda clase de vía utilizable, terrestre o aérea, según normas de seguridad y fiscalización.

El mero tránsito no está sujeto a imposición. En nuestro país señalamos el Art. 10 de la Ley de Equipajes, que contiene tal principio, no permitiéndose ni aún el registro del equipaje y mensajes de viajeros en tránsito a otros países que ingresen al país.

2- Restricciones derivadas del Interés Universal

Giuliani Fonrouge nos recuerda que ciertos acuerdos antiguos, llamados Convenciones Postales Universales (1874), se prolongaron en cadena organizando el servicio público postal internacional, culminando en la Unión Postal Universal, según la Convención de París de 5 de julio de 1947, y en la Unión Internacional de Telecomunicaciones, de la Convención de Atlantic City, de 2 de octubre de ese mismo año (28).

La importancia de estas Convenciones, radica en que fijan las tarifas que cada país puede aplicar, y además, contienen normas sobre exenciones aduaneras a las piezas postales.

3. Limitaciones de orden comercial

Numerosos acuerdos establecen esta clase de limitaciones, por ejemplo:

a) Tratados de comercio, que incluyen: Tarifas uniformes aduaneras; exenciones, según la naturaleza o procedencia de la mercadería; regímenes preferenciales, especialmente por efecto de la "cláusula de la nación más favorecida", o sobre impuestos al consumo; y

b) Convenciones aduaneras, como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.), y la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.), nacida del Tratado de Montevideo.

Doble Imposición Internacional

Esta es otra limitación objetiva. Y como ya hemos expuesto el concepto de doble o múltiple imposición, con aplicación en el ámbito interno e internacional, veamos ahora estos aspectos: las cau-

sas que la provocan y los medios utilizados o recomendados para evitarla.

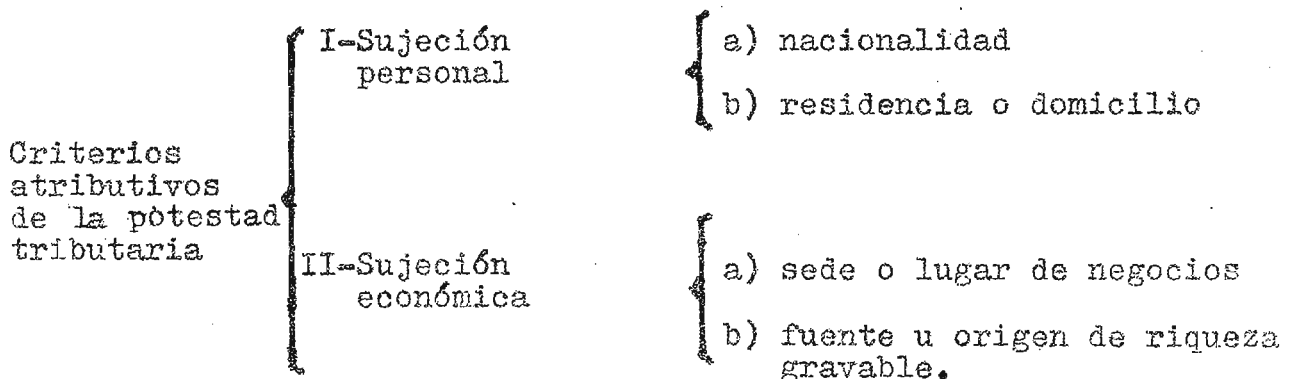
1. Causas de la doble imposición Internacional

Cuando los hechos tributarios son afectados simultáneamente por sistemas impositivos de dos o más países, esta afectación tiene su origen en criterios divergentes para la atribución de la potestad tributaria.

Sorondo, en "Algunas Reflexiones sobre el problema de la Doble Imposición Internacional", expresa que el problema "consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política y jurídica" (29).

Es condenable la imposición múltiple por estas razones: económicas y morales; es una barrera al comercio exterior; no favorece las inversiones internacionales; representa una distribución injusta de la carga tributaria, o sea, que es perjudicial; y, es una consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados.

Los criterios atributivos de potestad fiscal, separados o combinados, radican su fundamento: en causas personales, como son la nacionalidad y la residencia del sujeto; o, también, en causas de índole económica, tal como son: la sede de los negocios y la fuente que da origen a la riqueza gravable.



2. Medios de evitar la Doble Imposición Internacional

Como es condenable la imposición múltiple, organismos dependien

tes de la Liga de las Naciones y de las Naciones Unidas, e instituciones como la International Fiscal Association (I.F.A.); la Interamerican Bar Association; la Organización Europea de Colaboración Económica (O.E.C.E.), que se transformó en Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (O.C.D.E.); el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Comunidad Económica Europea (C.E.E.); y aún el Mercado Común Centroamericano (M.C.C.), han realizado esfuerzos en la búsqueda de procedimientos, algunos ya adoptados, para evitar la doble o múltiple imposición internacional, o para atenuar sus efectos.

Esta actividad ha tenido estas orientaciones:

- 1- Encontrar principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional;
- 2- Concertación de acuerdos internacionales; y,
- 3- Armonizar las legislaciones.

De estos esfuerzos, el primer criterio es el único apto para la solución integral del problema. Los otros sólo son atenuantes que no penetran en la raíz de la doble imposición.

En general, al existir conflictos de doble imposición se han propuesto diversas soluciones, cuales son:

- a) Creación de una Comisión Arbitral, integrada por personas de reconocida autoridad en cuestiones jurídico-económico fiscales, competente en solucionarlos;
- b) Someter el caso a solución de un organismo internacional, existente o ser creado;
- c) Organización Supranacional, ante la que se reclamaría directamente. Esto se ha propuesto desde 1895, con Von Bar, en el Congreso de Cambridge del Instituto de Derecho Internacional; poco tiempo después, en 1899, Garelli, propuso la creación de una Corte Fiscal Internacional; en este sentido se han manifestado otros autores, entre ellos Mario Pugliese, según puntualiza Giuliani Fonrouge (30).

Estos propósitos podrían tener una realización práctica, pero los esquemas de soberanía nacional actuales, constituyen un difícil valladar que impiden su logro.

III Características del Poder Tributario.

Hasta aquí, hemos visto las distintas limitaciones del poder tributario. Veamos cuáles son sus características.

El poder tributario presenta características, y puede señalarse en sus notas esenciales:

a) Carácter originario. El Estado es el titular originario del poder tributario. Este poder de él proviene, en él está y lo detenta con la creación de los tributos. Puede el Estado ceder su poder de imposición a entes públicos que actúan en el ámbito de sus respectivas competencias, como son los Municipios, etc., pero éstos sólo sirven un poder tributario derivado y limitado por la autorización;

b) Carácter irrenunciable. Una vez establecido el tributo por la ley, es inevitable al Estado renunciar a su exigencia al contribuyente;

c) Carácter imprescriptible. El paso del tiempo no prescribe el poder tributario. Puede prescribir la exigencia al cobro del tributo mas no el poder tributario;

d) Carácter abstracto. En principio el poder tributario es abstracto al existir aún antes de ser ejercitado y radica en la exigencia de prestaciones a una colectividad. Después es claro, con el ejercicio del poder, se concretiza a: quiénes han de satisfacer los tributos; qué actividades son gravadas; cuál es la base de imposición; etc.

e) Carácter territorial. La soberanía alcanza al territorio del Estado. Y como el poder tributario tiene sus raíces esenciales en la soberanía, de ahí que su alcance territorial sea el mismo que el de la soberanía; y

f) Carácter legal. El poder tributario, suele establecerse en la ley constitucional.

En consecuencia, no puede tener carácter contractual, y prevalece el principio de legalidad, que esencialmente, y tal como ya lo vimos, determina la existencia al poder tributario.

IV Soberanía Tributaria

La soberanía o soberanía política, en su doble aspecto subjetivo y objetivo, ya vistos, se manifiesta en formas como éstas: dictación de leyes, sanción al incumplimiento de leyes, concertación de acuerdos con otros Estados, o declarándoles la guerra, medidas de policía, imposición tributaria, etc.

Esta última forma, es indicativa de que la soberanía se ex-----tiende aún a los tributos, por lo que resulta ser de este modo, una soberanía tributaria. Esta última entonces, no es otra cosa - que una modalidad inherente a la soberanía política que permite a los Estados subsistir, ya que la exigencia oportuna de las prestataciones económicas a sus miembros vuelve realizable el cumplimiento de sus propios fines.

V Motivos de Sujeción a la Soberanía Tributaria

Podemos ahora explicar que el individuo sujeto a una soberanía determinada, está por este hecho, en situación de quedar obligado a contribuir económicamente al Estado. Esta obligación, origen de la relación jurídica tributaria, es, como se comprenderá, la raíz medular de toda la actividad tributaria.

Ahora bien, si el individuo está en situación de ser obligado a aquella prestación económica, lo es por motivos que lo sujetan a una soberanía. Los tratadistas señalan, concretamente, los que siguen:

- 1- La nacionalidad,
- 2- El domicilio o residencia habitual,
- 3- La estancia o residencia temporal,
- 4- La posesión de bienes en propiedad, sea nacional o no su propietario, etc.
- 5- El ejercicio de actividades lucrativas, y
- 6- La realización de consumos. El impuesto recae sobre el monto del gasto operado en las transacciones de bienes. El consumo de productos extranjeros, importación, o el destinado a ser consumido fuera de las fronteras patrias, exportación, caen

directamente bajo la sujeción de la soberanía tributaria, si bien el tributo es fijado a su paso por la frontera.

Del análisis que hemos hecho hasta ahora, es preciso que se observe ya, que la soberanía tributaria sólo podrá ser eficaz si el Estado:.

- a) Puede exigir las prestaciones económicas, no obstante las limitaciones jurídicas y socio-económicas, aconsejables;
- b) Sujeta al individuo a la soberanía tributaria en base a que éste se identifica con los hechos imposables que estipula la ley;
- c) Hace uso de sistemas modernos, mecanismos técnico-jurídicos, capaces, con orientación política en lo tributario y en la racionalización de los tributos; y
- d) Dicta leyes tributarias acordes con el cumplimiento de sus fines, y las impone conforme a los principios constitucionales.

CAPITULO III

Fuentes del Derecho Tributario

I Manifestación de la Norma Tributaria

Fuente, es el sitio de donde brota el agua, en sentido propio.

En sentido figurado, se denomina fuentes del derecho, a aquellas formas mediante las cuales se manifiesta la norma jurídica. Pero esta forma de manifestarse presenta estos tres sentidos:

1- Filosófico. Desde este punto de vista, fuente del derecho no es otra cosa que la causa última que lo origina, o sea, su raíz. -- Esta causa última, se ha querido encontrar de acuerdo con la doctrina, y en forma cronológica, en cualquiera de estas fuentes: voluntad del soberano (véase Art. 10.); razón del hombre; espíritu del pueblo interpretado por el gobernante; y, ley eterna dada por Dios.

2- Técnico. La fuente del derecho está en aquellos hechos o manifestaciones que ocurren en la vida social, y que permiten la expresión de las normas jurídicas. Esos hechos sociales son la fuente de

producción del derecho. Ejemplos son los siguientes: la ley, los principios generales del derecho, la doctrina legal, la costumbre, etc.

3- Instrumental. Este aspecto solo determina las fuentes de conocimiento del derecho. Estas fuentes se constituyen por aquellos documentos, escritos o manifestaciones de la conducta humana por los cuales podemos conocer las distintas normas que han regido históricamente, por ejemplo: Códigos, Inscripciones Jurídicas, Usos y Costumbres, Papiros, etc.

De estos tres sentidos, tomamos como fuente del derecho, el segundo aspecto, el técnico. Y así tenemos que por ciertos hechos de la vida social es que se puede expresar la norma jurídica, incluyendo la tributaria.

II. La Ley como fuente del Derecho Tributario

La norma jurídica se manifiesta en forma expresa a través de hechos sociales, como son la ley, la doctrina legal, la costumbre, etc.

Sin embargo, quien establece las bases de la obligación tributaria, o sea, el "nullum tributum sine lege", es la Ley fundamental o Carta Magna. Este hecho social, es un requisito preciso para la correcta aplicación o imposición tributaria, o sea, para que haya actividad tributaria con origen legal. Prima la protección de los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte de la Administración Pública financiera, como una garantía de adecuado uso del poder tributario.

Por ello resulta que la fuente inicial, originaria, del Derecho Tributario, es la Ley Constitucional, que al ser desarrollados sus principios generales en leyes secundarias, devienen éstas en ser fuentes inmediatas de aquél.

La Doctrina Legal o jurisprudencia, que actualmente no existe en nuestro medio legal tributario, con carácter de obligatorio acatamiento, también es fuente del Derecho Tributario, pero en forma

indirecta o que se deriva de la ley. Pero se tiene proyectado instituir la, con ese carácter, según se desprende de los Arts. 125 al 127 del Proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a modo de que sea establecida por los tribunales. Y la misma, consiste en cinco sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas - en casos semejantes. (Véase 2o. inc. del numeral 1o. del Artículo 3 de la Ley de Casación).

Por otra parte, en materia tributaria, la costumbre, que es el uso frecuente implantado con carácter obligatorio en una colectividad respecto de actos y hechos (*inveterata consuetudo et opinio juris seu necessitatis*), queda descartada, en principio, como fuente del Derecho Tributario, por ser *extra lege*.

Sin embargo, ha de observarse, que la costumbre es de tres clases: *sine lege* (al margen de la ley), *praeter lege* (contraria a la ley) y *secundum lege*. De estas tres clases de costumbre, sólo la última, la que se realiza según la ley, es fuente de Derecho Tributario, más lo es en forma indirecta o derivada de la ley.

Por lo que en definitiva, se aclara, que en todo caso, es la ley la única fuente originaria y directa del Derecho Tributario, y que la Doctrina Legal también lo es, pero en forma indirecta o derivada de la ley, lo mismo que la costumbre según la ley.

De lo anterior resulta que hay tres clases de fuentes del

Derecho Tributario: originaria, directa e indirecta, según tenga por base a) la Constitución; b) leyes sustanciales o formales; y c) la doctrina legal y la costumbre según la ley, respectivamente.

Los principios generales, que en materia tributaria están contenidos en la Constitución, son los que prevalecen sobre todas las leyes y reglamentos. Constituyen las normas fundamentales que estructuran la vida tributaria de un país determinado.

La Ley secundaria, sustancial o formal, se emite por Decretos Legislativos que son luego sancionados por el Poder Ejecutivo, y que al desarrollar los principios constitucionales, debe ella observar rigurosamente aquel principio o limitación constitucional que ordena:

"Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio", tal como así lo estipula el Art. 220 inc. 1o. C.P.

Esta Ley secundaria, en materia tributaria, está formada por:

- 1- Leyes y reglamentos tributarios;
- 2- Tratados bilaterales o multilaterales en el plano internacional, una vez ratificados por la Asamblea Legislativa;
- 3- Instructivos, circulares y oficios; y
- 4- Sentencias y resoluciones.

El Código Tributario también forma parte de la Ley secundaria en aquellos países que lo han erigido, no así entre nosotros, -- pues no existe todavía.

III Pirámide de la Norma Tributaria

En nuestra realidad tributaria, no tenemos una disposición general que precise las fuentes de nuestro Derecho Tributario, ni tampoco su jerarquía. Pero de llegar a regularse con ese carácter general, digamos, en el Código Tributario al que se aspira, y tomando por modelo la pirámide Kelseniana, dichas fuentes y jerarquías, tendrían que estructurarse como sigue:

Fuentes y Jerarquía del Derecho Tributario

- | | |
|---------------------------|---------------------------|
| 4) Costumbre según la ley | |
| 3) Doctrina legal | { Normas Individualizadas |
| | { Normas Instructivas |
| 2) Norma Secundaria | { Normas Reglamentarias |
| | { Normas Sustantivas |
| 1) Norma Fundamental | { Norma Constitucional |

En la base de la pirámide tributaria, se encuentra la norma -- fundamental o constitucional, es la primera. Las normas secundarias, son las que desarrollan la primera, a la que deben ajustarse y jamás alterar. Entre éstas tenemos, jerárquicamente, las --

sustantivas, las reglamentarias, las instructivas y las individualizadas.

Las normas sustantivas, son las que crean los tributos y sus elementos sustanciales: hecho impositivo, sujetos tributarios, tasas, actos de liquidación, recaudación, etc., por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Vialidad, Ley de Alcabala, Tratados bilaterales o Multilaterales sobre imposición, etc.

Las normas reglamentarias, son el conjunto de disposiciones jurídicas que favorecen la mejor aplicación de la ley, por ejemplo, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, etc.

Las normas instructivas, son las disposiciones de carácter administrativo, que fundándose en la ley tributaria, tienen por objeto aclarar o interpretar con carácter de observancia obligatoria, las formas de determinar las cuantías impositivas respecto de qué sujetos quedan obligados al pago de algún tributo determinado. Entre estas normas están: los instructivos, las circulares y los oficios administrativos.

Las normas individualizadas, son aquellas que determinan el sujeto obligado al pago de la deuda tributaria así como la cuantía de ésta, en forma concreta, por aplicación de la ley a cada caso particular. Formas de estas normas son: la sentencia jurídica y las resoluciones administrativas.

Se deja indicado, que a la norma fundamental sigue en jerarquía la secundaria. Luego siguen las otras fuentes del Derecho Tributario, teniendo prioridad, naturalmente, la doctrina legal sobre la costumbre según la ley.

IV La Norma Tributaria

Por ciertos hechos de la vida social se expresa la norma jurídica, o sea, que ésta en el campo tributario, es la que se contiene expresamente en la ley (ex-lege), por cuanto es la ley la que establece el precepto que obliga a los ciudadanos contribuyentes, estrictamente; y, en un sentido más amplio, son normas tributarias, las que favorecen la aplicación de la ley, ya sea que se en

cuentren formando parte de un decreto, acuerdo, orden o instructivo, circular, resolución u oficio ministerial, etc.

Las normas tributarias son de dos clases: primarias y secundarias. Primarias, son aquellos principios tributarios de carácter general consagrados en la Norma fundamental; y normas secundarias, son aquellas que en sus diversas formas establecen prestaciones de carácter pecuniario, concretándose en la creación de impuestos, tasas y contributos, así como señalan el proceso de su recaudación: son las normas sustantivas y las formales.

La doctrina distingue entre norma jurídica y disposición legal. Considera que la norma es el mandato jurídico, esto es, lo que manda u ordena el Legislador, y la disposición legal, es la señal o signo sensible con el que se manifiesta aquel mandato, o sea, el texto legal considerado como un conjunto, que comprende el preámbulo, articulado, epígrafes, etc.

De lo anterior, es claro que la norma tributaria no es equivalente a disposición legal en materia tributaria. La norma tributaria es la esencia del mandato del Legislador, y que, como obligación que es, el ciudadano contribuyente ha de cumplir.

Respecto del texto recopilado, esta forma en sí, no es ley ni norma, pero contiene u ordena normas y disposiciones tributarias. Desde mayo de 1972, el Ministerio de Justicia se ha dado a una tarea ordenadora y casi sistematizadora de las distintas leyes tributarias, que siendo relativas a tributos de la misma naturaleza, pero que encontrándose dispersas, hacía necesario su recopilación, con fines de: facilitar su aplicación; eliminar su dispersión; mantener actualizados los preceptos reformados; y, además, sustituir con su labor la falta de sistematización tributaria, que padecemos inexplicablemente.

Aún cuando este procedimiento recopilatorio no es el correcto, es indudable la ayuda que tal actividad ministerial presta a la comunidad tributaria del país.

V Características de la Norma Tributaria

Las características de la norma tributaria son:

- 1- Es una norma formal. En nuestro medio la norma tributaria, fundamentalmente, puede caracterizarse como ley si sólo emana del Poder del Estado que tiene la facultad de legislar en materia de tributos. Su naturaleza es ordinaria;
- 2- Pertenece autónomamente al Derecho Financiero, y se ubica por ende en el Derecho Público;
- 3- Puede tener eficacia retroactiva, como se verá adelante; y
- 4- La forma de penalidad que reviste, es propia.

Belaunde Guinassi, sostiene que las características de la ley tributaria son: a) es una ley material. En esta definición, lo que quiere dar a entender este autor, es que no siempre el Poder Legislativo tiene únicamente la facultad de dictar leyes tributarias, - pues puede que tal facultad sea acordada al Poder Ejecutivo. Pero en nuestro país esta posibilidad no existe; la Administración fiscal, como organismo estatal, no puede por acto propio crear obligaciones tributarias, ni aún las Municipalidades. Porque tal facultad es propia de la Asamblea Legislativa, por lo que la ley tributaria siempre será formal; b) Pertenece al Derecho Público; y c) - Tener una eficacia y penalidad determinada. (31).

VI Eficacia de la norma tributaria en el tiempo

La vigencia o vida de una ley, está contemplada en aquel tiempo delimitado que va desde que entra en vigor hasta que es derogada.

De acuerdo a los preceptos del Derecho Constitucional, publicada la ley en la residencia del gobierno, se entenderá que es conocida de todos los habitantes de la República, y se mirará como obligatoria después de ocho días contados desde la fecha de su promulgación. Con esta regulación, nuestro ordenamiento jurídico acepta como inicio de la vigencia de la ley, en general, el sistema de "vacatio legis", esto es, que ella fija un tiempo dentro del cual, aunque promulgada la ley, no es obligatoria, con el objeto de que pueda ser conocida.

Otros sistemas para que la ley entre en vigencia, son: simultáneos: las leyes entran en vigor con su sola publicación; y, sucesivo, en que las leyes entran en vigor en unas zonas o en unos Departamentos y después en las otras u otros.

La publicación deberá hacerse en el Diario Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho periódico. Pero para que se publique una ley debe antes ser sancionada.

La sanción, es la aprobación del Poder Ejecutivo del Decreto Legislativo que contiene la nueva ley. La promulgación, es el acto mediante el cual se tiene como auténtico el texto de la nueva ley que se da a la difusión para ser conocida por los miembros de la sociedad. Y la publicación, es el acto material de dar a conocer la nueva ley.

Ahora bien, una vez sancionada, promulgada y publicada una ley, se ha discutido si es o no es irretroactiva. Pero, aquí nos interesa saber si es o no es irretroactiva la ley o norma tributaria.

El principio de irretroactividad, nos indica que la ley no debe afectar a situaciones anteriores a su publicación, porque la ley se emite con vista al futuro y no para regir lo pasado (Véase Art. 9 C.).

No obstante ser cierto lo anterior, en el campo tributario no tiene aplicación tal principio, sino que rige el contrario, o sea, aquel por el que se puede someter a tributación ciertos hechos anteriores a la ley, lo que no debe considerarse injusto, porque también es cierto, que la materia tributaria pertenece al Derecho Público como rama del Derecho Financiero con autonomía relativa, o sea, que es de orden público, lo que significa que el Derecho Tributario puede tener efecto retroactivo, a tenor de lo que manda el Art. 172 C.P., que dice: "Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público y.. etc", primando en todo caso, desde luego, la Constitución sobre la ley civil o cualquiera otra de orden secundario, que puedan contradecirla, de conformidad al mandato contenido en el Art. 220 inc. 2o. de la C.P.

Este efecto retroactivo, es potestativo del Legislador, que si desea hacerlo valer, deberá citarlo expresamente en la ley tributaria. Así, una disposición contenida en una ley tributaria que establezca que ésta es de efecto retroactivo, no será inconstitucional. De donde se concluye, que el efecto de retroactividad no se presume, y deberá ser expreso.

Evidentemente las leyes del tipo tributario pueden ser retroactivas. No decimos que deban serlo. Porque el efecto normal de éstas, como el de las demás leyes, es que rijan para el futuro. Pero sí queremos significar que no existe impedimento para que surtan efecto en el pasado. En ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción; pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y de discreción.

Y es que la retroactividad es inconveniente porque pudiera atentarse contra las exigencias de seguridad jurídica y la certeza del derecho, y bastarían consideraciones económicas y políticas para condenarla.

Griziotti, señala que el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes. (32).

El alcance de la retroactividad de la ley tributaria, sería: la nueva ley puede aplicarse a las obligaciones en curso de formación o que no estén definitivamente constituidas.

La vigencia de una norma, tributaria o no, termina por cualquiera de estas dos formas:

- 1- Por la llegada del plazo previsto en la misma ley; y éste no se prorroga; y,
- 2- Por la vigencia de una nueva ley que deroga la anterior, expresa o tácitamente.

VII Eficacia de la Norma Tributaria en el Espacio

La norma vigente es eficaz sólo dentro de cierto alcance territorial. Ella responde a criterios atributivos de la potestad tributaria: nacionalidad, domicilio, fuentes de riqueza, etc.

La norma tributaria tendrá su alcance territorial en la misma medida que lo tiene la soberanía del Estado, ya que aquella está determinada por ésta.

Si tal es la cuestión, los tributos han de sujetar a estas dos clases de personas: naturales o físicas y morales o colectivas. Entre las primeras están:

a) Los habitantes o residentes del territorio en que está vigente la ley tributaria, si el gravamen es de carácter personal, o sea, que grava a la persona;

b) Los que poseen bienes u obtienen rendimientos en el territorio del país, aunque residan en el extranjero, si el gravamen es de carácter real; y

c) Los súbditos nacionales que residan en país extraño, (estatuto personal) tan sólo por su condición de ser tales.

Respecto de las personas morales o colectivas, la ley sujetará a las sucesiones, fideicomisos, conjuntos de personas y las personas jurídicas.

No tenemos una disposición de carácter general que regule la eficacia de la norma tributaria en el espacio. De este modo, cada ley impositiva es la que estatuye a quién se aplicará, determinando sus alcances. Esto nos demuestra la falta existente en nuestro sistema impositivo de una codificación tributaria, que regule los distintos principios de aplicación general, como lo son los distintos criterios atributivos de la potestad tributaria: nacionalidad, residencia o domicilio, sede de negocios, etc. Detectada esta falta, no existe motivo por el cual no pueda subsanarse. Esto lo puede hacer el Poder Legislativo a instancias del Poder Ejecutivo; pero para ello será necesaria una actividad previa: llevar a cabo, -

concienzudamente, un estudio y revisión completa de la ley tributaria positiva, con fines de integración y sistematización racional de un cuerpo legal que contenga disposiciones generales y sustanciales: Código tributario.

VIII Interpretación de las Normas Tributarias

La forma como es concebida la norma muchas veces no se ajusta a los hechos en la realidad. Y al tratar de aplicarlas, se nota lo siguiente:

- 1- La disparidad entre norma y hecho;
- 2- Que la norma no contempla ciertas circunstancias de la realidad, la más de las veces esenciales; y,
- 3- Que el Legislador no ha previsto la situación o hecho real, existiendo entonces, en tales casos, la laguna legal.

Puede suceder, que la norma no sea lo suficientemente clara, dando lugar a dudas; o que, por último, el hecho real se asemeje a lo establecido por una norma, pero sin coincidir exactamente.

Y a todas esas situaciones problemáticas, será preciso aplicar la norma, más cómo hacerlo?

Berliri, nos habla del elemento voluntariedad y de que la interpretación no es exclusiva del Derecho Tributario sino del Derecho en general, cuando nos dice: "la interpretación de las leyes no es sino un aspecto del más amplio problema de la interpretación de las declaraciones de voluntad" (33).

Esta consideración tiene la virtud de advertirnos el interés que existe por establecer el exacto significado de la norma, por descubrir su esencia, lo cual constituye su interpretación.

Interpretar, es explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad, según nos lo dice el Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

La vía para aplicar la norma debe ser tal que no nos haga incurrir en un error que induzca a una falsa interpretación. Al interpretar la ley se trata de establecer su verdadero sentido y alcance.

El autor citado, Berliri, dice que interpretar es: "determinar lo que el legislador ha querido y lo que ha dicho a través de una determinada norma legal" (34).

Para que haya interpretación de la norma, se requiere, por tanto, de la preexistencia de una ley que deba ser interpretada. Esto se dice para que no se incurra en aquella equivocada apreciación que confunde la interpretación de la norma, con la integración de la ley, - pues son conceptos distintos.

La integración de la ley, nos dice Belaunde Guinassi, "es el fenómeno que se presenta por la inexistencia o falta de una ley que pueda ser aplicada a un caso no regulado expresamente y que por lo tanto requiere llenar esta laguna mediante la disposición legal requerida por falta de regulación preexistente, lo que ha llevado a algunos tratadistas a hablar del descubrimiento integrativo de las normas y la aplicación analógica de la ley, que no debe ser confundida con la interpretación analógica" (35).

La interpretación de la norma, está referida por su parte, a la norma preexistente, y, la integración de la ley, a la aplicación de una ley que llene la laguna por falta de regulación previa.

Hecha tal distinción, veamos ahora cuáles son las diversas clases de interpretación. Estas son:

1- Según su origen, esto es, quien la realiza. Puede ser auténtica, si es el Legislador quien realiza la interpretación; jurisprudencial o doctrina legal, si la realizan los tribunales judiciales; doctrinaria, la realizada por los especialistas.

2- Según los medios utilizados, o históricos. En este sentido, -- puede ser: gramatical, si se atiende al tenor literal de la ley, o sea, al significado de las palabras o al sentido de las frases; lógica, si su alcance va más allá del mero texto de la norma, hasta tratar de llegar a la intención del legislador, el espíritu de la ley, la ratio legis, o el fin de la norma. No rebasa el principio de legalidad; y sistemática, si determina el sentido de la norma, considerando: a) el precepto de que se trate; b) el cuerpo legal en que está contenido; y, c) el ordenamiento jurídico del país;

3- Según el resultado. Puede ser: a) estricta o declarativa, si se acepta el sentido de la norma, sin ampliarlo o extenderlo, sin evitar la interpretación analógica en materia probatoria, pero sí la analogía, como norma creadora de actos, hechos punibles o de sanciones; b) restrictiva, si se cumple el principio "Plus dixit quam voluit", que quiere decir, que el legislador ha dicho más de lo que quería y entonces hay que restringir el sentido de sus palabras para darle la mínima aplicación, como dice Jarach (36). Está prohibida una interpretación ampliatoria; y c) extensiva, si se cumple el principio "Minus dixit quam voluit", que es cuando la ley no contiene el pensamiento y voluntad del legislador, completamente, por lo que se amplía a casos no contemplados. Puede, pues, utilizarse la analogía o la sana crítica.

La analogía es considerada como un instrumento técnico que llena las lagunas de la ley utilizando la expansión o fuerza orgánica del Derecho positivo.

Se basa la analogía, en que de una norma o de un conjunto de ellas, se extrae principios que son aplicables a casos que no están previstos en la ley, por no presentar diferencias sustanciales con los contemplados en los textos legales, con los que no son idénticos, pero que se entiende deben tener la misma solución. En Derecho Tributario, la analogía no se aplica por contrariar el principio de legalidad.

En este Derecho, tradicionalmente, se hacía la aplicación restrictiva, por considerarse la ley fiscal como ley meramente penal. Y la ley penal no admite la incursión en delito ni la aplicación de pena sin una taxativa ley previa. Y aún cuando este criterio ha sido durante años la solución al dilema "In dubio contra fiscum" e "In dubio pro fiscum", planteado en la antigüedad con orientación a la primera postura: toda ley financiera debe interpretarse en contra del Estado, tal como se extrae de un pasaje de Modestino contenido en el Digesto, hoy no resulta admisible tal consideración, por que la actividad tributaria se basa en normas constitucionales que pretenden la consecución de fines universalmente admitidos.

En conclusión, la norma tributaria, ha de ser interpretada con a

quellos mismos criterios con que son interpretadas las demás leyes de naturaleza ordinaria, como por ejemplo: 1- el gramatical; 2- el estricto o declarativo; 3- el lógico, pero sin rebasar el principio de legalidad; 4- el auténtico, etc.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, contiene una disposición relativa a la interpretación de la misma ley y su reglamento, en su Art. 116, en el que especifica, que en sus interpretaciones se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común.

Sin embargo, urge una disposición general de interpretación de las normas tributarias, ya que la que citamos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es una regla de interpretación de dicha Ley y de su Reglamento, o sea, interpretación particular y exclusiva.

CAPITULO IV

Relación Jurídica Tributaria

I Teoría General de la Relación Jurídica Tributaria

El estudio de la Teoría General de la relación jurídica tributaria, o de "il rapporto giuridico d'imposta," cobra sutil importancia porque permite hacer un trazo racional y sistemático del Derecho Tributario del país.

Esta teoría abraza aquella esfera de la actividad tributaria, referida a:

1- Todos los fenómenos jurídicos-tributarios, de derecho sustancial y formal; y

2- Todos los institutos tributarios que en forma sucesiva se insertan entre los elementos de la relación jurídica tributaria, en su proceso dinámico, desde que la ley al imponer el tributo, ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria, que sigue un curso administrativo o uno contencioso, hasta su extinción.

También permite ver con facilidad pasajes bruscos, fenómenos anormales, alógicos o antijurídicos, y otros defectos que toca a la ciencia, más bien que a la práctica, poner remedio evitando -- nuevos errores, como por ejemplo, el que nuestro Derecho Tributario, no contiene un concepto o regulación propia de "obligación", no obstante constituir ésta, la columna vertebral en la exigencia que hace el Estado del pago del tributo, conformándose a riesgo -- de la confusión reinante, en utilizar en los límites permitidos -- por su naturaleza, su objeto y finalidades, la noción y regulación que hace el Derecho común sobre la obligación.

La actividad tributaria, que corre por cuenta de la Administración Pública de lo financiero y de los administrados contribuyentes, describe estas características fácticas:

a) Actuaciones que determinan y comprueban la realización del hecho imponible que fija la ley: declaraciones, investigación pericial, comprobación administrativa, etc.

b) Actuaciones que determinan y comprueban la cuantía pecuniaria de la prestación tributaria a ser pagada por el particular contribuyente: monto del tributo o deuda tributaria, llamada también crédito tributario u obligación tributaria material.

c) Actuaciones dirigidas al pago efectivo de dicha prestación: recaudación del tributo.

Como estas actuaciones están ligadas entre sí, por la ley tributaria, se nota que: determinado el hecho imponible viene la liquidación del tributo, o acto de liquidación, que no se puede pagar o cobrar sin liquidación previa. Esto, que es natural, ocasiona una variedad de facultades, poderes, derechos, deberes y obligaciones; o, simplemente, derechos y obligaciones.

Analizar la naturaleza jurídica de este conjunto de derechos y obligaciones, para poder dar una respuesta a si los mismos se integran conjuntamente con la obligación tributaria material, en una sola relación jurídica tributaria, o en varias, es el objeto de la Teoría General de la relación jurídica tributaria.

Existen, pues, varias posiciones doctrinarias al respecto. Es---

tas las resumimos, siguiendo a Pérez de Ayala, así: (37).

A) Teoría que acepta la pluralidad de relaciones jurídicas tributarias

La aplicación de los tributos motiva el nacimiento de la actividad tributaria, en cuyo núcleo existe un conjunto de derechos y obligaciones, principales o accesorios, que integran distintas relaciones jurídicas tributarias, que pueden ser hasta tres:

a) La pretributaria, que se refiere a la obligación que tiene de declarar el sujeto pasivo del tributo, como contenido de esta primera relación;

b) La principal, que es aquella que surge del acto de imposición, o sea, de aquel acto administrativo que fija el valor del tributo que debe satisfacer el particular contribuyente o sujeto pasivo del tributo: es, por tanto, aquella relación integrada por la obligación tributaria material que se concretiza en satisfacer el gravamen;

c) La dependiente, que sólo surge subsidiariamente por impago de la deuda contributiva.

B) Teoría de la relación jurídica tributaria única y compleja

Pugliese, Giannine y otros autores, aceptan la existencia de una sola relación jurídica tributaria compleja, con tres etapas que no afectan su unicidad. Esta teoría explica que al aplicarse el gravamen, se advierten tres fases fundamentales, que se ligan respectivamente:

a) El hecho imponible, es la situación base de imposición prevista en la ley para un determinado tributo. Tan pronto como el hecho imponible coincide con la situación real del particular, nace esta obligación: declararla para pagar el tributo. El nacimiento de esta obligación, surge coexistentemente con la relación jurídica tributaria, que como contenido inicial de ésta, se puede agotar con la propia declaración espontánea o con la forzosa. Esta es una obligación de hacer.

b) El acto de imposición, consistente en la actividad administrativa para liquidar el tributo. Para ello, se califica la situación de hecho imponible prevista en la ley y la situación real

del particular, y si coinciden, surge la determinación de la prestación pecuniaria al Estado, por razón del tributo que se aplique, como contenido de una segunda relación jurídica tributaria. Esta es una obligación de dar.

c) La desviación de responsabilidad, se da cuando la prestación de dar, anterior, no se cumple, y es preciso dirigir el cobro contra otros responsables, de segundo grado, obligados al pago de la deuda tributaria. El deudor inicial, insolvente, es sustituido -- por otro "contingente" previsto en la ley, también como sujeto pasivo.

C) Teoría que distingue la relación jurídica y la obligación -- tributaria

Esta doctrina apunta que la relación jurídica tributaria, es un complejo de poderes, derechos y deberes, y dentro de ella, hay que incluir, además, de distinguir, la obligación tributaria en sentido estricto, u obligación material, que consiste en el pago del -- tributo. Sostienen esta posición Berliri y Amorós.

Frente a esta obligación tributaria material se encuentra un derecho tributario material, que consiste en la exigencia o cobro -- del Estado para el pago del tributo.

Esto quedará aún más claro, si los diversos derechos, facultades, poderes, obligaciones y deberes tributarios, se clasifican, -- atendiendo a los entes públicos y particulares que los ejercitan -- en el desarrollo de la actividad tributaria, como sigue:

a) Derechos y obligaciones materiales o sustanciales: Ente público: éste tiene derecho a exigir la deuda tributaria; contribuyente: tiene obligación de pagar la deuda tributaria.

b) Poderes, facultades y deberes administrativos: Ente público: tiene el poder y facultad de exigir declaraciones, información, investigación, comprobación, cuantificar el importe de la deuda tributaria, recaudar el tributo, aún por la vía forzosa, etc., el contribuyente, tiene el deber de rendir declaraciones, información -- etc. y de pagar el tributo.

c) Derechos y obligaciones procesales:

El ente público, tiene acciones y obligaciones de reparar la infracción de un derecho; el contribuyente, tiene acciones y obligaciones, para reparar la infracción de un derecho.

d) Derechos y obligaciones penales:

El ente público, tiene derecho a imponer penas y sanciones tributarias: multas, recargos e intereses, ya sea a través de órganos administrativos o tribunales judiciales; el contribuyente, en cambio, está obligado a cumplir las penas y sanciones en que incurriere.

D) Teoría de una relación jurídica tributaria no compleja, de derecho material

La tesis germánica tradicional, defensora de esta posición, es la que sostiene que no hay por qué plantearse el problema de una sola relación jurídica compleja. En la actividad tributaria, hay una multiplicidad de relaciones jurídicas: unas, de carácter administrativo y formal, que tienen por contenido obligaciones de hacer: declarar, comprobar, informar, etc.; o de no hacer: soportar la inspección, etc. otra, de derecho tributario material, o sea, aquella relación jurídica tributaria en sentido técnico propio, cuyo contenido sería estrictamente la que hemos llamado obligación tributaria material, cuyo objeto es, a su vez, la prestación o deuda tributaria.

La primera de dichas teorías, se descarta por artificiosa; la segunda, sobre la relación jurídica tributaria única y compleja, se critica debido a que para que se de una relación jurídica compleja, es preciso que todos los derechos y obligaciones que componen su contenido, nazcan y se extingan sincronizados, lo que no ocurre así en el Derecho Tributario, en el que los derechos y obligaciones formales van naciendo y extinguiéndose sucesivamente. La relación jurídica es un concepto estático que refleja la vida jurídica en su estructura. Lo que es dinámico es el proceso. Y en Derecho Tributario, lo que hay es un sólo proceso con varias relaciones jurídicas que van naciendo y extinguiéndose sucesivamente.

Pérez de Ayala dice que defienden esta tesis, Allorio y D'Alessio en Italia; y Fenech y Carreras en España (38).

La tercera teoría, la de Berliri, no es aceptable. Sus ideas en el campo de la obligación tributaria implican la tesis de que la obligación nace con el acto administrativo, el que concreta la existencia del hecho imponible. Esta tesis está inspirada en la doctrina jurídico-administrativa sobre las nociones de poder, derecho, deber y obligación, mediante la cual, cuando la ley vincula el nacimiento de una relación jurídica a la existencia de un supuesto legal de hecho, cuya realización ha de ser contrastada por la Administración, caso por caso, no puede hablarse de una relación obligacional propiamente dicha, hasta que se produce aquella actividad administrativa de contrastación y concreción que es lo que hace nacer la obligación tributaria. Y antes de esta actividad administrativa, sólo hay una relación jurídica abstracta, mal llamada relación jurídica por ser más bien limitaciones o "status". Por ello, Berliri concluye: sólo puede hablarse de la existencia de una obligación tributaria en sentido estricto después de aquél acto administrativo.

Según nuestro Derecho Tributario, la obligación tributaria material, es una obligación que no nace de acto administrativo, sino del hecho imponible, ex-lege.

Aparece, pues, más sólida la última tesis, que sólo se regula unitariamente una obligación tributaria material y no una relación jurídica compleja. Esto determina que la obligación tributaria, es el contenido de una relación jurídica estricta, de derecho material, y que no es de naturaleza jurídico-administrativa, cuyo objeto no es otro que la prestación o deuda tributaria.

Puede pues, a falta de ley expresa en nuestro derecho impositivo que aclare esta cuestión, admitirse por no contravenir a la Constitución Política, la conformidad en nuestro sistema tributario, con la que denominamos tesis germánica tradicional.

II Concepto y Naturaleza Jurídica de la Relación Tributaria

Es menester admitir, que estar frente a una relación tributaria de derecho y no de poder, es aceptar que es la ley la que fi-

ja la situación, derechos y obligaciones de los elementos estructurales de la misma relación tributaria, que se ubican en igual nivel, ya que la facultad de "imperium" del Estado se extingue prácticamente al promulgarse la ley, esto es, que en ésta, se agotó el poder soberano originario, y el Estado en consecuencia, sólo puede estar presente en la relación jurídica tributaria dentro de las limitaciones fijadas por la propia ley, ejercitando por los medios adecuados, su derecho a exigir la deuda tributaria y sus consecuencias.

Giuliani Fonrouge, al citar a Hensel, deja establecido lo que es la relación fundamental del Derecho Tributario. Y es que este último tratadista, dice que la relación tributaria "consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esta obligación de dar que es la obligación tributaria" (39).

Lo anterior significa, que la relación jurídica tributaria, se caracteriza por:

- 1- Un vínculo jurídico;
- 2- Que liga económicamente a la Administración Pública de lo financiero con uno de sus administrados, aquella con un derecho a exigir una prestación y éstos con la obligación de contribuir en forma pecuniaria;
- 3- Realización del presupuesto de hecho;
- 4- Previsto en la norma tributaria para el cumplimiento de los fines públicos; y
- 5- Promulgada en virtud de acto de imposición soberana del Estado.

De esta manera, queda claro, que el contenido de la relación jurídica tributaria, la deuda tributaria, es económico, obligatorio y personal, siendo su naturaleza pública, ya que todos los tributos arrancan su regulación de ciertos principios fundamentales que en materia tributaria están contenidos en la Constitución Política, cuerpo legal positivo de Derecho Público, en el que se agota la manifestación de voluntad del pueblo soberano.

III Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

La esencia de la relación jurídica tributaria, que es la prestación de dar, la deuda tributaria u obligación tributaria, no podría tener existencia sin los elementos que la estructuran.

La doctrina no es unánime respecto de estos elementos, si bien la discrepancia radica en pura disquisición teórica, más no en el fondo; lo que sucede es que unos autores se refieren así:

- A los elementos de la relación tributaria;
- A los elementos de la obligación tributaria;
- A los elementos de la deuda tributaria; y,
- A los presupuestos del tributo.

Toda relación jurídica tributaria ha de tener lugar entre los elementos que la estructuran, los cuales son:

- a) Elementos cualitativos: el hecho tributario y los sujetos activo y pasivo.
- b) Elementos cuantitativos: el objeto y los elementos de éste, como lo son la base imponible, la base liquidable y la tarifa o tipo de gravamen.

Los elementos cualitativos, nos dice Pérez de Ayala, se llaman así, porque definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular. Los elementos cuantitativos, por su parte, son aquellos que tienen por finalidad determinar el impuesto de la deuda impositiva para cada caso concreto. (40).

Analizamos a continuación ambos elementos.

-A- El Hecho Tributario

El hecho tributario, es aquel acontecimiento que se manifiesta legalmente, o suceso antecedente que origina la sujeción al pago del tributo o deuda tributaria. También se le denomina: hecho imponible, impuesto o tributo, presupuesto del tributo, situación de hecho, presupuesto de hecho. La doctrina francesa llama a este hecho tributario "hecho generador del tributo".

La relación tributaria nace como efecto de un hecho contemplado en la ley tributaria, y cuyo acaecimiento en la realidad, sujeta a su titular al pago de un tributo preestablecido para el cumplimiento de los fines públicos. Ocurre entonces, que un hecho determinado al ser considerado por la ley, origina efectos jurídicos, pasa a ser hecho jurídico. Y si es la ley tributaria la que hace tal -- consideración, resulta ser un hecho tributario que origina obligaciones tributarias características.

Nuestro sistema impositivo carece de una disposición general en la cual se denomine al hecho tributario. Pero bien puede tenerse -- por hecho imponible, el referido a aquel elemento material que la doctrina científica reconoce como aquella situación de hecho o presupuesto del tributo, que el legislador definirá en cada caso, con lo que el objeto de cada tributo se convertirá en un concepto jurídico.

Una disposición legal que subsane tal vacío, bien podría redactarse de este modo: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización originará el nacimiento de la obligación tributaria".

La amplitud de este concepto dado, permite englobar en el mismo, por ser general y abstracto, a estas tres grandes clases del hecho imponible tributario:

1- Acontecimientos puramente materiales, por ejemplo, el paso de mercancías por la frontera en las Aduanas Terrestres, Aérea y Marítima; consumo de mercaderías en el interior; etc.

2- Obtención de rendimientos: este hecho lo constituyen las ventajas económicas que reportan, por ejemplo, el percibo de rentas, salarios o intereses, las ganancias de una empresa mercantil, etc.

3- Negocios jurídicos: por ejemplo, el que existe en las transmisiones de bienes muebles e inmuebles, en los documentos constitutivos de obligaciones, contratos en general, etc.

En estos hechos, la característica que se advierte es, primeramente, un contenido económico, en que aparecen las distintas mani-

festaciones de riqueza, y que el legislador deberá tomar en cuenta al establecer el objeto de las distintas figuras impositivas, según su naturaleza y finalidad.

En base de lo anterior, el hecho tributario, puede reducirse a tres categorías:

a) Bienes hechos: dentro de los cuales se puede hablar de propiedad rústica, urbana, minera, etc.

b) Negocio jurídico: en el que se puede hablar de seguro, de sucesión, donación, compraventa, etc.

c) Hecho económico: que comprende las rentas, ingresos, plusvalías, etc.

La determinación del objeto tributario tiene un gran mérito que radica en que a partir de la consideración de una matización de categorías del hecho tributario, se llega hasta la conceptualización legal, que se produce sólo cuando el hecho tributario es lo suficientemente indicativo para diferenciarlo de los hechos tributarios de otros impuestos afines. Un ejemplo, en nuestro sistema positivo, de definición legal del objeto del impuesto, nos lo da el Art. 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que reputa rentas obtenidas en El Salvador las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, así como las remuneraciones que el Estado pague a sus servidores.

Por esto mismo, por su conceptualización legal, el hecho tributario, en la sustancia de trasfondo, se caracteriza también por su juridicidad. El se ajusta a la ley, porque es la norma tributaria la que establece la cualidad de tributario a una cierta categoría económica, que estará comprendida en una de las tres grandes clases del hecho imponible.

B- Los Sujetos Activo y Pasivo

1- El Sujeto Activo

Los titulares de los derechos y obligaciones tributarias son el sujeto activo y el pasivo, respectivamente.

El sujeto activo, se define como aquel ente estatal al que la

ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Es la ley la que al conferir al Estado la soberanía tributaria, que se manifiesta en el poder tributario, desarrolla éste acerca - de cada tributo, manifestándose el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria en el preciso momento que conozca la realización de cada hecho imponible, por lo que el sujeto activo es el mismo en todos los tributos.

El sujeto activo, es en principio, el Estado, pero no el Estado en su función legislativa, como lo contemplamos al dar la ley, ni en su función jurisdiccional, garantizando su cumplimiento, sino - el Estado- Hacienda -Administración Fiscal, es decir, el Estado co- mo patrimonio jurídico personificado, el organismo del Estado que tiene a su cargo la administración patrimonial y que, en su nombre, ostenta la titularidad del crédito tributario.

Pero no sólo la administración hacendaria del Estado puede ser - sujeto activo; también los Municipios y, en nuestro sistema impositivo, lo son, además, el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, - el Fondo Social de la Vivienda, el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos, etc., que recaudan tributos establecidos en la ley, con la denominación de "cotizaciones", figura impositiva moderna que tiene carácter obligatorio, existencia y característi- cas propias, y que pueden ser exigidas aún mediante el cobro forzoso con los mismos privilegios fiscales de facultades coactivas que tiene el Estado.

Belaunde Guinassi, referente a esta clase de entes públicos que tienen calidad de sujetos activos de la relación, además de la admi- nistración hacendaria y Municipal, se expresa de esta manera: "Tam- bién se presenta el caso en otros entes públicos, tales como las Ca- jas Nacionales del Seguro Social Obrero y de Empleados y las Corpo- raciones Departamentales de Desarrollo, etc." (41).

La soberanía tributaria es privativa del Estado, más la condición de sujeto activo de la relación viene determinada por la ley propia de cada tributo, por lo que cualquier ente público distinto del Es- tado que tenga poder para imponer tributos, por previa autorización

de la ley, se convierte en sujeto activo de la relación tributaria.

2- El Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, es la persona a la que comunmente se denomina contribuyente, esto es, la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo.

La obligación de satisfacer el tributo surge de uno de estos dos supuestos:

a) Según que la ley establezca el gravamen en atención a condiciones y circunstancias de la persona: es la obligación personal de contribuir que tiene el sujeto pasivo, que se determina conforme su nacionalidad, domicilio, residencia, etc.

b) Si se atiende sólo a los bienes o actividades que constituyen el motivo del tributo haciendo abstracción de quien sea su titular: entonces se tiene la obligación real de contribuir, que es aquella en la que el sujeto pasivo de la relación viene determinado por la mera posesión de bienes, o por el ejercicio de actividades lucrativas, o por la realización de consumos, sin que la norma positiva considere sus condiciones personales. En este caso, hay sometimiento a la soberanía tributaria como sujeto pasivo, no por la condición personal, sino por simple motivación económica, por lo que resulta que también se ejerce el poder tributario sobre aquellas personas que de una u otra manera manifiestan su existencia económica en el territorio soberano.

3- Sujeto Pasivo Jurídico y Económico

A veces la ley obliga a otra persona distinta al contribuyente a satisfacer el tributo a la Hacienda, en nombre de éste, como por ejemplo, descontar cuotas de cotizaciones de los salarios, retenciones de impuestos sobre los sueldos, etc. Esto lleva a la distinción entre dos clases de contribuyentes:

a) Contribuyente de derecho. Esta es la persona obligada al pago ante la Hacienda Pública, o sea lo mismo, el sujeto pasivo jurídico. Este es la persona que figura en los documentos de la Administración

Fiscal, y que el titular de la deuda tributaria, el responsable, no es otro más que él, siendo por esta razón, quien tiene mayor trascendencia para el Derecho Tributario;

b) Contribuyente de hecho. Este es aquél, que en definitiva, soporta el gravamen, ya sea porque: 1- La Ley lo ha previsto así; 2- Porque opera el fenómeno económico de la traslación del tributo, que ocurre cuando la persona que paga el tributo recarga los precios de sus productos o servicios en la cuantía satisfecha, para resarcirse de su importe. Este es el mismo sujeto pasivo económico, o sea, el que ve disminuido su patrimonio en la medida que satisface el importe del tributo.

De acuerdo, pues, a la clase de contribuyente, se consideran tres regímenes de exacción de los tributos:

1- Régimen de exacción directa

Este se aplica al contribuyente que, con arreglo a la ley, debe soportar el gravamen. Aquí no hay intermediario entre el ente público y la persona que realiza el hecho sometido a tributar. Bajo este régimen el sujeto jurídico y el económico son la misma persona;

2- Régimen de retención indirecta

Tiene su aplicación este régimen, a aquel contribuyente que de acuerdo con lo ordenado por la ley, descuenta el importe del tributo a los deudores del crédito tributario, que son los titulares de los hechos imposables, sujetos pasivos económicos, y luego lo satisface al Estado como un sujeto jurídico, tal como sucede por ejemplo, en los casos de descuentos de cuotas para cotizaciones o de retención de impuestos sobre sueldos; y

3- Régimen de repercusión legal.

La propia ley sujeta al contribuyente al pago del tributo, quien puede repercutirlo posteriormente a otras personas, por ejemplo, en los impuestos al consumo que el ente público obtiene del fabricante o vendedor, sujeto pasivo jurídico, quien lo traslada al consumidor, sujeto pasivo económico.

Ahora bien, del sujeto pasivo jurídico, que interesa al Derecho Tributario, y que no siempre coincide con aquel contribuyen-----

te que de hecho soporta el tributo, se admite esta clasificación: a) Contribuyente, o sujeto pasivo estricto sensu; y, b) Sustituto del contribuyente, que es aquella persona a quien la ley le atribuye la calidad de sujeto jurídico del tributo, sin ser a la vez sujeto económico del mismo.

Una disposición legal, en nuestro sistema tributario, que defina el sujeto pasivo no la encontramos, ni tampoco de contribuyente, y ni de sustituto fiscal. Y bien pudiera existir una, cuya redacción podría ser como ésta que ejemplificamos: Sujeto pasivo, - se reputa que es aquella persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea como contribuyente o sustituto del mismo. Contribuyente, es la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Esta calidad no la perderá nunca aún cuando realice la traslación de la carga tributaria - a otras personas. Entiéndese que es sustituto del contribuyente, - el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, quedando comprendido en este concepto, - toda persona natural o jurídica que con ocasión de pagos que realice obligadas por la ley, detraigan el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de ingresarlo al fondo general del erario público.

Una disposición de esta índole es muy importante. Nuestro sistema tributario establece el régimen de retención indirecta, por ejemplo, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que del Art. 77 al 90, regula: a) La retención a socios no domiciliados; b) La retención en remuneraciones; c) La retención a personas naturales no domiciliadas, etc. Estas regulaciones hacen resaltar un fenómeno anormal e ilógico, en nuestro sistema tributario, ya que las mismas hacen alusión, para el caso, a los sustitutos del contribuyente, pero se ignora completamente por no existir, su concepto legal.

Y todavía cobra más importancia, por cuanto carecemos de una determinación legal, en la relación tributaria, que de primacía a - quien, desde el ángulo jurídico, resulta inmediatamente vinculado

u obligado ante la Hacienda Pública, porque, de tenerse una regulación legal, quedaría claro, que para la ley, una persona determinada y sólo ella, es el sujeto pasivo, sea o no a la vez contribuyente, porque ella es quien debe cumplir las obligaciones legales dimanantes de la exacción. Y también, legalmente, el contribuyente, será aquél que según la norma jurídica debe soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad tributaria.

4- Capacidad Tributaria de los Sujetos Pasivos.

Nuestro sistema tributario no contempla el régimen de la capacidad tributaria de las personas naturales y el de las jurídicas, ni tampoco la capacidad de los responsables y los sustitutos, ni la capacidad de obrar.

Estos vacíos acentúan el peligro de lo antijurídico en nuestra actividad tributaria, que funciona, fundamentalmente, en tales casos, por vía de hecho en resoluciones administrativas y otras prácticas. Las pasiones, los sentimientos y los intereses, prevalecen sobre teorías y doctrinas que estimulan el establecimiento de una jurisdicción financiera propia del Estado moderno. Hay conciencia que del campo financiero, y más particularmente del tributario, no se ha desechado los llamados actos políticos y discrecionales, aún cuando la Constitución ordena el principio de legalidad para erradicar el otro: el de entronización de la arbitrariedad del funcionario.

Haremos, pues, el estudio de cada una de estas cuatro capacidades, a continuación.

a) Capacidad Tributaria de las Personas Naturales.

Giannini, limita el concepto acerca de qué personas deberá tenerse por sujetos de la relación impositiva, cuando afirma: "sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva y por tanto de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el Derecho Tributario reconoce como jurídicamente capaces" (42).

Pero el sujeto pasivo o contribuyente, parte deudora de la relación jurídica tributaria, persona natural, no tiene que ser necesariamente un sujeto capaz civilmente, como se exige en la obliga-

ción de Derecho Privado.

La concepción de la capacidad civil, no entra en juego plenamente en la concepción de capacidad en la obligación de Derecho Tributario, porque aquella se queda corta donde esta tiene validez. Para mejor comprender esta distinción de capacidad civil y tributaria, daremos como ejemplo ésto: no cabe duda legal, que se ha de aplicar el impuesto sucesoral, en la transmisión de los bienes mortis causa, a título gratuito, a uno o más herederos, digamos, menores de edad, que resultaren ser sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria, y por ende, capacitados al pago de la deuda tributaria. Y no es requisito esencial para la validez de tal obligación que el menor de edad llegue a su mayoría para que sea exigible su obligación, pues, simple y llanamente es sujeto de derecho de la obligación impositiva.

La relevancia de este ejemplo está en que señala que la capacidad civil de ejercicio, no es esencial en la obligación tributaria, bastando únicamente la capacidad de goce.

Y lo que ocurre en el campo tributario, cuando se trata de un sujeto pasivo incapaz civil, es que se opera este fenómeno jurídico: hay una virtual sustitución en cuanto a quien debe cumplir la obligación tributaria, que se realiza por representación legal para el efecto del cumplimiento de la obligación, sin que por ello haya desplazamiento de la obligación; y tiene que cumplir por el menor, ya sea el que ejerce la patria potestad o el que ejerce la tutoría o la curaduría, según los casos. Estos, como sustitutos, son los responsables al pago, en forma accesoria y subsidiaria, en remplazo del titular, ya que éste sigue siendo sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, cuya deuda tributaria aún no ha sido satisfecha. Es decir, hay un responsable y un sustituto.

Pone en evidencia lo anterior, que el concepto de capacidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria es completamente distinto al concepto jurídico de la capacidad civil de las personas naturales: la obligación y la relación jurídica en el Derecho Civil es nula cuando interviene un incapaz, más no lo es si éstos intervienen en el Derecho Tributario. La razón está, advir-

tamos, en que el concepto de capacidad en el Derecho Tributario, es más bien un concepto económico vinculado a la capacidad de poder soportar un tributo, que se vincula a su vez, a la naturaleza misma de la obligación tributaria, que como ya hemos apuntado, tiene como característica, además de la juricidad, un contenido económico, no desatendiéndose desde luego, que el presupuesto del hecho imponible, es un hecho de naturaleza económica.

Jarach, citado por Belaunde Guinassi, nos da una definición de capacidad jurídica tributaria, cuando expresa: "En efecto la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídico-tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles" (43).

Bien puede sostenerse que la capacidad contributiva no es sino la aptitud o condición de poder soportar un tributo, porque se es titular de una renta o de un patrimonio afecto a la exacción, ya que muchas veces hay personas de rentas reducidas que no alcanzan a ser sujetos de la obligación, y esto, porque la renta que perciben está exenta del tributo; o porque hay personas que no heredan nada, siendo capaces civilmente y no tienen capacidad contributiva; o aquellas personas que no compran nada, tampoco son sujetos del pago de los tributos sobre transferencia de los bienes muebles o inmuebles, a su turno.

La persona natural con capacidad tributaria es, pues, la que está en una situación de "Homo economicus".

b) Capacidad Tributaria de las Personas Jurídicas:

El mismo autor, Giannini, al referirse a la capacidad jurídica tributaria de las personas jurídicas, anota que se presenta también una situación distinta a la del Derecho Privado, pues mientras todas las personas colectivas jurídicamente capaces pueden ser sujeto pasivo de Derecho Tributario, en algunas oportunidades son sujetos pasivos de este mismo derecho uniones de personas o conjunto de bienes sin personería jurídica para el Derecho Privado (44).

Y lo anterior es muy cierto. Aún nuestro actual sistema impositivo admite como sujeto pasivo, tanto a la unión de personas como al conjunto de bienes sin personería jurídica, por ejemplo, el -- conjunto integrado por personas naturales no domiciliadas en el -- país, que esté dedicado a actividades culturales, artísticas, deportivas y similares, a tenor de los Arts. 19, 39 y 50 numeral 8) de la Ley de Impuesto sobre la Renta; asimismo, el conjunto de -- bienes o masa total líquida (comunidad de bienes) de una suce--- sión, que naturalmente, no se transmite bajo personería jurídica: Art. 16, 37 y 34 literales d) y e) de esa misma ley, etc.

Pero de todas maneras, urge en nuestro sistema tributario una disposición que con carácter general estableciera algo como lo -- que sigue: "Tienen capacidad jurídica en el ordenamiento tributa--- rio las personas naturales y jurídicas reconocidas por el Derecho Privado (civil y mercantil), y todas aquellas que tengan posibili--- dad económica para ser titulares del hecho imponible, considerán--- dose sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bie--- nes y demás entes carentes de personalidad jurídica, que constitu--- yan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles -- de imposición".

Definidas de ese modo la capacidad jurídica tanto de las perso--- nas naturales como de las jurídicas, etc., no se tendría que recu--- rrir a la capacidad civil abandonando el propio campo tributario; y que como hemos visto, la capacidad civil es muy distinta a la -- capacidad tributaria, pero no obstante ello, al no tener concepto propio de capacidad, necesario es acudir al concepto de ésta en -- materia civil, de donde se sigue que los menores e incapaces en -- el terreno civil también lo han de ser en materia tributaria, lo cual, a todas luces es un inconveniente que contradice la prácti--- ca tributaria, por cuanto ésta da por capaces a los que la ley ci--- vil reputa incapaces para el cobro de los tributos. Esta contra--- dicción hace resaltar la urgencia que hay en imponer un orden en nuestro sistema tributario.

Además, es necesario que se comprenda la íntima vinculación -- que existe entre la unión de personas y comunidad de bienes, con

la solidaridad en la obligación tributaria.

Este es otro problema. Si la solidaridad, en la obligación tributaria, ocurre cuando varias personas están sujetas a una misma relación jurídica, constituyendo en conjunto, el sujeto pasivo de la misma, por lo que aparecen de este modo, codeudores tributarios, ya que cada una de ellas son realmente sujetos pasivos de la relación tributaria, entonces, la solidaridad hace que la deuda tributaria no sea divisible entre ellas porque han actuado en forma colectiva sin que pueda precisarse en qué medida lo ha hecho cada cual, por lo que todos y cada uno de los codeudores quedan obligados ante el sujeto activo, el Estado, por el importe del tributo.

Pero como nuestro sistema tributario, no regula la solidaridad en la obligación tributaria, con carácter general, hay aquí también necesidad de recurrir a lo que establece sobre la misma el Código Civil. Y éste en su Art. 1382, inc. 3o., expresa que: "La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley".

Esto significa, que si los miembros o partícipes que integran una entidad o comunidad, como con frecuencia acontece, celebran un contrato sujeto a pagar un impuesto, sin declarar expresamente solidaridad, no hay modo de cobrar el total de la deuda tributaria a cada uno de ellos.

Pero esta cuestión se solventaría, si sólo se regulara en materia tributaria esto: "La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la ley propia de cada tributo, dispusiere otra cosa."

c) Capacidad Tributaria de los Responsables y de los Sustitutos.

Antes de estudiar el sustituto tributario, veamos lo que se entiende por responsables tributarios y su capacidad.

Con el fin de evitar la evasión del correspondiente gravamen,

la ley tributaria, hace responsables del mismo a personas que, sin ser titulares del hecho sometido a tributo, se relacionan con él en el momento de la realización de tal hecho, circunstancia que la ley aprovecha para obligarles a exigir al contribuyente el cumplimiento de la deuda tributaria, y si no lo hacen así, las declara responsables de la misma al no ser satisfecha por el verdadero titular.

Entre estas personas que la ley hace responsables, tenemos los cartularios, jueces y autoridades administrativas, que dan fe de la celebración de un contrato sujeto a tributar, o que tiene que exigir el valor del timbre correspondiente a un documento que ha de tramitar, o que debe exigir los derechos de una matrícula, respectivamente, y damos como ejemplo, el Art. 5 de la Ley de Alcabala, que exige a cartularios y jueces que autoricen contratos, remates o adjudicaciones, sujetos al pago de alcabala, que agreguen en los respectivos casos la boleta original al protocolo, al juicio o diligencia correspondientes, haciéndose constar esta formalidad en el instrumento que se otorgue o en el expediente. Por su parte, el Art. 49 del Reglamento de la Ley de Papel Sellado y Timbres, obliga a que las autoridades y cartularios que intervengan en actos, contratos y operaciones que causen el impuesto de timbres, exijan a los otorgantes que fijen los timbres correspondientes en el respectivo documento. Y el Art. 4, de la Ley de Papel Sellado y Timbres, dice: "Los instrumentos públicos y privados que estuvieren escritos en papel simple o en papel sellado de precio inferior al correspondiente, no se admitirán en juicio ni por autoridad alguna, hasta haberse pagado previamente veinte veces el valor de la contribución." Respecto de los impuestos de timbres de cuota fija (matrícula) el Art. 61, inc. 3o., hace responsables a los Administradores de Rentas, que no hicieren la recaudación de dichos impuestos, por el doble de lo que han debido cobrar.

En todos estos casos, queda claro que hay una extensión del concepto de persona obligada al pago, pero no en concepto de sujeto pasivo, ya que el responsable no lo es en el ámbito de la relación tributaria, sino en remplazo de aquél, y a condición de que no se haya satisfecho el tributo. Se trata, entonces, de una obligación -

impuesta legalmente, en forma accesoria y subsidiaria, en cuanto que ella procede de otra principal y, además, por su incumplimiento. Su razón de ser radica en la necesidad de asegurar la recaudación del tributo, por lo que el Estado, a estas personas, las hace responsables de su importe.

Más, se requiere en nuestro sistema impositivo, de una normatividad que señale que la ley podrá declarar responsable de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

Pero el sustituto tributario, es otra cosa. Este, al que ya hemos hecho referencia, es siempre la ley tributaria la que debe decir que sustituirá al sujeto pasivo de la relación tributaria, y si así lo establece, entonces será el sustituto tributario que ocupa el puesto de aquel y queda, por consiguiente, obligada. Esta obligación no es junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo, para el cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación impositiva.

El sustituto fiscal, como sujeto jurídico es distinto del sujeto económico, como por ejemplo: casos de retención de impuestos a cargo del que cancela salarios, y de repercusión legal.

La razón de ser de esta figura impositiva, está en la ventaja administrativa que supone la centralización de la exacción a varios sujetos económicos en un sólo sujeto jurídico. Este declara los hechos imponible, paga el tributo, recibe las inspecciones y, en suma, es el sustituto o sujeto jurídico de los sujetos pasivos o económicos, ante la Administración tributaria.

Lo importante de este estudio, está en que el responsable y el sustituto se distinguen por:

1- El responsable no es sujeto pasivo, y remplace a éste en caso de evasión o de insolvencia; el sustituto, en cambio, es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; y

2- El responsable tiene obligación accesoria originada en una principal, y además, subsidiaria, porque sólo tiene vida si la deuda tributaria no es satisfecha por su titular; en cambio, el

sustituto, es deudor principal.

d) Capacidad de Obrar

Si una persona tiene capacidad contributiva también debería tener capacidad de obrar. Esta capacidad, consiste en realizar actos que produzcan consecuencias tributarias sustanciales o formales que puedan ejecutarse por el propio contribuyente o sus representantes legales.

No obstante, en tratándose de la capacidad de obrar, debemos distinguir que aquí se rige la normativa del Derecho Privado: el que civilmente es capaz de obrar, lo será igualmente en el Derecho Tributario, y viceversa, el que es incapaz de obrar en Derecho Civil, lo será tributariamente, y, en este caso, actuarán por él, naturalmente, sus representantes legales. Esta capacidad es distinta a aquella otra que ya vimos referente a la capacidad tributaria de las personas naturales para obligarse.

Las situaciones que pueden restringir la capacidad de obrar son:

- 1- La condición de la mujer casada menor de 18 años de edad --
(Art. 370 C.)
- 2- La minoría de edad;
- 3- La enfermedad mental;
- 4- La situación de comerciante quebrado;
- 5- La ausencia, etc.

Algunas de estas restricciones, como son ~~mujer~~ casada y minoría de edad, pueden ser menos rigurosas en el campo tributario, pero se necesita disposición expresa que así lo establezca, la que podría redactarse así: "En el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostentan con arreglo al Derecho Privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de actividades cuyo ejercicio les esté permitido legalmente, sin existencia del marido o de la persona titular de la patria potestad o la tutela, respectivamente. Respecto de los sujetos pasivos incapaces de obrar, actuarán por ellos sus representantes legales."

5) Derechos Tributarios de los Sujetos Pasivos

El sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene a su vez, - derechos muy importantes. Ya hemos hablado que tiene obligaciones y responsabilidades: que debe declarar, que debe pagar, que debe soportar inspecciones, que puede ser ejecutado, etc., como subordinado que está al sujeto activo, al "jus imperium" del Estado.

En la relación tributaria, sin embargo, existen sujeto activo y pasivo con responsabilidades y derechos recíprocos. Significa - que no se está tan sólo frente a un acto unilateral indestructi- ble de parte del fisco, o sea, que es éste mismo el que se en- carga en garantizar, en todo caso, los derechos del sujeto pasivo.

Como principales derechos del sujeto pasivo, citamos los si- guientes: a) A exigir respeto al principio de legalidad; b) A fi- jar domicilio; c) A ejercitar acciones de reclamación y recursos de impugnación administrativa y judicial; y, d) De representación voluntaria.

A- Derecho de legalidad

El primer principio que obliga al sujeto activo, frente al su- jeto pasivo, es el de legalidad.

El "nullum tributum sine lege" vincula al contribuyente de tal modo que no debe ser compelido a pagar ningún tributo que no lo - imponga la ley, ni una suma mayor que la que la ley señala.

En el fondo, este principio es fundamental porque puede ocu- rrir que interpretaciones "in dubio pro fisco", generen tributa- ción a un sujeto pasivo que no tiene obligación de satisfacer, o que se creen figuras o hechos imponibles, diferentes a los de la ley, en reglamentaciones de ésta y con perjuicio de aquél.

Es la Constitución Política, como ya hemos visto, la que asegu- ra y garantiza como un derecho del sujeto pasivo, el principio de legalidad. Y de este principio, se deduce otro que es el respeto de todos los principios constitucionales, que garantizan la fiel aplicación de la ley tributaria. Pongamos un ejemplo: el princi- pio de irretroactividad, a menos que la ley tributaria establezca plazo diferente, no puede ser variado; así, si la ley no dispone el momento en que entra en vigencia, de acuerdo con la Constitu- ción y Código civil, entrará en vigencia después de ocho días con

tados desde la fecha de su promulgación, y no podrá ser exigida -- con carácter retroactivo la obligación tributaria. Otros Derechos irrecusables, como el de legalidad, son: el de garantía de audiencia (Art. 164 C.P.), el de petición (Art. 162 C.P.), el de igualdad (Art. 150 C.P.), la acción de amparo (Art. 221 C.P.), el de jurisdiccionalidad (Art. 81 C.P.), etc.

B- Derecho a fijar un Domicilio

Las personas naturales o jurídicas que sean sujetos pasivos de la relación tributaria, tienen como consecuencia de su capacidad -- jurídico-impositiva y de obrar, el derecho de fijar un domicilio -- fiscal.

El domicilio fiscal está referido al lugar donde el sujeto pasivo de la relación cumplirá sus obligaciones tributarias, o al que dicho sujeto señala para los efectos de acciones en reclamaciones impositivas, juicios contenciosos administrativos y en recobros de pagos indebidos; entonces, el domicilio fiscal, es el lugar que el contribuyente señala para el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias, sean sustantivas o materiales o formales o procesales; o, en pocas palabras, es el lugar señalado por el propio -- contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones.

La fijación del domicilio, que hace el contribuyente en ejercicio de su derecho que tiene, es un acto muy importante para él, -- por cuanto el fisco va a notificarle allí los actos de liquidación de la deuda tributaria, lo que le permitirá expresar su conformidad o impugnarlos; además, es allí donde el Estado debe exigir el pago al deudor moroso, notificándole la demanda en juicio ejecutivo decretos de embargo, etc., vale decir, todas sus decisiones.

Cuando el contribuyente tiene pluralidad de domicilios, al i--- gual que en el Derecho civil, se le notificará válidamente en cualquier de sus domicilios. De todas maneras, es preciso que sea la ley la que dilucide este asunto. Por ejemplo, la Ley de Impuesto -- sobre la Renta, en su Art. 34 se remite en cuestión de domicilio a Derecho común, y si ésto es así, entonces el criterio cambia, porque el domicilio no lo fija el contribuyente sino que es presumido por la ley, por lo que siempre será válida la notificación que se

le haga en cualquiera de sus domicilios, señalados o no. Esta remisión al Derecho común reza también para el domicilio de las personas jurídicas, a tenor de lo que ordena el Art. 36 de esa misma ley.

Pero de todas maneras, siempre se requiere de una disposición legal que con carácter de aplicación general, establezca claramente el derecho al domicilio que tiene el contribuyente, ya que éste actualmente no se regula en materia tributaria.

C- Derechos a ejercitar acciones de reclamación y Recursos de impugnación. El Solve et Repete

1- Principio del "solve et repete"

Para interponer acciones y recursos, no es preciso instituir el abuso de la regla solve et repete, en nuestra legislación tributaria. Este principio consiste, en general, en que se exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa; o dicho más claramente, para iniciar un procedimiento contencioso jurisdiccional sobre tributos, es necesario, previamente a la promoción del juicio hacer el pago del crédito fiscal que se va a impugnar. Esta institución, afirma Pugliese, es característica del Derecho Tributario italiano (45).

Ha sido creencia errónea de que es una institución común en Derecho impositivo, por lo que amerita que se diga en forma clara, que la regla no tiene aplicación universal, que es desconocida en muchos países aún cuando se conoce su origen en el derecho romano, como acontece, por ejemplo, en Inglaterra, Alemania, Suiza, Estados Unidos, Francia, etc. La razón es que tal criterio, invierte principios procesales al establecer la ejecución antes que la decisión, como un privilegio del fisco, mal entendido, ya que es una condición para que el Juez pueda conocer el fondo del asunto.

En nuestro medio debe ser inaplicable el pago previo, cuando prima facie o ictu oculi aparezca la pretensión estatal en ese sentido. A lo más que se puede llegar, no es al pago previo, sino a la mera caución que asegure el interés fiscal, para interponer la demanda o el recurso contencioso. Esta solución pone el interés fis-

cal a cubierto de malas argucias y expedientes dilatorios, evitándose con ello, la aplicación de aquél principio inicuo o "instrumento de tortura" llamado a desaparecer.

No aceptada la regla solve et repete, pueden ejercer acciones, previa caución, los sujetos pasivos al alegar sus derechos tributarios. Esta caución le será cancelada si gana su pretensión y hecha efectiva si la pierde.

2- De las Acciones

El contribuyente, sujeto pasivo, o el Estado en su caso, sujeto activo, en base del principio de autenticidad en la aplicación de las normas de legalidad e irretroactividad, tienen derechos a ejercitar acciones en juicios de reclamación, sobre la legalidad de los actos jurídicos-administrativos, que recaigan sobre los siguientes asuntos tributarios:

- 1- Actos administrativos que impongan contribuciones o tributos de cualquier clase;
- 2- Actos que denieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado o sus entes descentralizados;
- 3- Actos que impongan multas y otras sanciones;
- 4- Actos que ocasionen agravios, y que la resolución sea firme (agotamiento de la vía administrativa), etc.

Las acciones se interpondrán contra la parte demandada. Esta, puede ser: a) Una entidad pública, la que en concreto dictó el acto o la disposición de que se reclama; b) El Estado, si el acto o disposición reclamados provienen del Poder Ejecutivo o de los otros Poderes del Estado en función administrativa; c) El deudor tributario moroso, pues el Estado puede perseguir el cobro del adeudo impositivo por la vía judicial; etc. Tratándose de interponer acciones contra la Administración Pública, deberá entenderse que se interpone contra cualquiera de los organismos que la integran, o sea, que se interpone contra: el Poder Ejecutivo, o el Legislativo o el Judicial, respecto de sus actos administrativos; contra los Municipios; o, en fin, contra las instituciones autónomas u organismos independientes o descentralizados.

Estas acciones se interponen ante la autoridad competente. ---

Esta, cuando no está agotada la vía administrativa, es aquella entidad pública, que en concreto dictó el acto que ocasiona agravios, tocando a ella resolver respecto del fondo del reclamo. La resolución puede que confirme, modifique, aclare, o anule su propio acto.

En el caso de confirmación, puede surgir el conflicto de intereses entre la Administración Pública y el contribuyente. Este conflicto cierra la vía administrativa y abre la contenciosa administrativa.

Cerrada la vía administrativa, han de interponerse las acciones en la vía jurisdiccional contenciosa, o sea, ante el tribunal de lo contencioso-administrativo. En nuestro sistema tributario, este tribunal aún no existe, pero sí existe un proyecto de erigirlo desde ya hace algún tiempo. Señalamos como acciones que se pueden interponer ante este tribunal, las que se originan en actos resolutivos administrativos firmes, que vulneran el principio de legalidad, causando agravios; como por ejemplo, en los casos en que se apliquen tributos o sanciones ilegales, o que se trate de incompetencia de la autoridad administrativa, o de un cobro indebido, o desviación de poder, entendiéndose por éste, el ejercicio de potestades administrativas con fines distintos a los previstos en la ley o en retardo en resolver, etc.

3- De los Recursos

También tiene el sujeto pasivo, además de acciones, el derecho de ejercitar recursos; por ejemplo:

a) En la vía judicial. En esta vía tiene el recurso de: 1- aclaración, para que se corrijan los errores materiales o se explique algún concepto oscuro; 2) el de nulidad, por trámites omitidos que son sustanciales y no consentidos por las partes, o que en el fallo se omite cuestiones expresamente planteadas; y 3) el de revisión, que procede como en estos casos: cuando la parte dispositiva de la sentencia está en contradicción con otra, en que están interesadas las mismas partes, con idéntico fin y fundamentos; o que pronunciada la sentencia, la parte descubriere documentos que la favorecieran; o que se hubiere dictado sentencia en base a documentos falso o cuando la sentencia tuvo por base la prueba testimonial, y posteriormente, los testigos son condenados respecto de sus declaraciones.

que sirvieron de fundamento al fallo, por falso testimonio; o en fin, si se prueba la existencia de prevaricato, cohecho o violencia al dictarse la sentencia impugnada.

b) En la vía administrativa. En esta vía se pueden interponer recursos como son: de rectificación, revisión, aclaración, nulidad y apelación por ilegitimidad del acto recurrido o impugnado.

Contra los actos administrativos, que sean violatorios de los derechos que consagra la Constitución Política, también puede el lesionado ejercer la acción de amparo ante la Corte Suprema de Justicia (Art. 221 C.P.). Esta acción de amparo puede incoarse cuando el acto contra el que se reclama no puede subsanarse dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos, a tenor del inc. 3o. del Art. 12 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

D- Derecho de Representación Voluntaria y Legal.

Este es otro derecho de los contribuyentes. Veamos qué nos dice Giannini sobre el mismo.

Este autor, deja en claro lo que es la representación voluntaria, cuando dice que no queda excluida en principio la posibilidad jurídica de que el sujeto impositivo otorgue a otra persona, un mandato para que le represente en el cumplimiento de los actos jurídicos, inherentes al desarrollo de la imposición impositiva. (46).

Nuestro sistema tributario necesita reconocer tal derecho de representación voluntaria. Actualmente sólo se tiene la representación legal, pero incompleta, ya que no comprende todos los casos de representación que pudieran darse en cuestiones tributarias. Por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su Art. 52, obliga al representante de la sucesión a presentar declaración de las rentas percibidas por el causante; y, según su Art. 55, el apoderado o encargado de la administración de los bienes y negocios del contribuyente ausente, deberá dar aviso de la ausencia del contribuyente, nada más. Con ello cumple su obligación de sólo dar aviso, ya que la ley no especifica ni para qué se dará tal aviso ni que hará la Administración con el mismo. Y

como tal disposición ni otra de esa ley obliga al apoderado o en cargado a declarar en lugar del ausente, bien puede aquél hacer-
lo por éste, sólo si tiene mandato al que se ceñirá rigurosamen-
te, en el que se le confiere poder de declarar en lugar del au-
sente, de acuerdo a lo que estipula el Art. 1891 C., que dice:
"El mandatario se ceñirá rigurosamente a los términos del manda-
to, fuera de los casos en que las leyes le autoricen para obrar
de otro modo."

Esto no es nada complicado, pero ha dado lugar a frecuentes -
confusiones y a diversidad de criterios en la práctica jurídico-
administrativa. Ordenándose nuestro sistema tributario en este a
sunto, se evitarían tales confusiones, pudiendo disponerse legal-
mente, algo como lo que sigue:

1- Respecto de autorizarse la representación voluntaria, bien
puede estipularse en la ley y con carácter general: "El sujeto
pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de represen-
tante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones admi-
nistrativas, si no diere aviso en contrario."

2- En relación con la representación legal, también se podría
estipular en forma más completa, lo que sigue: "Por los sujetos -
pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus represen-
tantes legales; por las entidades, asociaciones, herencias yacen-
tes, conjunto de personas y comunidades de bienes, que constitu-
yan una unidad económica o un patrimonio separado, actuará su re-
presentante legal, acreditando su personería en forma fehaciente;
si careciere de representante, se considerará como tal, el que e-
jerza la gestión o dirección o, en su defecto, cualquiera de los
miembros o partícipes que integran o compongan la entidad o comu-
nidad."

Disposiciones de esta índole dejan en claro tanto el derecho -
de representación voluntaria como la representación legal. La pri-
mera sólo opera si el sujeto pasivo de la relación tributaria es
capaz de obrar por sí mismo. Y la segunda, opera cuando los suje-
tos pasivos carecen de esa capacidad; además, tienen esta represen-
tación legal, las entidades, asociaciones, herencias yacentes, -
conjunto de personas y las comunidades de bienes, a través de su

representante legal, o en su defecto, el que tenga la gestión o dirección de las mismas, o cualquiera de sus miembros.

- C- El Objeto de la Relación

Hasta aquí, hemos hecho el estudio de los elementos cualitativos de la relación jurídica tributaria. Ahora analicemos el elemento cuantitativo: el objeto de la relación con los elementos que integran a éste.

El objeto de la relación jurídica tributaria, se concreta en una prestación de dar, denominada deuda tributaria. Es, como en todo vínculo obligacional, la prestación que al deudor incumbe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero.

Mas es preciso distinguir entre el objeto del tributo y el objeto de la obligación tributaria. El objeto de ésta, es, como se ha dicho, la prestación que ha de cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero; en cambio, el objeto del tributo, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: posesión de riqueza (capital, renta); realización de un acto gravable, condición de las personas mismas; situaciones económicas, etc., que generan un tributo.

Para analizar la deuda tributaria, es necesario considerar unos elementos antecedentes y otros determinantes, o sea, aquellos elementos cuantitativos que sirven para fijar su cuantía. El elemento antecedente es el mismo hecho tributario establecido en la ley, y los determinantes, son la base imponible, la base liquidable y el tipo de gravamen. El primero, el antecedente, ya lo vimos. Toca ahora ver los determinantes.

Estos elementos o factores determinantes, suministran la base fundamental que permite la determinación o "accertamento," como dicen los italianos, mediante un acto de liquidación en concreto, del importe de la deuda impositiva.

Sin embargo, para la evaluación del objeto de la relación jurídica tributaria, se ha de seguir un proceso valorativo, de técnica administrativa, sin olvidar su carácter jurídico por cuanto --

tiene por única fuente la ley propia de cada tributo, proceso que ha de comenzar tomándose muy en cuenta el primer elemento antecedente: la situación de hecho, pues, es al realizarse este hecho - que nace la deuda tributaria.

La deuda impositiva nace cuando se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula el tributo y que puede designarse genéricamente como presupuesto de tributo, como ya se ha visto. Mas hay algo importante que es preciso dejar en claro, respecto del hecho tributario, ya que éste, fundamentalmente, se descompone en dos elementos distintos:

- Uno, es la cosa, el acto, el hecho o la simple cualidad de la persona, que constituye, según las leyes tributarias, el presupuesto material u objetivo del tributo: existencia de un patrimonio, percepción de una renta, aceptación de una herencia, etc., - lo que conforma el objeto del tributo y sirve para diferenciar una contribución de otra, así tenemos los impuestos sobre el patrimonio, sobre la renta, sobre donaciones, etc.

- Otro elemento del hecho tributario, es la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento anterior para que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público. Este es el elemento personal o presupuesto personal del tributo - que constituye en sujeto pasivo al titular del patrimonio o a quien lo usufructúa, al que percibe una determinada renta, etc.

Ahora bien, si el origen y fundamento de la deuda tributaria radica en la existencia de un hecho tributario o imponible, o, todavía mejor, en una situación de hecho o base de imposición, esta misma situación, constituida por los presupuestos material y personal que hemos visto, también sirve para precisar la cuantía o magnitud de la deuda tributaria, como elemento antecedente que es de la relación tributaria. Es preciso entonces, valorar el hecho tributario - para determinar la base imponible, o sea lo mismo, que al valorar la base imponible se valora el hecho tributario. Analicemos a continuación los elementos cuantitativos del objeto de la relación jurídica tributaria.

A- Base Imponible

La base imponible, o parámetro, no es sino la estimación o valoración del hecho tributario o situación-base de imposición, o sea, del bien o manifestación real de riqueza que se trata de gravar. Esto último, es el objeto del tributo, que como ya vimos, es un concepto distinto al objeto de la relación tributaria, esto es, de la prestación o deuda tributaria.

Es importante tomar en cuenta lo anterior, porque la norma jurídica, al regular la determinación de la base, ha de hacerlo en función del objeto del tributo, puesto que, según se trate de uno u otro, habrán de emplearse unos u otros módulos, será obligado emplear ciertos procedimientos de determinación por imposibilidad de aplicar otros, y, en suma, la exacción será de configuración diferente. Para el caso, sirva este ejemplo: la diferencia existente entre un impuesto al consumo y otro sobre la transmisión de bienes inmuebles: en el primero, a) se consideran las ventas del fabricante o del comerciante; b) la cuantía del impuesto, se determina en base de anotaciones contables o en otros medios de globalización del consumo; y, c) se lleva la exacción a través del vendedor. En el segundo impuesto, a) se parte del acto de transmisión de bienes inmuebles; b) la cuantía del impuesto se fija partiendo del valor que indican las partes, o, si no ofrece garantía, se parte de datos conocidos para el fisco, por la exacción de otros impuestos, o bien por estimación pericial; y, c) el impuesto se exige directamente al que adquiere los bienes, actual poseedor de los mismos, y no al transferente, a menos que la ley disponga otra cosa.

Debe quedar en claro, que la base imponible no es inalterable. Puede resultar alterada por la aplicación de circunstancias derivadas del presupuesto personal del tributo, como por ejemplo: ausencia de la capacidad tributaria, o exención del tributo; disminución de la capacidad contributiva, o reducción de la base por familia numerosa u otras deducciones legales, como el crédito básico, etc.; consideración de la nacionalidad con aumentos o disminuciones; otras condiciones de las personas, como soltería, exención --

por estado clerical, etc. Al resultado de la alteración se le da nomina base liquidable.

Y si se sigue el proceso de determinar la cuantía de la deuda tributaria, preciso es observar, que cuando se aplica a la base liquidable, el tipo de gravamen o tarifa que la ley haya establecido para el tributo, se establece la fase final del proceso valorativo que se denomina acto de liquidación del tributo, esto es, que se determina (ascertamiento) hasta entonces, con esta liquidación, la expresión cuantitativa de la deuda tributaria, dando -- principio a la exacción, que al ser satisfecha o recaudada, extingue la obligación tributaria.

A continuación haremos el estudio sucesivo de los siguientes temas, considerados importantes en la determinación de la cuantía tributaria: módulos para determinar la base imponible, métodos de estimación de la base imponible, estimación directa e individual de la base imponible, estimación objetiva, global o individual de la base imponible, y fases de la gestión tributaria para determinar la base imponible.

1- Módulos para determinar la Base Imponible

Los tributos, según el objeto de unos y otros, no son iguales, diferenciándose entre ellos, y se clasifican en impuestos, tasas y contributos, como ya dijimos.

Los módulos, o cantidades expresivas de la medida de la base imponible, determinan las unidades de medida de las bases de cada clase de tributo, diferenciándose entre sí, en la misma forma que son diferentes los tributos. Veamos cómo es que se aplican los -- distintos módulos en los impuestos, tasas y contributos.

1 - En los Impuestos

a) Sobre el producto:	<u>Módulo o tipo que se aplica:</u>
-de tierras rústicas	Valor de la clase de cultivo por hectárea;
-de predios urbanos	Valor rendimiento real, o por metro cuadrado y localización y destino;
-de productos comerciales o industriales	Valor beneficio contable, o según ciertos índices: actividad ejerci-

da, volumen de producción, -
ventas, número de trabajado-
res, fuerza eléctrica consu-
mida, etc.

- de rendimiento de capital mobiliario Valor rendimiento efectivo - del préstamo o inversión;
- de rentas del trabajo per-
sonal Valor rentas efectivamente -
percibidas.

b) Sobre la Renta Total:

- de personas físicas, natu-
rales Valor acumulativo de rentas
parciales (Sistema Cédular),
o se globalizan las rentas e-
fectivas anuales (Sistema -
Global), o según ciertos sig-
nos indiciarios: gastos rea-
lizados, inversiones hechas,
etc.
- de personas jurídicas Valor rendimiento efectivo -
de acuerdo a contabilidad.

c) Sobre el Patrimonio:

- Capital líquido de más
de \$ 25,000.00 Valor declarado, o estima-
ción pericial, o según inven-
tario u otros indicios;

d) Sobre el Tráfico de Bie-
nes Muebles e Inmuebles:

- entre vivos y mortis --
causa Valor de bienes transmitidos,
o según inventario, o según -
informe pericial; etc.

e) Sobre el Consumo:

- de compradores (a fabri-
cantes, vendedores o su-
ministradores) Valor volumen de ventas, se-
gún el número de unidades, se-
gún las facturas, etc.

2 - En las Tasas

Módulo o tipo que se aplica:

- Por servicio público cuya
prestación se cobra Valor, declaración legal o re-
glamentaria que fija la tasa;
o puede optar por el precio -
cuasi-privado, el público o -
el político.

3- En los Contributos

- a) De obras nuevas o de mejoras, o especial Plusvalía experimentada por cada finca o inmueble beneficiado, según estimación administrativa;
- b) Parafiscales, de Seguridad Social, de fomento y propulsión económica, etc. Valor según declaración legal o reglamentaria que establece la "cotización" o cuota, a la que contribuyen trabajadores, patronos y el Estado.

Tal como se ha indicado, según el objeto de cada tributo, habrán de tomarse como punto de referencia, los tipos o módulos cuya estimación apronta el dato de la magnitud de cada específica situación-base de imposición o hecho tributario.

Además, interesante es aclarar que por ser distintas, estas unidades de medidas son, a veces:

- Valores exactos, por ejemplo, el rendimiento evaluado contablemente;
- Signos indiciarios, que llevan a precisar la magnitud del hecho imponible, como por ejemplo, la energía consumida por una industria con relación a su volumen de producción; y
- Valores tipo, calculados administrativamente, en función de rendimientos medios, como la plusvalía experimentada en la obra nueva.

2- Métodos de Estimación de la Base Imponible

Al estimarse los módulos se determina la base impositiva; pero como los módulos son de varias clases, así también, los medios o métodos de estimación necesariamente han de ser diferentes. Luego entonces, la estimación de la base imponible puede realizarse de este modo:

- a) Por declaración del contribuyente, sujeta a comprobación y confirmación administrativa, o a su complementación si fuere necesario;

- b) Directamente, por datos que recabe la Administración Pública;
- y
- c) Por signos indiciarios que fija la ley.

Amorós Rica, no obstante, señala que los métodos de evaluación, quedan reducidos a estos dos fundamentales: indiciarios y de declaración.

Pero entre nosotros, evidenciando un significativo adolecer metodológico, la Ley de Impuesto sobre la Renta, para el caso, primero estipula seis métodos de evaluación de la base imponible: Art. 49, declaración; Art. 56, indicios reveladores; Art. 57, registro de información sobre la capacidad contributiva; Art. 58, exámenes de registros especiales y contabilidad formal; Art. 59, informes, ampliaciones y explicaciones del contribuyente, previa verificación, así como informes de autoridades administrativas y judiciales de Arts. 62 y 65; Art. 63, investigación pericial.

Después, acaso sin tomar en cuenta lo anterior, esa misma ley, - en su Art. 64, redujo a sólo cuatro las bases para determinar la - renta, dejando fuera otras, al estipular que éstas serán: a) la declaración del contribuyente; b) el cálculo de la renta que, por - cualquier medio legal, se establezca mediante la intervención pericial; c) los datos suministrados por la sección de información; y - d) los indicios que la ley permite.

“ Ello no hace más que confirmar la falta en nuestro sistema tributario, de una disposición que ordene claramente esto de los métodos de estimación, lo que se lograría si sólo se estipulara algo como - esto que a modo de ejemplo a continuación señalamos: " La ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa y singular, con base en: declaraciones y documentos presentados; informes recabados; datos de libros y registros comprobados; y b) Estimación objetiva, global, utilizando: signos, índices o módulos legales propios de cada tributo, hecha por peritos."

La estimación directa o individual, es aquella que sirve para determinar singularmente las bases imponibles, utilizando las declaraciones y documentos presentados, los informes recabados a los propios contribuyentes y comprobados, o los que emitan las autoridades administrativas o judiciales, o los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.

Con este método, se fija individualmente a cada contribuyente, su base imponible.

4- Estimación Objetiva, Global de la Base Imponible

Al método que se utiliza para la determinación global de las bases tributarias, en base a signos, índices o módulos que prevé la ley propia de cada tributo, se designa como estimación objetiva y global de la base imponible.

La aplicación de este método es realizada por los peritos, en ciertas ramas de la vida económica, valiéndose de un conjunto global de módulos; es decir, que el perito procede a una evaluación globalizada del conjunto de hechos o situaciones-base de imposición de una misma actividad económica o de un grupo definido de contribuyentes por comunidad de actividad y localización. Luego, la base total, se distribuye entre los componentes del grupo o de la actividad económica, según los hechos imponibles de cada uno de ellos. Primero, pues, se globaliza la base, y después, si la ley lo permite, se individualiza, según la parte del rendimiento total que se imputa por los índices o módulos legales, a los componentes del grupo, individualización que constituye por tanto, la fijación de las bases imponibles en forma objetiva, por ejemplo: totales en valores producidos, vendidos, dividendos percibidos, etc., que luego, a los tributos totales resultantes se les individualiza entre los componentes de la actividad económica (socios) o del grupo (conjunto artístico), etc.

En síntesis, este sistema global, ofrece dos variantes: 1- Evaluación global propiamente dicha, de la base imponible: que es la que se aplica a los impuestos que gravan los consumos de los sujetos pasivos, por ejemplo, volumen de producción que ha de ser obtenido por una unidad económica, en un día, un mes, etc. Esta modalidad

dad se caracteriza por determinar las bases "a priori": antes del comienzo del ejercicio de imposición, en que los módulos evitan - la pródiga determinación individual de las bases.

2- Evaluación global de bases impositivas a ciertas actividades económicas o culturales o artísticas, etc. Aquí se fija conforme a la ley, una cifra global representativa de las bases impositivas, sustituyendo de este modo, la evaluación individual. La característica de este método radica en que la determinación de las bases se hace "a posteriori": después de concluida la actividad de que se trata.

5- Fases de la Gestión Tributaria para determinar la Base Imponible

La gestión tributaria para determinar la base imponible, consiste en los distintos actos que se refieren a la administración de los tributos, en sus fases de iniciación, de liquidación y de recaudación, realizados por órganos técnicos de la Administración Pública. Su fiscalización corre por cuenta de la Corte de Cuentas de la República.

Esto significa, que un proceso integral con una sucesión de actos, conducen a determinar la base imponible y a fijar la deuda tributaria. Este proceso administrativo, recibe distintas denominaciones: como "acotación" lo entiende Belaunde Buinassi (47), la escuela italiana lo llama "accertamento" (48), Amorós Rica lo denomina "base imponible" (49), Giuliani Fonrouge simplemente le llama "determinación de la obligación tributaria" (50) y lo mismo Bielsa (51), y, en fin, Giannini lo designa como "liquidación del impuesto" (52).

A este proceso, en este manuscrito, tan sólo se le denomina gestión tributaria. El concepto de ésta, sus caracteres y naturaleza los desarrollamos en la Parte III, como una fase no contenciosa.

El procedimiento de gestión tributaria, para la determinación de la base imponible, presenta las fases siguientes:

Fase de Iniciación Tributaria

- a) Declaración obligatoria de la situación-base de imposición;
- b) Investigación fiscal: - probanza de la veracidad de las declaraciones, o si no ha sido presentada, se indaga de oficio la situación-base impositiva, o por medio de denuncia.

Fase de Liquidación Tributaria

- c) Acto de liquidación tributaria, o determinación unilateral de la Administración Pública, de la deuda tributaria;
- d) Notificación al contribuyente del acto anterior;

Fase de Recaudación

- e) Recaudación tributaria y extensión de solvencias fiscales.

La gestión tributaria extingue con el pago del tributo. Si no hay pago voluntario, entonces se procede al cobro forzoso en vía ejecutiva en los tribunales de Hacienda (Art. 45 y 48 Pr. C. y 13 L.O.P.J.). Y si una vez notificado el acto de liquidación tributaria, que contiene la cuantía de la deuda tributaria, ésta no es pagada por el contribuyente por no estar satisfecho con la liquidación del tributo, entonces, puede surgir el conflicto de intereses entre dos partes contendientes: por una parte la Administración Pública de lo tributario y por otra el contribuyente agraviado. Surge así la otra fase que ha de dirimir el conflicto, la fase de garantía esencialmente contenciosa, a cargo de los Tribunales con Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

B- Base Liquidable

1- Acto de liquidación tributaria

Una vez que la gestión de lo tributario, con cualquiera de las formas, medios o métodos relativos a la declaración, a la comprobación, etc. ha determinado el patrimonio o base imponible del sujeto pasivo, el acto siguiente, como se ha expuesto, es precisamente, el de liquidación del tributo, o sea, el de la fijación de la deuda del tributo o crédito fiscal.

Esta fijación, se realiza con la aplicación del tipo de gravamen que establece la ley, a cada especie de hecho tributario o presupuesto base-impositiva, o, concretamente, a la base liquidable.

La base liquidable es, como ya se ha explicado, el resultado de haberse alterado la base imponible por la aplicación de circunstancias derivadas del presupuesto personal del tributo, y señalábase, entre otros, el ejemplo aquél, en que si se determina ausencia de capacidad contributiva, existiría exención para el sujeto, o aquél otro, en que podría resultar disminuida la capacidad contributiva por aplicación de las deducciones legales, etc.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, llama al hecho tributario, así:

- a) Renta Bruta \equiv Esta es igual a los ingresos totales referidos en el Art. 7, restados los ingresos exentos del Art. 21; o sea: $RB = IT - I$ exentos;
- b) Renta Neta \equiv Esta es igual a la renta bruta restados las deducciones de Arts. 26, 27 y 28; o sea: $RN = RB - \text{Deducciones}$;
- c) Renta Imponible \equiv Esta es igual a la renta neta restada la deducción por cargas de familia, de Arts. 30 y 31; o sea, $RI = RN - \text{Deducción de Art. 31}$;

Considerando la Base Liquidable, esa misma ley determina el impuesto, así:

Impuesto = Es igual a la aplicación sobre la renta imponible de dos tipos de gravamen: uno fijo y uno progresivo, para cada escalón que indica el Art. 37; o sea, $I = RI \times TF + TP$ sobre el exceso de RI.

Pero si se trata de un contribuyente que es una persona natural, se descontará al impuesto tasado, el crédito básico (\$180.00) del Art. 38. El resultado, será el impuesto a pagar, o sea, la deuda tributaria (Crédito Fiscal).

Es decir, que la determinación de la cuantía del crédito fiscal, se hace por medio de un acto en que se liquida el tributo. Este acto de liquidación tributaria, consiste en la fijación cuantitativa de la prestación que ha de pagarse al Estado, en un acto unilateral ordenado por la ley, con todas sus consecuencias. Giuliani Fonrouge, cuando trata de las condiciones del acto de determinación, dice que éste, efectuado por la autoridad fiscal "es un acto administrativo unilateral" (53).

Giannine, señala latu sensu, que la liquidación consiste, precisamente, en el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible, precisamos), con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente (54).

2- Clasificación del Acto de liquidación Tributaria

El acto de liquidación tributaria, se clasifica de acuerdo a estos criterios:

- a) De la liberación de la deuda. Según este punto de vista, la deuda tributaria se libera por partes, provisoriamente o definitivamente. Así, la liquidación que se realice será: liquidación a cuenta, o sea, que el devengo de cada cuota se abone a cuenta liberatoria (Véase inc. 4o. del Art. 74 de la LISR); liquidación provisional, o sea, que provisoriamente se determina la deuda impositiva, que queda sujeta a comprobación administrativa dentro de un plazo legal: ejemplo, el ingreso al país de vehículos con placa extranjera, a los que se les liquida el impues-----

to de importación en forma provisional por un plazo que señala la Dirección General de la Renta de Aduanas, en base de la ley; liquidación definitiva, o sea, cuando queda firme la base liquidable, por transcurso del plazo señalado, por ejemplo, el ingreso del vehículo al país al que se le liquidó provisionalmente el tributo, - dándose un plazo para su salida, y éste transcurre sin que salga, entonces la póliza se convierte en definitiva y será necesario su cancelación. Póliza es el documento en que se contiene toda liquidación aduanera de impuestos y derechos de importación o exportación;

b) Afectación a toda o a una parte de la deuda impositiva. Puede haber pues, sólo dos clases de liquidación: 1- liquidación total, que es la tasación original o primitiva de la deuda tributaria, hecha por la Administración Pública de lo tributario (véase Art. 66 LISR); y b) liquidación parcial, que se refiere a la tasación complementaria que se realiza cuando el monto del tributo sea mayor que el declarado o que el tasado. Esta liquidación se gira con posterioridad a la primitiva, y consiste en la adición de nuevos elementos a la base imponible;

c) Garantía en el cobro. Es el caso de liquidaciones sujetas a caución, cuyo pago ha de ser practicado con retraso, como por ejemplo: 1- cuando están pendientes de una resolución, por acción o recurso; o 2- en adeudos de aquellos impuestos: renta, vialidad, pavimentación, etc. no cubiertos y urge llevar a cabo transferencias de bienes, constitución de gravámenes sobre ellos, o la formación o disolución de sociedades (véase el Art. 1o. del Decreto Legislativo No. 17 publicado en el D.O. No. 142 Tomo 130 el 27 de junio de 1941);(*)

d) Formal o de trámite. Es el caso en que las liquidaciones no quedan firmes y admiten recurso de rectificación: se suspende el cobro del tributo, mientras se falla la liquidación que corresponda;

e) De alteración de los créditos estatales. Este criterio admite dos variantes: a) De alta, si el crédito fiscal se acrecienta con nuevas liquidaciones por aumento de más contribuyentes en los registros fiscales sobre impuestos de devengo periódico, renta, ---

* En Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda. V.I pg. 279

etc., y b) De baja, que se da cuando las liquidaciones posteriores anulan o disminuyen la cuantía de una anterior.

Nuestra legislación positiva, carece de una regulación sistemática de las clases de liquidaciones. No obstante, las leyes de aduanas admiten las liquidaciones provisionales y las definitivas; por su parte la Ley de Impuesto sobre la Renta admite liquidaciones originales y complementarias (véase Arts. 66 y 67 LISR).

C- Tipo de Gravamen.

Este es el otro elemento, el último, que integra el objeto de la relación jurídica tributaria, para su determinación cuantitativa. Veamos primero, qué se entiende por tipo de gravamen y, después, los sistemas a que responde.

1- Tipos de Gravamen

Se fija la deuda tributaria con la aplicación del tipo de gravamen o tarifa, a la base liquidable.

García Mullin, profesor del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), señala que tipo impositivo "es el elemento que aplicado a la base imponible (nosotros decimos a la base liquidable) permite cuantificar la obligación tributaria" (55).

Para cada tributo, la ley establece el tipo de gravamen, en atención al hecho tributario o presupuesto-base de imposición. La modalidad del tipo de gravamen, depende de la clase de tributo y de la estructura o forma de determinación de la base liquidable. Además, su mayor o menor cuantía, está en función de la política financiera que se siga para gravar los distintos sectores económicos del país, y, también, depende de la coyuntura económica general y de la especial del sector o actividad en cuestión.

2- Sistemas de Tipos de Gravamen.

La fijación de la deuda en concepto de tributo, consiste, simplemente, en aplicar a la base liquidable, las tasas o tarifas vigentes a la fecha en que se produjo el hecho tributario previsto en la ley; simple operación aritmética, que varía según se trate de aplicar tasas fijas o tasas progresivas y acumulativas, o de --

sistema mixto de tasa fija con progresiva y acumulativa hasta fijar la deuda impositiva.

Hay, pues, tres sistemas jurídico-económicos de aplicar las tasas sobre la base liquidable: a) De tipo fijo; b) Variable; y c) -- Mixto.

a) Sistema de Tipo Fijo. Este es aquel en virtud del cual se aplica una suma fija a la base liquidable, sin mayores consideraciones. Se caracteriza por su rigidez, y subsiste en tributos de alguna importancia por su cuantía:

- 1- En tasas por expedición de certificaciones, licencias, registros, etc.
- 2- En cuotas de Derrama. Estas consisten en que localmente se fija una cantidad de ingresos que se pretende obtener como rendimiento del gravamen, en un plazo corto de un mes, un año, etc para una unidad de riqueza, por ejemplo: consumo en metros cuadrados de agua, manzana de terreno, impuesto de timbre por cada litro de alcohol, etc. Veamos como opera: si la cantidad a obtener, para el caso, es \$ 5,000.000.00 y se calcula que el consumo de agua será de 1,000.000 de metros cuadrados, entre varios consumidores, se cobrará por lo tanto una cuota de derrama de sólo \$5.00 por metro cuadrado.

Esta cuota es inconciliable con el principio de uniformidad del gravamen, ya que es de aplicación local, y en determinado plazo. Posteriormente, o se suprime o puede volverse de cuota simplemente fija;

- 3- En impuestos a productos, por ejemplo:

- \$ 0.186 por 400 ml de cerveza
- \$ 0.015 por 400 ml. de bebida gaseosa
- \$ 0.34 por 750 ml. de champagne
- \$ 2.32 por desalmacenamiento de aguardiente
- \$ 0.17 por 400 ml. de vino de uva.

- 4- En Tipos Proporcionales. Estos son fijados con una alícuota o porcentaje constante sobre la base liquidable, cualquiera que sea la magnitud o valor de ésta. Por ejemplo: el 1% de impuesto de alcabala, cualquiera que sea el monto del bien inmueble transferido;

5- En el tráfico aduanero, los tipos específicos y ad-valorem. Los primeros, generalmente se expresan en cantidades de dinero sobre cantidades físicas; ejemplo, el impuesto que se cobre según el Art. 1 de la Ley de Impuesto de Consumo sobre Productos de Petróleo, así: gasolina para automotores, corriente o especial, por cada cien galones \$64.25; combustible para avión a chorro (Jet Fuel) por cada cien galones \$ 64.02; etc. Los Ad-valorem, se expresan en porcentajes aplicables a la base liquidable. Por ejemplo, un impuesto del 10% sobre el valor de cada pasaje por vía aérea o marítima de cualquier valor; el aforo para el alcohol etílico desnaturalizado, es así: específico, por cada Kg. bruto U.S. dólares 2.00, y el ad-valorem, del 20% sobre CIF (costo-seguro-flete), etc.

b) Sistema de Tipo Variable. Este tipo se regula en relación a la materia imponible, por lo que adopta estas formas o variantes: progresivo, progresivo por clases, progresivo gradual, progresivo de coeficiente, degresivo y el progresivo al revés.

1- Tipo Progresivo:

Este tipo es el que viene determinado por una tasa o alícuota que aumenta con cada unidad imponible. Este sistema divide la base liquidable en varias porciones o escalones: la primera porción se gravará con un tipo determinado; la segunda, a un tipo en crescendo; la tercera, a un tercer tipo aún más alto; y así sucesivamente. Ejemplo: impuesto de papel sellado según Art. 10. numeral 18, de la Ley de Papel Sellado y Timbres:

De más de \$ 50.00 hasta \$ 100.00	\$ 0.15
" " " \$100.00 " \$ 200.00	\$ 0.30
" " " \$200.00 " \$ 300.00	\$ 0.40, etc.

2- Progresivo por Clases

Este tipo y los siguientes, son variantes del primero. El tipo progresivo por clases, permite la clasificación de los contribuyentes en clases, y de acuerdo a la medida de su riqueza de que -

disponen, así le será aplicada una clase de tipo o tasa progresiva; por ejemplo:

a) Impuestos anuales por matrícula de vehículos sin motor y automotores (Art. 2 del Decreto Legislativo No. 296 publicado en el D. O. No. 2 Tomo 144 el 7 de enero 1948) (56);

b) Impuesto al gravamen de las sucesiones:

- Masa herencial hasta \$6,000.00 el tipo aplicable será de -----
1.40 % para asignatorios del número uno;
- Masa herencial hasta \$6,000.00 el tipo aplicable será de -----
2.40 % para asignatarios del número dos;
- Masa herencial hasta \$6,000.00 el tipo aplicable será de -----
6.40 % para asignatarios del número tres; etc.

3- Progresivo por Grado.

El tipo progresivo por grado, es mayor cuanto mayor sea la base, pero no en proporción constante, sino graduando las bases liquidables en fracciones o secciones sucesivas, según su cuantía, correspondiendo a cada grado un tipo distinto. En la práctica, se determina la base del respectivo contribuyente, se encuadra en el grado que le corresponde en la tabla legal, luego, a su totalidad, se le aplica el tipo fijado (porcentaje) para dicha base; por ejemplo:

a) Tasas de aterrizaje de aeronaves (véase Art. 2 del Reglamento de Tarifas por Aterrizajes, estacionamiento y aprovisionamiento de combustibles y lubricantes de aeronaves civiles, alumbrado de pistas y estacionamiento de vehículos automotores en el Aeropuerto Internacional de Ilopango (57);

b) Tasa catastral (Art. 36 de la Ley del Catastro) que se aplica como sigue:

- Base liquidable de \$ 5,000.01 a \$ 25,000.00 el tipo aplicable es de 0.25%.
- Base liquidable de \$ 25,000.01 a \$ 50,000.00 el tipo aplicable es de 0.50%.
- Base liquidable de \$ 50,000.01 a \$ 100,000.00 tipo aplicable es de 0.75%.

-Base liquidable de \$100.000.01 en adelante, el tipo aplicable es de 1.00%, etc.

4- Progresión de Coeficiente

En la progresión de coeficiente, la base liquidable se divide en fracciones o secciones sucesivas, en las que se fija un tipo o cuota dineraria proporcional y otra llamada coeficiente, aplicable hasta cierta unidad de medida, en el tramo inicial; si la base liquidable, pasa de esta primera medida, el porcentaje proporcional se mantiene constante en todos los tramos subsiguientes, no así el coeficiente que aumenta en cada tramo en forma progresiva; y así sucesivamente. Ejemplo:

Base liquidable	Tipo prop.	Tipo prog.	Total
de \$ 2,000.01 a \$ 3,000.00	10%	0.40	10.4%
de \$ 3,000.01 a \$ 4,000.00	10%	1.60	11.6%
de \$ 4,000.00 a \$ 5,000.00	10%	1.90	11.9%, e

5- Tipo Degresivo

El tipo degresivo, resulta cuando se señala determinada cuota para cierta base liquidable, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella en alza; o, también, debajo de esa base, si se aplican cuotas cada vez menores a medida que decrece el valor de la misma. Con este tipo, se gravan con cuotas más altas las bases más altas, y con cuotas menores, las más bajas. Además, el tanto por ciento máximo es muy bajo, y tiene pocos grados o secciones. Estas características que indicamos son importantes, ya que es por ellas que este tipo se distingue del tipo progresivo.

Citamos como ejemplo de él, dos casos:

- a) Si no excede de \$ 500.00 4%
- Si excede a \$ 500.00 pero no a \$5.000.00 7%
- Si excede a \$ 5.000.00 12%

b) Si el m ² vale de ₡ 70.00 en adelante,	₡ 30.00 el millar
Si el m ² vale de ₡ 30.00 a ₡ 70.00	₡ 20.00 el "
Si el m ² vale de ₡ 15.00 a ₡ 30.00	₡ 10.00 el "
Si el m ² vale de ₡ 0.01 a ₡ 15.00	₡ 5.00 el "

6- Progresividad al Revés o Inversa

Esta progresividad al revés, resulta cuando el tipo de cuota es menor su porcentaje mientras más alta es la base liquidable. - Por ejemplo:

Base liquidable de ₡ 2,000.01 a ₡ 5,000.00	3.50%
Base liquidable de ₡ 5,000.01 a ₡ 10,000.00	3.00%
Base liquidable de ₡ 10,000.01 a ₡ 20,000.00	2.50%
Base liquidable de ₡ 20,000.01 en adelante	2.00%

c) Sistema de Tipo Mixto. En este sistema, que es el último, se ubica la base liquidable conforme a una tabla establecida en la ley, a la que se le aplica una tasa fija, que se combina con una progresiva y acumulativa sobre el excedente de la base, determinando así la deuda fiscal. El Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, nos da un ejemplo de este sistema: X persona, tiene de renta anual ₡ 7,500.00. Está comprendida en lo que la ley fija en su tabla como base imponible de 7,000.01 a 8,000.00, que tiene una tasa fija de ₡ 199.50; pero como excede la renta de X en ₡ 500.00 a ₡ 7,000.00, entonces, se aplicará también el tipo o tasa progresiva y acumulativa del 2.95%, en este caso, sobre el exceso de ₡ 7,000.00, determinándose con esta combinación de tasa fija y progresiva, la deuda tributaria o impuesto por renta.

Estos tres sistemas de tipos de gravamen, que hemos visto, son muy importantes, pues mediante ellos puede señalarse que la aplicación de las tasas o cuotas sobre la base liquidable, da como resultado la fijación de la deuda tributaria, crédito exigible por el sujeto activo, el Estado (o acreedor del mismo); además, fijada la deuda impositiva, sólo falta su notificación y recaudación para que sea finiquitada la vía administrativa.

IV- La Causa en la Relación Jurídica Tributaria

En este estudio de los elementos de la relación jurídica tributaria, no incluimos la causa como uno de sus elementos, como lo hacen ciertos autores, por ejemplo Belaunde Guinassi (58), ya que consideramos que la única fuente de la relación jurídica tributaria es la ley. Sí, podríamos aceptar la noción de causa, pero únicamente en sentido extra-lege, como necesidad del Estado de procurarse recursos para cumplir sus fines, o sea, como beneficio finalista, o también, como fundamento en virtud del cual se da la ley tributaria. Así, queda claro, que la obligación tributaria tiene su origen en la ley, y ésta, en una causa: la necesidad del Estado de procurarse recursos para cumplir sus fines, por lo que aquella es ex-lege, y el fundamento de la ley es extra lege; luego, no es elemento la causa de la obligación contributiva, y ésta tiene validez jurídica plena, sin necesidad de ella.

Sobre este problema Giuliani Fonrouge, se pronuncia también en contra de la causa, cuando sostiene: "En suma, la noción de causa es fuente de errores y confusiones, hallándose fuera de lo jurídico en materia financiera; además, es inútil, porque otros elementos pueden remplazarla ventajosamente en la obtención de los fines perseguidos." (59).

V - Notificación de la Deuda Tributaria.

Una vez que ha sido liquidada mediante acto unilateral la deuda tributaria, la Administración Pública comunicará el monto de la deuda al sujeto que ha de satisfacerla.

El acto de notificar, consiste en poner en conocimiento del sujeto pasivo el importe del acto de liquidación impositiva, o deuda tributaria, para que empiece a tener consecuencias jurídicas.

La notificación cobra importancia, por cuanto ella fija el momento a partir del cual habrá exigibilidad de la deuda tributaria, abriendo el camino a la recaudación, o fija el comienzo de los plazos para poder impugnar o ejercer acciones contra el acto administrativo de liquidación tributaria, si éste no es considerado ajustado a derecho.

Dada esa importancia, los ordenamientos tributarios han de regu-

lar en detalle los siguientes aspectos:

- 1- Cómo puede hacerse la notificación, esto es, si expresa o tá cita;
- 2- Cómo se denominará la notificación: aviso de liquidación, o de intimación de pago, o de acotación de deuda tributaria, - etc.;
- 3- Cómo se verificará la notificación: en el domicilio señalado o en otra parte, y dónde;
- 4- Cómo se notificará si el deudor del tributo fallece: se hace la notificación a sus herederos, al representante de la sucesión, o a quién;
- 5- Qué se expresará en la notificación: elementos esenciales de la liquidación hecha, probanza, cuantía, acciones y medios - de impugnación, plazos y organismos competentes ante quienes se puede recurrir pidiendo justicia, lugar, plazo y forma en que deberá ser enterada la deuda tributaria;
- 6- Si deben o no notificarse las liquidaciones provisionales y las definitivas;
- 7- Medios a emplearse en la práctica de la notificación y sus - requisitos, como por ejemplo: si personalmente, hecha por em pleados de la Administración, o por oficio, correograma, te legrama, esquela o cualquier otro medio que permita tener -- constancia de la recepción, de la fecha y de la identidad -- del acto notificado;
- 8- Autoridad administrativa que deberá hacer la notificación, y si deberá hacerse en días sólo hábiles o no;
- 9- Si deberá contener los motivos de sanciones en recargos, inte reses o multas, o una prevención de que se impondrán por fal ta de pago en el plazo legal.

El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) de -- OEA/BID, luego de prever las distintas formas de notificación, establece que cuando se trate de resoluciones que "liquiden tributos o apliquen sanciones se transcribirán íntegramente sus fundamentos", que las notificaciones se practicarán en día hábil, y si los docu-- mentos llegaran a entregarse en día inhábil, "la notificación se en tenderá realizada el primer día hábil siguiente", tal como así se -

especifica en los Arts. 146 y 147.

No obstante que no tenemos en nuestro sistema tributario, disposiciones legales que con carácter general regulen los aspectos reseñados, es menester considerar la posibilidad de legislar éstos y otros vacíos, en atención a los siguientes puntos que consideramos importantes:

a) La notificación es fundamental no sólo para exigir el pago del tributo, sino también para computar los recargos, multas o intereses que pueden exigirse en la mora o en la omisión del pago; y

b) Este mismo acto, permite, además, que el contribuyente pueda interponer sus acciones o sus recursos impugnatorios, abriendo la fase de la controversia tributaria en lo contencioso administrativo. De este modo, tan pronto quede aclarado cualquier aspecto en discusión, lo que es del más sano provecho e interés -- para el fisco, éste podrá exigir con cierto ahorro de tiempo, el adeudo que con carácter firme resultare arreglado a la ley.

Notificado el acto de liquidación sigue el de pago, esto es, la recaudación voluntaria, o en su caso, la coactiva.

VI- Extinción de la Deuda Tributaria

1- Extinción

Habíamos expresado que el objeto de la relación jurídica-tributaria es una prestación pecuniaria que constituye la deuda tributaria. Ahora bien, en cuanto se realice el cumplimiento de ésta, voluntaria o coactivamente, por parte del sujeto pasivo, se extinguirá lo siguiente: la relación jurídica tributaria, su correspondiente obligación, y, asimismo, la deuda tributaria.

Esto es así, porque como ya vimos, la relación tributaria da nacimiento a una obligación fundamental; la de satisfacer el tributo, que se corresponde con el crédito a favor del ente público, y luego, este aspecto obligacional da ocasión a que la gestión tributaria determine la deuda tributaria. Determinada ésta, sigue el momento en que se paga, lo que hace desaparecer la deuda, la o-

bligación y la relación tributaria, es decir, que con el pago, que da extinguida totalmente la vida del fenómeno tributario, lo que no podía ocurrir de otra manera, puesto que los tres conceptos no son sino tres distintos aspectos o enfoques del fenómeno tributa--
rio.

2 - Modos de extinción de la Deuda Tributaria:

Notificada la deuda tributaria y no hubiere interposición de --
acciones o impugnaciones por recursos, o habiéndose interpuesto és
tos o aquellas, ha recaído sentencia o resolución que deja con ca--
rácter definitivo la deuda que resultare, ha de iniciarse la fase
final de la extinción del adeudo impositivo.

Pero como quiera que sea el modo de cumplimiento de la deuda, -
voluntaria o forzosamente, la misma queda extinguida.

El cumplimiento de la deuda tributaria, se hace por distintos -
medios de extinción de las obligaciones civiles. Pasaremos a exami--
narlos, para determinar cuáles la extinguen y cuáles no.

a) Pérdida de la cosa debida. En materia civil, y según los ca--
sos, la pérdida de la cosa debida, puede extinguir la obligación ci
vil. Pero esta misma no se puede alegar, en materia tributaria, -
ya que la nota característica de los tributos respecto de su satis--
facción, está en que debe hacerse en dinero, que es cosa genérica,
y admitido es, generalmente, que el género nunca parece, por lo --
que la pérdida de la cantidad debida no extingue la deuda tributari
y el obligado a su pago, bien puede entregar otra cantidad de dine--
ro equivalente al perdido.

b) La novación. Esta se da si hay sustitución de una nueva obli--
gación a otra anterior, la cual queda extinguida. En nuestra acti--
vidad tributaria, jamás se superponen una deuda tributaria con o--
tra nueva. Nunca se extingue una deuda tributaria para dar naci--
miento a otra nueva, por lo que puede afirmarse, que cada deuda --
conserva su identidad hasta su extinción por medio normal, exacción
forzosa o cualquier otro medio permitido. Ni tampoco puede haber -
novación mortis causa, ya que en este caso, el heredero sólo es un

nuevo titular de la deuda tributaria que es la misma que antes fue de su causante, y, además, se aclara, que la muerte del sujeto pasivo, no extingue la obligación tributaria de éste y que sólo hay traspaso de ella a otro titular: el heredero, quien queda obligado a su pago.

c) El pago. Es el cumplimiento de una obligación civil, tributaria, etc., consista o no en dinero. Se pagan las obligaciones de dar (deuda tributaria), de hacer (presentar declaración) o no hacer alguna cosa (fraudes, contrabandos).

Al cumplimiento voluntario, se le llama normal. Anormal, si fue involuntario y se logra mediante la compulsión al deudor en forma de incautación de sus bienes para satisfacer la cuantía de la deuda tributaria.

El pago, libera al deudor de toda clase de obligaciones, inclusive de la tributaria.

d) La condonación o remisión. Es el perdón o liberación de la deuda concedido graciosamente por el acreedor.

En nuestro país no puede concederse la condonación de la deuda tributaria y ésta, una vez establecida, subsiste. Y ni el Poder Ejecutivo o el Legislativo tienen facultades para exonerar al deudor del pago de la deuda, haya sido liquidada o no.

Con respecto de las sanciones tributarias, puede haber condonación, en casos excepcionales, pero siempre que las leyes tributarias facultaran expresamente para ello, como en el caso de sanción por mora y ésta se logra justificar, etc.

e) La confusión. Hay extinción de la obligación cuando se confunden los derechos del acreedor y deudor, como cuando los mismos concurren en una misma persona. Si éste fuere el caso, de derecho se verifica la confusión que extingue la deuda al producirse los mismos efectos que el pago, esto último a tenor de lo que dispone el Art. 1535 C., que expresa: "Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor de una misma cosa, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago."

Este medio extintivo, cabe en las deudas tributarias, cuando el Estado resulte, para el caso, a la vez que acreedor también contribuyente. El caso sería, si el Estado resulta ser heredero del contribuyente, que fallece abintestato, sin existencia de alguna persona con derecho a heredar; etc.

En el campo tributario aún no tenemos una disposición legal que contemple tal medio extintivo en forma expresa, como extinguidor de obligaciones tributarias, por lo que siendo necesario su regulación, para evitar dudas, es preciso incluirlo en un cuerpo legal de carácter general. Actualmente dicho medio extintivo tiene aplicación respecto del impuesto sobre la renta, en virtud de que la ley que lo regula se remite al Derecho común, nada más que no con carácter general sino particular.

f) La compensación. Este es un modo especial de extinción que se da cuando dos personas llegan a ser recíprocamente deudoras y acreedoras, y no es preciso que ambas deudas sean de igual cuantía. La extinción afecta a la cuantía de la deuda menor, quedando subsistente la diferencia.

En nuestra legislación tributaria, la compensación de la deuda tributaria con otra que esté a cargo del Estado, se opera por el sólo ministerio de ley y aún sin el consentimiento de los deudores del modo y en los casos regulados en los Arts. 1525, 1526 y sgtes. del Código Civil; se extingue la obligación tributaria, con la aplicación de estas disposiciones civiles compensatorias con las deudas del Estado al deudor contribuyente, o sea, que ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra, reúnan las calidades siguientes:

- 1- Que sean ambas deudas en dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad;
- 2- Que ambas deudas sean líquidas;
- 3- Que ambas sean actualmente exigibles. Las esperas concedidas al deudor impiden la compensación.

En materia tributaria, atendiendo al Estado de Derecho, deberá regularse con disposiciones propias, este medio de extinción e in-

troducir esta institución disponiendo lo que sigue: "Las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que las leyes especiales o los reglamentos determinen, con los créditos a favor de los sujetos pasivos por ingresos tributarios indebidos, o con crédito de otra índole, admitiendo asimismo, la compensación de las deudas tributarias de las entidades estatales autónomas y organismos oficiales cuando estén vencidas, liquidadas y exigibles."

Las ventajas de una disposición de esa índole, estarían en que se lograría lo siguiente:

- 1- Forjar una mejor organización contable de deudas fiscales;
- 2- Agilización de los ingresos;
- 3- Fomento de una buena administración de los aspectos tributarios;
- 4- Intocabilidad de especie dineraria; y
- 5- Reconocimiento de la extinción de las deudas de los sujetos pasivos por compensación con las del fisco, por actos resolutivos firmes.

g) La prescripción. La deuda impositiva u obligación, nace con la realización del hecho tributario, como ya se ha indicado, independientemente de su determinación. A partir de la fecha de ese nacimiento, se inician los actos de su determinación cuantitativa, dentro de ciertos términos, los que si vencen sin ejercitarse las facultades de gestión y determinación, caducan los actos de gestión. Caducados esos actos, prescriben las acciones y derechos del Estado al cobro de la deuda tributaria, por no haber posibilidad de ejercerlos, ni durante aquel término u otro posterior, porque para exigir el cumplimiento del adeudo tributario, se requiere determinación previa en los plazos legales. Debe distinguirse entonces, que el derecho al cobro del Estado surge en el momento de la determinación, por lo que pueden darse estas dos situaciones:

1- Si se vencen tales plazos legales, y no hay determinación, caduca la facultad de fijar la deuda tributaria, trayendo como consecuencia la prescripción extintiva de acciones, que implica la falta de ejercicio de facultades de gestión en el plazo determinado por la ley;

2- Si antes de vencerse los plazos de gestión, recae la determinación de la deuda tributaria por acto de liquidación, pero la Administración no ejercita sus acciones al cobro de la deuda en el plazo legal, también prescriben estas acciones o derechos.

Es corriente no distinguir adecuadamente la prescripción y la caducidad, considerándose ambas como prescripción. Mas se diferencian y distinguen.

La caducidad, es aquella que se refiere a trámites de tipo formal, entre los que podría caer el derecho de exacción, esto es, no detectar el hecho tributario o no liquidar la correspondiente deuda dentro de ciertos plazos, por lo que éstos una vez vencidos, caducan el derecho del Estado a realizar aquellos trámites formales. Hay, pues, en el fondo, terminación de plazos, que impiden realizar actos de gestión posteriormente a los mismos. En cambio, la prescripción, consiste en el no ejercicio por el ente público de sus acciones y derechos, por ejemplo, el cobro del tributo, porque ha transcurrido el plazo legal dentro del cual podían ejercerse. Hay pues, extinción de acciones y derechos que impiden su ejercicio.

Por ello, cuando el deudor tributario, desee hacer valer la prescripción, se encuentra que puede:

- a) Reclamar ante autoridad competente, la declaratoria de prescripción a su favor; y
- b) Oponer la prescripción, como excepción, en vía ejecutiva de cobro que le sigue el Estado, o cuando éste, determine la deuda tributaria vencido el término legal para hacer tal acto de liquidación.

Luego, las características de la prescripción son:

- 1- Es causa extraordinaria, no normal, de extinción de la deuda tributaria;

2- No se identifica, en el Derecho Tributario, la prescripción con la caducidad.

Y no se identifican por lo siguiente:

La caducidad opera automáticamente, de oficio, no admite tampoco interrupción del plazo en virtud del cual se produce y, además, recae sobre trámites formales de determinación de la deuda tributaria; en cambio, la prescripción, es necesario alegarla y obtener su declaración, puede interrumpirse el plazo, y siempre recae por la falta de ejercicio de acciones y en los actos de determinación, por lo que extinguen.

Tomando en cuenta lo anterior, los requisitos de la prescripción son:

- 1- Existencia de acciones a ser ejercidas;
- 2- Inacción del sujeto activo; y
- 3- Transcurso del plazo legal.

No tenemos tampoco regulada en nuestro sistema tributario, con carácter general, la prescripción. Sí lo está en la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero sin tal carácter. Lo mismo en LGdeS. y LISD.

Su regulación es necesaria, porque evitaría dudas respecto de su aplicación a todos los tributos.

h) La transacción. Esta está regulada en el Art. 2192 C., como un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual.

En materia tributaria procede la transacción extrajudicial, a fin de ponerle fin al juicio contencioso administrativo o a un juicio ejecutivo, por pago completo de la deuda tributaria. Nada más que urge también su inclusión como instituto de extinción de la obligación tributaria en un cuerpo legal de carácter general.

Por su parte, el Modelo de CTAL., establece como medios extintivos de la obligación tributaria, de su Art. 41 al 60, inclusive, los siguientes: pago, compensación, transacción, confusión, condonación y prescripción. Pugliese, llama a esta fase extintiva de obligaciones tributarias, como "de la ejecución voluntaria o coactiva." (60).

CAPITULO V

Política Tributaria

I Política Fiscal Clásica

El liberalismo clásico propugnaba por una justicia tributaria basada en la generalidad y en la proporcionalidad impositiva. Los fines extrafiscales del tributo ni siquiera se pensaban. El Estado no debía afectar en manera alguna la economía. Los ciclos económicos eran equilibrados por la "mano invisible" natural. Imperaba el principio del laissez faire y laissez passer. Las funciones del Estado eran restrictivas a vigilancia de policía y defensa interna y externa. El resultado era: cero servicios públicos y cero intervención estatal. Este panorama político fue totalmente abandonado ante los principios financieros con proyecciones sociales de Adolfo Wagner.

II Causas que impedían un Estado Intervencionista

El Estado intervencionista en la vida económica nacional de los distintos países del mundo, constituye uno de los fenómenos políticos más relevantes de nuestro tiempo.

Pero antes, el modelo clásico, que se fundamentaba en reconocer expresamente la prioridad del sector privado, asignó al sector público tareas limitadas y excepcionales: de orden público, defensa, no intervención estatal en la economía privada, etc.

El impulso dinámico exhibido por el sector privado era de por sí una garantía de progreso; pero mientras los empresarios realizaban acciones sin trabas, sentando las bases que permitieran el despliegue de las fuerzas económicamente progresivas a fin de crear un marco social y económico que absorviera las innovaciones técnicas, a la par se creaban problemas socio-económicos no previstos, que fueron suscitados en las sociedades transformadas por el proceso capitalista, hasta antes de finalizar el Siglo XIX.

Algunos de los problemas más comunes eran éstos:

- 1- Necesidad de una infraestructura capaz de forjar los medios de comunicación, puertos, transportes, etc., que facilitara la movilidad del comercio;
- 2- Salubridad pública, educación, etc.
- 3- Necesidades de empleo pleno;
- 4- Necesidades de una redistribución de la renta nacional a -- través del gasto público y de los tributos;
- 5- Trastornos cíclicos del equilibrio económico;
- 6- Necesidades requeridas por la seguridad social;
- 7- Necesidades de vivienda para la clase trabajadora, etc.

Adam Smith, ya en 1776, en su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones", que es un tratado de Economía Política y también de Finanzas, representa una primera reacción en contra del estatismo que existía en la antigüe--dad y a comienzos de la edad moderna, y que relega al Estado a un papel pasivo en la vida económica.

Reconoce este autor que ciertas funciones son inherentes al Estado, que éste debe asumir. Así, los deberes del Estado podrían agruparse en tres:

- a) Defensa del Estado de la violencia e injusticia de otros Estados;
- b) Justicia y seguridad en el interior;
- c) Creación y mantenimiento de las instituciones públicas y de obras que son de interés público y que el particular no puede costear.

En este pensamiento no hay contradicción con las ideas clási--cas. Mas bien lo que existe es amplitud de las funciones inherentes al Estado a otra función más, pues a las dos primeras clási--cas, sólo le agrega la última que se ha expresado, e sea, la función que el particular no puede costear.

La falta de obras públicas, por el tiempo en que vivió Smith, ya constituían problemas socio-económicos, de satisfacción insolutu

ble por las propias fuerzas de la economía individual. Urgían las obras de infraestructura que facilitarían el comercio, que promovieran la instrucción pública, tal como ejemplifica él en su obra.

Mas, las necesidades no eran satisfechas por el Estado. Este, financiera y políticamente, estaba limitado por los principios clásicos de no intervención en la economía privada, continuando con una política financiera pasiva, en extremo.

Esta problemática, que tiene sus raíces en la falta de justicia social, se agudizaba por los siguientes factores:

1- La riqueza acumulada influenciaba la política y la administración pública;

2- La doctrina financiera, no daba como aportaciones normas y preceptos nuevos, y los que daba, se ajustaban sólo a lo tradicional;

3- Imperio de los principios clásicos en materia financiera;

y

4- Las necesidades nuevas de la sociedad no se resolvían.

Estas circunstancias, o fuerzas históricas y sociales, son explicativas de que eran ellas mismas las que no permitían liberar de la subordinación y del inmovilismo a que estuvieron sujetos los problemas de la Hacienda y, en general, la actuación del sector público en los países de tradición anglosajona.

III Estado Intervencionista.

El pensamiento clásico fue superado antes que finalizara el Siglo XIX, cuando la acción gubernamental ensanchó los límites primitivos sobre la vida económica, denunciando la miopía de los hacendistas clásicos.

Adolfo Wagner, ante la perspectiva que suministraba la tradición cameralista de los Estados Alemanes, fue un autor que al seguir las ideas de Von Justi, supo ligar los fenómenos financieros, económicos y tributarios a la evolución general de la política y de la administración. Matus Benavente explica -

esta actitud cuando, al referirse a Wagner, dice: "ya que mientras la mayoría de los tratadistas desenvuelven su pensamiento conforme a inspiraciones de los principios liberales, él en su cátedra, en actuación política y en su obra, sostiene y patrona el principio de que las finanzas deben tener un contenido social." (61).

Este autor, después de Smith, en el Siglo XIX, cuando la Ciencia de la Hacienda alcanza madurez como disciplina científica, y a parecen en Europa tratados que tratan las finanzas independiente-- mente de la Economía Política, en forma unitaria y orgánica, es el que señala aquellas motivaciones sociales a las que puede aspirar la satisfacción de las obras que realice el Estado.

En su obra, Tratado de la Ciencia de las Finanzas, expresa que debe advertirse la necesidad de una época social en la economía - financiera, empleándose medidas financieras para extender la ac-- tuación del Estado, mediante la absorción de parte de las rentas privadas, en forma que le permita operar una redistribución de -- rentas y extender sus servicios especialmente en ayuda de las cla-- ses económicamente débiles. Su concepción, es fácil adivinar, y -- tal como él mismo lo afirma, está orientada hacia un socialismo -- de Estado.

Es por estas ideas de intervencionismo estatal, que antes de -- finalizar el Siglo XIX, el esfuerzo teórico y político en materia tributaria, se centraliza en establecer el impuesto a la renta y a la progresividad en la imposición.

Sobre el impuesto a la renta, se encuentra plenamente aceptado en Prusia e Inglaterra a fines de dicho siglo.

La progresividad, en cambio, que nació como fórmula para rea-- lizar una mayor justicia tributaria, se estableció en el presente Siglo XX, en las legislaciones tributarias de muchos países, in-- clusive el nuestro, no sin antes librarse grandes luchas políticas

Hoy en día sería difícil concebir un sistema tributario que no la aplicara.

Deberá considerarse, ante las nuevas ideas y principios de Wag-- ner, que el progreso no es un movimiento vertical hacia la altura,

sino talvez un lento espiral que tiene estas orientaciones políticas fundamentales: verdad en la ciencia, la justicia en lo social y el desarrollo integral del ser humano mejorando sus condiciones económicas de vida.

Este planteamiento hace sentir la necesidad de emplear la política financiera como medio de política económica general y como instrumento de corrección y de dirección. La economía de mercado necesitaba una dirección jurídico-financiera, coordinada con las posibilidades de la política monetaria del banco emisor. Estaba próxima la idea de emplear la política financiera activamente.

Esta orientación financiera, era suficiente para que se diera -- un hasta aquí a la doctrina clásica, cuya política en finanzas, -- además de que era estática, se limitaba a estos postulados: que -- las finanzas públicas son una expresión parasitaria del sistema económico privado; que los gastos públicos deben limitarse a las -- funciones mínimas y esenciales del Estado; que los impuestos no deben afectar los ahorros y menos el capital; y, que es un imperativo de un sistema financiero sano el presupuesto público rigurosamente equilibrado, entre sus gastos y entradas año con año.

La discriminación impositiva o reforma moral de Asquith, como ya vimos, introducida en Inglaterra en 1907, determinó finalmente que era injusta la teoría de la generalidad y la proporción concebida por los clásicos.

IV Finanzas Funcionales

Afianzadas las instituciones del impuesto a la renta y la progresividad, producto ideológico del Siglo XIX, las finanzas revolucionan muchos conceptos económicos y financieros.

Estos hechos: depresión mundial de 1929 a 1933, así como la Segunda Guerra Mundial, están ligados al nuevo pensamiento que sería formulado en 1936.

La crisis mundial de la tercera década sumió al mundo en la depresión más aguda que se haya conocido históricamente, que afectó seriamente el ingreso nacional de los distintos países, con pérdi-

das materiales inmensas.

Analizar las causas de la crisis era preocupación de varios economistas en distintos países. Pero, analizarla con los principios clásicos, resultaba nugatorio, ya que los mismos no explicaban la depresión tan profunda que experimentaba el mundo, y lo peor, que el reajuste automático de la economía no se producía, como era de esperarse pues era lo que venía sosteniendo la doctrina financiera imperante.

Keynes, con su análisis, dió por resultado una nueva concepción financiera y una nueva política fiscal, que es conocida con el nombre de Finanzas Funcionales. Esta novedosa política, significa que el Estado utilizará la actividad financiera para fines extrafiscales.

Ella admite la íntima dependencia de la economía del Estado de la economía nacional, nada más que el Estado emerge con altas responsabilidades, en las que deberá utilizar su actividad financiera y monetaria (presupuestaria, tributaria y crediticia) para obtener finalidades económicas y sociales (justicia social).

Es sólo con esta nueva orientación política, que las finanzas - dejan de ser neutrales, al adquirir una función dentro del proceso económico. El Estado presenta así, en nuestra época, estas características fundamentales: intervencionista en procura de la justicia social, a través de una dinámica política financiera y monetaria.

Desde luego, para la eficaz aplicación de esta política, es necesario mejorar estos aspectos básicos:

a) Material: organismos estatales de lo financiero y monetario, así como, sus respectivos instrumentos legales;

b) Subjetivo: adiestramiento de personal calificado y formación de técnicos jurídico-económico de lo financiero y monetario.

Esta exigencia de éxito, quedó ampliamente demostrada cuando, - durante la Segunda Guerra Mundial, se experimentó con amargura que la actividad fiscal pública no había tenido éxito completo en sus esfuerzos de utilizar plenamente los recursos productivos nacionales en los años treinta, merced a la falta de nuevas orientaciones.

financieras, y de adiestramiento.- En los años cuarenta, la bomba cebó hasta el desbordamiento y apareció la inflación, tal como así afirma Lindholm (62).

Si en los años treinta hubo profunda depresión, en economías no ordenadas, esto mismo fue la causa que hizo a los pueblos tomar drásticas decisiones financieras y monetarias, rompiendo con las ideas liberales no solucionadoras, y se buscó el empleo total de los recursos productivos. La hora de poner en práctica el intervencionismo había nacido.

Nuestro país, en la Constitución de 1950, y luego en la de 1962, - que básicamente es la misma, instituye esta máxima aspiración. Consecuencia de ello, es el desarrollo económico-social planificado jurídicamente, y representa una superación social que asegura varias metas: libertad humana, justicia social, fomento económico, etc.

Hay, pues, una obligación constitucional, de realizar estos tres principios jurídico-políticos: intervencionismo, finanzas funcionales y dirigismo.

V Estado Social

Llegamos en nuestro país, al punto de tener finanzas funcionales, dirigismo, e intervencionismo. Y, además, por mandato constitucional, nuestro Estado ya no es aquel Estado de Derecho del liberalismo, pues desde 1950 ha experimentado una evolución en la que se respetó la estructura del liberal, por ejemplo, garantizando la propiedad privada, nada más que variando su contenido, porque la misma debe estar en función social.

El socialismo de Estado, es la organización social que da preferencia a los derechos de la colectividad. Con esto, está conforme el último párrafo del Art. 220 C.P. que ordena, categóricamente: "El interés público primará sobre el interés privado."

En efecto, lo que se pretende no es sólo realizar la seguridad jurídica, sino además, asegurar el nivel mínimo de prestaciones sociales para todos los administrados. La Administración Pública, que ya no es

neutral, es formadora de la sociedad con el empleo de nuevas técnicas. La ley constitucional, al acudir a la planificación, integra desde 1950, la Hacienda Pública dentro de los planes jurídico-económicos del Estado.

Con esa integración, los tributos quedan afectos no sólo a un fin fiscal, como medio monetario, sino que también cumplen fines extrafiscales, como por ejemplo: ayudar a distribuir la renta nacional, asegurar la estabilidad económica en interés social, así como a realizar otros aspectos sociales.

Este tipo de Estado Social, es el propio^o del Estado Benefactor^o, en el que impera la Constitución y la ley. Es el adoptado actualmente por muchas naciones desarrolladas. La meta es ésta: acrecentar la riqueza nacional y asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país. Y debe quedar en claro, que al logro de ella se puede llegar a través de los tributos, como un medio más en la procura del alcance del Bien Común. Esto determina que en el fondo hay ya una proyección de gran alcance, pues se trata de un socialismo de Estado bien entendido, o sea, como la justa distribución del producto de los distintos factores productivos, así como la distribución de estos factores, por medios ordenados y justos.

El Estado simplemente liberal, quedó atrás. Y a nadie asombra este viraje. Ya Fayt, en su Tratado de Derecho Político, llama al Estado de Derecho como "la forma política modalmente determinada por el principio del imperio de la ley." La vigencia real o formal de las normas jurídicas, agrega, "determina un Estado de Derecho real o formal; y según represente un régimen liberal o social, será un Estado de Derecho liberal o social." (63).

VI Políticas Finales e Intermedias del Estado

Las políticas finales de la actividad financiera, encuentran su contenido en aquellos principios que determinan objetivos propios a cada materia fiscal. Forman parte de la materia fiscal, fundamentalmente, estas disciplinas: política presupuestaria y -

política tributaria. Cada una de estas políticas, al seguir objetivos propios (obtención y empleo de medios económicos), en lo fiscal, se dice que realizan políticas finales. Pero si persiguen fines que les vienen dados de un sector externo, entonces realizan políticas intermedias o extrafiscales (accesorias), por ejemplo, justicia social, trabajo como función social, salubridad pública, libertad económica limitada por el interés social, fomento y desarrollo de la pequeña propiedad rural, etc.

Haller, al desarrollar los objetivos tradicionales y la adición de nuevos fines de la política financiera, enseña que se tomaron las medidas correspondientes para hacer actuar a la economía financiera en el sentido de una corrección del desarrollo de la economía del Mercado "mediante la intervención activa de la economía financiera pública, es decir, con medios político-financieros", agregando más adelante, esto: "Esta evolución es un buen ejemplo para un fenómeno no extraño en la vida político-social, y que permitió al filósofo Wilhelm Wundt hablar de un principio de la "heterogenia de los fines". Y sigue expresando Haller, que este principio "dice que a menudo se producen efectos accesorios (nosotros decimos fines intermedios o extrafiscales) intencionados como consecuencia de determinadas acciones y medidas, los cuales, después de observados, dan motivo para una revisión de las metas, en el sentido de que ahora se pretenden tales efectos, precisamente con ayuda de esas medidas." (64).

De este modo, según cada meta, se hablará de política monetaria, política presupuestaria o política tributaria, que además de cumplir sus propios fines financieros, cumplen fines extrafiscales delimitados por el interés social, como políticas intermedias.

Los fines extrafiscales, en los pueblos de los países subdesarrollados representan pretensiones de efectos intencionados o aspiraciones de mejoramiento económico, estabilidad cíclica, acrecentamiento de la riqueza, etc., que suministre el terreno material donde puedan crecer la dignidad humana y la libertad política .

La Carta Constitutiva de las Naciones Unidas, en el párrafo 4 de su preámbulo, recoge también esas aspiraciones, mediante las cuales se reflejan sus fines, al decir: "fomentar el progreso social y mejores normas de vida dentro de una mayor libertad."

Para alcanzar tales objetivos, es menester determinar ciertas medidas políticas, que además de los tributos, favorezcan una mejor distribución del ingreso nacional y de los factores productivos, por ejemplo: políticas monetarias, salarios mínimos, fijación de precios en artículos de primera necesidad, predominio de la imposición directa sobre la indirecta, asignaciones por cargas familiares, impuestos drásticos a los beneficios excesivos, etc.

Y deben tomarse medidas políticas para una mejor redistribución de los ingresos (rentas), ya que es un problema que el Estado debe atender. Así lo mira también Matus Benavente, cuando afirma: - "Como se ve, la redistribución de las rentas es un problema a que el Gobierno debe atender, tanto por imperativos de carácter económico como por la fuerza social de los principios éticos." (65).

En este sentido, la política fiscal es una política intermedia, que se convierte en un arma efectiva y poderosa de la Hacienda Pública para propiciar directamente los fines del Estado.

La Hacienda Pública, en lo que le compete, lo hace a través de la política presupuestaria y de la tributaria.

De estas políticas la que nos interesa es, naturalmente la política tributaria, que se origina previamente al establecimiento jurídico de cada tributo por parte del Estado, la que, de perseguir metas intermedias o fines extrafiscales, además de las metas propias, también los tributos creados tendrán esta misma finalidad.

VII Política Tributaria.

Los elementos fundamentales de la política tributaria, son:

1- Fines propios: a) decisión de ingresos vía tributos; y

b) determinación de las características del tributo a ser aplicado según la naturaleza de la fuente de imposición; y

2- Fines Extrafiscales: a) en función de afectar los fenómenos económicos (que imponen las cosas) y psicológicos (que imponen los hombres), en la vida en sociedad; y, b) finalidad desarrollista.

El Estado, para lograr sus fines, actualmente se manifiesta en una persistente tendencia en el sentido de la integración del mando político de las entidades vinculadas al sector público de lo económico-financiero: banca central, instituciones de fomento, Hacienda Pública, economía, planificación y coordinación económica, ganadería y agricultura, etc.

Este mando, una vez integrado, sometería su comportamiento a las necesidades dictadas por la consecución de los objetivos mayores formulados por el Estado en la Carta Magna: desarrollo económico, seguridad social, redistribución de la riqueza, etc.

La presentación de la secuencia y simultaneidad de acciones -- que se desencadenarán con definidos propósitos, en el período fiscal, es el contenido de los programas de acción mediante los cuales el sector público de lo financiero, sin desatender los fines del Estado, tiende a trazar su estrategia global que englobará -- los muchos frentes de la actividad fiscal.

Es ante esta realidad, que los actuales asesores jurídico-económicos de ese sector público de lo financiero y monetario, (abogados, economistas, etc.) generalizan una tendencia al empleo de instrumentos jurídicos de política fiscal (Ley de la Junta Monetaria, Leyes tributarias, etc.) capaces de influir en la toma de decisiones en la esfera privada, venciendo los obstáculos económicos y psicológicos.

A través de esos instrumentos legales, es inducida la economía nacional a actuar en favor de las metas programadas en orden jurídico, por la gestión pública.

La Hacienda Pública, que tiene la dirección de las finanzas públicas, mediante este proceso de realizar la política fiscal, a -

veces denominado "planeación indicativa", procura reorientar la aplicación de los tributos en el fortalecimiento de los fines del Estado.

Se trata, ya en el campo de la tributación, de un proceso jurídico-político, con afectación directa de la economía, mediante la cual, la política tributaria persigue lograr aquellos fines que inicialmente señalábamos, los propios y los extrafiscales.

Encontramos esas aspiraciones políticas, en forma concreta, en el Reglamento Interior del Poder Ejecutivo, cuando en su Art. 29, regula las atribuciones de la Secretaría de Hacienda, entre las que están:

- a) Dirigir, orientar y planificar la política financiera del Estado;
- b) Dirigir la política tributaria;
- c) Atender, regular y vigilar la liquidación, recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos;
- d) Atender, regular y vigilar la administración de los licores y demás artículos estancados, así como de cualquiera bienes o caudales de la Nación, siempre que no se encuentren afectos a otros ramos o a instituciones o empresas oficiales que gocen de autonomía administrativa;
- e) Prevenir, perseguir y hacer castigar el contrabando;
- f) Atender la deuda pública y el pago oportuno de las obligaciones a cargo del tesoro nacional;
- g) Dirigir la política presupuestaria de la Nación; preparar el Presupuesto General y revisar los presupuestos especiales, y presentarlos a su aprobación al Poder Legislativo; etc.

El sistema económico es orientado, y sus transformaciones de progreso y desarrollo, dejan de ser consecuencia de series de acciones no previstas, en las oportunidades de mercado, o sea, en el mecanismo automático de distribución de recursos en la economía privada, sino que es debidamente controlado y ajustado, con márgenes de seguridad y éxito, según determinados proyectos económico-jurídicos que se preestablecen, fundamentalmente, en los presupuestos de gastos y en leyes especiales de transformación.

En base a esas orientaciones jurídico-políticas, nuestro país ha considerado como fines de la actividad tributaria, éstas:

- a) Fines tributarios propios, es decir, la obtención de los medios monetarios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, haya o no expansión económica; aseguramiento de una vida social ordenada, defensa interna y externa, educación, salubridad, etc.
- b) Fines extrafiscales, como son: desarrollo económico con fines de justicia social, redistribución de rentas y patrimonios, acrecentamiento de la riqueza nacional a fin que logren su beneficio el mayor número de habitantes del país; mantenimiento de una cierta estabilidad económica; fomento de las industrias y de las exportaciones, con la perspectiva de una nueva asociación al Mercado Común Centroamericano, actualmente en receso desde 1969; fomento de las inversiones, el ahorro y el consumo; seguridad social y perspectivas de pleno empleo de los factores productivos; transformación en varios sectores de la economía, respecto de la vivienda, tierras, etc; eficiencia de organismos tributarios, etc.

Esta política tributaria, de metas propias y accesorias, debe quedar bien claro, es la única capaz de aportar una más duradera solución a las aspiraciones de simplicidad del sistema tributario y al desarrollo ordenado del bienestar colectivo.

El Derecho Tributario, es pues, un instrumento activo de desarrollo en la búsqueda del Bien Común.

VIII Bases Científicas de la Política Tributaria

La política tributaria, deduce sus bases científicas de hechos positivos. Estos son tal como lo dice Laure, de dos clases: hechos económicos y hechos psicológicos; aquellos son los que imponen las cosas y éstos los que imponen los hombres. (66).

1- Hechos económicos

Son aquellos hechos positivos cuya existencia es independiente de las opiniones; por ejemplo, en Economía Política, tenemos este hecho positivo: "el hecho de que la utilidad marginal de una renta decrece cuando esa renta crece", y asimismo, en materia de política tributaria, los hechos económicos son: 1- precios de los productos y de los medios de producción; 2- rentas de las personas; y 3- capital.

Estos hechos económicos, constituyen las fuentes imponibles -- que son limitativas del poder tributario. Y necesario es observar, que respecto de estos hechos positivos, deliberadamente se pueden no cumplir las normas o reglas que se deduzcan de ellos, como por ejemplo, aquella ley que se formula así: "que los precios varían en la misma proporción que los salarios, si los restantes elementos económicos no cambian"; pero, la existencia de los hechos mismos no puede ser puesta en tela de juicio.

Estos hechos económicos corresponden a la necesidad de no crear obstáculos en la división del trabajo, que es la fuente más importante de riqueza y de bienestar para una colectividad humana. Nada más, que el funcionamiento óptimo de la división del trabajo depende de: 1- una garantía o seguridad, de que los bienes útiles para la producción (materias primas, productos semi-acabados, bienes de producción) puedan circular sin trabas entre las empresas; y 2- un instrumento o sistema de evaluación, de esfuerzos consagrados a la producción a fin de poder discernir la serie sucesiva de procedimientos de trabajo más eficaces, desde el principio hasta el fin, de la cadena de elaboración y distribución de un producto.

La importancia de estos hechos económicos, positivos, radica -- en que su dato o nivel actual de desarrollo informa al Estado para que en base de los mismos pueda tomar decisiones en la orientación de su política tributaria, para producir determinados efectos económicos.

2- Hechos psicológicos

Estos hechos psicológicos, son las reacciones humanas ante las

cargas impositivas. Son tan concretos como los hechos económicos, tan es así, que el peso de las cargas impositivas que los contribuyentes aceptan, dependen en gran medida de la forma en que éstas les son presentadas: esta clase de hechos son bien conocidos desde que existe el fisco.

Es clásico distinguir, afirma Laure, dos formas de tributo: - "el que se ve" y "el que no se ve", o dicho con expresiones más gráficas: "el tributo sin dolor" y el "tributo que se paga pero sin darse uno cuenta". (67).

Esto nos lleva a que veamos algunas reacciones psicológicas ante los tributos:

a) Aversión particular que los miembros de las profesiones independientes manifiestan con los tributos: economistas, médicos, ingenieros, agricultores, etc.

b) Repugnancia muy viva a pagar por uno mismo un tributo personal en una caja recaudadora del ente público;

c) Atracción por disposiciones que conceden privilegios;

d) Ciertos tributos descorazonan y desvían el esfuerzo prefiriendo ganar menos y descansar;

e) Revelión contra la concentración de ingresos tributarios en un número reducido de impuestos (posición que se aleja del impuesto único). Esto favorece que se busque e instaure la simplicidad del sistema tributario: 6 u 8 tributos.

Los móviles psicológicos de las diferencias de comportamiento de los contribuyentes, permiten dar en general una apariencia a la carga fiscal: de este modo, la doctrina estudia cuatro clases de impuestos. Laure refiere estas clases así: (68).

1- Los impuestos irritantes; o sea, los que se pagan directamente y aquellos inevitables;

2- Impuestos anestésicos: son los que atenúan las reacciones, como son los impuestos que permiten creer en la existencia de una contrapartida; los disimulados en los precios y los percibidos por retención directa sobre salarios, etc.

3- Impuestos coyunturales, que son de dos clases: los de pago fácil si hay expansión económica, y los de pago que se considera inoportuno en períodos de recesión cíclica;

4- Impuestos alérgicos, o sea, la excitación o rechazo que crea la nueva imposición.

Estos hechos científicos de índole psicológicos, son pocos pero ricos en consecuencias. Se ha comprobado mediante ellos la preferencia de los contribuyentes hacia los tributos disimulados en los precios o percibidos por el procedimiento de retención.

Estas dos clases de hechos positivos habrán de tomarse muy en cuenta cuando se erijan normas generales en un cuerpo legal sobre materia tributaria.

IX Principales Hipótesis de la Política Tributaria

Las hipótesis de la política tributaria, son aquellos supuestos básicos que la delimitan a un campo de actuación que se corresponde con la realidad económica nacional.

Las principales hipótesis que delimitan la investigación de la política tributaria en países de tipo occidental, son las siguientes:

a) Económica. Este supuesto básico, consiste en que los razonamientos a formularse han de quedar enmarcados dentro de un régimen económico fundado en la iniciativa privada en función social;

b) Social. Este supuesto social, estriba en admitir el principio que las contribuciones con que se grava a los ciudadanos deben ser progresivas y discriminatorias en función de los recursos de que disponen y del esfuerzo en lograrlos; y

c) Desarrollista. Esta aspiración consiste en admitir que uno de los objetivos de la política tributaria es el desarrollo máximo de la actividad económica, en función de la mejora y crecimiento de la producción y productividad, sin entorpecer los fines de justicia social del Estado.

Estas hipótesis de política tributaria son válidas para un --

régimen de economía subdesarrollada. A las economías desarrolladas, se les puede aplicar la primera y la segunda hipótesis, no así la última, por innecesaria.

X Aspiración Desarrollista

La aspiración desarrollista, como tercera hipótesis de política tributaria, queda evidenciada ante la necesidad de cumplir ciertos propósitos extrafiscales que tiene el Estado. Tales propósitos son los que siguen:

a) Mantener una estabilidad económica razonable frente a las presiones inflacionistas a largo plazo y a los movimientos a corto plazo de los precios internacionales;

b) Reducir las desigualdades extremadas de las normas de riqueza, de ingresos y de consumos, que minan la eficiencia productiva, ofenden a la justicia y ponen en peligro a la estabilidad política.

La función de la política fiscal en los países subdesarrollados, es lograr tales propósitos mediante un grado de redistribución de ingresos y riquezas, así como incentivar el ahorro para canalizarlo a la inversión productiva, que abrirá oportunidades de empleo de los factores productivos con vista a alentar el consumo. Un círculo que favorezca la estabilidad económica, como el anterior, se procura con una imposición vigorosa y programas gubernamentales de desenvolvimiento. Es por ello, que Heller, en la "Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo" de Bird y Old expresa que se confía a la política fiscal de los países en desarrollo, la importante tarea de "arrancar a la producción de esos países, lastimosamente baja, los ahorros suficientes para financiar los programas de desenvolvimiento económico y preparar la escena para otras actividades más vigorosas de la inversión privada" (69).

Como instrumento de crecimiento económico y de estabilidad política, la política tributaria se vuelve menos atractiva; pero en las primeras etapas del desenvolvimiento forma parte integrante de un programa que trata de alcanzar sus metas de progreso --

técnico y de adelanto económico sin trastornos destructores en la estructura política y social.

CAPITULO VI.

Legislación Tributaria.

I Codificación del Derecho Tributario

Las diversas figuras impositivas evolucionan mediante lo hace la realidad cambiante de la actividad económica. Su variedad, innegable, ofrece ciertas dificultades para una regulación con arreglo a criterios comunes. Máxime la relación jurídica tributaria, que adquiere diversas características según los distintos tipos de tributos. Todo ello supone dificultades para la codificación tributaria, pero no insalvables como se ha creído, como va demostrando la realidad jurídica de otros países.

La codificación del Derecho Tributario, no es una mera recopilación de preceptos relativos a esta rama del Derecho, o una mera refundición de textos legales con características semejantes.

Codificar, es establecer un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales para que sirvan de base al nacimiento y a la aplicación de las normas de los distintos tributos. Dicho de otro modo, se trata de una clasificación ordenada de todas las disposiciones referentes a una materia determinada.

Código Tributario, es el conjunto de disposiciones legales reunidas en un sólo cuerpo o texto, que tiene por objeto el establecimiento, la aplicación y la recaudación de los tributos.

Este código, tiene por característica ser norma fundamental dentro de la materia que regula. La codificación tributaria seguirá el cauce de establecer principios generales de la relación jurídica tributaria y de sus consecuencias. A su vez, la legislación tributaria, que es la que comprende la regulación de los distintos tributos, en forma particular, ha de estar inspirada y totalmente adaptada al Código Tributario.

También debe quedar en claro, que no es preciso que la codificación tributaria comprenda la regulación de los distintos tributos. La unificación total sería lo ideal, pero la legislación especial de los tributos, forzosamente ha de estar cambiando constantemente, y no sólo por la natural evolución y mejoramiento de las instituciones jurídicas, sino en atención del principio reconocido unánimemente, de que la imposición ha de ir de acuerdo con la coyuntura económica del país para favorecer su desarrollo.

La codificación tributaria, tomando en cuenta lo anterior, tiene dos orientaciones bien definidas. Giuliani Fonrouge, señala: Por un lado están los países que se limitan a considerar los principios de carácter sustantivo y normas procesales, esto es, aquellos que sean de orden general o común a todo el sistema tributario: es el caso de Alemania, Méjico, Chile, España, etc. Por otra parte tenemos las codificaciones que incluyen tales normas y, además, lo atinente a los diversos tributos en particular: Estados Unidos, Francia, Códigos provinciales de la Argentina, Ley Italiana de Unificación de impuestos directos, etc. Este mismo criterio de las dos corrientes codificadoras es sostenido también por Sainz de Bujanda (70).

No puede soslayarse que el tributo, que significa una detracción de riqueza a favor del ente estatal, que permitirá a éste la continuidad en la prestación de los servicios públicos, debe ser objeto de una estructuración jurídica, con normatividad de alcance general, que permita realizar estos principios: claridad, certeza, comodidad, equidad, progresividad, discriminación según esfuerzos en la obtención de ingresos, etc., y además, que cubra las metas que le son impuestas por la política impositiva del país: estabilidad, redistribución, desenvolvimiento económico, fomento de la inversión, ahorro y consumo, fomento al comercio exterior, eficiencia de los instrumentos e instituciones fiscales.

PARTE III

GESTION TRIBUTARIA

II Las Leyes Tributarias

La sistemática de la Ley Tributaria moderna, exige que la misma sea completa, con principios normativos generales a los que deberán ajustarse en unidad de criterio, todos los preceptos particulares sobre tributación; que éstos preceptos eviten la expansión legislativa y que respondan a criterios de racionalidad y simplicidad, así como garantizar la recaudación impositiva a través de la fiscalización, tribunales, procesos tributarios, etc. teniendo por finalidad lograr que la totalidad de la actividad tributaria, derive su total existencia de la Ley impositiva. Es un campo en el que debe primar indiscutiblemente el principio de legalidad.

La Ley Tributaria, que es el conjunto de disposiciones legales que regulan los tributos y los actos tributarios de gestión y de garantía, integrada por ej. por la Ley de Imp. sobre la Renta, Ley de Vialidad, Ley de Alcabala, Leyes Aduaneras, etc., aparece en nuestro medio, arreglada a una sistemática obsoleta que urge ser actualizada, que se caracteriza por: a) Sólo regular los distintos tributos en forma particular, olvidando las normativas generales a las que aquellos deberán ajustarse; b) No ser simplificada ni racional; c) No se adapta al acelerado crecimiento económico y social del país; d) Carece de Tribunales de lo Contencioso Administrativo; y e) Muchos aspectos de nuestra actividad tributaria, funcionan de hecho. Ante los vacíos que tiene proliferarán las medidas arbitrales, con insito daño al Estado de Derecho.

Tal sistemática, responde a criterios disímiles: interpretaciones antojadizas, orientaciones políticas imprevistas, decisiones irracionales, etc., lo que ha dado ocasión a que nuestra Ley Tributaria presente la panorámica que sigue: explosión de normas, textos mal recopilados, denominación de impuestos a lo que son tasas, falta de armonía en cuestiones fundamentales entre un texto legal y otro, etc. Pero lo más grave es la incertidumbre del Derecho Tributario vigente, que vuelve sumamente difícil el conocimiento por parte del contribuyente, de sus deberes, impidiéndole el exacto cumplimiento

de éstos y exponiéndole a la aplicación de las sanciones establecidas.

Estos defectos por sí mismos, son indicativos de la necesidad que se ha venido experimentando en los distintos niveles de la Administración Pública de lo tributario y entre los contribuyentes, de que nuestro ordenamiento se sistematice con principios y disposiciones de carácter general. La razón es obvia: no es posible aplicar con seguridad normas e instituciones particulares cuando todavía faltan en un sistema los principios generales de una disciplina jurídica.

Esto explica la enorme corriente de consultas a los organismos de lo tributario, hechas por los contribuyentes; consultas, que al ser evacuadas, en ocasiones hasta estas mismas se contradicen no obstante tratar idéntico asunto y la misma materia impositiva, sólo que en distinta fecha.

La Ley Tributaria vigente, regula estas tres clases de tributos: impuestos directos e indirectos, tasas y contributos, con sus actos de gestión y garantía.

Para cada clase de tributo, existe una ley con su reglamentación respectiva. A esta proliferación de leyes la doctrina la identifica como "explosión legislativa", que vuelve difícil su estudio. No obstante ello, en la Parte II que sigue, se entresaca en base a ellas, o a sus vacíos, un cuadro representativo del actual sistema tributario, inter-relacionado con: a) Una estructura de lo que bien podría ser el Código Tributario del país; y b) El esquema del Modelo de Código Tributario para América Latina (Mod. de CTAL.), a fin de lograr una útil comparación, de lo que tenemos y a lo que podemos aspirar para ordenar y modernizar nuestra legislación tributaria.

C A P I T U L O I

Sistema de la Ley Tributaria

I Cuadro no Simplificado de la Ley Tributaria

La ley tributaria en nuestro medio, decíamos, no responde a un esquema de sistematización general de las normas reguladoras de los tributos. Esta es la razón por la que sólo presenta un sistema incompleto, mediante el cual cada tributo en su aplicación no responde a principios generales, como por ejemplo, a conceptos de hecho imponible, base liquidable, deuda tributaria, etc., así como no existe una adaptación de la regulación de cada tributo a una sistemática común.

Esto determina que pueda decirse que no existe propiamente en el país, un buen sistema de la ley tributaria. Y esto obedece a dos causas bien perfiladas: 1- Aparición empírica de cada figura impositiva al conjuro de una necesidad del erario o de las circunstancias políticas; y 2- Como consecuencia de la falta de un organismo técnico, jurídico-político, en legislación tributaria dentro de la Hacienda Pública, que sea el encargado y centralizador de la elaboración de los proyectos correspondientes, con modificación profunda si fuere necesario, para ordenar los tributos existentes.

Lo que existe es, dado el grado de elaboración jurídica, un conjunto de tributos sin orientación común. El cuadro tributario que presenta ese conjunto, es uno que va quedándose, por falta de visión, a la zaga en el perfeccionamiento de las instituciones tributarias. Transcurre el tiempo y aún no se ha introducido en nuestro sistema tributario, una simplificación de los tributos, que se funde en el establecimiento de la actividad tributaria sobre bases racionales, y todavía más, es necesario introducir regulaciones que permitan un eficaz ejercicio de la Administración Pública y el correcto cumplimiento de sus deberes por parte del contribuyente. Esto es importante, porque forjará la adaptación tributaria al crecimiento de la economía nacional.

El cuadro tributario no simplificado, es el que sigue:

Quadro Tributario no Simplificado

A- Sobre Tributación:

I- Impuestos:

1- Directos

- a) Tributación sobre los ingresos: Impuesto sobre exportación del café;
- b) Tributación sobre el patrimonio: - Impuesto de vialidad serie "A"; de alcabala; catastral; sobre sucesiones; sobre donaciones; de saneamiento y pavimentación; de registro y matrícula de comercio e impuesto de timbre de cuota fija;

2- Indirectos

- a) Tributación sobre el consumo: Impuesto sobre alcoholes, bebidas alcohólicas y vinos; sobre cigarrillos; sobre el azúcar; sobre matrículas de vehículos, licencias y tarjetas de aprendizaje; sobre cervezas y bebidas gaseosas; sobre películas cinematográficas; sobre pasajes aéreos y marítimos; sobre espectáculos públicos; sobre fóforos y cerillos; por compraventa de objetos usados; sobre productos de petróleo; de consumo sobre harina de trigo;
- b) Tributación sobre documentos y negocios: Impuesto de papel sellado y timbres; de especies valoradas (libretas para pasaporte, timbres del servicio exterior);
- c) Tributación sobre el comercio exterior: Impuesto de importación y a la importación de sacos de yute; de exportación y a la exportación del camarón;

II- Tasas:

Derechos de correo; de registro de actos jurídicos; de telecomunicaciones; portuarios y servicios aduaneros; por servicios sanitarios; por servicios consulares; aeronáuticos; de migración; de circulación de vehículos; de expedición de certificados; de rifas; escolásticos en títulos académicos y profesionales; etc.

PARTE II

SISTEMA TRIBUTARIO



III - Contributos:

1- De mejoras por obras públicas

- a) De vialidad: peaje; pontaje o pontazgo en paso de puentes, que sólo existió sobre el Puente - Cuscatlán;
- b) De uso: de aparatos mecánicos en el Parque Infantil; etc.

2- Parafiscales

- a) Sociales: Contributos de seguridad social; de salud pública; de INPEP; del fondo social para la vivienda; etc.
- b) Económicos: contributos de propulsión turística; fomento agropecuario, etc.
- c) Varios: Contributos profesionales o sindicales; magisteriales (hace poco suprimidos); etc.

B- No Tributación:

- a) En estímulo al desarrollo económico y social (Exenciones totales o parciales de impuestos, tasas y contributos): en las importaciones para el: Fomento a la industria hotelera (existió); fomento de teatros y cines; fomento avícola; fomento agropecuario; fomento a la producción de cemento; fomento industrial; fomento de caza y pesca; etc.
- b) En estímulo a la producción interna: fomento a la elaboración de azúcar; etc.

En este cuadro tributario no simplificado, que antecede, respecto de las especies de cada una de las tres categorías de tributos, creímos necesario y útil para la consideración jurídica del régimen tributario, extraer una acabada clasificación; pero, innumerables y de diversa índole, son los criterios que encontramos en las leyes que las regulan, que ciertamente nos han limitado a sólo extraer y mencionar las especies y modalidades principales de los impuestos, tasas y contributos, en la forma que dejamos reseñada. No obstante tal limitación, consideramos que tal cuadro esquemático, será de gran ayuda, porque a través de él se puede apreciar ya, cómo es de difícil nuestro régimen tributario, lo que permitirá, además, inducir en forma positiva a que el mismo responda a criterios de racionalidad.

Como puede apreciarse, en ese cuadro quedan comprendidos dos grandes rubros de la actividad tributaria: uno, sobre tributación, que comprende los impuestos directos e indirectos, las distintas especies de tasas, así como los contributos tanto los de mejoras por obras públicas como los parafiscales; y el otro rubro: de no tributación, cuyo contenido son esencialmente exenciones tributarias a las importaciones con fines de fomento a ciertas actividades especiales, así como el estímulo a la producción interna. Además dicho cuadro comprende las especies tributarias que corresponden a cada una de las categorías mencionadas y los estímulos para cada una de las actividades especiales reseñadas, advirtiéndose, que la inflación legislativa en materia tributaria, tiene su base precisamente, en que para cada especie de tributo existe una ley que la regula, lo que da por resultado, que el sistema tributario no sea simplificado o racional.

II Cuadro Simplificado de la Ley Tributaria

La Comisión Especial III del Consejo Interamericano Económico y Social, en su primer período de sesiones, concluyó que toda reforma fiscal debe tender, entre otros objetivos, a "sistematizar los regímenes tributarios, reduciendo la multiplicidad

de gravámenes y simplificando su administración." Un medio apropiado para el perfeccionamiento del sistema legal y el mejoramiento de los mecanismos de administración tributaria, claramente lo encontramos en las recomendaciones que fueron aprobadas por las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en México 1958: "II. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. III Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten."

En atención a tales razones de simplificación, certeza y claridad, los distintos tributos y sus especies y modalidades, vigentes, se pueden reducir en base al principio de simplicidad del sistema tributario, ya visto. Esa reducción bien puede consistir en una simplificación de tributos y de leyes tributarias, tal como se expone en el siguiente cuadro:

Cuadro Tributario Simplificado

- A- Impuestos :
- a) Directos: Impuesto sobre la renta;
Impuesto sobre el patrimonio;
Impuesto sobre las transmisiones patrimoniales (Alcabala, sucesiones, donaciones);
 - b) Indirectos: Impuesto sobre el tráfico de las empresas (ventas, obras, servicios, exportaciones-importaciones, actos típicos y habituales de empresas mercantiles, industriales y de servicios); sobre el lujo; renta de aduanas (importación-exportación); impuestos especiales: alcohol, azúcar, cerveza, gaseosa, harina de trigo, petróleo y sus derivados; fósforos, cerillos y cigarrillos; vehículos, películas y pasajes; espectáculos públicos;

- B- TASAS : (una sola ley que incluya todas las actuales tasas o derechos).
- C- CONTRIBUTOS : (una sola ley que unifique todos los actuales contributos, los de obras públicas y los parafiscales).

El resultado de una simplificación similar a la anterior, será: sólo cuatro leyes tributarias, que regularían con carácter particular, simplificado y racional, toda la actividad impositiva, bajo una orientación común que vendría dada por un Código Tributario y por medidas de política fiscal que actualicen nuestro sistema impositivo para ponerlo a la altura del Estado moderno. La meta que se obtendría sería no estimular el fomento a la pluralidad y el desorden tributarios, resabios propios del antiguo Estado liberal.

Esas cuatro leyes serían:

- a) Ley sobre impuestos directos e indirectos;
- b) Ley sobre tasas fiscales;
- c) Ley sobre contributos; y
- d) Ley sobre fomento económico y estímulo a la producción.

III Estructura a la que podría responder nuestro Código Tributario

Para estructurar el Código Tributario, será necesario seguir, previamente, por un organismo jurídico-político de la Hacienda Pública, un proceso planificador y definitorio sobre:

- 1- Proyecto de racionalización de los tributos;
- 2- Proyecto de simplificación de los tributos con aplicación de los principios tributarios, y especialmente, del de simplicidad;
- 3- Proyecto de orientación moderna de la política tributaria sobre estos cinco puntos: de gestión administrativa; de recaudación; de inspección; de garantía tributaria; y de procedimientos en las reclamaciones e impugnaciones imposi-

tivas;

- 4- Proyecto de adaptación de los tributos al crecimiento económico, con aplicación del principio de elasticidad, tal como ya lo hemos estudiado; y
- 5- Proyecto de agilitación de la gestión tributaria, con aplicación de los principios tributarios, en especial, el de la suficiencia en el rendimiento de los tributos.

Agotado tal proceso, pilar fundamental, quedaría expedita la vía para regular con carácter general, el contenido esencial que tendría la estructura del Código Tributario. Y tal estructura, bien podría ser una como la que sigue:

Estructura del Código Tributario.

TITULO PRELIMINAR

Principios Generales del Orden Tributario.

TITULO I

NORMAS TRIBUTARIAS

Capítulo I Principios Generales

Capítulo II Aplicación de las Normas.

Sección Primera: Ambito de aplicación

Sección Segunda: Interpretación.

TITULO II

LOS TRIBUTOS

Capítulo I Clases de Tributos

Capítulo II El hecho imponible

Capítulo III El Sujeto pasivo: capacidad de obrar y domicilio fiscal

Capítulo IV La base imponible: fuentes imponibles y determinación

Capítulo V Deuda Tributaria: tipo de gravamen y deuda tributaria, el pago, la prescripción, otras formas de extinción.

Capítulo VI Infracciones Tributarias

Sección Primera: de las infracciones

Sección Segunda: de las sanciones.

Capítulo VII Garantía Tributaria

TITULO III

PROCESAL TRIBUTARIO

Capítulo I Organos de la Gestión Tributaria

Capítulo II Proceso de Gestión Tributaria: iniciación, comprobación, prueba.

Capítulo III Acto de liquidación tributaria

Capítulo IV La recaudación y extensión de solvencias

Capítulo V La fiscalización tributaria

Capítulo VI Tribunales Especiales

Sección Primera: Tribunales con jurisdicción civil y penal

Sección Segunda: Tribunales con jurisdicción contenciosa administrativa.

El total contenido de tal estructura, aparece desarrollado en sus distintos aspectos, en las cuatro partes que conforman el presente manuscrito. El mismo que responde a aquellos principios generales que fundamentan el poder de imposición, los institutos tributarios que interesan al Estado como recurso financiero y fines que cumplir, los que rigen esa tributación, los que configuran la obligación tributaria, los deberes y derechos de los sujetos que la integran, el objeto de tal tributación, las fuentes que la generan, los que regulan la naturaleza jurídica del crédito fiscal, cómo es posible su recaudación, cómo la reclamación e impugnación del acto de determinación administrativa, procesos especiales de garantía tributaria, etc.

Tal estructura recogerá, en suma, un mínimo de preceptos generales a los que deberán ajustarse las leyes particulares, las reglamentaciones, instructivos, etc., en la búsqueda de este objetivo básico: cubrir el máximo de necesidades del Estado, según sus exigen-

cias financieras y las metas a que se oriente racionalmente la política tributaria del país.

IV El Modelo de Código Tributario para América Latina

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, con sede en Montevideo, enfatizó la necesidad de la codificación impositiva, en dos resoluciones que fueron aprobadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, una en 1958 en México, y la otra, en Punta del Este, Montevideo, en 1970.

El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), propició la formulación de un proyecto de ley que pudiera servir de inspiración a los distintos países del continente con fines de unidad jurídica, como lo asegura Giuliani Fonrouge (71).

Resultado de ese movimiento de Codificación Tributaria en América Latina fue la presentación, por un grupo de prestigiosos expertos, en 1967, del "Modelo de Código Tributario para América Latina."

Este proyecto, comprende formalmente, en su texto jurídico, - 5 títulos y 24 capítulos con 196 artículos en total. Las fórmulas son generales, lo que permite que las leyes y reglamentaciones particulares, se adapten a él y a la coyuntura económica nacional.

El esquema de su estructura, es la que sigue:

Modelo de Código Tributario para América Latina

Normas de Derecho
Tributario material

{ Título I Disposiciones preliminares
(2 cap., de art. 1 al 17).
Título II Obligación tributaria
(8 cap., de art. 18 a 68).

Normas de Derecho -
Tributario Penal

{ Título III Infracciones y sanciones
(2 cap., de art. 69 al 125).

Normas de Der.
Trib. Administ.
y de Der. Trib.
Procesal

{ Título IV Procedimientos ante la Admi-
nistración Tributaria.
(7 caps., de art. 126 a 174)

Normas de Der.
Trib. Procesal
Jurisdiccional

{ Título V Contencioso Tributario
(5 caps., de art. 175 a 196).

Este esquema del Modelo de CTAL, que antecede, hemos querido dejarlo plasmado aquí, porque estamos seguros que su estructura y su contenido, pueden servir de base para integrar con algunas modificaciones y adaptación, algunos de sus principios a nuestro sistema tributario, fundamentalmente, en el Código Tributario que habría de elaborarse y ser creado, dada la necesidad -- que se tiene del mismo.

CAPITULO II

Los Impuestos

I Explicación Preliminar

La complejidad del régimen tributario entre nosotros, por la inflación legislativa existente, no impide notar que los tributos corresponden a impuestos, tasas y contributos, aún cuando a los impuestos en ocasiones se le sinenimiza con contribuciones, a las tasas con derechos, y hasta con impuestos o con precios, pero no por ello dejan de ser en el fondo tasas, y a los contributos no se les designa de este modo, sino como contribuciones, cuotas o cotizaciones.

Ahora bien, para la distinción correcta de cada tributo debe establecerse la necesaria concepción y separación entre tales categorías, destacando los caracteres jurídicos de las respectivas obligaciones, y cómo se clasifican, tarea de por sí ardua y difícil. Prescindiremos para ello, como es natural, de hacer un

estudio circunstanciado de las modalidades de cada tributo, dada la índole y el objeto de este trabajo.

II Características del Impuesto

El impuesto es la especie típica del tributo. Es además, el más importante de las finanzas funcionales y el de mayor interés científico. Esto explica por qué la doctrina le presta preferente atención.

Pugliese coincide con esta idea: que el impuesto es el tributo por excelencia (72). Resulta por lo tanto explicable que quien quiera delinear los caracteres de los tributos tenga presente en especial modo, el impuesto. Como consecuencia de esta posición, tenemos que la definición del impuesto es válida también para el tributo.

Esta consideración dio lugar, pues, a una primera corriente de pensamiento que caracteriza al impuesto, así:

1- Impuesto, sería el tributo que no tiene notas características particulares; equivale esta concepción, desde luego, a equipararlo con el género y suprimirlo como especie;

2- Es un tributo que no es tasa ni contributo; esta afirmación implícitamente contiene la existencia de elementos particulares, pero imposible de definir de manera positiva.

Pero tal idea de que la definición del impuesto es la misma -- del tributo, ha sido criticada. Y es que introducir elementos negativos, como queda señalado, en las concepciones del impuesto, es contraria al fin que se persigue con toda definición, que es el de fijar el sentido de una expresión.

Y, por regla general, para entender ésta, no basta con que simplemente se indique lo que no significa.

Surge así, la otra corriente, la que afirma que es posible reconocer también en el impuesto notas características. Tal reconocimiento se obtiene a través de estos dos elementos: presupuesto de hecho y destino.

El presupuesto de hecho, que ya lo estudiamos, se relaciona exclusivamente con la situación económica del contribuyente, o sea, con su capacidad contributiva; mientras, el destino de la recaudación: ingresar al fondo general, permanece extraño a la relación jurídica tributaria establecida entre el sujeto activo y el pasivo.

De estos dos elementos, en el sentido indicado, se configura este básico principio: la independencia de las prestaciones tributarias. Esta es, entonces, la característica de los impuestos. Dado el supuesto de hecho que prevé la ley, en la realidad, nace la deuda o prestación tributaria, que se debe independientemente del destino que el Estado le dé. Esto significa, ausencia total de contraprestación por parte del Estado, pues queda obligado el contribuyente al pago del impuesto sin obtener prestación directa a cambio. Este elemento fundamental, es el que diferencia el impuesto de la tasa.

Bastará en este caso, con que el impuesto ingrese al fondo general para la satisfacción del servicio público, tal como al respecto manda el Art. 120 C.P. cuando en su inc. lo., dice: "Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un sólo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado."

III Concepto de impuesto

La definición debe incluir el presupuesto de hecho y la independencia de las prestaciones del destino del tributo.

Impuesto, pues, es el tributo en dinero que sin contraprestación exige el Estado para el servicio público, a aquellos contribuyentes cuya situación económica coincida con el presupuesto de hecho establecido en la ley, y que se destina al fondo general.

Los elementos fundamentales de este concepto, son los siguientes:

- 1- Carácter monetario: el impuesto es en efectivo y obligatorio;
- 2- Finalidad: ingresar al fondo general. Su justificación es coadyuvar a la satisfacción de las necesidades y obligaciones del Estado;

- 3- Prestación unilateral: sólo la del contribuyente, sin contraprestación estatal; y
- 4- Independencia: este es el carácter fundamental del impuesto, por cuanto se mantiene independiente la prestación tributaria del destino que le da a la misma el Estado.

El Mod. CFAL., define el impuesto con inclusión de su nota característica esencial, pero sin mencionar la finalidad, cuando en su Art. 15 dice que es: "El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente."

Respecto de esta concepción de impuesto, en la Exposición de Motivos, se indica que "la definición de impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a los elementos comunes (de los tributos)". Más adelante, también expresa: "La Comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente pero esta vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto."

Es preciso que quede en claro, que en ambas definiciones a que hemos hecho alusión, impera la técnica que se considera modernamente correcta: definir cada uno de los tributos en función de sus notas características específicas, prescindiendo de los elementos comunes a todos los tributos. Nada más que la primera concepción ya está adaptada a nuestra realidad tributaria, como podrá apreciarse fácilmente, en este manuscrito.

IV Clases de Impuestos

Hay varias clasificaciones de los impuestos, casi todos de carácter hacendístico o político. Pero aquí, sólo nos interesa por su valiosa e innegable utilidad, la que los agrupa en directos e indirectos, reales y personales, así como proporcionales y pro--

gresivos, desde un punto de vista jurídico.

1- Impuestos Directos e Indirectos.

Esta clasificación, es la más divulgada pero también la más precisa. Si se utilizan criterios distintos como, por ejemplo, el económico de la traslación e incidencia, o el administrativo, que exige la inscripción de los contribuyentes ante la Administración, así como una situación estática o dinámica de la riqueza gravada y formas de manifestarse la capacidad contributiva, el resultado es poco satisfactorio, no sólo por las ineludibles discrepancias inherentes a tan distintos criterios, sino por las características de éstos.

John Stuart Mill, en su obra, da la clasificación doctrinal más antigua que se conoce, cuando dió estas definiciones: "Impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que éste se indemnizará a expensas de alguna otra; así por ejemplo los derechos de aduana" (73).

Puede notarse que tal concepción es poco satisfactoria, aún cuando su índole es hacendística; y es que no existe al contribuyente de facto para el derecho.

Griziotti, al referirse a los signos externos de la capacidad contributiva, expresa que los mismos están en los momentos de adquisición, de la posesión, del consumo, del gasto en la producción y en la transferencia de riqueza. Luego, según sea la capacidad tributaria, directa o indirecta, concluye el autor que los impuestos son directos, cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio (posesión) o del rédito (adquisición de riqueza), tomados como expresión de la capacidad contributiva. Son indirectos, cuando gravan el consumo o el gasto en la producción, o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, en forma indirecta. (74).

Este enfoque, como es dable observar, reposa sobre fundamentos económicos y fiscales; no tiene ninguna relevancia jurídica.

Sains de Bujanda, en un esfuerzo por encontrar fundamentos jurídicos, respecto de la clasificación, razona: "Un análisis jurídico debe rechazar de plano la distinción entre contribuyente de iure y de facto". A partir de aquí, el autor propone que el impuesto es directo, cuando la obligación está a cargo de una persona "sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse.." y por el contrario, es indirecto cuando "la norma jurídica tributaria concede facultades de sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona... el reembolso del impuesto pagado.." (75).

Esta distinción es útil además de jurídicamente correcta. Los derechos y obligaciones en la relación jurídica tributaria, entre el Estado y el sujeto pasivo, derivan a esta consecuencia: - existencia de la vinculación jurídica, con permisión o no de trasladar el impuesto a otra persona con la que no existe ningún vínculo jurídico entre las partes de la relación tributaria.

Ante este criterio de técnica jurídica, está la acepción respecto de la cual, en términos generales existe acuerdo en referir como impuestos directos, los impuestos a la renta y al patrimonio, por una parte, y como indirectos, los impuestos al consumo y a las transacciones, por otra.

Esta acepción ha tenido mucha importancia en nuestro país, --- pues en consideración a ella, es posible explicarse el Decreto No. 459 emitido por el Consejo de Gobierno Revolucionario el 21 de diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial No. 279, Tomo 147, en esa misma fecha, que al suprimir la anterior Dirección General de Contribuciones, y para "lograr una organización más sistemática y eficiente de nuestro régimen tributario" y para "evitar dudas que podrían suscitarse respecto a la esfera de competencia", de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, creadas por dicho Decreto, tal como se lee en sus considerandos, dispuso en su Art. 2, una distribución de atribuciones, --- como sigue: "Art. 2o.- Las atribuciones que estaban encomendadas a la Dirección General de Contribuciones, se distribuyen así:

a) SERAN DE LA COMPETENCIA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES INDIRECTAS todas las cuestiones relacionadas con los impues---

tos sobre licores; el Impuesto sobre cigarrillos elaborados en el país e importados; el impuesto sobre el azúcar de consumo interno; el Impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos; el Impuesto sobre primas de seguros contra incendio; el Impuesto sobre fósforos fabricados en el país; el Impuesto Compensatorio de la cuota de Beneficiencia Pública; el Control de las Especies Fiscales; y el control de la exportación de azúcar y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas;

b) LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS TENDRA A SU CARGO las atribuciones concernientes al Impuesto sobre la Renta; al Impuesto de Vialidad; al Gravamen de las Sucesiones; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Alcabala; al Impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matrícula de Comercio, y a la Matrícula del Timbre."(*)

2- Impuestos Reales y Personales

Los impuestos reales, son aquellos que gravan manifestaciones aisladas de capacidad contributiva, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo, manifestaciones éstas de riqueza que pueden muy bien estar compensadas por otros hechos económicos negativos, como lo son las pérdidas en una operación económica, compraventa de un inmueble, en la que puede no haber utilidades sino que un negocio ruinoso; o, en tratándose de consumos, en ocasiones éstos no guardan relación con una auténtica capacidad contributiva.

Esto es importante, porque tales hechos no toman en cuenta la situación subjetiva del contribuyente ni el valor total de sus bienes y rentas, lo que impide aplicar racionalmente la progresividad. Si ésta no se aplica, entonces, el inmediato resultado es la no obtención de una imposición justa. Esto conduce a esta afirmación en ciencia tributaria: que los impuestos reales contienen en sí mismos un germen de injusticia que por lo general se manifiesta en los hechos.

Los impuestos personales, son los que recaen, en cambio, sobre

*Véase en Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda V.I pg.35

todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente o de su núcleo familiar.

El prototipo, o quizá el único impuesto personal, sería el impuesto progresivo sobre la renta global. Los demás serían reles, incluso el impuesto al patrimonio, que sólo tiene en cuenta los bienes poseídos, prescindiendo de las rentas mixtas y del trabajo que pueden influir decisivamente en la valoración de la capacidad contributiva y de las pérdidas eventuales.

Por otra parte, obsérvese que tales esquemas en la práctica no se presentan con toda claridad. La explicación la encontramos en estas causas: 1- respecto de los impuestos personales, en las dificultades de la Administración para determinar y controlar con exactitud las rentas totales efectivamente percibidas, ante la persistente tendencia del contribuyente a evadir el impuesto, lo que es notorio en los países latinos; 2- respecto de los impuestos reales, en que algunos de ellos pueden tener efectos regresivos, por ejemplo en los impuestos al consumo de bienes de uso general y de demanda rígida, o también, en que la posesión de grandes extensiones de tierra, bien puede en la totalidad de los casos responder a una efectiva capacidad contributiva.

Ante tales causas existentes, preciso es que aquellos esquemas se alteraran siguiendo un proceso. El curso de dicho proceso, es pues, como sigue: que se ha introducido elementos reales en los impuestos personales a fin de evitar la evasión, por ejemplo, se excluyen los dividendos a los efectos del cómputo de la renta total gravada y se le somete a un impuesto proporcional uniforme de carácter estrictamente real. Por su parte, a los impuestos reales, se le introducen elementos personales. Así, a los impuestos reales que manifiestan efectos regresivos, se establecen exoneraciones y alícuotas diferentes según la capacidad económica de los consumidores, mientras que a los grandes poseedores de tierra, se justifica la aplicación de tasas progresivas, en principio inadecuada para esta clase de impuestos, ante la exigencia de la realización de la justicia tributaria.

A tal proceso, la doctrina lo denomina "despersonalización de los impuestos personales" y "personalización de los impuestos reales."

3- Impuestos Proporcionales y Progresivos.

Impuesto proporcional, es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

Impuesto progresivo, es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

La distinción está íntimamente vinculada con los principios de justicia tributaria, especialmente con el de la igualdad ante las cargas públicas. El problema a resolver, dejamos en claro, es si dicha igualdad se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La doctrina tributaria moderna, como ya lo vimos, optó por esta última.

V Denominaciones de los Impuestos

Los impuestos reciben varias denominaciones, como por ejemplo: en inglés, taxes; en francés, impôts; en italiano, impostus; en portugués, impostos; en español se denomina de varios modos: contribuciones, gabelas, exacciones, cargas, etc.

CAPITULO III Las Tasas

I. Elementos Característicos

La concepción de tasa que sirva para diferenciarla de los precios y de los otros tributos, requiere la determinación previa de sus propias notas características. Esto es así, porque el presupuesto de hecho del cual depende la obligación de pagar la tasa, es una prestación estatal que presenta gran similitud, desde el punto de vista objetivo, con las prestaciones que dan lugar al pago del precio. En forma abstracta, no hay problema: ley para la tasa, acuerdo de voluntades para el precio.

La tasa, pues, presenta las siguientes características:

1- Un servicio estatal. Su prestación constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Es divisible, por cuanto es susceptible de ser dividido en unidades de consumo o de uso, o más claramente, que se divide en forma de poder individualizar a aquellos que reciben las prestaciones del Estado. Por ello, el servicio público tiene que tener efectividad, tanto respecto de su funcionamiento como en la utilización por el contribuyente; claro que si el servicio no funciona, o que el contribuyente no lo recibe, - no se produce el hecho generador de la obligación, o sea, que éste no llega a nacer.

Luego entonces, su naturaleza, es aquella que se concreta en actos jurídicos subjetivos de la Administración Pública, por ejemplo, los actos administrativos: autorizaciones, registros, servicios postales, consulares, etc.

2- Condiciones del contribuyente: voluntad y ventaja. Aquella - aflora en la demanda del servicio, lo que implica la configuración voluntaria en el contribuyente, de la obligación de una contraprestación en dinero, toda vez que funcione el servicio en su provecho. Este provecho o ventaja, es la prestación concreta o individualizada que del servicio obtiene la persona que voluntariamente lo demanda. Es conocido que en el Estado moderno, la creación y funcionamiento de servicios se hace en el interés general de la sociedad, y por lo tanto, es innegable, que los mismos proporcionan ventajas en forma directa o indirecta a sus integrantes.

No obstante lo anterior, se aclara, que la tasa es impuesta unilateralmente por el Estado en la ley. Y en esto, se diferencia del precio, ya que no se consulta la voluntad de los particulares para su establecimiento, quienes al demandar un servicio estatal, voluntariamente, adhieren a la tasa legal.

Y ésta tiene carácter coercitivo, si obtenida la prestación del servicio público no se corresponde al Estado, oportuna y voluntariamente, con la contraprestación que es debida en efectivo.

Mas no debe olvidarse, que generalmente la contraprestación es

antes, simultánea o sigue inmediatamente al servicio demandado. - Obtenido el servicio, la prestación de la tasa es de exigencia obligatoria por parte del Estado. Por este motivo, se ha sostenido el criterio que la tasa es un tributo que no es voluntario sino obligatorio en virtud de la ley, característica ésta propia de los tributos. Nosotros afirmamos este criterio, aún cuando se comprenderá también que la demanda del servicio público siempre será voluntario.

3- La equivalencia. La regla de la razonable equivalencia opera entre las mutuas prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio.

4- Destino. Es el mismo del impuesto: ingresar al fondo general; o, a un fondo particular según la ley.

II Concepto de Tasas

De acuerdo con el análisis realizado precedentemente, definimos la tasa como tributo en dinero que en contraprestación exige el Estado a los contribuyentes beneficiados, cuyo producto conforme a la ley, se destinará al fondo general o al financiamiento del organismo público que presta servicios individualizados.

Los elementos característicos de este concepto, son:

- 1- Carácter monetario y obligatorio;
- 2- Prestaciones bilaterales. El Estado ante su prestación de servicio individualizado, exige otra con carácter equivalente a aquellos contribuyentes que reportan voluntariamente la ventaja. Este elemento es el sustancial de la tasa, o sea, las prestaciones bilaterales.
- 3- Finalidad. El producto se destina al fondo general o directamente a satisfacer las necesidades financieras del servicio, cuya prestación reporta ventajas al contribuyente, a fin de asegurar el continuado funcionamiento y la efectividad del servicio.

Algunos autores van aún más lejos en la apreciación de la concepción de la tasa, por cuanto conciben que para la exigencia de

la misma no tiene que ser necesariamente la prestación estatal efectiva, bastando que la misma sea potencial. Así, Giuliani Ponrouge, da un concepto de tasa como: "La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado." (76).

La definición del Modelo de CTAL., recoge los mismos elementos con una terminología diferente. En su Art. 16, dice que: "tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado."

Puede observarse, no obstante ser un concepto amplio, que el mismo no expresa si el tributo ha de tener carácter dinerario u en otra forma. Modernamente las legislaciones exigen la contraprestación en efectivo, aún cuando las hay todavía, como por ejemplo, la de México, que permiten el pago de los tributos en dinero o en especie, en ciertos casos.

Respecto de la prestación, la definición indica que ésta puede ser efectiva o potencial, dándole a ésta última expresión este alcance: es suficiente para exigir el tributo que la prestación se ponga a disposición del contribuyente, por ejemplo, en los servicios de interés general, cuya utilización por los particulares es eventual, como en los servicios relacionados con la seguridad y el orden público.

Sobre esto último, se aclara, que esta clase de servicios de interés general en nuestro país son, en principio, gratuitos. Esto descarta las prestaciones potenciales y se acepta sólo las efectivas onerosas.

Sin embargo, si los servicios de seguridad y de orden público fueran onerosos, no habría ningún reparo en que el Estado exigiera

la tasa por sus prestaciones potenciales.

Por otra parte, el concepto de Giuliani Fonrouge, no expresa el destino que habrá de darse a la tasa; pero sí lo indica el Modelo de CTAL., nada más que no es coincidente con el que inicialmente se ha dado: no tiene que ser necesariamente el destino la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. El producto o tasa siempre puede seguir derivándose del continuado funcionamiento de la unidad que presta el servicio público, aún cuando el mismo sea destinado al fondo general.

III Clases de Tasas

Giannini, tal como lo dice Giampietro B., propone estas tres categorías de tasas: (77).

- a) Tasas por el ejercicio de un poder del Estado (Judiciales y de actos administrativos);
- b) Tasas relativas a instituciones de utilidad pública (Correos, telecomunicaciones, escolásticas, etc.).
- c) Tasas por el uso especial de las cosas de dominio público (concesiones de dominio, vial, hidráulicos, etc.).

Pero esta clasificación, si se analiza, admite críticas. Por ejemplo, las que llama como tasas relativas a instituciones de utilidad pública, constituyen remuneraciones que reconocen su fuente jurídica en el consentimiento del obligado (contratos) y no obligaciones legales de carácter tributario, aún cuando erróneamente incluye entre las mismas las tasas de correos, telecomunicaciones, escolásticas, etc., por cuanto éstas, sí ciertamente son tasas. Respecto de las tasas por el uso especial de las cosas de dominio público, también corresponden a remuneraciones que el Estado percibe en carácter de prestación por la utilización de bienes de su pertenencia que hacen los usuarios, cuando entre las mismas incluye concesiones de dominio público, vial, etc., en el que media contrato y voluntad. Luego entonces, la circunstancia de tomarse en cuenta el consentimiento del obligado o de que los bienes que integran el dominio público para su enajenación se sometan a un régimen especial,

y también para su uso, no implica necesariamente que las prestaciones a que quedan obligados los particulares, por las ventajas que les proporcionan dichos bienes o servicios, adquieran la naturaleza tributaria.

El Régimen especial que mencionamos, es aquel a que se refiere el Art. 134 C.P. cuando ordena: "Los bienes raíces de la Hacienda Pública y los de uso público sólo podrán donarse o darse en usufructo, comodato o arrendamiento, con autorización del Poder Legislativo, a entidades de utilidad general." Esto significa que existirá de por medio algún contrato sobre los actos a que dicha disposición se refiere. Lo mismo acontecería si el Estado otorga concesiones en la explotación del subsuelo, del que es propietario: inc. últ. del Art. 137 C.P.

Luego, sólo las tasas por el ejercicio de un poder del Estado, o sea, las que Giannini agrupa inicialmente, en el literal a), corresponden a verdaderas tasas como especie tributaria.

Giampietro B., que ha hecho un estudio profundo sobre las tasas, excluye en su clasificación dos de los tres grupos de la clasificación de Giannini, el b) y el c), agrupando las tasas, esquemáticamente, en dos grandes categorías: (78).

- I- Tasas por servicios de justicia; y
- II- Tasas por servicios de administración: a) Concernientes a la vida física personal; b) Concernientes a la vida intelectual; y c) Concernientes a la vida colectiva.

Estas dos categorías, como puede apreciarse, corresponden al primer grupo de Giannini.

Ahora bien, decíamos, que la característica de la tasa, entre otras, radicaba en un servicio estatal, o sea, que la prestación de éste, constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, característica con la que está de acuerdo Pugliese (79). Por lo que tomando en cuenta lo anterior, este autor da una clasificación de tasas, que Giampietro B. concreta en las siguientes seis categorías: (80).

- a) Tasas por concesión de documentos probatorios y declarativos: expedición de testimonios o certificados de registros públicos, auténticas, pasaportes, etc.
- b) Tasas por controles o inspecciones oficiales obligatorias: de sanidad, higiene incluso de alimentos, pesas y medidas, seguridad de las construcciones;
- c) Tasas por otorgamientos de autorizaciones o concesiones: - o "tasas de policía", como son las que se cobran por permisos de edificación, conducción de vehículos, rifas, caza y pesca, puestos de ventas en lugares públicos, autorizaciones de importación y exportación, etc., concesiones a particulares para que presten algún servicio público, etc.
- d) Tasas por inscripción en los registros públicos: registros de la propiedad inmueble, estado civil, actos y contratos mercantiles, de la propiedad literaria, etc.
- e) Tasas por actuaciones judiciales y administrativas: utilización de papel sellado en los escritos y la aplicación de timbres fiscales; y
- f) Tasas por otorgamientos de privilegios o protecciones jurídicas especiales: privilegios industriales, patentes de invención.

Como se sabe, no tenemos en nuestra legislación, una definida clasificación de las tasas, por lo que las mismas aparecen formando parte, páginas atrás, de un sólo grupo, allá donde tratamos - el cuadro no simplificado de la ley tributaria. Sin embargo, nótese se que las tasas que exponemos en tal cuadro, además de estar acordes con las características de la tasa, que hemos estudiado, en cierto modo se adaptan a la clasificación de Pugliese. Nada más, que a la agrupación de este autor, es necesario incluir una agrupación más: los derechos de comunicaciones: a) postales o de correos; y b) de telecomunicaciones, ya que dicho autor omite en su clasificación esta categoría de tasas, por considerar que no tiene carácter tributario (81).

IV Denominaciones de las Tasas.

A las tasas se les conoce también con varias denominaciones, así: en Alemania, se les dice gebühr; en Italia, tassa; en Portugal, taxa; en Francia, taux; en inglés, fee; y en español se le dice: arbitrio, devengo, derecho, arancel, tarifa, y, algunos, -- precio.

CAPITULO IV

Los Contributos

Noción Previa

Conocido es ya que en nuestra legislación constitucional, la expresión tributo es sinónima de contribuciones, y aún de impuesto, en su forma genérica. Esto ha dado lugar a muchas confusiones, entre el género y la especie, en materia tributaria.

Y para evitar éstas, y también por razones didácticas, nada mejor que denominar contributos a la tercera especie de contribuciones o tributos.

Algunos tratadistas en un afán también de aclaración, ante la sinonimia indicada, los suelen llamar como contribuciones especiales o sólo contribuciones. Pero esto hace que la confusión continúe. Sin embargo, Giampietro B., a estos tributos les llama, simplemente, contributos u obtenciones. (82).

El contributo, como lo denominamos, es pues, una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y resulta así por tener características que le son propias, como se verá a continuación.

I Características de los Contributos

El presupuesto de hecho, en el contributo está constituido por la actividad económica del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente. En cambio, el destino, es necesariamente el financiamiento del costo de esa actividad, y puede ingresar al fondo general

o a uno particular.

Los dos elementos distintivos de los contributos, que se añaden a los propios de los tributos, significan esta doble limitación:

- a) El contributo no puede superar la ventaja obtenida por el contribuyente; y
- b) Tampoco puede ir más allá del costo de la actividad estatal, cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

Del presupuesto de hecho, más no del destino, surge esta característica fundamental del contributo: un servicio estatal con dos ventajas: 1- La actividad económica del Estado trae ventajas generales, de utilidad pública o interés social. Su prestación constituye el presupuesto de hecho de la obligación impositiva; y 2- Pero esta obligación no nace, a menos que al contribuyente, en forma simultánea o potencial, le reporte una ventaja particular aquella prestación.

Dadas estas dos ventajas simultáneas o potenciales, surge la exigencia del contributo que puede destinarse a financiar el costo o la continuidad del servicio, ingresando para ello a un fondo general, o también, a uno particular, en base de una ley especial que así lo autorice, todo de conformidad con la Constitución Política que permite constituir patrimonios aparte, con separación de bienes de la masa de la Hacienda Pública o asignar recursos del fondo general, tal como así lo ordena el Art. 121 C.P.

II Concepto del Contributo

La característica fundamental de la doble ventaja del contributo, a nuestro juicio, es suficiente para diferenciarlo de los otros tributos, particularmente del impuesto. Esta diferenciación, justificada desde el punto de vista científico, en sus aspectos financiero y jurídico, adquiere carácter incuestionable en países que como el nuestro tienen regulado el contributo como categoría tributaria independiente, nada más que en forma vaga o confusa, por ejemplo, entre nosotros todavía falta su reconocimiento expreso.

Tomando en cuenta el fundamento característico, y a falta de --

concepto legal, definimos el contributo así: Tributo en dinero que obligatoriamente exige el Estado por un servicio público a los contribuyentes que obtienen una ventaja particular y cuyo producto se destina a la financiación del costo de las obras o las actividades públicas que configuran el presupuesto de la obligación.

Los elementos característicos que resaltan, son los siguientes:

1- Carácter dinerario y obligatorio;

2- Finalidad: financiar el costo de la obra o actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho de la obligación, por ejemplo, obras nuevas como carreteras, edificaciones públicas, seguridad social, etc.

3- Prestaciones bilaterales: La prestación del Estado está constituida por el ejercicio de la actividad económica o social realizada con fines generales. La prestación del contribuyente se cristaliza en el contributo, que es exigible obligatoriamente desde que el ejercicio de aquella actividad económica o social reporta simultáneamente, o puede reportar, una ventaja particular al contribuyente;

4- El carácter fundamental del contributo es la doble ventaja: la general, o sea, la utilidad pública o el interés social que se generan de la actividad estatal; y la ventaja particular, como por ejemplo, plusvalía por obra nueva, asistencia médica, pensión, etc., de que puede disfrutar el sujeto pasivo en forma simultánea o potencial.

Giuliani Fonrouge define el contributo (a quien llama contribución especial), como la "prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado" (83).

Nuestra posición es coincidente con la de este autor, ya que incluye en este concepto a las "contribuciones de seguridad social" y las vinculadas con "fines de regulación económica y profesional." Nada más que no incluye la finalidad del contributo.

El Modelo de CTAL., con la denominación de contribución espe---

cial, define el contributo en su Art. 17, como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación."

Esta misma disposición, en sus incisos siguientes, acepta y define las dos clases de contributos difundidos en la doctrina y en los derechos positivos: la contribución de mejoras y la parafiscal.

La posición del Modelo de CTAL., que queda expuesta, difiere con nuestra legislación vigente. Esta acoge el contributo como una categoría autónoma, pero no lo define. Y como se comprenderá, esta falta de posición legislativa es ya un problema que debe subsanarse en el país, definiendo en términos similares a los precedentes, no sólo el contributo, sino también los impuestos y las tasas.

III Clases de Contributos

Las notas particulares del contributo, no se dan uniformemente en sus dos modalidades de presupuesto de hecho, pues se presentan con características variables en la construcción de obras públicas y en el funcionamiento de servicios públicos: en la primera de estas actividades, es siempre simultánea la ventaja que reporta el particular contribuyente, en cambio, en el funcionamiento de servicios públicos, sólo es potencial tal ventaja, en principio, ya que en casos muy aislados, puede ser también simultánea.

Luego entonces, son dos presupuestos de hechos los que dan ocasión a que se configure el contributo. Uno de ellos configura el contributo de obras públicas o de mejoras por obras públicas, que también es conocido como "contribución de mejoras" o de "mejorías", etc.; otro presupuesto de hecho, da ocasión a que resulten los contributos para fiscales: los sociales, los de fomento y propulsión económica y los profesionales. El primer presupuesto de hecho, consiste en la materialización por parte del Estado de una obra nueva que reporta doble ventaja, la general y la particular; el segundo presupuesto de hecho, consiste en una actividad o servicio estatal,

de índole social, económico o profesional, que también reporta beneficios públicos y puede reportar los particulares, llegado el caso.

Lo importante de lo anterior, estriba en que se puede distinguir que las características que hemos estudiado, aparecen más definidas y constantes, tanto en doctrina como en la experiencia histórica, en los contributos de obras públicas, por lo que durante mucho tiempo se consideró que éstos constituían la única especie del género contributo, ya que el elemento ventaja se materializa en una valorización de los inmuebles cercanos a la obra pública, la que, como es obvio, significa un enriquecimiento para el contribuyente, que constituye el fundamento de aquél, de acuerdo con la teoría del enriquecimiento sin causa.

La característica fundamental de los contributos, por otra parte, no aparecía completamente definida en la doctrina respecto de los parafiscales. Pero, no obstante, aclaramos que las ventajas son reales, pero únicamente con otras características que han perturbado a los autores: los servicios parafiscales, reportan la eliminación de riesgos; se materializan en prestaciones pecuniarias; en uso y disfrute de parques turísticos y en balnearios; etc. Lo que hay que hacer, es distinguir entre los contributos sociales, por una parte, y los económicos con los profesionales, por la otra, pues la ventaja potencial, sólo radica en los primeros más no en los segundos, pues en éstos, el pago del contributo es por el beneficio simultáneo.

Además, debe quedar claro, que tanto en un caso como en el otro, esto es, en los contributos por mejoras de obras públicas como en los parafiscales, los aportes de los contribuyentes tienen como único origen el funcionamiento de un servicio público que puede consistir en bienes inmateriales o materiales (véase el inicio de la Parte I, de este manuscrito), que les reporta o puede reportar un cierto provecho.

IV Diferencias con el Impuesto

El criterio de diferenciación es el de las ventajas obtenidas en la obra pública o en el servicio parafiscal. Luego, las diferencias

del contributo con el impuesto, son:

1- En el impuesto, el beneficio puede provenir de toda actividad pública en la coyuntura económica nacional: es la utilidad pública y el interés social que dimanen de actividades del Estado - como son: construcción de obras energéticas, aeropuertos, puertos, carreteras, vivienda, etc.; en el contributo, en cambio, ese beneficio proviene de una exclusiva actividad económica o social del Estado: plusvalía, eliminación del riesgo profesional, disfrute de paseos públicos, etc.

2- En el impuesto, el beneficio es índice de la capacidad contributiva; en los contributos, el beneficio por su carácter diferencial, en atención a la obra que enriquece o al servicio que funciona en provecho particular, sólo es causa justificativa, extra-lege, para exigir una participación en la financiación del costo de la actividad pública. En aquél, rige el principio de la capacidad contributiva; en éste, el principio del beneficio;

3- En el impuesto, el producto no tiene por origen una afectación especial, esto es, que no se origina en la prestación de un servicio específico; en el contributo, esa afectación es esencial: es el principal fundamento político para exigirlo;

4- En el impuesto, para su cuantía rige como único límite el beneficio obtenido; en el contributo, además del límite individual del beneficio, se considera también el límite del monto total de la obra o servicio, para determinar la cuantía con la que va a contribuir cada sujeto pasivo.

V Diferencias con la Tasa

A través del presupuesto de hecho, se logran estas diferencias:

1- En la tasa, una actividad pública se especifica en prestaciones individuales como razón de ser del servicio; en el contributo, esa actividad tiene carácter de generalidad, que puede devenir en ventajas particulares;

2- En la tasa, la prestación proviene de una función inherente al Estado; en el contributo, puede provenir de una función extra-

fiscal: la seguridad social, el fomento económico, la proyección -- profesional de sindicatos de trabajadores, el mejoramiento de gre-- mios magisteriales, etc.

3- En la tasa, si el servicio funciona se cobra el tributo al -- particular que lo usa, le proporcione o no ventajas; en el contribu-- to, es necesario que al particular le reporte simultánea o poten-- cialmente ventajas: la actividad económica o social, para que naz-- ca la exigencia del tributo.

VI Analogías entre las tres figuras del tributo

Los impuestos, tasas y contributos, tienen cuatro específicas re-- laciones que conviene actualizar:

a) En cuanto a la potestad tributaria. Las tres especies tienen su origen en el ejercicio legítimo de la potestad tributaria;

b) En cuanto a la obligación. La obligación de cada una de las -- tres especies: 1- por nacer de la ley, es de exigencia obligatoria; 2- tienen origen legal; 3- tiene que ser una suma de dinero la que la libere; 4- tiene una fecha de iniciación desde la que es debida; 5- es un crédito privilegiado; y 6- una vez nacida, no puede ser ob-- jeto de exención.

c) En cuanto a su finalidad. Toda clase de tributos, por ser par-- te integrante de los ingresos estatales, en principio, deben ingre-- sar al fondo común del Estado, a menos que una ley especial, deter-- mine otro destino, como acontece, por ejemplo, con la Ley del Segu-- ro Social entre nosotros, que con base en el Art. 121 C.P. y en la última parte del primer inc. del Art. 186 C.P., permite que los con-- tributos que percibe el organismo del Seguro Social, en calidad de "cotizaciones", ingresen a formar parte de su fondo particular, o -- sea, que se integra a su propio patrimonio, con el fin de financiar el costo de la administración y las prestaciones que otorga, tal co-- mo lo regula el Art. 25 de dicha Ley;

d) En cuanto a sus caracteres fundamentales. La prestación del ser-- vicio público reporta o puede reportar beneficios a los contribu-- yentes en las tres clases de tributos.

VII Denominaciones del Contributo

Esta especie de tributo, acepta varias denominaciones con las - que se le conoce en distintas partes del mundo: en Brasil se le di ce contribucao de melhoria; en Italia, contributo de migl^oria, con tributo speciale o tributo speciale; en Alemania, beitr^{ag} (beiratz); Francia, contribution d'amelioration; U.S.A., special assesment; - Inglaterra, betterment tax; en Latinoam^{er}ica se le designa como: - contribuci^on de mejoras, de obras p^ublicas, de mejor^{as} o especial; o, como en este trabajo, contributo, t^{er}mino con el que se comprende de tanto a los tributos por obras p^ublicas como a los parafiscales, lo que facilita enormemente su comprensi^on.

CAPITULO I La Hacienda Pública

I Evolución de la Hacienda Pública

El estudio de las instituciones financieras se presenta como -- complemento y prolongación de las instituciones políticas que han evolucionado profundamente en los últimos tiempos, tal como ha ---- quedado expuesto. Esta evolución, como era de esperarse, tenía que afectar a la Hacienda Pública, ya que sus métodos técnicos, como -- son los medios de que se sirve, así como la concepción misma de la Hacienda Pública respecto de los fines a cumplir dentro del Esta-- do, han sido utilizados por los hacendistas clásicos y también por los modernos, pero con una virtual diferencia: ambos han utilizado los mismos medios pero para cumplir distintos fines.

El Estado ha evolucionado y la Hacienda Pública ahora no es más que el reflejo de tal transformación. La ciencia de la Hacienda -- clásica, seguía los dictados del Estado liberal del Siglo XIX, co-- conocido como "Estado Policía" de los economistas seguidores de Adam Smith o "Estado Burgués" de los marxistas. Limitar al mínimo la -- acción del Estado, restringiéndola a las tradicionales funciones -- de policía, justicia, ejército y diplomacia, reservando toda otra actividad a la esfera privada, constituía el principio sustancial de dicho Estado. Y, en el campo económico, principalmente, debía -- abstenerse de intervenir y dejar actuar libremente las iniciativas privadas, la libre concurrencia y las "leyes del mercado".

El objeto de la Hacienda Pública, era procurarse los recursos -- necesarios para cubrir los gastos derivados de las funciones de ad-- ministración que le estaban encomendadas. Estos gastos eran reduci-- dos y se encontraban en exacto equilibrio con los ingresos.

Actualmente, estos gastos aparecen crecidos. Este crecimiento -- muestra una evolución significativa de la función del Estado. Ya -- no se cree en la superioridad incondicional de la iniciativa priva-- da en el campo económico. Se critica en cambio, que la libre concu-- rrencia sin dirección y abandonada a sí misma, tiende a destruirse con la constitución de convenios corporativos, que hace que evolucio-- ne la economía hacia una restricción consciente de la producción,

o "Malhtusianismo"; y que la distribución de las riquezas, resultante de las leyes económicas del liberalismo, es en demasía injusta, no soportando más esta injusticia la opinión pública.

Es así como el Estado da un viraje. Interviene en la vida social y económica con el objeto de fomentar la utilidad pública y el interés social, la seguridad social, la producción en los períodos de crisis, trata de evitar el alza de los precios, mantiene el poder de adquisición del dinero en los períodos de inflación, estimula en todo momento la mejor utilización de las riquezas nacionales, y, en definitiva, procura una mejor distribución de la renta nacional así como de los factores productivos: tierras, capital, etc.

Este Estado, dejó de ser para siempre aquél liberal. Ahora, como ya se ha visto, la doctrina peyorativamente le designa como el "Estado Providencia" (Welfare State), que es el encargado de asegurar el bienestar de sus ciudadanos.

II Política Financiera de la Moderna Hacienda Pública

En el Estado moderno, la Hacienda Pública, no trata sólo de cumplir los gastos de administración, sino que interviene en lo social para organizar el conjunto del país. La política financiera, incluida la fiscal y la extrafiscal en lo tributario, constituye un medio de intervencionismo especial.

La política financiera interviene, por ejemplo, en el caso que se desea limitar las empresas del tipo A y desarrollar las del tipo B: prohíbe el Estado, pues, las primeras, lo que obliga a la creación de las segundas; o, grava con tributos fuertes a las empresas A y concede exenciones tributarias a las del tipo B. En el caso que no se desea la entrada al país de ciertos productos extranjeros, entonces, o los prohíbe o les aplica fuertes impuestos de aduana. En el caso de penuria, puede racionalizar el consumo. Y si se trata de exceso de poder de compra, puede limitarlo a través de una fuerte imposición, o puede, en sentido contrario, cuando el poder de compra es bajo, fomentar el aumento de salarios. Si las tierras del agro, dada la tecnología moderna que permite ocupar poca mano de obra, y las mismas están mal distribuidas, puede hacer una distribución de ellas buscando alcanzar el "full employment" del hombre del campo.

Y aún puede mantener el gasto público con acrecentamiento de los ingresos, a fin de que el presupuesto esté en situación de "superávit sistemático".

El Estado moderno tiende a una mayor igualdad, no sólo en lo jurídico, sino también en lo económico. Por ésto último, su evolución no es admitida, pero al fin lo será, por los que se aprovechan de la desigualdad. Así se nota que los privilegiados defienden su condición tradicional, mas no tan abiertamente, sino en forma encubierta, reinvidicando principios que el anterior Estado revistió de carácter sacro.

Por esa razón, en materia tributaria, no se comprende aún que para el Estado intervencionista, en el cumplimiento de sus fines, no es tan esencial que el tributo le procure medios dinerarios, sino privar de él, si fuere necesario, a los ciudadanos. Esto parece un absurdo, pero corresponde a la verdad en ciertas circunstancias de política parafiscal, por ejemplo, en la seguridad social.

III Hacienda Pública Clásica.

El Estado asegura su funcionamiento a través del gasto. Y este se cubre mediante exacciones sobre los súbditos. La ciencia de la Hacienda no puede consistir, entonces, sino en el estudio de cómo repartir entre éstos el peso de los gastos públicos. La parte que cada quien reporta es la "carga pública".

Luego, según la noción clásica, y como nos enseña Duverger, - la Hacienda Pública se define: "Ciencia de los medios por los que el Estado se procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas resultantes" (84).

Elementos característicos de la Hacienda Pública, son:

1- Es una ciencia de la cobertura de los gastos públicos. Jézé afirma que la ciencia de la Hacienda Pública se resume en esta máxima: "Hay gastos públicos; es preciso cubrirlos."

2- Es ciencia de la distribución de las cargas públicas.

Los recursos del Estado consisten en exacciones sobre los bienes de los particulares, en forma equitativa. Tales exacciones, son evidentes respecto de los tributos, ya que es obligatoria.

Hay distribución de la carga pública aún en las rentas que obtiene el Estado en las ventas de bienes de su propiedad; en los empréstitos, reporta la carga el que coloca su capital; y en el presupuesto, que en la concepción clásica debe ser rigurosamente equilibrado, encontramos la distribución respecto de los gastos, que determina la carga a repartir, y en relación con los ingresos, que fija las normas de la distribución.

3- Es ciencia de la igualdad frente a las cargas públicas. El anterior mecanismo de distribución funciona mediante este principio clásico: el de igualdad, o sea, que las cargas públicas entre los súbditos debe hacerse de tal forma que el sacrificio impuesto a cada uno, sea igual al sacrificio exigido a los otros.

IV La Hacienda Pública Moderna

Al disociarse los medios de los fines se transformó la concepción clásica de la Hacienda Pública. El intervencionismo sustituye al liberalismo y las medidas financieras constituyen procedimientos eficaces de intervención, en los campos económico-social, al margen de las ideas de cobertura de gastos públicos.

Un concepto moderno de Ciencia de la Hacienda Pública, es: "La ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales de índole financieras, respecto de: su patrimonio, gastos, tasas, tributos, empréstitos, decisiones monetarias, presupuesto no necesariamente equilibrado, etc., para el cumplimiento de los fines estatales."

De tal concepto, pueden extraerse las características de la Hacienda Pública moderna, cuales son:

1- Ser poseedora de un patrimonio propio. La Hacienda Pública es poseedora de bienes públicos, o sea, de pertenencia del Estado. En el Estado liberal, el patrimonio de la Hacienda Pública permanecía indivisible. En el Estado moderno, las constituciones permiten

la separación de bienes de la Hacienda Pública para constituir o - incrementar patrimonios especiales del Estado con fines culturales, de salud pública, de asistencia, seguridad social, de fomento económico, etc. De este modo, se forman dos patrimonios con afectación distinta, aún cuando ambos siguen siendo parte integrante de la Hacienda Pública: uno, que es de afectación general, en el cumplimiento de fines estatales, por el presupuesto general del Estado; y otro, de afectación especial para fines extrafiscales, por el presupuesto especial de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y las entidades que se costeen con fondos del erario nacional o que tengan subvención de éste. Tal orientación está conforme con lo que al efecto ordena el Art. 122 de la Constitución Política nuestra, en sus incs. primero y cuarto, respecto de los presupuestos general y especial, autorizando el Art. 121 de ese mismo cuerpo legal, la separación de bienes de la masa de la Hacienda Pública, o asignar recursos del fondo general, para aquellos fines a que nos referimos;

2- Intervencionismo. El Estado no abandona la cobertura de los gastos, pues hay necesidades que cumplir, pero a la orientación -- clásica la Hacienda Pública le agrega otra: el intervencionismo -- que, por ejemplo, entre otras, toma decisiones para que los tributos de aduanas cumplan una finalidad protectora, antes que con objeto puramente fiscal. Esto significa, en general, que la inicial finalidad de los ingresos, o de los tributos, o de empréstitos, o medidas monetarias, etc., puede ser perfectamente desviada, como - en realidad acontece, para realizar una intervención definida del Estado en los diversos campos de la actividad socio-económica. --- Los instrumentos jurídicos que regulan tales materias, son un eficaz medio de intervención, o deben serlo;

3- Empleo de nuevas técnicas financieras. El uso de medidas jurídico-financieras, para fines de intervención, acarrea el empleo de nuevas técnicas transformadoras de las clásicas. Entre estas -- técnicas tenemos las de: racionalización, progresividad, elasticidad, simplicidad, estabilidad del sistema tributario, discriminación entre rentas fundadas y del capital, clara reglamentación de los tributos para evitar la inflación legislativa, etc. Según la -

técnica empleada, la Hacienda Pública presenta las facetas de dirigista, estadista o socialista, según el grado de intervención en la vida económica nacional;

4- Utilización de la actividad financiera para fines de política fiscal y extrafiscal. El Estado al abandonar su anterior situación pasiva, emerge con altas responsabilidades en las que utiliza su actividad financiera y monetaria para obtener sus propios fines y las finalidades económicas y sociales (justicia social). Se trata de una nueva política fiscal que se designa como "finanzas funcionales". Estas tienen aplicación práctica en materia presupuestaria y tributaria;

5- Establecimiento de un equilibrio social. Trata el logro la Hacienda Pública del "equilibrio pleno" en la producción y el cambio, en la distribución de los bienes y en los riesgos sociales, en la moneda y en los precios, en suma, en el desarrollo general de la vida económico-social de la nación;

6- Castigo del fraude fiscal. Medidas represivas de contrabando, etc.

7- Dirigir las operaciones del crédito público o deuda pública;
y

8- Organizar y mejorar el sistema financiero; analizar los problemas fiscales del Estado y la toma de decisiones para resolverlos.

En nuestro medio, tal como se ha visto, la Secretaría de Hacienda es el ramo competente para realizar las finanzas funcionales, o sea, desarrollar actividades intervencionistas, emplear nuevas técnicas, realizar o favorecer la realización de políticas parafiscales, fomentar el equilibrio económico-social, perseguir el fraude tributario, etc. Pero lo más importante, actualmente, es que mejore con una profunda reorganización legal el sistema financiero, y de éste, particularmente, el tributario. Y es que el sistema tributario adolece de fallas, como por ejemplo, la falta de racionalización y de no integración a los claros mandatos de la Constitución Política, como ya se ha analizado. Si se logra tal mejoramiento, el producto económico-financiero sería, indudablemente, superior -

al actual.

El Ar. 29 del Reglamento Interior del Poder Ejecutivo, detalla - admirablemente, tal como ya lo vimos, todas las características que aquí referimos de la Hacienda Pública moderna.

Por su parte, en los Arts. 118 al 134 de la Constitución Política, el Constituyente regula el régimen de la Hacienda Pública, en los que trata de los siguientes aspectos: cómo está formada la Hacienda Pública; el principio de legalidad tributaria; el fondo general o común; la separación de bienes de la masa de la Hacienda Pública para constituir o incrementar patrimonios especiales; el presupuesto general del Estado y el especial; la no exoneración de deudas públicas; y, también, los organismos administrativos; Secretaría de Hacienda, que tiene la dirección de las finanzas públicas; el de recaudación o Servicio General de Tesorería; el de la fiscalización de la Hacienda Pública o Corte de Cuentas de la República, etc., to dos los cuales son tratados en el desarrollo de este manuscrito, en los lugares pertinentes.

CAPITULO II

Los Actos de Iniciación Tributaria

I- El Proceso Tributario

Ha existido en la doctrina, y en nuestro país, dificultad en sistematizar materia tan heterogénea como lo es el proceso tributario. Bien puede decirse que existen tantos procedimientos como tributos hay. Sin embargo, es preciso aclarar tal sistema, y más convenientemente, el propio de nuestra legislación.

En la modalidad de tramitación tributaria en nuestro país, existen legalmente dos etapas: una, la de gestión tributaria o no contenciosa; otra, la contenciosa o de garantía: ésta a su vez, está constituida por dos procesos contenciosos, el primero, en vía civil y penal, y el segundo, en vía contenciosa administrativa. En la primera etapa, conocen los órganos administrativos de lo tributario y de la Hacienda Pública; en la segunda, en materia civil y penal, conocen dos Juzgados de Hacienda: el primero y el segundo, como los denomina la ley; y en materia contencioso-administrativa, debería conocer y juzgar un Tribunal establecido por la ley secundaria y que todavía entre nosotros no existe: el Tribunal de lo Contencioso-administrativo.

II- Fases de la Gestión Tributaria

La etapa de la gestión tributaria, no contenciosa, está integrada por tres fases distintas entre sí: a) iniciación (presentación de declaraciones, investigación de oficio, prueba y denuncia pública), b) liquidación (acto tributario de determinación y notificación de la deuda tributaria) y, c) la de recaudación (voluntaria o forzosa).

III- Fase de Iniciación

La fase de iniciación consiste en los actos administrativos que dan comienzo al proceso de determinación y recaudación tributaria. De este modo, la gestión de los tributos se inicia:

- a) Por actos de declaración jurada del sujeto pasivo;

- b) De oficio, si aquél no declara o declara inexactamente;
- c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos de lo tributario; y
- d) Por denuncia (obligatoria o pública).

Las declaraciones, en nuestro medio, tienen carácter de obligatorias. Así se estipula, por ejemplo, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en sus Arts. 49, 50, 51, 52, etc.

Presentada la declaración, ésta es objeto de fiscalización, a fin de establecer si está o no correcta conforme a los datos en poder del organismo tributario sobre la capacidad contributiva del declarante, provenientes de informadores, Registro de la Propiedad Raíz, Estadística, Corte de Cuentas, Aduanas, etc. (Véase Art. 65 LISR).

Si no está correcta, o si no se ha presentado la declaración, se determina el tributo de oficio.

La prueba para determinar la fuente de riqueza (renta imponible), puede obtenerse por actos de investigación, como por ejemplo: a) indicios sobre cantidades gastadas en habitaciones, valores que se importan o exportan, monto de las ventas del año, etc. b) - informaciones que se recaben directamente de registros contables, documentos, de informes de dividendos distribuidos a los socios, etc. c) intervención pericial sobre el valor de bienes muebles e inmuebles, etc.

La denuncia, como acto de iniciación, también conduce a la determinación y recaudación tributaria. Entre nosotros está regulada en dos sentidos:

a) Como una obligación: El Art. 62 LISR, dice que todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas naturales o jurídicas, tienen la "obligación de suministrar los datos e informes" a la Dirección General de Contribuciones Directas o a sus Delegaciones, sobre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que les "requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con este impuesto" sobre la renta.

b) Con carácter público: denuncias que hagan los particulares sobre contrabandos y defraudaciones de la renta de aduanas, según el Art. 33 de la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas. Esta última denuncia tiene que ser veraz, pues si resultare falsa, el denunciante quedará sujeto a las responsabilidades del Código Penal, según el último inciso de esa disposición legal.

La determinación de los tributos, ya sea que exista o no presentación de declaraciones, es en todo caso un acto unilateral de la Administración Pública. El sujeto pasivo que presenta su declaración, lo hace obligatoriamente según la ley, y no sustituye su acto a la voluntad del Estado, ya que éste, tan pronto recibe la declaración, tiene potestades de fiscalización.

Por lo tanto, puede ser que por su actuación unilateral, resulte cualquiera de estas posibilidades: confirme lo declarado o complemente el monto declarado, etc., o sea, que posteriormente a la presentación de la declaración, siempre el Estado realiza el acto tributario de determinación.

CAPITULO III.

Acto Tributario

I Concepto de Acto Tributario de liquidación

El Gobierno, de acuerdo con el Art. 4 C.P., se compone de tres Poderes: Legislativo, Ejecutivo y judicial, cada uno de los cuales, realiza los actos legislativos, administrativos y judiciales, respectivamente. En este capítulo, nos interesa estudiar sólo el acto administrativo que realiza el Poder Ejecutivo.

Así, el acto administrativo puede ser: a) general; b) particular; y c) acto condición.

El acto administrativo general, es aquél que crea una situación jurídica que afecta a todos los asociados, por ejemplo, los Decretos Ejecutivos y reglamentarios, que crean una situación objetiva con estos elementos: general o idéntica para todos; permanente o indefinida; modificable por otra disposición de igual jerarquía.

rarquía; irrenunciable en su aplicación.

El acto administrativo particular, es el que crea una situación jurídica individual y subjetiva que no afecta o favorece sino a una persona determinada; ejemplo: investigación pericial, resoluciones o actos de liquidación o tasación (determinación) tributaria, etc. Estos actos, pueden ser unilaterales o bilaterales.

Es acto unilateral, el que realiza la Administración con intervención de su sola voluntad, obrando en un mismo sentido, ya sea que por aquélla actúen uno o varios individuos, por ejemplo, un perito o varios; un liquidador, o dos o más, etc.

Es bilateral el acto administrativo, en el que intervienen manifestaciones de voluntad que persiguen diferentes efectos jurídicos, obrando recíprocamente, por ejemplo, el contrato administrativo, -- etc.

El acto administrativo particular, crea una situación subjetiva cuyos elementos son: es particular en su afectación; temporal, pues cumplido el acto desaparecen sus efectos; modificable en vía superior interna o externa; es de exigencia obligatoria.

El acto condición, es el que a un individuo le confiere una situación jurídica general. Puede ser también unilateral y bilateral. Ejemplo: nombramiento de funcionarios, actos de traslados de empleos, ascensos en empleos, etc.

De esas tres clases de actos administrativos, nos interesa aquí el acto administrativo particular. Y de éste, más concretamente, -- una de sus especies: el acto de liquidación tributaria, o sea, aquel al que nos referimos en la Parte I de este trabajo. La realización de esta clase de acto, da ocasión a la segunda fase de gestión tributaria: la fase de liquidación o acto tributario de liquidación.

La Administración Pública, realiza varios actos tributarios, esto es, aquellos que versan sobre la administración de los tributos, en sus fases de iniciación, liquidación, recaudación y de garantía, como ya se ha visto, por lo que hay actos tributarios que toman el nombre de la fase de gestión en que son realizados. Ciertamente que los actos de los particulares contribuyentes, como presentar declaraciones, permitir inspecciones, presentación de documentos a registro -

en las aduanas, etc., pueden tener una función integrada a la mecánica operatoria de los tributos, formando parte de los actos de gestión administrativa, en cualquiera de las cuatro fases mencionadas, pero que quede claro, que su actividad no es en sustitución sino en auxilio de la Administración de lo tributario, correspondiendo por tanto el acto de determinación de los tributos, tan sólo a los órganos de lo tributario, en todo caso.

Luego, el acto tributario de liquidación, es el acto emanado unilateralmente de los órganos tributarios, que determina en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria. (Véase en Parte I, su concepto.)

Como órganos de lo tributario pertenecientes a la Administración Pública, están: Direcciones Generales de Contribuciones Directas, -- la de Contribuciones Indirectas, la de Renta de Aduanas, Delegaciones Fiscales, Dirección General de Tesorería, Corte de Cuentas, --- Tribunales contencioso-administrativos, etc. Mientras los primeros, con la realización de actos tributarios determinan los tributos, -- los últimos, llevan a cabo actos tributarios de recaudación, fiscalización y revisión.

II Caracteres del Acto Tributario de Liquidación

Los caracteres del acto tributario de liquidación son muy importantes, porque a su vez constituyen los principios que rigen el acto, y ellos son:

a) Unilateralidad. El acto es determinado por la Administración Pública de lo tributario, sin que altere este carácter el auxilio -- de los particulares;

b) Legalidad. La Administración al perseguir el fin justicia, -- en su obrar no puede apartarse de la la ley, porque implicaría traición al propio Estado. Todo acto tributario que provenga de la Administración no apegado a la ley, será arbitrario e ilegal y no amparado por el Derecho;

c) Legimitidad. El acto tributario ha de emanar de autoridad competente, que obre en el ejercicio de sus atribuciones, además de es

tar revestido de las formalidades de tiempo, lugar y forma que estipulen las normas impositivas, por ejemplo, ser emitido antes de que haya prescripción, en el domicilio del sujeto pasivo de la deuda y mediante los formularios, resoluciones o mandamientos de ingresos autorizados, en los que se establecen el monto de los tributos;

d) Exigibilidad. Este acto es de cumplimiento obligatorio por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, desde que tenga conocimiento formal del mismo; si no cumple voluntariamente, entonces el Estado exige el pago forzosamente en juicio ejecutivo;

e) Ejecutoriedad. Esta característica es propia del acto tributario de liquidación. Los otros actos tributarios de gestión no son ejecutivos;

f) Irrevocabilidad. La Administración no puede revocar o anular sus propios actos tributarios, inclusive el de liquidación. Este carácter es fundamental, que nacida la deuda tributaria, o se cumple voluntariamente o se impugna en la vía legal. Sólo puede ser revocado el acto de determinación en virtud de sentencia recaída en la vía jurisdiccional externa a la propia Administración, o sea, por los Tribunales de lo contencioso administrativo que actúan previa la interposición de acciones una vez agotada la vía administrativa; e

g) Impugnabilidad. Todo acto tributario es impugnabile, por ejemplo, el pago indebido. Y fundamentalmente lo es el acto tributario de liquidación en vía administrativa, interna, mediante recursos que se interponen ante el mismo organismo administrativo que lo realiza, y también en la vía jurisdiccional, externa, mediante acciones tributarias que se interponen en los Tribunales contenciosos, una vez agotada aquella vía o por infracción de leyes impositivas.

III Naturaleza Jurídica del Acto Tributario de Liquidación

La naturaleza y efectos jurídicos del acto de determinación impositiva, se agrupan en tres categorías bien diferenciadas:

a) De efecto declarativo. Esta interpretación pretende que la obligación nace con el presupuesto del tributo, de tal suerte que el

acto de liquidación tributaria tan sólo tiene el simple efecto declarativo: es partidaria de este efecto, la doctrina germánica y la mexicana. El Art. 37 del Mod. de CTAL., claramente establece el nacimiento de la obligación al realizarse el hecho generador;

b) De efecto constitutivo. En oposición a la anterior corriente doctrinal, está la que se pronuncia por el efecto constitutivo de la determinación. Para esta línea de pensamiento no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas en la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la Administración, estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, esto es, fijando el "an debeatur" y el "quantum debeatur". Antes están los actos preparatorios, o sea, una relación jurídica tributaria: declaración, información, comprobación, etc., mas la deuda se constituye y es exigible sólo con el acto de liquidación tributaria. Participan de este criterio: Ingrosso, Griziotti, Berliri en Italia; y Rossy en España, con anterioridad a la Ley General Tributaria.

c) De efecto conciliador. El hecho cierto de que el fisco emite el acto de determinación, como condición previa para la exigibilidad del pago de la deuda tributaria, al propio tiempo que se comprende que el hecho generador radica esencialmente en el cumplimiento del presupuesto tributario que estipula la ley, es considerado por algunos autores para intentar una explicación que concilie aquellas dos tendencias anteriores.

Fugliese, respecto de este efecto conciliador, dice que el instituto del accertamento (determinación) "no posee ciertamente eficacia constitutiva verdadera... pero en cierto sentido, ejerce una función constitutiva, por hacer patente y determinar históricamente esos elementos o presupuestos materiales (se refiere a la ley y el hecho jurídico), que de otra manera quedarían ocultos e incapaces de producir sus propios efectos constitutivos. Por lo tanto, desde este aspecto, debemos reconocer también a ese instituto una eficacia constitutiva, aún cuando limitada e indirecta" (85).

Por su parte, en esta tendencia conciliadora, la doctrina brasileña ha llegado a establecer una variante al separar entre "obligación" por una parte, y "exigibilidad de la obligación" por la otra. Según esta

teoría, la obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador, en tanto que la determinación (lançamento) tiene por fin constituir el crédito tributario, de modo que este acto tiene un efecto mixto: declarativo en cuanto al nacimiento de la obligación y constitutivo con respecto al crédito fiscal.

En nuestro país, las doctrinas expuestas deben ser rechazadas por nuestro sistema tributario. Deberá tomarse en cuenta que la determinación es necesaria en todos los tributos y que el acto de liquidación tributaria reviste carácter meramente formal y documental, no sustancial, esto es, de reconocimiento de una obligación preexistente.

De este modo, debe sustentarse el criterio que la obligación tributaria, nace al producirse el presupuesto de hecho asumido por la ley, y que el deber de cumplirla y el correlativo derecho a exigirla, no se condicionan a un acto sustancial a posteriori, bastando para ello el transcurso de los términos que fijan las leyes. Luego, acorde con la naturaleza ex-lege, de la obligación tributaria, la Administración Pública de lo tributario, con su acto de determinación, no crea nada ni perfecciona obligación alguna. Simplemente, reconoce en un proceso de gestión, la existencia de cada situación individual de carácter obligacional, que establece el monto o quantum de la deuda tributaria, nacida por majestad legal. De este modo, es fácil comprender que la Administración con su gestión administrativa, no crea Derecho, sino que es una actividad de aplicación del Derecho.

Luego, la naturaleza y efecto jurídico del acto de liquidación tributaria, no es de declarar o constituir la obligación tributaria, o uno conciliador, sino de reconocimiento de su preexistencia.

Una vez establecido el acto de liquidación tributaria, deberá ser notificado al sujeto pasivo. Este puede, en conocimiento de aquél, cumplir voluntariamente su adeudo, realizándose el acto de recaudación, o puede también, en su caso, impugnarlo.

CAPITULO IV

Unidad Recaudadora

I Sistema de Recaudación

El sistema de recaudación de los tributos funciona a través de estas dos vías: voluntaria, si el cumplimiento del tributo lo hace el contribuyente dentro de los plazos legales; o forzosa, que asume estas modalidades: retención y exacción ejecutiva. Esta última, la ejecutiva, procede si vencidos los plazos legales de pago voluntario, y no hay pago, el acto de liquidación tributaria - que reconoce la deuda impositiva y su cuantía, es elevado por el organismo competente a la calidad de instrumento auténtico con -- fuerza ejecutiva mediante la certificación del adeudo, de acuerdo con la ley y tal como se estudiará más adelante.

II Las Retenciones

El acto administrativo por medio del cual los agentes de retención conservan obligatoriamente y conforme a las tablas legales, un cierto porcentaje de los ingresos que obtiene una persona, ya sea por razón de dividendos que perciba en calidad de socio de una sociedad anónima, o remuneraciones que le pagan, u obtenciones de premios o ganancias, u otras rentas que obtenga con calidad impositiva, para que se abone a cuenta de tributos, recargos, intereses o multas que le corresponde pagar al Estado, es lo que se entiende por retención.

El agente de retención puede ser del sector privado o del público. Es del privado, toda persona natural o jurídica a la cual otra natural le presta un servicio permanente, estando obligadas aquellas por la ley a retener el porcentaje debido sobre las remuneraciones que paguen, el que será acreditado a cuenta de los tributos, intereses, recargos y multas que sean adeudados por el que reciba - esta clase de ingresos.

Agente de retención del sector público, es la persona natural directamente encargada del pago de las remuneraciones a los funcionarios y empleados del gobierno central o municipal y de las institu-

ciones oficiales autónomas.

La retención deberá hacerse en base a tablas que la ley indique. Las declaraciones juradas de retenciones serán presentadas por los agentes de retención al funcionario que autorice la ley. Las sumas retenidas deberán enterarse al organismo recaudador correspondiente.

Respecto del impuesto sobre la renta, entre nosotros, la presentación de las declaraciones juradas de retenciones deben hacerse ante los Delegados Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas. Las cuantías retenidas se enteran al Colector -- del Servicio de Tesorería respectivo, de acuerdo con lo que al efecto estipula el Art. 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

III Fondo General y Fondo Particular

Sea que se recaude el tributo, ya por la vía voluntaria o ya por la forzosa, el ingreso a las arcas nacionales puede ser distinto: - 1- Recaudación o ingreso, en principio, al fondo común o general, - conocido también por erario o tesoro nacional o público; o, 2- Recaudación o ingreso a un fondo particular.

Aquel fondo, el general, se afecta mediante el Presupuesto General de la nación; y el particular, por los Presupuestos Especiales de aquellos ramos o instituciones o empresas oficiales que gocen de autonomía administrativa por ley.

Los ingresos al fondo público se recaudan de acuerdo al Art. 124 C.P., que ordena: "Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos, habrá un Servicio General de Tesorería". Por su -- parte el Art. 122 C.P., manda que el Presupuesto General del Estado contendrá para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos que se espera "percibir de conformidad con las leyes vigentes a la fecha en que sea votado, así como la autorización de todas las erogaciones que se juzgue convenientes para realizar los fines del Estado".

Se comprende, entonces, que la unidad recaudadora de los tributos es la Dirección General de Tesorería. Esta institución recauda, a través de sus Colecturías o de las Administraciones de Rentas, el producto tributario que ingresa al Fondo General, a menos que una

ley especial, en atención a fines parafiscales, disponga su ingreso a un fondo particular.

Los ingresos a cada uno de los fondos particulares, desde luego, responden a otro régimen de recaudación. Se recaudan de acuerdo a lo que ordena el Art. 121 C.P., cuando dice: "Cuando la ley lo autorice se podrá separar bienes de la masa de la Hacienda Pública o asignar recursos del fondo general, para la constitución o incremento de patrimonio especiales del Estado, destinados a -- instituciones públicas, que persiguen fines culturales, de salud pública, de asistencia, seguridad social, de fomento económico o que tengan por objeto incrementar la pequeña propiedad urbana y -- rural, el servicio de telecomunicaciones y el de correos".

Esto significa que tanto bienes como recursos del fondo general de la Hacienda Pública, se pueden afectar separándolos para -- constituir o incrementar patrimonios especiales del Estado. En es -- tos patrimonios constituidos, o incrementados, se encuentran los fondos particulares.

Estos fondos, pues, son particulares sólo porque constituyen -- un fondo aparte del "general". Con esto queremos aclarar, que par -- ticipamos del criterio acerca de que estos fondos particulares, -- son parte integrante de los patrimonios especiales del Estado que la Constitución permite, y que por el hecho de estar destinados a ciertas instituciones públicas, no significa jurídicamente, que -- han dejado de pertenecer a la Hacienda Pública. Forman parte de -- ésta, nada más que en forma separada de la misma, por cuanto su -- administración y destino (parafiscal) conforme a las leyes que -- los regulan, es diferente a la administración y destino (fiscal) -- con que es afectado el fondo general.

Consecuencia de lo anterior, es que la Hacienda Pública está -- integrada en unidad de patrimonio, así: a) bienes de afectación -- general, y b) bienes de afectación especial, que se han consti -- tuído o incrementado de acuerdo al Art. 121 C.P. Por eso es que -- el Art. 118 C.P., se refiere a los distintos bienes que forman la Hacienda Pública, entre los cuales incluye: sus fondos y valores líquidos, sus créditos activos, sus bienes muebles y raíces, lo -- derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a im --

puestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan. Esto es su activo, pues el pasivo está constituido por "las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados", como ordena el segundo inciso de esa misma disposición constitucional.

En vista de lo anterior, aquella unidad recaudadora u órgano de la recaudación, como fácilmente se comprenderá, en los casos de existencia de los fondos particulares, queda totalmente rota. Ya no hay sólo fondo general sino que además están los particulares. De aquél, se encarga la Dirección General de Tesorería; y de éstos, las propias instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y las entidades que se costean con fondos del erario o que tengan subvención de éste.

Sin embargo, tanto el Presupuesto General como los Especiales, así como las correspondientes leyes de salarios, son de la aprobación del Poder Legislativo.

IV Garantías y Privilegios en la Recaudación

La Administración Pública de lo tributario goza de distintos privilegios y garantías en la recaudación de los tributos:

1- Privilegio en los créditos del tesoro. Los créditos del Fisco, como ya lo hemos analizado, son privilegiados cuando las leyes tributarias le dan ese carácter, como por ejemplo, el Art. 36 de la Ley del Seguro Social, que otorga a los créditos a favor del Instituto "el privilegio de créditos de primera clase con preferencia absoluta sobre cualesquiera otros, etc." Mas en nuestra legislación no tenemos una disposición legal que lo establezca con carácter general y uniforme para todos los tributos;

2- Solidaridad de deudores. El cumplimiento de los tributos se ve garantizado por la solidaridad de deudores, como por ejemplo: los herederos del contribuyente son solidarios para el pago de sus impuestos y de los derechos de sucesión; etc.

3- Compensación de deudas y créditos del Estado. Se trata de una regla no regulada en nuestra legislación tributaria. Ella fun-

ciona en ambos sentidos: el Estado que es deudor de un particular puede compensar su deuda con el crédito a su favor, o viceversa. Este es, como se notará, un modo de extinguir los créditos tributarios, pero requiere disposición legal que así lo estipule;

4- El poder de ejecución de oficio. La Dirección General de Tesorería o el organismo oficial autónomo, en su caso, crean el título ejecutivo con sólo certificar el adeudo en mora. De este modo, las certificaciones que expidan sobre sumas adeudadas de tributos, intereses, recargos o multas, constituyen título ejecutivo. Nuestra Legislación ejerce este poder, por ejemplo, en el Art. 91 y 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el Art. 36 de la Ley del Seguro Social, etc. Constituye parte del proceso de garantía; y

5- Procesos de garantía. Estos procesos son los que proceden en dos vías: una, interna o administrativa, cuando el contribuyente no está satisfecho con el acto de liquidación tributaria y reclama del mismo ante la autoridad que lo determinó, quien revisa su propio acto y decide modificarlo, anularlo o ratificarlo; y otra, externa al campo de acción administrativa, conociendo de las materias civil y penal, los dos Juzgados de Hacienda, el primero y el segundo; siendo competente para conocer en materia contencioso-administrativa, un tribunal con jurisdicción judicial, especial, que entre nosotros aún no se ha creado, o sea el Tribunal de lo Contencioso-administrativo.

CAPITULO V

Control de la Actividad Tributaria

I Garantía Tributaria

La actividad tributaria, tal como se ha estudiado, da ocasión a una fase importante en su desarrollo: garantía tributaria en la recaudación de la deuda impositiva.

Y no hay legislación que no se preocupe en asegurar que esta obligación tributaria sea cumplida adecuadamente. Con tal propósito, determinada la deuda tributaria mediante actos administrativos materiales, la actividad tributaria continúa sujeta a normas

de índole sustancial y formal, destinadas a facilitar la recaudación. Ejemplo de norma sustancial: el privilegio propio; por su parte, las normas de garantía formal, están constituidas por: a) la fiscalización preventiva; b) acciones de reclamación del acto tributario de liquidación, ante tribunales en vía interna o externa, según los casos; y c) los procesos de garantía.

II Garantía Tributaria Sustancial

En un sentido propio, de orden sustancial y no formal, pueden las normas jurídicas atribuir al crédito del Estado una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones.

En este sentido, los privilegios propios, objeto de regulación sustancial, se definen como derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro.

En materia tributaria, en nuestro medio, no tenemos una disposición legal que dé este concepto o uno parecido, o que establezca una distinción de privilegios sustanciales y formales. No tenemos una disposición general, que en forma sustancial, en su caso, otorgue prelación al Estado en concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del deudor.

El privilegio propio y las normas formales de garantía constituyen en su conjunto, los privilegios o garantías fiscales, así designados por estar destinados a tutelar créditos de índole tributaria o fiscal.

Por tales razones, estas dos clases de normas son del mayor interés, porque se relacionan con el control de la actividad tributaria y asegurar fundamentalmente la recaudación de la deuda fiscal.

III Extensión del Privilegio a los Procesos Penales

El Estado tiene poder para aplicar y recaudar los tributos, en virtud de su atributo de soberanía. Esto hace que la institución de los privilegios sea universal. En nuestro país, aún cuando no tenemos un régimen de privilegios tributarios, nada obsta a que se extiendan éstos a aquellos principios del Derecho Tributario que se designan como "recargos indemnizatorios y represen-

vos", o "sanciones por infracciones tributarias".

Es indispensable que sea la legislación la que precise claramente la naturaleza jurídica de las sanciones o recargos aplicados por demoras en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre estas sanciones conexas con la imposición, aparecen en nuestra actual legislación: intereses, recargos, multas y arresto.

Los intereses moratorios, son aquellas sanciones que tienen carácter indemnizatorio o resarcitorio por el perjuicio derivado de la privación de un capital. Estos intereses de tipo compensatorio, no constituyen un tributo más, sino que su calidad es de accesorio del mismo para tutelar los derechos del Fisco. Además, participan del privilegio formal, porque protegen al tributo en sí mismo, por la especial función que éste cumple en el desenvolvimiento de la actividad tributaria del Estado. Su naturaleza es constituir una garantía compensatoria en la mora.

Los recargos, son una sanción de carácter punitivo con fin represivo o intimidatorio, según las circunstancias, por el no cumplimiento del tributo en el tiempo que la ley señala. Su naturaleza es integrar el tributo, recargándolo, esto es, acrecentan su monto.

Las multas fiscales, como privilegios, son las sanciones pecuniarias que se aplican por infracción a las normas tributarias. Constituyen categoría propia que las diferencia del tributo, del cual tampoco es accesorio. Se diferencian en que el tributo sirve a los fines del Estado o cumplen una finalidad parafiscal, mientras que la multa, sólo sanciona un hecho contrario al orden jurídico y al interés social. Su naturaleza, es pues, ser pena pecuniaria, que puede ser, en su caso, sustituida por días de arresto, -- que no excederán de treinta, en cumplimiento del Art. 167 C.F.

PARTE IV

GARANTIA TRIBUTARIA

Capítulo I Fiscalización Tributaria

I Organismo Fiscalizador

El control preventivo del producto de la actividad tributaria referente a la recaudación, está a cargo de un organismo estatal. La Corte de Cuentas de la República, es el organismo independiente que tiene por cargo la fiscalización de la Hacienda Pública. - El Art. 128 C.P., sobre el particular, ordena: "La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República... etc."

Este organismo fiscalizador, respecto de la actividad tributaria y conforme a esa disposición constitucional, entre otras, tiene estas atribuciones relevantes: a) vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos y demás contribuciones cuando la ley lo determina; b) autorizar toda salida de fondos del tesoro público, de acuerdo con el Presupuesto, intervenir preventivamente en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al tesoro público o al patrimonio del Estado; c) vigilar, inspeccionar y glo-sar las cuentas de los funcionarios que manejan fondos o bienes públicos, etc. d) fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención del mismo; etc.

II Efectos de la Fiscalización Tributaria.

Todo acto que es del conocimiento de la Corte de Cuentas de la República, en el ejercicio de sus funciones legales, que viole a su juicio alguna ley o reglamento en vigor, tiene ésta, que fiscalizarlo y advertir la falta a los funcionarios que se lo han comunicado, de acuerdo a lo que ordena el Art. 129 C.P., quedando el acto de que se trate en suspenso. Y, siempre de acuerdo con esta misma disposición, el Poder Ejecutivo puede ratificar el acto to--

tal o parcialmente, siempre que lo considere legal, por medio de resolución razonada tomada en Consejo de Ministros y comunicada por escrito al Presidente de la Corte. Tal resolución debe ser publicada en el Diario Oficial.

En nuestro régimen tributario, y con carácter general, no tenemos una norma que regule algo parecido a ese procedimiento que indica la Constitución, por lo que al legislarse alguna, será necesario que ella se ajuste a este principio: sometimiento de los actos administrativos a la Corte de Cuentas de la República, --- cuando recaigan sobre recaudación, custodia, compromiso, erogación, liquidación de tributos, egresos, etc. Actualmente se --- practica esto mismo, por ejemplo, la fiscalización que verifica la Corte de Cuentas al Instituto del Seguro Social, conforme lo estipula el Art. 46 de la Ley de este organismo, pero antes de --- que sean las leyes especiales, como en el ejemplo, las que legislen cuidadosamente sobre tal trámite de fiscalización y efectos, deberá legislarse una norma general con aplicación al campo tributario.

Capítulo II Tributario Procesal

I Interpretación del Procedimiento Tributario

El procedimiento tributario es el conjunto de formalidades o ritos que tienen por objeto lograr la efectividad del crédito tributario reconocido en los actos de liquidación impositiva además de reprimir los hechos tributarios punibles previstos en el Derecho sustancial.

Ramírez Cardona, autor de "El Proceso Tributario", por su parte, define el procedimiento tributario: "garantía del Estado de derecho que limita la actividad ejecutiva en la aplicación de los actos administrativos de carácter general relacionados con determinado servicio público" (86).

Este último concepto, puntualiza que el procedimiento tributario es una garantía estatal. Mas, su interpretación, ha de responder a su objeto.

Para interpretar el procedimiento tributario, deberá de tenerse en cuenta que el objeto del mismo es doble: a) lograr el cumplimiento del crédito tributario, o sea, su pago efectivo por el contribuyente; y, b) sancionar las infracciones tributarias: fraudes, contrabandos, etc.

En nuestro país, una norma que regule tal finalidad procesal de garantía, no la tenemos, aún cuando es un principio muy importante. Es conforme a tal finalidad, que deben interpretarse las normas procesales impositivas, como garantía recaudatoria o represivas tributarias.

Para lograr tal fin, el Estado debe previamente determinar los actos de liquidación o las infracciones fiscales. El fin jurídico a proteger, en definitiva, es siempre público: garantizar la recaudación que sirve a su vez en el sostenimiento de los servicios públicos y la realización parafiscal. Y la recaudación se garantiza sólo a través de ciertos procesos tributarios, por lo que a éstos se les denomina: procesos de garantía tributaria.

En base de tales razones, el procedimiento tributario respecto de los medios probatorios del Derecho sustantivo, no admite la analogía, pero si admite los siguientes medios interpretativos: a) estricto o declarativo, limitada a los términos consagrados en la norma y dentro de sus propios límites; b) lógico, pero sin rebasar el principio de legalidad; c) auténtico, realizado por el Legislador; d) gramatical, en atención al tenor literal de la ley. También pueden darse normas generales de orientación para la determinación del acto de liquidación o en la pronunciación del fallo, como serían la "sana crítica" y la "interpretación analógica" sobre atenuantes y agravantes en casos de infracción fiscal, o al calificarse el medio probatorio, etc. tanto en la jurisdicción especial civil-penal como en la contenciosa administrativa.

Las normas de procedimiento tributario son irrenunciables e irretroactivas. Irrenunciables, por tener carácter absoluto, inmediato y obligatorias: ejemplo, no se pueden renunciar términos perentorios; nace la obligación tributaria con la sola coincidencia del su puesto de hecho con la realidad económica; la deuda tributaria no -

se puede condenar; etc. Son normas irretroactivas, porque su aplicación es para el futuro desde la fecha en que entran en vigencia, salvo aquellas excepciones que la doctrina recomienda se regulen sobre sanciones, recursos, intereses monetarios y los términos.

II Las Acciones y Excepciones Tributarias

Las acciones son ejercidas en algunos casos por los particulares contribuyentes y en otros por el mismo Estado; aquellos en contra de éste y viceversa. Un concepto de acción procesal lo da Ramírez Cardona, cuando dice que: "es un derecho a obtener justicia, dirigido al Estado" (87). Olvida este autor, que el Estado también puede ejercer acciones en contra de los particulares, etc. y no sólo éstos contra aquél.

En la actividad tributaria, se distinguen cuatro clases de acciones que promueven la gestión o los procesos tributarios, cuales son:

1 - Acción de gestión en vía gubernativa (interna): a) ejercida por los contribuyentes cuando presentan sus declaraciones; b) ejercida por el Estado de oficio si aquellos no presentan sus declaraciones a fin de determinar los tributos y su cuantía (funciona dentro de la esfera del Poder Ejecutivo);

2 - Acción ejecutiva del Estado, en juicios ejecutivos civiles, contra los deudores morosos de créditos tributarios, ante los Tribunales de Hacienda (funciona vía externa del Poder Ejecutivo);

3 - Acción de ilicitud: a) de actos de liquidación tributaria; y b) de otros actos administrativos. Proceden ante la jurisdicción contencioso

administrativa, que puede ser ejercitada tanto por los contribuyentes contra la Administración Pública, o por la autoridad Administrativa superior contra sus propios actos o contra los actos del organismo inferior que realizó el acto ilícito (funciona en vía externa al Ejecutivo); y

4 - Acción tributaria penal, que ejerce el Estado contra los infractores tributarios o administrativos, ejercida ante los Tribunales de Hacienda, con deducción de responsabilidades civiles, si fuere necesario (opera en vía externa).

Respecto de las excepciones, los contribuyentes pueden ejercerlas. Entre éstas están: el pago; los demás medios civiles de extinción de la deuda tributaria; exenciones legales, ; deducciones; crédito básico; etc.

III Muerte del Contribuyente

La muerte del contribuyente no extingue su obligación tributaria y el proceso en su contra continúa. Este se extiende a la sucesión hereditaria cuyo representante sucesoral está obligado a cumplir con dicha obligación. Este representante, tiene acción para presentar declaraciones de tributos, criterio que es sustentado en nuestra legislación tributaria, por ejemplo, el art. 52 LISR., que contempla para el representante de la sucesión, la obligación de presentar la declaración de rentas percibidas por el causante.

IV Muerte del Infractor Fiscal.

La muerte del infractor fiscal puede extinguir las sanciones.

Mas, hay que distinguir entre estas sanciones: privativa de libertad y multa pecuniaria.

La sanción privativa de libertad, no se extiende a los herederos en virtud del principio de responsabilidad, que ordena: "Nadie puede ser penado por un hecho punible si no es sujeto imputable y culpable."

Pero como de acuerdo a las leyes civiles, el heredero representa la persona del causante, entonces al ser hallado éste culpable en juicio penal, toca al sucesor cumplir la pena sólo si fuere pecuniaria, más si es privativa de la libertad, se extingue la sanción con la muerte del infractor, salvo que la ley tributaria permita, en este último caso, la conversión de prisión por multa.

CAPITULO III

COBRO EJECUTIVO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

I Momento en que se debe el Tributo

Cuando tratamos la unidad recaudadora, señalábamos que había dos vías para recaudar el tributo: la voluntaria y la forzosa, explicando en que consistía cada una de ellas. El pago voluntario, termina la gestión tributaria en el plano administrativo, ya que extingue la deuda impositiva,

Pero, puede acontecer: a) que el Estado previamente, aún antes de vencido el plazo para el pago del tributo, recaude éste en vía forzosa por el sistema de retención, como ya vimos; o, también, b) ya vencido el plazo para el pago voluntario, y éste no se cumple, entonces la gestión administrativa de lo tributario termina y da comienzo el proceso de garantía recaudatoria, conocida como "fase del recaudo coactivo del tributo" o también, "cobro compulsivo". Cumplida la recaudación del tributo por cualquiera de estas formas, termina el ciclo impositivo,

Pero cualquiera que sea la forma de recaudación, voluntaria o forzosa, el tributo se debe desde cuando la obligación tributaria ha nacido, al incidir el presupuesto de hecho con la situación económica del sujeto pasivo de la relación tributaria, pero sólo es exigible desde que los organismos de lo tributario, expiden y notifican el acto de liquidación impositiva o de determinación,

Fijar la cuantía de la deuda tributaria es importante, por cuanto el acto que la contiene, si no es cumplido voluntariamente porque el contribu-

yente no está conforme con el mismo, puede en este caso, reclamar o impugnarlo mediante las acciones o los recursos legales.

Una acción o un recurso, interpuesto contra el acto de liquidación, suspende la exigibilidad coactiva de obligación tributaria.

II . Fundamento de la Acción Ejecutiva

Respecto de los juicios ejecutivos, no se trata de decidir la controversia de un derecho, sino de ejecutar una obligación exigible desde su determinación, para que sea efectivamente cumplida.

Esto tiene que ver con las dos funciones fundamentales de la jurisdicción civil: declarar el derecho o ejecutarlo.

El incumplimiento de la obligación tributaria origina el juicio ejecutivo por mora. Pero para ejecutar un derecho, se requiere de instrumentos que traen aparejada fuerza ejecutiva. Y estos instrumentos, de acuerdo al art. 587 Pr. C., son de cuatro clases: públicos, auténticos, el reconocimiento y la sentencia. El art. 589 Pr.C., señala que a la segunda clase, los auténticos, pertenece, entre otros: "1º.- El aviso de la Tesorería General o Administradores para el cobro de toda renta fiscal, acompañado del documento en que conste la obligación o de certificación de la partida del libro respectivo."

El aviso con las certificaciones del acto de liquidación tributaria, con carácter de exigible, es el título contenido en un instrumento que presta suficiente mérito ejecutivo para el cobro de las deudas tributarias. Tal aviso y certificación de deuda impositiva, constituye el fundamento para

que el Fiscal General de Hacienda, por incumplimiento de la deuda tributaria, entable la acción ejecutiva ante el Juez de Hacienda, que es el competente para conocer en esta clase de juicios, exigiendo el pago adeudado y el decreto de embargo de los bienes del contribuyente deudor.

El juicio ejecutivo exigiendo el pago de los tributos se hace mediante los trámites que para esta clase de juicios establece el Código de Procedimientos Civiles, mientras en materia tributaria no sea regulado el proceso ejecutivo propio de la recaudación por mora. Una regulación propia, deberá contener: título ejecutivo, funcionarios competentes para ejecutar, prescripción de la acción ejecutiva, fundamento de la acción ejecutiva, etc. Esto mismo, en parte, regula en forma particular el art. 91 y el 92, de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO IV

TRIBUNAL DE APELACIONES

I. Recursos Tributarios

En materia procesal se define el recurso, en un sentido amplio, como la reclamación que alguno de los litigantes u otro interesado hace al Juez o Tribunal competente para que reforme o revoque la sentencia del Tribunal inferior.

Todo recurso, en el fondo constituye una reclamación, cuyo fundamento es triple:

- 1 - Puede dar lugar a que se enmiende el daño causado a los injusta-

mente agraviados;

2 - Puede dar lugar a que se corrija la ignorancia o malicia de los jueces inferiores; y

3 - Puede también dar ocasión a que se repare los agravios a los litigantes diligentes.

Tomando por base el concepto y fundamentos del recurso, aparecen las características de éste: el recurso es dado sólo por ley, a las partes, procuradores o representantes legales ante un Tribunal superior, de los agravios que se crea haber recibido con la sentencia pronunciada en una instancia inferior.

La autoridad ante quien se interpone es siempre la competente, o sea, la que dictó el acto que causa el agravio, o Tribunal a quo, y la autoridad que lo conoce y resuelve es la superior o Tribunal ad quem.

II Clases de Recursos Tributarios

Las clases de recursos vienen dados según la vía en que se interponen, y así tenemos:

1 - En vía interna, administrativa: los recursos administrativos de revisión, aclaración, rectificación y anulación. Estos se interponen ante la autoridad que realizó el acto objeto de la impugnación. En este caso, no es propio que esa misma autoridad resuelva, pero de hacerlo o si resuelve otra superior, dándose por resultado que se ratifica el acto impugnado, considerado violatorio de la ley, surge el conflicto de intereses que urge una resolución que asegure la legalidad, ante el cierre de la vía administrativa;

2 - En vía externa, en jurisdicción contencioso-administrativa: los recursos de aclaración, nulidad y revisión. Estos recursos se interponen ante la Sala que dictó la sentencia recurrida, pero debe conocer y resolver el Tribunal en Pleno. Este criterio es considerado más justo e imparcial. Contradice, pues, el sustentado en el Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativa, cuando éste regula que los recursos se interpondrán ante la misma Sala que dictó la sentencia recurrida, la que conocerá y resolverá los mismos (Véase arts. 95, 97, 99 y 103 de ese Anteproyecto), sin advertir que un mismo Juez no puede serlo en diversas instancias, a tenor de lo que así ordena al art. 170 C.P., cuando dice: "un mismo Juez no puede serlo en diversas instancias en una misma causa".

3 - En vía externa, en jurisdicción contenciosa penal-civil: los recursos de apelación, revisión, aclaración. Estos se interponen ante los Juzgados de Hacienda, concretamente ante el que dictó la sentencia recurrida. Resuelve la Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, de los asuntos tramitados por el Juez Primero de Hacienda; la Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, conoce de los asuntos tramitados por el Juez Segundo de Hacienda (art. 6 de LOPJ).

III Algunos Efectos de los Recursos Tributarios

Los efectos fundamentales de los recursos tributarios son los siguientes:

a) Suspensión de la jurisdicción del juez o autoridad que pronunció

el acto contra el cual se recurre;

b) Suspensión de la ejecución tributaria;

c) Elevación del recurso y del acto que lo motiva al conocimiento y de
cisión de la autoridad superior competente; y

d) Confirmación, modificación o anulación del acto recurrido.

IV Recursos en la Vía Interna

Es interesante hacer una distinción en el proceso tributario, por cuanto en él se encuentran dos procedimientos, como ya se expresó: frente al proceso contencioso en lo penal-civil, y al contencioso administrativo, stricto sensu, está el procedimiento administrativo, consagrado por el uso y la costumbre, casi arbitral, cuyo efecto principal es tender a rever los propios actos mediante recursos que naturalmente preceden a las acciones que se deberán interponer ante los Tribunales correspondientes de lo contencioso. En este último caso, en el proceso administrativo, por regla general, los recursos se interponen ante el órgano administrativo que pronunció el acto objeto del reclamo, dentro de la propia Administración, para que conozca de los casos que la Ley permite, y resuelva el acto cuestionado, pudiendo revisar, aclarar, rectificar, o anular su propio acto que es impugnado, o también, si no le está permitido resolver su propio acto, tiene que recibir el recurso y enviarlo con noticia de las partes al organismo administrativo superior que indique la Ley, para que éste resuelva lo ajustado a derecho. A este proceso se le conoce como de "vía interna".

Actualmente en nuestro país, la vía interna está regulada en forma ex-

clusiva para ciertas modalidades de tributos, por ejemplo:

a) En el impuesto de alcabala. En la Ley sobre este impuesto se regula un recurso "sui géneris" designado en la Ley como "alegaciones convenientes" contra los informes periciales rendidos, porque "se notare evasión del impuesto" en la revisión de las boletas de alcabala, y se interpone ante la Dirección General de Contribuciones Directas, según como se estipula en el inc. 3º del art. 12 de la Ley de Alcabala. Resuelve esta Dirección General.

b) En el impuesto de papel sellado y timbres fiscales. El incumplimiento o infracción de cualquiera disposición sobre esta materia, es sancionada por la Dirección General de Contribuciones directas, sanción que admite recurso de apelación para ante el Ministerio de Hacienda, según lo establece el art. 41 literal C., de la Ley sobre ese tributo. Este recurso se interpone ante esa Dirección General, el que dentro de veinticuatro horas pasará al Ministerio de Hacienda con noticias de las partes. El Ministerio señalará 15 días para que se objete y se vierta la prueba conveniente, vencido los cuales, dentro de los 3 días hábiles subsiguientes pronunciará su resolución, cuya certificación tendrá fuerza ejecutiva (Art. 41, literal D, LPS y TF).

c) En los tributos de aduana. En este caso se ocurre ante la Dirección General de la Renta de Aduanas, con apelación o con cualquier reclamación respecto de asuntos puramente aduaneros. Esto se hace en la práctica, pues legalmente los recursos tendrían que interponerse ante la Secretaría de Hacienda, tal como así lo estipula el art. 30 y el 33 del Reglamento de Aduanas de la República, que está vigente desde octubre de 1915. Lo que acontece es que los organismos jerárquicamente inferiores a tal Dirección General,

como son las Administraciones y Delegaciones de Aduanas, realizan actos de liquidación de las pólizas de importación o exportación de mercaderías que ingresan o salen del país, y en caso de reclamación, la autoridad competente para conocer de los recursos, es la Dirección General, como autoridad superior en grado. Como la anterior actividad es de hecho, por omisión legal, preciso es que se subsane.

Por otra parte, las resoluciones de la Dirección General de la Renta de Aduanas, según el art. 3º del Decreto Legislativo Nº 38 de 24 de julio de 1941, publicado en el Diario Oficial Nº 169 Tomo 131 el 29 de ese mismo mes y año (Véase tal Decreto en Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda V.IV, pág. 273), que tengan por objeto la declaración del aforo que corresponde a determinada mercadería, serán definitivas, o sea, que no admiten recursos. Pero a contrario sensu, cuando las resoluciones no tengan tal objeto, no existe disposición expresa sobre la interposición de recursos, cuáles sean éstos y la autoridad ante la cual se han de interponer, ni su procedimiento, ni plazos y efectos jurídicos. Ante este vacío legal, la Dirección General de la Renta de Aduanas admite variados recursos que impugnan sus resoluciones: de revisión, rectificación, revocación, etc., y ella misma los resuelve. Pero lo hace, a falta de una disposición que expresamente la faculte, en base a una "interpretación" del mismo Reglamento de Aduanas, cuando en su art. 88, arbitrariamente, estipula: "Para las actuaciones y procedimientos no previstos en este Reglamento se estará a las prácticas generalmente adoptadas en las aduanas en armonía con las índoles de las operaciones, obviando las dificultades que pudieran perjudicar los intereses del Fisco o las del comercio, salvo que el caso requiera la sanción de una

disposición especial." Además, actúa en esa forma, interpretando como si fuera "recurso", el derecho de petición consagrado en el art. 162 C.P., que expresa: "Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que le hagan saber lo resuelto".

Obviamente, urge que sea subsanado este proceder arbitral, ante las ausencias legales que se señalan. Así, en el caso en que las Administraciones y Delegaciones de Aduanas, conozcan y emitan sus actos de liquidación, se debe regular que los particulares que no estuvieren conformes con alguno de dichos actos, puede recurrir ante la Dirección General de la Renta de Aduanas, quien conocerá y resolverá lo ajustado a la Ley. Y respecto de las resoluciones de esta Dirección General, regular que todas ellas, sin excepción, son definitivas y firmes pasados cinco días desde su notificación, plazo durante el cual puede admitir los recursos de aclaración y ampliación que ella misma resolverá. De los otros recursos; revisión y revocación, conocerá el Ministerio de Hacienda. Los particulares que dejaren vencer este plazo, deberán interponer su acción de ilicitud que corresponda, en una vía externa: la contenciosa administrativa, en el plazo que la Ley indique.

d) En los impuestos de sucesiones y de donaciones. La tasación complementaria de estos impuestos, admite en la vía interna, el recurso de rectificación, de acuerdo a los Arts. 24 LG de S. y 12 LISD., ante la Dirección General de Contribuciones Directas o ante la respectiva Delegación Fiscal. Los resuelve la Dirección General dentro del tercer día de recibidas las diligencias, etc.

V Tribunal de Apelaciones

Fuera de esos casos que señalamos en que se interponen recursos en vía interna, en nuestro país se destaca un caso más: pueden también interponerse recursos en esa vía, a modo de una Segunda Instancia Administrativa, que impugnan los actos de liquidación de los siguientes impuestos: sobre la renta, de vialidad serie "A", y de sucesiones y de donaciones. Se impugnan los actos de liquidación de estas cuatro clases de impuestos, con los recursos de "queja", "apelación", "de hecho", ante el Tribunal de Apelaciones, quien los conoce y resuelve. Así lo estipula el art. 94 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta; el art. 12 numeral 9 de la Ley de Vialidad, y los arts. 29 LG de S. y 12 LISD.

Este Tribunal, designado en la Ley como "de Apelaciones" da la falsa idea que sólo admite recursos de apelación contra los impuestos últimamente indicados. Lo cierto es que admite también otros recursos, por ejemplo, el de queja, a que se refiere el art. 70 LISR. Se nota, sin embargo, que no hay una disposición expresa sobre que el Tribunal de Apelaciones actuará en Segunda Instancia de gestión administrativa; no obstante, así deberá entenderse ya que hay mandato legal de observarse, en el incidente de apelación, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles (art. 97 LISR), donde sí se establecen expresamente la Primera y Segunda Instancia en el proceso civil (art. 6 y 980 del Pr.C.).

Por otra parte, nótese que se erige a dicho Tribunal una competencia para conocer de los asuntos que la Ley le señala (arts. 94 y 70 y siguientes LISR). Esta competencia no podría ser otra más que en la vía interna,

dentro de la Administración Pública activa. Esto mismo, aparece de hecho en las otras Leyes Tributarias que regulan los recursos de apelación, revisión, etc., en vía interna.

Desde ya se da por descartado que en todos esos casos, no funciona la vía externa, por no poder "saltar" legalmente, de la competencia administrativa a una judicial, a menos que lo autorice la Ley (Véase el caso de perseguir a los deudores tributarios morosos; art. 92 inc. 2º, LISR y art. 45 Pr. C.)

El resultado es que la Dirección General de Contribuciones Directas actúa, pues, en Primera Instancia, y sus actos admiten apelación en Segunda Instancia de gestión administrativa ante el Tribunal de Apelaciones, existiendo entre ambos organismos plena independencia.

En conclusión, en la vía interna, pocos son los tributos que tienen regulado un régimen legal de impugnación. Y si eso es un vacío técnico-jurídico, también lo es el que la Ley permita recursos en esta vía interna, para que en algunos tributos, la propia autoridad conozca y resuelva su propio acto impugnado (véase el caso de las "alegaciones convenientes" en el Impuesto de Alcabala, art. 12 inc. 3º L.A.; y el caso de recursos ante la Dirección General de la Renta de Aduanas, etc.), ya que con ello se está permitiendo que se atente contra el principio universalmente aceptado: la incompatibilidad procesal de la propia autoridad para conocer de sus propios actos, por reclamos recaídos sobre los mismos.

En atención a este último principio, se creó el Tribunal de Apelaciones, para que la Dirección General de Contribuciones Directas no conociera y resolviera sus propios actos sobre los que se reclamara, y que fuera un

Tribunal distinto a ese organismo Administrativo, el competente para conocer y decidir de los recursos interpuestos.

Este ha sido hasta ahora, el camino que se viene observando en nuestro sistema tributario. Mas nótese, que existe una marcada "dispersión" respecto de los organismos que tienen que conocer y resolver las distintas clases de recursos. Esto también, es un vacío legal, pero subsanable: basta la integración en un único organismo, cuyos funcionarios sean especialistas en Derecho Tributario, que conozca y resuelva de toda clase de recursos administrativos, por razón de inconformidad de los particulares. Cuando esta vía administrativa se cierra, por quedar firmes sus actos, da ocasión a ventilarse el conflicto en una vía externa, o sea ante el Tribunal contencioso-administrativo. Este Tribunal, también admite en última instancia, diversos recursos contra las sentencias que pronuncia y causan agravios a los particulares.

CAPITULO V

Tributario Penal

I Tribunales Competentes en el Contencioso Penal

En materia fiscal, las penas no las pronuncian los Tribunales represivos con jurisdicción ordinaria y común.

El Tribunal con jurisdicción penal que es competente en lo contencioso represivo, es el erigido en vía especial o privativa por disposición de la Ley. En nuestro país, este Tribunal especial está integrado por los Juzgados primero y segundo de Hacienda,

Pero, debe observarse, que además de tales Tribunales especiales, pueden en la vía interna o administrativa, cumplir funciones de investigación los órganos auxiliares (art. 11 Pr. Ph.) e imponer sanciones por faltas, los organismos administrativos a los que las leyes que regulan cada tributo les confieren tal competencia (véase por ejemplo el art. 18 inc. 2º de la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías...).

Esto último, es el resultado de lo que ordena el art. 167 C.P., cuando expresa: "Corresponde únicamente al Poder Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince días o con multa, y si ésta no fuere pagada se permutará por arresto, el cual no excederá de treinta días".

II La Acción Tributaria Penal

La acción contenciosa administrativa, que puede ser ejercida por los particulares o el mismo Estado, en su caso, promueve el juicio contencioso administrativo en vía especial y no en la ordinaria, por existir controversia acerca de la existencia, la extensión o las formas de un derecho impositivo, por ejemplo, del acto de liquidación tributaria. Pero la acción penal, que es ejercida por el Estado, en cambio, tiene por objeto dilucidar una controversia sobre la aplicación de las penas previstas por la Ley, para cuando los ciudadanos violen determinadas reglas impositivas.

De tal controversia, conoce el tribunal al que la Ley le confiere competencia. Y tienen competencia en materia represiva sobre imposición, con

jurisdicción especial y privativa, los dos Juzgados de Hacienda que señalamos antes, acerca de los delitos de contrabando y defraudación aduanera y otros que afecten al interés del erario nacional, conforme al art. 17 Pr.Pn., además, tienen competencia para instruir las primeras diligencias, los organismos auxiliares, respecto de los delitos y faltas, por ejemplo, la Dirección General de la Renta de Aduanas, las Administraciones de Aduanas, tal como lo regula el art. 18 de la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, que está en relación con los arts. 11, 137 y 138 Pr. Pn.

Algunas violaciones tributarias, que dan acción penal, son las siguientes: declaraciones inexactas y falsas, defraudación aduanera, contrabando de mercaderías, evasión de impuesto sobre la renta y vialidad, e impuesto de timbres (art. 352 Pn.), malversación, falsedad en libros contables, etc.

Deberá entenderse que infracción fiscal, es toda violación a leyes y reglamentos fiscales, pudiendo consistir la infracción en un delito o en una falta. Infracción es el género, mientras los delitos y las faltas, son la especie.

El régimen de sanciones por infracción tributaria, de acuerdo con Giuliani Fonrouge, consiste: a) en penas principales, que se gradúan según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto; y b) las medidas cautelares (medidas de seguridad o accesorias), establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los infractores (88)

III El Proceso Contencioso Penal

En la vía externa, sólo los Tribunales especiales erigidos por la Ley puedan imponer penas y medidas de seguridad. Las contravenciones fiscales correspondientes en Derecho Penal a las faltas, son castigadas en vía interna, administrativa, con sanciones que toman estas denominaciones: recargos, intereses, multas; es decir, que los órganos administrativos también tienen competencia para reprimir por medio de propias sanciones, aparte de los Tribunales judiciales represivos. Estos sólo conocen de las infracciones graves, de los delitos que son acreedores de sanciones principales y aún de multas, con deducción de responsabilidad civil, si fuere necesario.

Toda violación tributaria permite que el Estado pueda ejercer acciones penales destinadas a promover los procesos contenciosos penales, hasta resolver la aplicación de las penas previstas en la Ley, en contra de los infractores (véase art. 428 Pr. Pn.)

IV Naturaleza de las Sanciones Penales

La naturaleza de las sanciones penales es pública. Estas sanciones son impuestas, como ya vimos, por organismos ya sean administrativos o ya Tribunales represivos, pero siempre en función pública, por cuanto las sanciones de prisión y multa del Derecho Tributario Penal, no se distinguen de las sanciones penales ordinarias, porque tanto unas como las otras, derivan su existencia de normas públicas.

Pero en Derecho Tributario Penal, no se exige la intencionalidad como

ocurre en Derecho Penal. La pena debe ser impuesta desde que existan los elementos materiales de la infracción, aunque haya buena fe. La represión es meramente objetiva.

Por otra parte, en ciertos casos, las Leyes Tributarias eximen de sanción al infractor, si su hecho es leve, por ejemplo, como lo hace el art. 105 inc. 4º de LISR. Además, en materia represiva, las sanciones admiten recursos. Puede ser, además, sustituida en ciertos casos, la multa por prisión, según el art. 84 Pn. Los tribunales también pueden, en caso de penas de multa, acordar un plazo al reo para su pago periódico por cuotas conforme lo establece el art. 85 Pn. No obstante, el art. 105 inc. 3º de LISR, ordena el cobro ejecutivo de las mismas multas, lo que implica otra solución distinta a aquella, nada más que en caso de mora.

Los jueces de Hacienda, en cuestión de proceso contencioso penal, dilucidarán las acciones penales tributarias, en dos clases de juicios: ordinarios y sumarios.

Juicio ordinario o común, es aquel promovido cuando el delito tenga pena señalada como límite máximo superior a tres años de prisión, Juicio sumario, si los delitos son sancionados con pena de prisión cuyo límite máximo no exceda de tres años o con pena de multa, según está establecido en el art. 428 Pr. Pn.

CAPITULO VI

TRIBUNALES CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS

I Organos Jurisdiccionales

La actividad tributaria del Estado recae en la aplicación y percepción de los tributos, tal como se dejó analizado en la Parte I de este manuscrito, y la misma se desenvuelve mediante diversos actos procesales que las leyes regulan porque es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones del Derecho. Debe, pues, quedar claro, que no se trata de amparar al particular contra las extralimitaciones de los funcionarios, sino básicamente, de garantizar el imperio de las normas y principios jurídicos, ya que la realidad histórica demuestra que en forma asidua los mismos son desvirtuados en los hechos, por los organismos encargados de la actividad tributaria.

Esta desvirtuación acontece, precisamente, porque en el inicio del proceso de la actividad administrativa o gestión tributaria, los aplicadores inmediatos de las Leyes Tributarias, no son técnicos legales. Ellos, generalmente, son contables con insuficientes conocimientos de técnica administrativa-legal. Y como la determinación, para el caso, es practicada por la Administración de lo tributario mediante actos administrativos unilaterales, tal como ya se examinó, se corre siempre un grave riesgo contra el interés institucional, ya que inconscientemente la propia Administración, podría estar socavando el Estado de Derecho. Además, es sumamente importante tomar en cuenta que a toda costa habrá que evitar la desnaturalización de la función de los órganos administrativos, los que en forma paulatina e inconsciente, cuando realizan sus propias atribuciones también se han volcado a atender "reclamaciones legales" como una atribución de ellos, la que en ciertos casos, como ya hemos visto, no es en realidad "propia", con el agravante de violentar la Constitución Política, que ordena el principio que

se ha de acatar sobre la incompatibilidad procesal, o sea, que juzgado un acto el juzgador (Administrador, Juez, Sala, etc.) no puede volver a juzgarlo en diversa instancia, tal como así lo ordena el art. 170 C.P.

Giuliani Fonrouge, refiere un criterio semejante al que sustentamos cuando se confía la decisión de ciertas causas tributarias a una parte interesada, con el efecto de tener ésta doble condición: ser juez y parte, ya que existe pugna contra principios de neutralidad y equidad, por lo que dicho autor expresa: "Con el propósito de poner fin a esta situación anómala, en pugna con principios de equidad y justicia, en 1960 fue creado el Tribunal Fiscal, independiente de la administración activa, para entender de los procesos vinculados con los principales impuestos nacionales" (89).

Nuestro Legislador Constituyente, conociendo tal anomalía y tratando de subsanarla, dejó plasmada la incompatibilidad procesal. Por ello resulta en los documentos históricos de la Constitución Política de 1950, unos brillantes párrafos que se refieren al art. 46 numeral 14 de tal texto político, cuando expresan: "En el numeral 14º se habla de asuntos laborales, lo que revela desde ahora que el proyecto creará Tribunales para conocer en los asuntos de trabajo. Se habla también allá de asuntos contencioso-administrativos, con lo que muestra que la Comisión propondrá establecer una jurisdicción especial en materia de la que hasta hoy juzgan las mismas autoridades que toman las providencias controvertidas".

Tal párrafo significa que el Constituyente ya conocía la existencia anómala de conflictos de interés particular-administrativo, y también, que si la administración de lo tributario es parte conflictiva en el proceso, no puede por lo tanto ser juez en la misma causa, porque ello fomenta la

inmoralidad.- Y para evitar que una misma autoridad administrativa juzgue sus propios actos, ordena el principio de incompatibilidad procesal del art. 170 C.P., a fin de impedir que ella revea su propio acto y lo juzgue nuevamente, al propio tiempo que autoriza al Poder Legislativo para que erija una jurisdicción que conocerá de dichos actos contencioso-administrativos, a propuesta del Ejecutivo, dada su naturaleza. Esto último, como disposición constitucional que es, no tiene excepción alguna. Es por consiguiente, absoluta.

Por ello, tal criterio constitucional, es el fundamento por el cual el proceso de gestión administrativa-Tributaria integral, no sea unitario, Y se concibe, entonces, que más allá de ese proceso de gestión, procede la creación de una nueva etapa procesal eminentemente de garantía, en la percepción de los tributos, con organismos jurisdiccionales que sean totalmente independientes de todo Poder, a cargo de expertos en Derecho Tributario y Derecho Administrativo, que juzguen imparcialmente los actos administrativos en los que hubiere conflictos de intereses. Esta imparcialidad, es la que implica, obviamente, una completa independencia y autonomía en los fallos.

Este criterio a su vez, coincide con el que sustenta la "Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-Administrativa", que aparece expresado después de la interrogante sobre ¿A qué organismo debe conferirse la jurisdicción contenciosa-Administrativa? El antepenúltimo párrafo de ese documento, responde que "La contestación la da el Anteproyecto: A UN ORGANISMO AUTONOMO, no dependiente del Poder Judicial ni integrante de la Administración activa".

Este parecer es considerado correcto ya que el fin que se persigue con la imparcialidad, es preservar un interés superior: la institucionalidad legal del Estado.

Ante tan alto interés, el Legislador Constituyente ordenó que el Poder Ejecutivo propusiera al Legislador Secundario la fundación de órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo, precisamente en el numeral 14º del art. 46 de la Constitución Política de 1950, que es idéntico al numeral 13º del art. 47 de la ahora vigente de 1962.

III - Proyecto de Ley de la jurisdicción Contencioso-Administrativa

El Estado moderno urge de un buen sistema tributario. Y tratándose que hay que garantizar la vida institucional del mismo, como se ha visto, es preciso un instrumento legal mediante el cual se regule claramente atribuciones y obligaciones a los funcionarios encargados de lo contencioso-administrativo, así como las exigencias de proceso, a fin de garantizar la legalidad y la expedición de una pronta y eficaz justicia en su funcionamiento, a través de una eficiencia técnico-jurídica; fiel observancia de los deberes con actitud decorosa; así como también, de una eficaz publicidad para el afectado, su acceso al expediente, motivación de las decisiones e institución de la jurisprudencia, todo esto en beneficio de la actividad administrativa-tributaria.

Ningún funcionario administrativo-tributario, puede ya soslayar que el proceso en el sentido de contienda entre partes, es decir, el contencioso-administrativo en su aspecto legal, ha de ser iniciado mediante una acción

procesal cuya pretensión tiene por base un acto de liquidación tributaria o uno de determinación administrativa, completamente unilateral y exigible obligatoriamente, que pudiera estar lesionando, por su ilegalidad, tanto el interés del particular como el del mismo Estado.

El interés del Estado, estaría siendo lesionado por actos de determinación "tributum contra legem", esto es, con la aplicación tributaria de cuantías violatorias al principio de la legalidad constitucional, ya sea por una autoridad incompetente, ya por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, ya por infracción de la ley, o también, por desviación de poder como suele acontecer.

Ante esos hechos, el Poder Ejecutivo, en cumplimiento del mandato que la Constitución externa, ha elaborado un Anteproyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, denominado "Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa", que todavía no ha sido aprobado.

III Observaciones al Anteproyecto de Ley de lo Contencioso Administrativo

El Proyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, admite que se le hagan algunas observaciones. Pero aquí, porque está en camino el mismo de ser Ley, además de que debe ajustarse a la Constitución, únicamente le hacemos estas dos:

a) El Título III, denominado en el Anteproyecto "Requisitos de los Actos Impugnables", da la idea que no regulará otra cosa mas que los requis-

tos que deberán reunir los actos administrativos para poder ser impugnables, pero como no se concretiza a regular eso, sino que regula esencialmente los casos de procedencia y de no procedencia de la acción contenciosa-administrativa, es que se considera que a tal Título III, deberá sustituirsele aquella denominación, por esta otra: "De la procedencia e improcedencia de las acciones contenciosas-administrativas";y

b) El art. 95 del Anteproyecto, dice que contra la sentencia podrán interponerse para ante la misma Sala que la pronunció, los recursos de aclaración, nulidad y revisión. Los arts. 97, 99 y 103 del Anteproyecto, expresan que la Sala mandará oír por tercero día a la parte contraria, y vencido este término la Sala pronunciará resolución... para los dos primeros recursos dentro de cinco días, y para el último de los mencionados, dentro de diez días siguientes. A estas disposiciones se le hacen estas observaciones: 1- No existe unidad en los términos para dictar resolución, por lo que debería uniformarse. Basta un término igual para los tres recursos y su resolución. Lo importante es que sea un mismo término, por ejemplo, ocho días, para que se dicte resolución, porque no puede el Tribunal estar al cuidado por un lado con causas para dictar resolución en X días y por el otro, con causas para resolver en Y días; 2- Si la misma Sala vuelve a conocer y resuelve sus propios actos, entonces las regulaciones que lo permiten, violan el principio de incompatibilidad procesal que señala el art. 170 C.P., por lo que debe regularse otra cosa distinta que impida esa violación, para el caso como sigue: "La sala que pronunció la sentencia en Primera Instancia recibirá el recurso, el cual deberá pasar dentro de veinticuatro horas con noticia de las partes, al conocimiento en última Instancia del Pleno o Corte Plena, quien lo resolverá

en el plazo...", o sea, en el plazo que sea acordado con carácter uniforme para resolver todos los recursos. Esta solución es justa y además propicia la unidad de criterio respecto de las "Atribuciones del Tribunal en Pleno" del art. 26 literal i), en relación con lo que "Corresponde al Presidente del Tribunal", según el art. 29 literal d), y con los arts. 59 inc. 2º y 85 inc. 2º y 3º, todos del Anteproyecto.

IV Definición de Jurisdicción y de Administración Pública

El insigne Couture, define la jurisdicción de este modo: "función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factible de ejecución". (90)

Por su parte el art. 20 Pr. C., nos da esta definición: "jurisdicción es el poder de administrar justicia conforme a las leyes".

Una definición de jurisdicción contencioso-administrativa, sería: Función Pública realizada por un tribunal especial, privativo e independiente, que en juicio contradictorio bajo la forma requerida por la ley, dirime los conflictos de legalidad en los asuntos administrativos-fiscales, y determina los derechos de las partes, una de las cuales, a lo menos, es siempre un organismo de la Administración activa, mediante decisiones autónomas con autoridad de cosa juzgada sujetas a ejecución, con el fin de asegurar la justicia.

En nuestro sistema tributario, según la Constitución Política, tenemos dos clases de jurisdicción: 1) la perteneciente al Poder Judicial, stricto sensu: a) la ordinaria (Civil-Penal); b) la privativa (fuero Militar, art. 93 C.P.; etc....) y, c) la voluntaria, art. 174 inc. 2º C.P.; y, 2) la independiente de los Poderes Estatales, latu sensu, que es autónoma, especial y privativa, por ejemplo, la erigida a la Corte de Cuentas de la República en los juicios de cuentas, art. 130 C.P.; al Consejo Central de Elecciones, art. 34 C.P.; al Consejo Superior de Salud Pública, art. 208 C.P.; etc.

Jurisdicción ordinaria, es la que se ejerce sobre todas las personas en general, no sujetas a una jurisdicción privativa. Ejemplo: juicio civil de divorcio, juicio por delito común, etc.

Jurisdicción privativa, es la que se ejerce sobre las personas u objetos especialmente determinados por las leyes. Ejemplo: fuero militar (art. 93 C.P.); de Hacienda Pública en penal y civil (art. 13 LOPJ); legislativa (art. 21 fracción 3a. LOPJ); etc.

Jurisdicción voluntaria, es la que corresponde a los árbitros en los juicios de compromiso y a los jueces ordinarios cuando interponen su autoridad en asuntos en los que no hay contención de partes. Ejemplo: declaración de herederos, reconocimiento de hijo natural, edad media, deslinde, indemnización por riesgos profesionales, transacción homologada en asuntos de trabajo, etc.

Jurisdicción independiente: es la ejercida por órganos especiales del Estado, no dependientes del Poder Judicial ni integrantes de la Administración Pública (activa), cuyos fallos son autónomos y recaídos en asuntos de naturaleza administrativa. Ejemplo: la erigida al Consejo Central de Elec-

ciones; etc.

Administración Pública, es la función administrativa del Estado realizada por ciertos órganos: a) el Poder Ejecutivo, en el que se destaca un órgano administrativo superior (Presidente de la República y los Ministros y Subsecretarios de Estado) y los organismos administrativos inferiores (instituciones autónomas, organismos independientes y entidades descentralizadas del Estado); b) Las Municipalidades; y c) los Poderes Legislativo y Judicial respecto de los actos administrativos que realizaren.

V Cualidades de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Luego, entonces, según la definición que antecede, las características fundamentales de la Jurisdicción-contencioso Administrativa, son tres:

1 - Es ejercida por un órgano especial, privativo, distinto al Legislativo, al Administrativo y al Judicial, bajo un procedimiento preestablecido que dirime el derecho de las partes, una de las cuales por lo menos, siempre es un organismo de la Administración activa (elemento formal);

2 - Su esfera de acción es en juicios contradictorios, de relevancia jurídica-administrativa, que garanticen que el obligado cumplirá la norma jurídica, mediante una decisión autónoma que pasa en cosa juzgada (elemento de contenido); y

3 - Su cometido es asegurar la justicia, la paz social y demás valores jurídicos, mediante la aplicación eventualmente coercible del derecho (elemento de función).

Las anteriores cualidades, determinan que tal órgano jurisdiccional,

no depende en sus decisiones del Órgano Administrativo de gestión fiscal, ni del Legislativo ni del Judicial. Es independiente. Los miembros de tal judicatura, en virtud de la Ley, deben gozar de las prerrogativas que la norma fundamental concede a los jueces y magistrados en la preservación de su jerarquía (inamovilidad) e imparcialidad de sus sentencias (autonomía).

Lo dicho anteriormente, se ajusta totalmente a la constitucionalidad de nuestro país. Sin embargo, no obstante ello, se ha cuestionado aún la intención del Constituyente, cuando se ha discutido ampliamente acerca de cómo se regulará la integración del organismo jurisdiccional a erigirse por la Asamblea Legislativa, a propuesta del Poder Ejecutivo, según sus facultades que le confiere el art. 47 numeral 13° C.P., para que conozca en asuntos contencioso-administrativos? El resultado de tal discusión, han sido criterios totalmente divergentes y alejados de la constitucionalidad, siendo los principales, los que sostienen que tal jurisdicción debe integrarse:

a) En el Poder Ejecutivo, con dependencia de éste. Este criterio, coincide con el del "sistema administrativista", que Pezons y otros escritores Monárquicos que defendían las regalías de la Corona, hacían consistir en no sacar de la misma administración la jurisdicción contenciosa-administrativa, haciéndole sólo una especie de revisora de lo resuelto por el mismo Poder que ha dictado el acto administrativo impugnado (véase texto de la Conferencia sobre "Las Partes en el Juicio Contencioso-Administrativo" del Lic. Jorge Desanti Arce, en Revista de Ciencias Jurídicas, Escuela de Derecho, Universidad de Costa Rica N° 5, mayo 1965, pág. 15).

b) En el Poder Judicial, con carácter dependiente. Chabroud, en su proyecto ante la Convención Constituyente francesa de 1791, que tendía a verificar cuál es el mejor de los sistemas que debe adoptarse para poner en acción la jurisdicción Contenciosa Administrativa, defendió esta posición.

Este sistema ha sido conocido como "sistema judicialista puro", que se

limita a entregar al Poder Judicial ordinario el conocimiento y decisión de los asuntos contencioso-administrativos (está vigente en Italia, Bélgica, Gran Bretaña, U.S.A., Costa Rica, etc...); y

c) En ninguna de dichas esferas de Poder, permaneciendo separada de ellas, en un Tribunal Especial. Este sistema es "ecléptico", y consiste en que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no se integra al Poder judicial ni al Ejecutivo, es una especie independiente, con procedimientos determinados que radica en Tribunales especiales, permanentes y con garantía de la inamovilidad, con conocimiento exclusivo de los asuntos contencioso-administrativos (es el actual sistema de Francia y de muchos países de Europa continental).

Este último criterio (sistema), es el mismo de nuestra Constitución Política, por lo que se desvirtúan los otros anteriores. Veamos a continuación su fundamentación jurídica.

VI Principio de Incompatibilidad Procesal en los Tribunales Tributarios-Administrativos

El art. 170 CP., ya citado, ordena que un mismo juez no puede serlo en diversas instancias, en una misma causa. Este mandato, tiene aplicación en el campo judicial, propiamente, y por su carácter general, también tiene aplicación en toda clase de jurisdicción, incluyendo desde luego, la contencioso-administrativa.

Es en base a tal disposición, que ha de funcionar nuestro régimen de jurisdicción contencioso-administrativa, vía externa, a fin de preservar: 1-el principio de incompatibilidad procesal de la autoridad admi-

nistrativa, al quedar cerrada la vía interna, y ser ella parte en conflicto de intereses, por lo que no puede continuar conociendo ni decidiendo en aquellos asuntos que ya conoció y decidió, o sea, que no puede ser juez y parte en las causas incoadas contra ella; 2 - la garantía plena en el monto a recaudar por los tributos; y 3 - la legitimidad de los actos administrativos y tributarios.

Toda demanda con alguna acción de ilegalidad de un acto administrativo (de una liquidación tributaria, para el caso), debe ser decidida, entonces, por una autoridad distinta a la administrativa contra la que se reclama. Si ésta fuere la que decidiere, su actuación, no cabe ninguna duda, será siempre:

a) inconstitucional; y

b) de hecho se arroga "atribuciones jurisdiccionales" que ya la Constitución autoriza para que en "toda clase de asuntos contencioso-administrativos", conozcan los funcionarios de la jurisdicción que ha de erigirse a propuesta del Poder Ejecutivo.

Esta solución es aceptable ya que la misma no es extraña a nuestro sistema constitucional de jurisdicciones, que regula además de la judicial, la independiente o especial, como ya vimos.

El Tribunal que ejerza la jurisdicción contencioso-administrativa, funcionará paralelamente al Poder Judicial, con contenido y trámites propios, y tendrá el nivel jerárquico que tienen las otras jurisdicciones independientes, y estará también integrado por cierto número de Magistrados, distribuidos en dos Salas: la de lo administrativo y la de lo tributario o fiscal (3 en cada una), y un Presidente del Tribunal. Las Salas,

conocerán en Primera Instancia de los actos demandados y en conflictos de legalidad. La Corte en Pleno, es, correctamente, la llamada a conocer en última Instancia, si hubiere apelación u otros recursos, observándose en ambas Instancias, unos trámites esencialmente breves. Este Tribunal, será la autoridad suprema en tal materia contenciosa.

Problema aparte, pero íntimamente relacionado con el anterior de incompatibilidad procesal, es el siguiente: ¿cómo se erigen jurisdicciones y se establecen cargos? Esta cuestión, la misma Constitución Política la resuelve expresamente al regular las distintas atribuciones propias de la Asamblea Legislativa, cuando en su Art. 47 numeral 13º, incluye entre otras, como atribución de ésta: "Eriger jurisdicciones y establecer cargos, a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que los funcionarios respectivos conozcan en toda clase de causas criminales, civiles, mercantiles o laborales; y a propuesta del Poder Ejecutivo, para que conozcan en toda clase de asuntos contencioso-administrativos".

Esta disposición significa:

1 - Que el Poder Legislativo puede eriger jurisdicciones, esto es, que éstas se fundan al establecerse Tribunales con potestad de administrar justicia conforme a las leyes, además de crear los cargos que le sean propuestos: si es la Corte Suprema de Justicia la que los propone, entonces, los funcionarios conocerán de las causas (materias) a que la disposición constitucional se refiere: criminales, civiles, mercantiles o laborales; pero si quien los propone, es el Poder Ejecutivo, entonces en este caso, al erigirse la jurisdicción para el Tribunal que se establezca, los funcionarios de éste conocerán "en toda clase de asuntos contencioso-admini-

nistrativos"; es decir, pues, que existe una limitación: que el Poder Judicial ciertamente no puede proponer que se erijan jurisdicciones y cargos contencioso-administrativos, y así también, que el Poder Ejecutivo no puede, a contrario sensu, proponer al Legislativo la erección de jurisdicciones en materias criminales, civiles, mercantiles o laborales;

2 - Que las jurisdicciones que se erijan para cada Tribunal que se establezca, indistintamente de las clases de causas que han de conocer, son siempre erigidas por un único Poder, el Legislativo. Y ésto así es, no obstante que la propuesta para su erección, como ya se dijo, provenga del Poder Judicial o del Poder Ejecutivo;

3 - Que erijida una jurisdicción contencioso-administrativa, se atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en los asuntos que expresamente le señala la Ley: art. 2, 105 y siguientes del Anteproyecto de L.C.A.; y el numeral 13º del art. 47 C.P.; y

4 - Que el Tribunal que sea creado para que ejerza tal jurisdicción, conocerá privativamente. Sus fallos serán autónomos con autoridad máxima en tal materia.

VII Jurisdicción Independiente y Privativa del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo

Un tribunal, en nuestro medio, que conozca de los asuntos Contencioso-Administrativos, creado por Ley secundaria, ejercerá una jurisdicción independiente de los Poderes estatales.

Puede, pues, con tal caracter, erigir a ésta la Asamblea Legislativa, a tenor de sus atribuciones legales. El fundamento para que extenemos tal criterio, radica en que el Legislativo no puede erigir una jurisdicción contenciosa administrativa a su absoluta voluntad, por ejemplo:

1 - Una con carácter DEPENDIENTE del Poder Judicial, a propuesta del máximo Tribunal de éste, ya que constitucionalmente existe un límite respecto de los Tribunales que ejercerán este Poder, a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que conozcan en toda clase de causas constitucionales, criminales, civiles, mercantiles o laborales (art. 47 N° 13 y 81 C.P.). Y es que tales Tribunales que ejercerán el Poder Judicial, sólo son de tres clases: Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias. Estos últimos, es obvio, son aquellos establecidos "a propuesta" del alto Tribunal Judicial, para que conozcan de dichas materias, y este Tribunal no puede (esto es su limitación), "proponer" que se erija la jurisdicción contencioso-administrativa, ni Tribunales que la ejerzan, porque tal atribución es exclusiva del Poder Ejecutivo. Por ello, es que un Tribunal con jurisdicción Contencioso-Administrativa, no puede ejercer el Poder Judicial; y 2) Asimismo, no puede erigirse con un carácter DEPENDIENTE de la Administración Pública activa, porque simplemente: a) Contrariaría la intención del Constituyente; y b) no se curaría lo que el Constituyente pretende subsanar: la falta de imparcialidad cuando la misma autoridad es la que vuelve a conocer y decidir sus propios actos en diversas instancias.

Ante lo anterior, sólo queda que pueda erigir la Asamblea secundaria, una jurisdicción separada de la esfera de los Poderes estatales, al

propio tiempo que establece los cargos para los diferentes funcionarios, en base al art. 47, Nº 13 y 14 C.P.

Inclúyese el art. 47 Nº 14, porque este numeral, ordena como atribución de la Asamblea Legislativa: "Determinar las atribuciones y competencia de los diferentes funcionarios cuando por esta Constitución no se hubiese hecho".

Es indudable que tal jurisdicción fuera del Poder Ejecutivo y del Judicial, tendrá también aptitud para garantizar la incompatibilidad procesal (Salas-Corte Plena), debido a que por Ley estará investida, esencialmente, de imparcialidad. Y no puede ser de otro modo, si se entiende rectamente, que la función jurisdiccional de lo contencioso-administrativo, es la que decidirá sobre la violación del Derecho, comprueba su existencia o su extensión y promueve su aplicación eficaz.

Además, obsérvese, que toda jurisdicción, incluida la contencioso-administrativa, lleva inmanente el poder de juzgar, como garante de la constitucionalidad, y por ende, de la legalidad de los derechos, ya del Estado, ya de los particulares.

La imparcialidad de la jurisdicción contencioso-administrativa, consiste, pues, en que los actos administrativos que dan ocasión al ejercicio de la acción contencioso-administrativa, puedan ser discutidos ante un organismo neutral, vía externa, en el que el Estado y el particular, en igualdad de oportunidades, puedan probar la legalidad o violación de sus derechos.

Nada más, se aclara, que si la jurisdicción y los cargos de lo

contencioso-administrativo, tienen su origen en la propuesta del Poder Ejecutivo, porque ningún otro poder estatal puede hacer tal propuesta, los funcionarios conocerán sólo de los asuntos contencioso-administrativos, y de ninguna otra materia, o sea, conocerán privativamente; el Tribunal que se establezca para ejercer tal jurisdicción, ha de ser de creación especial, porque conocerá de los conflictos que se enmarcan dentro de una esfera especialmente determinada por la Constitución Política: lo contencioso-administrativo, razón por la que no pueden los Tribunales Judiciales u otro cualquiera, conocer tal materia.

VIII Finalidades de la jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La limitación jurídica del poder absoluto del Estado, es el origen de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esto es muy importante, ya que su objeto, tal como enseña Devis Echandía, es "la creación de un medio técnico-jurídico, para el control de los órganos administrativos por el órgano jurisdiccional y lograr así la defensa del orden jurídico contra sus abusos o desviaciones..." (91)

Tal objetivo es bien definido. Es, pues, por medio de la figura jurídico-procesal: "jurisdicción contencioso-administrativa", que el Estado se autolimita en los posibles abusos de su poder de administración, para no hacer ilusoria las garantías y libertades otorgadas en la Constitución a los administrados.

En nuestro país, ante la existencia de conflictos de intereses, de la que informan el cúmulo de "reclamos" que se formulan constantemente

a la Administración Pública, sobre sus actos administrativos-tributarios, considerados ilegales, es necesario abrir la vía contenciosa-administrativa.

Respecto del atraso en la aprobación legislativa (más de 26 años), de la jurisdicción contenciosa-administrativa, el mismo tiene por base que ha faltado la "propuesta para que se erija" del Poder Ejecutivo.

Este no propone aún que se erija, fuera de la Administración Pública y fuera del Poder Judicial, debido a que el Anteproyecto que tiene elaborado a ese propósito, está en consulta ministerial respecto de la naturaleza jurídica de esa clase de jurisdicción, y también, por falta de información científica, como la daría, por ejemplo; un estudio académico sobre la misma, lo que ha demorado que se realice por encima de todo la constitucionalidad.

No obstante, preciso es acelerar tal consulta y tomar en cuenta los criterios vertidos en Tesis recientes sobre tal cuestión, de índole constitucional, ya que no se debe olvidar o desconocer: 1- Que urge que se erija tal jurisdicción; y, 2- Que el fin máximo del mandato constitucional, es erradicar las actitudes confusas y las orientaciones políticas arbitrarias que tanto dañan al Estado y causan intranquilidad pública, manifiesta o no. Con ello se estará respetando, pues: a) la intención del Legislador Constituyente; b) el mandato de los arts. 170 y 47 N° 13 C.P.; y, c) la garantía tributaria en la recaudación legal de los tributos.

Debe tenerse la firme certeza, que a la fundación de la jurisdicción contencioso-administrativa, el país obtendrá incontrovertibles finalidades sustanciales, tales como:

a) Organizar, en parte, nuestro actual sistema tributario respecto de los Tribunales ante los cuales el contribuyente o el mismo Estado, puede ocurrir en demanda de justicia con acciones tributarias nacidas de los actos administrativos ilícitos;

b) Realizar la garantía tributaria, o sea, la tutela del principio de legalidad en la percepción de los tributos;

c) Practicar la neutralidad o imparcialidad, como principio rector a ser respetado por los funcionarios administrativos y los judiciales;
y

d) Actualizar la mutua colaboración entre los Poderes Ejecutivo y Judicial, pero esta vez en materia contenciosa administrativa,

Tales finalidades pueden lograrse en forma racional. Para ello, es necesario no olvidar que toda regulación relativa a crear la jurisdicción contencioso-administrativa (o tributaria) responde a principios generales, por lo que es menester que forme parte integrante de un único cuerpo legal: el Código Tributario (Véase sobre esto, la parte final de la "Estructura del Código Tributario" y del esquema del "Modelo de CTAL", en pág. 166 y 168, respectivamente, de este trabajo).

C O N C L U S I O N E S

Desde los días de estudiante, cuando cursábamos Ciencia de la Hacienda Pública en esta Facultad de Derecho, hemos podido descubrir a través de la cátedra así como por el desconcierto que --- siempre reflejan ante ciertos vacíos fiscales los miembros integrantes de la Administración Pública de lo tributario, y los mismos contribuyentes, una serie de problemas que confronta el actual sistema de la ley tributaria salvadoreña. Y ese desconcierto a que aludimos se justifica.

Inexplicablemente, nuestro país ha carecido de soluciones fiscales que sean fundamentales para un progresivo bienestar nacional, no obstante que todos los problemas legales de índole tributaria, son susceptibles de ser resueltos.

Por ello, y a nadie le es extraño, nuestra realidad tributaria, ante la indolencia que toma cuerpo alejada de motivaciones políticas de visión y sabiduría, ha adoptado esta aptitud positiva: informar permanentemente que no tenemos un sistema de legislación tributaria que sea completo y racional.

Nos falta, pues, fundamentalmente: un Código Tributario con normatividad general, una regulación legal simplificada y racional de los tributos y, también, una jurisdicción contenciosa administrativa, vía externa y especial. Estas omisiones, o lagunas de nuestro sistema legal tributario, como se comprenderá, -- han arraigado muy hondo como causas ineludibles que socaban en forma directa la institucionalidad del Estado, al propio tiempo que favorecen, paulatina e inconscientemente, la inseguridad jurídica con la toma de decisiones arbitrales.

Tomando por base esos hechos, el hacendista jurídico-político, moderno, debe reconocer:

- 1- Que es necesario complementar en forma racional nuestro sistema legal tributario;
- 2- Que la falta de disposiciones de aplicación general, a estas alturas del desarrollo económico y social de nuestro --

Estado intervencionista, ha incentivado en espíritus ordenados, como una lógica consecuencia, la suprema aspiración de erigir el Código Tributario;

- 3- Que ante la inflación legislativa existente sobre cada tributo, resalta la necesidad de que se ataque este problema de raíz y se implante, responsablemente, una actividad cuya finalidad ha de ser la simplificación tributaria; y
- 4- Que dados los altos fines que la jurisdicción contenciosa administrativa conlleva: cumplir la tutela del principio de legalidad en la recaudación tributaria y realizar la imparcialidad que ordena la Constitución, vuélvese, su fundación, en una necesidad histórica, ineluctable, que destierre para siempre del campo impositivo, las medidas arbitrarias.

Se hace comprensible a los hombres de ley, en el campo fiscal y como un rasgo central, que el propio interés de la nación no puede separar de su orden legal por más tiempo, el conjunto de principios y procedimientos tributarios, justos y progresistas, omitidos hasta hoy día.

Entonces, queda claro, que hemos llegado en el desarrollo económico social del país, al momento en que la actividad tributaria y los propósitos jurídico-financieros, apuntan a la misma meta: hacer prevalecer el interés público sobre el interés privado. Y ésta, indudablemente, como aspiración cierta desde 1950, por cuanto constituye en nuestro medio el máximo principio de organización social, induce inevitablemente, ante los vacíos legales indicados, a hacer resaltar que se hace necesaria la debida instauración de una reflexiva reforma jurídico-tributaria, de inspiración racional, que llegue a transformar el actual sistema en un moderno, simplificado, con orientación unitaria de principios generales, a fin de acrecentar suficientemente los ingresos impositivos, según sea el nivel de prosperidad económica del país.

Este acrecentamiento, como se comprenderá, habilitaría en forma positiva al Estado, para: a) que pueda siempre, con la presta

ción de los servicios públicos, dar cumplimiento a sus fines propios; y, b) que pueda continuar el país, históricamente, la realización de los importantes objetivos parafiscales que el interés público reclama: desarrollo económico en interés social, redistribución de rentas y de factores productivos, tierra, etc., fomento de la riqueza nacional que asegure a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano, fines culturales, de asistencia o seguridad social, incremento de la pequeña propiedad urbana y rural, etc.

La consecuencia final de tal reforma legal-tributaria, no sería otra más que ésta: dar un eficaz apoyo jurídico-fiscal, a los planes socio-económicos de desarrollo que están aprobados o que se aprueben bajo los principios de la justicia social, como uno de los pilares más importantes en la construcción del futuro de nuestro pueblo.

Para terminar, es bueno que quede en claro, que a estas alturas ya nadie puede soslayar la existencia de tales problemas. Y que el ente estatal, al que le corresponde la solución de los mismos, no es otro que el Poder Ejecutivo, especialmente el Ministerio de Hacienda y el de Planificación y Coordinación del desarrollo Económico y Social, quienes deberían, con carácter prioritario, asumir de inmediato su responsabilidad y auspiciar que se hagan los estudios necesarios que permitan elaborar, y luego proponer a la Asamblea Legislativa, la reforma tributaria de que se trata.

CITA DE LLAMADAS:

- 1 - ROSSY, Hipólito "Instituciones de Derecho Financiero", Edit. Librería Bosch. Barcelona 1959, pg.20.
- 2- SAINZ DE BUJANDA, Fernando "Hacienda y Derecho" Edit. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. T. II pg. 44.
- 3- GIANNINE, Achile Donato "Instituciones de Derecho Tributario" Edit. Derecho Financiero. Madrid 1957. pg. 4.
- 4- GIULIANI FONROUGE, Carlos "Derecho Financiero" Edit. De Palma. Buenos Aires 1973. V.I, cita a Luqui para dar tal información, en pg. 31.
- 5- GIULIANI FONROUGE, Carlos-Op. Cit. V.I., otorga a M yrbach Rheinfeid la calidad de precursor del Derecho Financiero -- expresando a continuación el concepto que este autor da de ese Derecho, en pg. 27.
- 6- Pagliese, Mario "Instituciones de Derecho Financiero". Edit. Fondo de Cultura Económica. Méx. 1939. pg. 22
- 7- ROSSY, Hipólito Op. Cit. pg. 24.
- 8- ROSSY, Hipólito Op. Cit. pg. 26
- 9- GRIZIOTTI, Benvenuto "Principios de Ciencia de las Finanzas" Edit. Roque De Palma. Buenos Aires 1959. pg. 168
- 10- EINAUDI, Luigi "Principios de Hacienda Pública" Edit. Aguilar. Madrid 1958. pg. 9.
- 11- BELAUNDE GUINASSI, Manuel "Instituciones del Derecho Tributario" Edit. Pontificia Universidad Católica. Lima 1967, pg. 8.
- 12- BERLIRI, Antonio "Principios de Derecho Tributario" T.I., - Edit. Derecho Financiero. Madrid 1964. pg. 31
- 13- AMOROS RICA, Narciso "Derecho Tributario" Edit. de Derecho Financiero. Madrid 1963. pg. 64.

- 14- ROSSY, Hipólito Op. Cit. pg. 25.
- 15- GALINDO POHL, Reynaldo "Discurso pronunciado en la Sesión Inauguratoria de la Asamblea Constituyente" Documentos -- históricos de la Constitución Política de 1950. pg. 33.
- 16- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. V.I pg. 312
- 17- SAINZ DE BUJANDA, Fernando Op. Cit. T.II pg. 162
- 18- PEREZ DE AYALA, José Luis "Derecho Tributario" Edit. de -- Derecho Financiero. Madrid 1968. pg. 79
- 19- MATUS BENAVENTE, Manuel "Finanzas Públicas" Edit. Jurídica de Chile. Santiago 1962 pg. 34.
- 20- FLORES ZABALA, Ernesto "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Edit. Porrúa S.A. México 1966. pg. 143.
- 21- MATUS BENAVENTE, Manuel Op. Cit. pg. 168
- 22- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op.Cit. V.I pg. 323
- 23- LAUFENBURGER, Henry "Finanzas Comparadas" Edic. Fondo de Cultura Económica. México-Buenos Aires 1951. pg. 176 y sgtes.
- 24- LAURE, Maurice "Tratado de Política Fiscal" Edit. de Derecho Financiero Madrid 1960. pg. 65
- 25- KEYNES, John Maynard "Teoría General de la Ocupación, el interés y el dinero" Fondo de Cultura Económica. México 1971 pg. 15
- 26- MATUS BENAVENTE, Manuel Op. Cit. pg. 187
- 27- MATUS BENAVENTE, Manuel Op.Cit. pg. 208
- 28- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. 350
- 29- "JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO" Montevideo, 1957. pg. 239 y sg. y pg. 258
- 30- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op.Cit. pg. 365
- 31- BELAUNDE GUINASSI, Manuel Op.Cit. pg. 105
- 32- GRIZIOTTI, Benvenuto "Principios de Política, Derecho y -- Ciencia de la Hacienda" Instituto Editorial Reus. Madrid - 1970. pg. 209

- 33- BERLIRI, Antonio Op. Cit. pg. 89
- 34- BERLIRI, Antonio Op. Cit. pg. 91
- 35- BELAUNDE GUINASSI, Manuel Op. Cit. pg. 112
- 36- JARACH, Dino "Curso Superior de Derecho Tributario" Edit. Liceo Profesional. Buenos Aires 1969. pg. 269.
- 37- PEREZ DE AYALA, José Luis Op. Cit. pg. 140
- 38- PEREZ DE AYALA, José Luis Op. Cit. pg. 145
- 39- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. T.I pg. 367
- 40- PEREZ DE AYALA, José Luis Op.Cit. pg. 147
- 41- BELAUNDE GUIN ASSI, Manuel Op. Cit. pg. 41
- 42- GIANNINE, A. D. Op. Cit. pg. 97
- 43- BELAUNDE GUIN ASSI, Manuel cita a Jarach en op. cit. pg. 47
- 44- GIANNINE, A.D. Op. Cit. pg. 42
- 45- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 21
- 46- GIANNINE, A.D.Op. Cit. pg. 105
- 47- BELAUNDE GUIN ASSI, Manuel Op. Cit. 145
- 48- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 142
- 49- AMOROS RICA, Narciso "Derecho Tributario" Edit. Derecho Financiero Madrid 1970. pg. 405
- 50- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. T.I pg. 426
- 51- BIELSA, Rafael "Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal" Tip. Llordén S.R.L. Buenos Aires -- 1952. III Derecho Fiscal pg. 71
- 52- GIANNINE, A.D. Op. Cit. pg. 169, 170
- 53- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. T.I pg. 505
- 54- GIANNINE, A.D. Op. Cit. pg. 319
- 55- GARCIA MULLIN, Roque "Derecho Tributario" en Revista de Derecho, Epoca 3 No. 2, Edit. Imprenta Universitaria 1974 pg. 72
- 56- Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda, V II, Publicaciones del Ministerio de Justicia, pg. 301
- 57- Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda, V II, Op. Cit. -- pg. 237.

- 58- BELAUNDE GUINASSI, Manuel Op. Cit. pg. 87
- 59- GIULIANI FONROUGE, Carlos Op. Cit. T.I, pg. 476
- 60- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 251
- 61- MATUS BENAVENTE, Manuel Op. Cit. pg. 35 y 36
- 62- LINDHOLM, Richard W. "Introducción a la Política Fiscal" Re
vista de Occidente S.A. Madrid 1958. pg. 18
- 63- Fayt, Carlos S. "Derecho Político" Abeledo-Perrot Argentina
1968. pg. 283
- 64- HALLER, Heinz "Política Financiera" Edit. de Derecho Finan-
ciero. Madrid 1963. pg. 170.
- 65- MATUS BENAVENTE, Manuel Op. Cit. pg. 69
- 66- LAURE, Maurice "Tratado de Política Fiscal" Edit. de Derecho
Financiero. Madrid 1960. pg. 44
- 67- LAURE, Maurice Op.Cit. pg. 317
- 68- LAURE, Maurice Op. Cit. pg. 318
- 69- BIRD, Richard M. y
Oldman, Oliver "La Imposición Fiscal en los Países en Desa-
rrollo", que trata "Políticas Fiscales para los países sub-
desarrollados" de Walter W. Heller. Unión Tipográfica Edito
rial Hispano América. México 1968 pg. 11.
- 70- SAINZ DE BUJANDA, Fernando Op. Cit. T.I pg. 58
- 71- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit. TI. pg. 47
- 72- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 31
- 73- MILL, John Stuart "Principios de Economía Política" Trad. T.
Ortiz, México 1943. Fondo Cultura Económica pg. 813
- 74- GRIZIOTTI, Benvenuto "Principios de Ciencias de las Finan-
zas" Edit. Roque de Palma, Buenos Aires 1959, pg. 161 y 162;
y en "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacien-
da" Instituto Edit. Reus, Madrid 1970 pg. 144 y sgtes.
- 75- SAINZ DE BUJANDA, Fernando Op. Cit. T.II, pg. 446 a 448
- 76- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit. pg. 275 y 276
- 77- GIAMPIETRO BORRAS, Gabriel. Este autor cita la clasifica-
ción de tasas de Giannini, en Op. Cit. pg. 533

- 78- GIAMPIETRO BORRAS, Gabriel Op. Cit. 536 y 537
- 79- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 42
- 80- GIAMPIETRO BORRAS, Gabriel Op. Cit. pg. 515 y 516
- 81- PUGLIESE, Mario Op. Cit. 42
- 82- GIAMPIETRO BORRAS, Gabriel Op. Cit. pg. 278
- 83- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit. T.I pg. 278
- 84- DUVERGER, Maurice "Hacienda Pública" Bosch, Casa Editorial. Barcelona 1968. pg. 9.
- 85- PUGLIESE, Mario Op. Cit. pg. 144
- 86- RAMIREZ CARDONA, Alejandro "El Proceso Tributario" Edit. Temis. Bogotá 1967 pg. 7.
- 87- RAMIREZ CARDONA, Alejandro en Op.Cit. pg. 16
- 88- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit. V.II, pg. 725
- 89- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit. V II, pg. 768
- 90- COUTURE, Eduardo J. "Fundamentos del Derecho Procesal Civil" Ediciones Depalma. Buenos Aires 1973 pg. 40
- 91- DEVIS ECHANDIA, Hernando "Compendio de Derecho Procesal" T.I Edit. ABC Bogotá 1972 pg. 74.

BIBLIOGRAFIA

1. TRIBUTARIA:

- Ayala García, José Luis. Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño. Tesis 1968.
- HENRIQUEZ DOMINGUEZ, Ana Aracely. Las Donaciones Presuntas. Tesis 1975.
- SOTO, José Salvador. Análisis Jurídico de las Instituciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. 1968.
- CASTANEDA, Ricardo Guillermo. Impuesto sobre Ganancia de Capital. Tesis 1967.
- MAGAÑA, Alvaro. La Naturaleza Fiscal de la Renta Imputada de la Casa Habitada por su Propietario. Revista La Universidad No.5, Sept./Oct. 1965.
- PEREZ DE AYALA, José Luis. Derecho Tributario. Edit. Derecho Financiero. Madrid 1968.
- AMOROS RICA, Narciso. Derecho Tributario. Edit. Der. Financiero. Madrid 1970.
- BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. T.I y II. Edit. Derecho Financiero. Madrid 1964.
- GIANNINI, Achile Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Edit. Der. Financiero. Madrid 1957.
- JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Edit. Liceo Cimma. Buenos Aires 1969.
- ANDREOZZI, Manuel. Manual de Derecho Tributario Argentino. Tip. Editora. Buenos Aires 1951.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. El Concepto de rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario. Edit. Depalma. Buenos Aires 1967.
- RAMIREZ CARDONA, Alejandro. El Proceso Tributario. Ed. Temis. Colombia 1967.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Buenos Aires 1968.
- BELAUNDE GUINASSI, Manuel. Instituciones Del Derecho Tributario. Ed. Pontificia Universidad Católica. 1967
- GARCIA MULLIN, Roque. Derecho Tributario. Revista de Derecho. Epoca 3 No.2, Edit. Imprenta Univ., 1974.
- PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACION OEA/BID. El Derecho Tributario Procesal en los Países miembros de la ALALC. Washington, OEA, 1971.
- INFORME SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO DE EL SALVADOR. Prof. Cesare Cosciani y Eduardo C. Donghery. Naciones Unidas.

CONGRESO ECONOMICO Y SOCIAL. La Política Tributaria y el Desarrollo Económico en Centro América. Naciones Unidas. Sept. 1956.
MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO. Unión Panamericana. 1967.

2. FINANCIERA:

- ARGUMEDO, Enrique. Las Fuentes del Derecho Financiero. Tesis 1974.
SOTO, José Salvador. Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Derecho Tributario. Revista de Derecho. Epoca 2 No. 2-3 Sept. 1969.
PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Edit. Fondo de Cultura Económica. México 1939.
ROSSY, Hipólito. Instituciones de Derecho Financiero. Edit. Librería Bosch. Barcelona 1959.
GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Edit. De palma. Buenos Aires 1973.
Oliver, Isabel. Finanzas y Derecho Financiero. Edit. Librería Jurídica. La Plata.
LAUFENBURGER, Henry. Finanzas Comparadas..Edit. Fondo de Cultura Económica. Méx.-Bs. Aires 1951.
CARRETERO PEREZ, Adolfo. Derecho Financiero. Edit. Santillana. Madrid 1968.
ARANEDA DORR, Hugo. Finanzas Públicas. Edit. Universitaria, S.A. Chile 1960.
GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Edit. Roque de Palma. Bs. Aires 1959.
MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas Públicas. Edit. Jurídica de Chile. Santiago 1962.

3. HACENDARIA:

- MAGAÑA, Alvaro. Ciencia de la Hacienda Pública. Apuntes Facultad de Derecho. 1968
GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Inst. Edit.Reus. Madrid 1970
SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. Edit. Inst. de Estudios Políticos. Madrid.
CÓSCIANI, Cesare. Principios de Ciencia de la Hacienda. Trad. al español. Edit. de Derecho Financiero. Madrid/67
EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Pública. 5a. Ed. Ed. Aguilar. Madrid 1958
EHEBERG, Karl T. Compendio de Hacienda Pública. Edit. América. México 1945.
GIAMPIETRO B., Gabriel. Las Tasas en la Hacienda Pública. Montevideo 1959.
MUSGRAVE, Richard A. Teoría de la Hacienda Pública. Ed. Aguilar. Madrid 1968.

4. ECONOMICA:

- SANCHEZ, Rogelio. Introducción al Derecho Económico. Tesis 1967.
- BARROS DE CASTRO, Antonio y LESSA, Carlos Francisco. Introducción a la Economía. Un Enfoque Estructuralista. Siglo Veintiuno Editores. Mex. 1975.
- DUE, John. Análisis Económico de los Impuestos. Edit. El Ateneo. Caracas 1961.
- HEILBRUNNER, Robert L. Comprensión de la Macroeconomía. Trad. al español. Unión Tipográfica Edit. Hisp. Méx. 1969.
- MUSGRAVE, Richard A. y SHOUP, Carl S. Ensayos sobre Economía Impositiva. Fondo de Cultura Económica. Méx.-Bs.Aires 1964.
- MYRDAL, Gunnar. Los Efectos económicos de la Política Fiscal. Edit. Aguilar. Madrid 1962.
- KURIHARA, Kenneth K. Introducción a la Dinámica Keynesiana. Fondo de Cultura Económica. Méx. 1967.

5. ADMINISTRATIVA:

- OLIVA, Roberto. Los Actos Administrativos. Tesis 1968.
- GARCIA OVIEDO, Carlos. Derecho Administrativo. 7a. Ed. Pizarro. Madrid 1959.
- JARA CRISTI, Manuel. Manual de Derecho Administrativo. Ed. Jurídica de Chile. 1942.
- ARGAÑARAS, Manuel de J. Tratado de lo Contencioso Administrativo. Tip. Edit. Argentina. Bs. Aires 1955.
- FIORINI, Bartolomé A. Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico. 2a. Edic. Abeledo Perrot. Bs. Aires 1971.

6. PENAL:

- ECHEGARAY, Miguel Federico y LEMOS, José Julio. El Delito de Contrabando-Elementos Útiles para su estudio. V.P. de Zavalía Editor. Bs. Aires 1971.

7. CONSTITUCIONAL:

- GALINDO POHL, Reynaldo. Discurso pronunciado en la Sesión inauguratoria de la Asamblea Constituyente. Documentos históricos de la Constitución Política: 1950.
- BIELSA, Rafael. COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO: Constitucional, Administrativo y Fiscal. Tip. Llordén S.R.L. Bs. Aires 1952.
- BERNASCHINA GONZALEZ, Mario. Manual de Derecho Constitucional. Edit. Jurídica de Chile. 1958.

DUVERGER, MAURICE. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional. Edit. Ariel. Barcelona 1970.

8. POLITICA:

PAVESI, Pedro. "Política, Derecho y Administración Tributaria. Su interdependencia y problemas. En "La Tributación en la Argentina. Edic. Macchi. Bs. Aires. 1968.

HALLER, Heinz "Política Financiera" Edit. Der. Financiero. Madrid 1963.

LAURE, Maurice. Tratado de Política Fiscal. Edit. Derecho Financiero. Madrid 1960.

LINDHOLM, Richard W. Introducción a la Política Fiscal. Revista de Occidente, S.A. Madrid 1958.

FAYT, Carlos S. Derecho Político. Abeledo Perrot. Argentina 1968.

BIRD, Richard M. y

OLDMAN, Oliver. La Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo. Parte I: Política Fiscal y Desarrollo económico. Unión Tipográfica Edit. Hispano Americana. Méx. 1968.

9. CIVIL:

MIRANDA, Adolfo Oscar. Sobre la Teoría de las Obligaciones. Apuntes, Fac. de Derecho. Enero de 1975.

PETIT, Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano. Edit. Nacional, S.A. Méx. 1953.

PUIG PEÑA, Federico. Tratado de Derecho Civil Español T. IV Obligaciones y Contratos. Edit. Rev. de Der. Privado. Madrid 1951.

BONNECASE, Julien. Elementos de Derecho Civil. T. I Edit. José M. Cajica. Méx.

MANRESA NAVARRO, José María. Comentarios al Código Civil. Edit. Reus. Madrid 1931.

10. MERCANTIL:

LARA VELADO, Roberto. Introducción al Derecho Mercantil. Rev. Edit. Universitaria. El Salvador.

Langle y Rubio, Emilio. MANUAL DE DERECHO MERCANTIL ESPAÑOL. Casa Edit. Bosch. T III. Barcelona 1959

11. PROCESAL:

ROCCO, Hugo. Teoría General del Proceso Civil. Ed. Porrúa, S.A. Méx. 1959.

COUTURE, Eduardo J. Fundamento del Derecho Procesal Civil. Roque de Palma. Bs. Aires 1958.



CUETO, José del. El Contencioso Aduanero- Ubicación e Interpretación. Edit. Amalio M. Fernández. Montevideo 1970.

12. DICCIONARIA:

- ESCRICHE, Joaquín. Diccionario Razonado de la Legislación y Jurisprudencia. (s.n.t.)
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. T.II Bibliográfica Omeba. Bs. Aires 1968.
- DICCIONARIO de la Real Academia Española. 19a. Ed. Edit. Espasa-Calpe, S.A. Madrid 1970.
- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. T. XV, XX y IV. Edit. Bibliográfica Argentina 1965.

13. LEGAL:

- Constitución Política;
- Leyes Tributarias sobre impuestos directos e indirectos, tasas y contributos en Recopilaciones de Leyes del Ramo de Hacienda, V. I, II y III., Publicaciones del Ministerio de Justicia;
- Boletín del Ministerio de Justicia. V. 1,2,3;
- Código Civil;
- Código de Procedimientos Cíviles;
- Código de Comercio;
- Código Penal;
- Proyecto de Ley de los Tribunales con jurisdicción contenciosa administrativa;
- Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco;
- Ley de INPEP;
- Ley del Fondo Social para la Vivienda;
- Ley del Seguro Social y su reglamento;
- Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República; etc