

Informe de Investigación

Título: La administración y poder tributarios

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Poder Tributario.
Palabras clave: Administración Tributaria, Ingreso público, Autoridades, Actividad Financiera del Estado, Derecho tributario administrativo, Caracteres, Alcances.	
Fuentes: Doctrina.	Fecha de elaboración: 05 – 2012.

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Doctrina	2
a) La administración tributaria.....	2
Administración Federal de Ingresos Públicos.....	2
a) Funciones y competencias.....	2
b) Autoridades.....	4
c) Dirección General Impositiva.....	5
d) Funciones de juez administrativo.....	5
b) El Poder Tributario.....	6
a) Definición.....	6
b) Elementos esenciales del poder tributario.....	7
c) Actividad Financiera del Estado.....	8
d) Derecho tributario administrativo.....	10
e) Poder tributario.....	15
Caracteres del poder tributario.....	17
Alcances del poder tributario.....	19
Poder tributario originario y derivado.....	20
Poder tributario y competencia tributaria.....	21
Poder tributario y capacidad económica.....	22

1 Resumen

Sobre **la administración tributaria**, trata el presente, por medio de doctrina se explican varios de sus puntos como: la administración federal de ingresos públicos, el poder tributario, los elementos esenciales del poder tributario, la actividad financiera del estado, el derecho tributario administrativo, entre otros.



2 Doctrina

a) La administración tributaria

[Villegas]¹

Con el texto ordenado de la ley 11.683 por decr. 821/98 del 13/7/98 (BO, 20/7/98), modificado por decr. 1334/98, del 11/11/98 (BO, 16/11/98), se suprimieron los artículos relativos al órgano fiscal en el orden nacional. Ellos habían sido derogados por el art. 20 del decr. 618/97 del 10/ 7/97 (BO, 14/7/97).

Este último decreto, dictado por razones "de necesidad y urgencia", aprobó el texto ordenado de las competencias, facultades, derechos, recursos financieros y obligaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía de la Nación y que en su inicio fue producto de la fusión entre la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva, dispuesta con anterioridad por el decr. 1156/96 (BO, 16/10/96).

Posteriormente, por decr. 1231/01 del 2/10/01 (BO, 5/10/01) fue creada la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social que se incorporó a la estructura organizativa de la AFIP.

Administración Federal de Ingresos Públicos

El decr. 618/97, con las modificaciones del decr. 1231/01 y complementado por el decr. 1399/01, del 4/11/01 (BO, 5/11/01) contienen las normas que rigen la estructura, facultades, atribuciones, competencias y recursos financieros de la AFIP.

a) Funciones y competencias.

Recursos financieros. En el anexo II del mencionado decr. 1231/01 están desarrolladas las responsabilidades primarias y acciones a llevar a cabo por la Dirección General de Aduanas, por la Dirección General Impositiva y por la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social, estableciendo organismos subalternos creados o a crearse a nivel de subdirecciones, que deben secundar a los tres directores generales mencionados en materia de percepción y fiscalización de tributos internos y aduaneros, así como de ingresos provenientes de la seguridad social.

De la misma manera, y a nivel de subdirecciones, se regula la existencia de organismos que secundan a los directores en cuestiones de naturaleza legal y de técnica tributaria.

También se implementan subdirecciones cuya misión consiste en colaborar con el administrador federal en las siguientes áreas:

- 1) Planificación y administración: realiza la planificación estratégica del organismo.
- 2) Fiscalización: cumple tareas tendientes a programar la fiscalización de tributos interiores y

aduaneros.

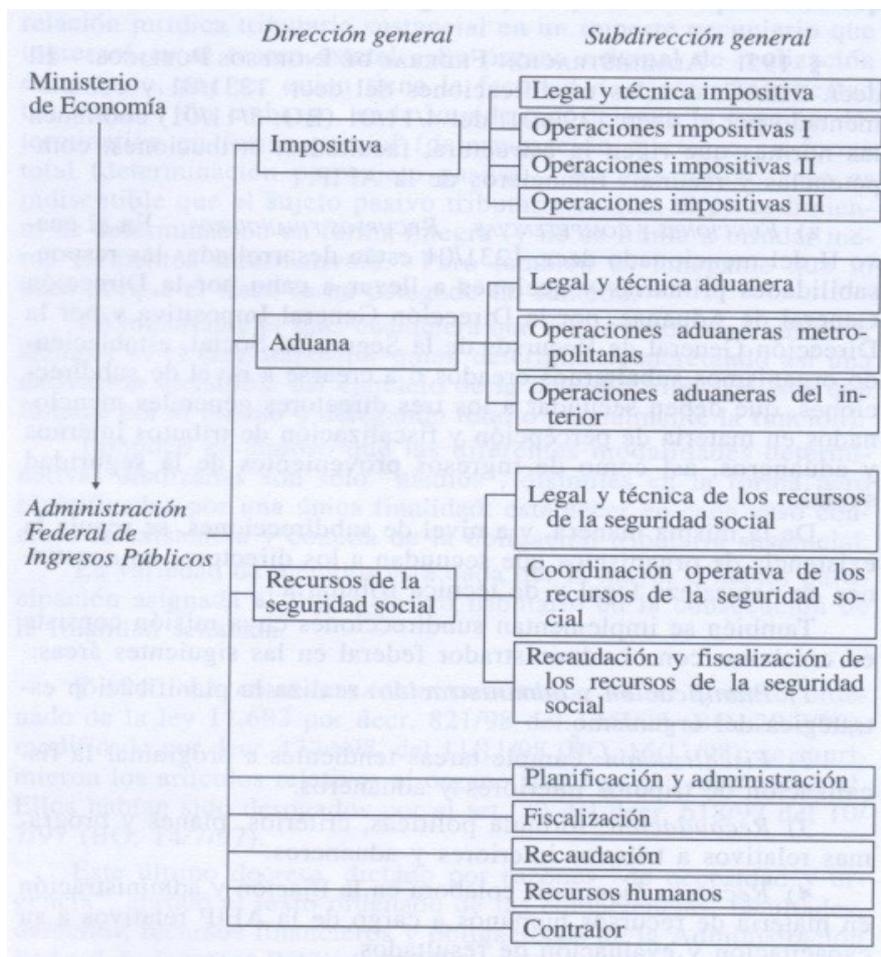
3) Recaudación: formula políticas, criterios, planes y programas relativos a tributos interiores y aduaneros.

4) Recursos humanos: colabora en la fijación y administración en materia de recursos humanos a cargo de la AFIP relativos a su capacitación y evaluación de resultados.

5) Contralor: secunda al administrador federal básicamente en el mantenimiento de la integridad de la conducta del personal de la AFIP.

El director general de cada uno de los tres organismos citados tiene un subdirector general.

El organismo que figura como anexo I del decr. 1231/01 resume la actual estructura de la AFIP, el que reproduciremos a continuación:



Por decr. 1399/01 se establecen los recursos financieros de la AFIP, cuyo detalle obra en el art. 10. Lo más destacable es que se otorga al ente un porcentaje de la recaudación neta total de impuestos internos y recursos aduaneros.

El objetivo de esta disposición es incentivar al principal organismo recaudador del país para que incremente la eficiencia de su labor.

La AFIP pasa a ser titular de los recursos enumerados por el decr. 1399/01, los que no pueden ser afectados por ningún Poder del Estado.

Los fondos correspondientes a un año fiscal y no utilizados pasan a incrementar los recursos del año siguiente. El art. 4o del decreto mencionado proporciona las pautas de lo que debe entenderse "por recaudación neta total", lo cual es importante porque sobre ese importe se aplican los porcentajes que fija el inc. a del art. lo del decr. 1399/01.

b) Autoridades.

La máxima autoridad (el administrador federal de Ingresos Públicos) es designada "por el Poder Ejecutivo nacional al año de asumido el cargo del Presidente de la Nación a partir del siguiente período presidencial". La duración del mandato es de cuatro años, pudiendo ser nuevamente designado para siguientes períodos. Pero para ello es requisito ineludible haber cumplido el plan de gestión del mandato vencido. Si se produjere la vacancia del cargo, la designación del reemplazante será por el término que reste para la finalización del mandato del reemplazado (art. 5o, decr. 1399/01). Las previsiones sobre duración del mandato no son aplicables para quien ocupe el cargo al momento de entrada en vigencia de esta normativa ni para quienes pudieren ser designados en tal calidad antes de transcurrido un año de iniciado el próximo período presidencial (art. 6o, decr. 1399/01).

El administrador federal puede ser removido de su cargo por el Poder Ejecutivo ante incumplimiento sustancial del plan de gestión anual durante dos años consecutivos conforme lo establezca la reglamentación. Para este fin, debe tenerse en consideración la evaluación del consejo asesor.

El mal desempeño del cargo es, además, causa de remoción, previo dictamen de una comisión integrada por los funcionarios que indica la norma (art. 7o, decr. 1399/01).

Se ha dotado a la AFIP de un consejo asesor que debe seguir trimestralmente la marcha del organismo y evaluar su plan de gestión anual. No tiene funciones ejecutivas, puede hacer recomendaciones o sugerencias y debe presentar al Poder Ejecutivo un in-

forme anual de las acciones desarrolladas (arts. 10 y 11). El art. 13 del decr. 1399/01 establece quiénes son los miembros integrantes del consejo, quienes actuarán ad honorem (art. 15).

También se dispone la creación de una "cuenta de jerarquiza-ción" que se distribuye entre el personal de la AFIP según situación, rendimiento y eficiencia (art. 16) participando el propio administrador federal en la distribución de esta causa (art. 8o, decr. 1399/01).

En cuanto a las facultades genéricas del administrador federal, el decr. 1399/01 señala algunas de ellas y en su art. 18 dispone: "El administrador federal de Ingresos Públicos podrá establecer los criterios generales que tiendan a asegurar la eficacia y eficiencia de la percepción judicial o administrativa de los gravámenes en el marco de la política económica y tributaria que fije el gobierno nacional".

Según el art. 19 del mismo decreto, se declaran subsistentes todas las normas que organizan el funcionamiento de la AFIP. Ello conduce al decr. 618/97 en todo aquello que no es derogado o sustituido por los decretos 1231/01 y 1399/01.

En las cláusulas subsistentes del decr. 618/97, y especialmente en los arts. 3o a 10, encontramos las facultades específicas, requisitos de actuación, incompatibilidades e inhabilitaciones que corresponden a la función del administrador federal.

O sea, el administrador federal representa a la AFIP ante los poderes públicos, responsables y terceros, también designa y remueve a los directores generales, subdirectores generales y a los jefes de las unidades de estructura de primer nivel de jerarquía escalafonaria (art. 4o, párrs. 2o y 3o, decr. 618/97).

Tiene a su cargo las funciones, atribuciones y deberes previstos en los arts. 6o a 8o del decreto recién mencionado, y los que la normativa genérica le otorgue (art. 4o, párr. 1o).

Sintéticamente tiene las siguientes facultades:

- 1) De organización y reglamentación interna (art. 6o).
- 2) De reglamentación, mediante normas generales obligatorias para responsables y terceros en las materias que las leyes autoricen (v.gr., art. 35, ley 11.683), en especial sobre inscripción de contribuyentes y demás responsables; forma y plazo de presentación de declaraciones juradas; creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información, etc. (art. 7o).
- 3) De interpretación, con carácter general, de las disposiciones que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la AFIP (art. 8o).
- 4) De dirección de la actividad del organismo, fijando las políticas, planeamiento estratégico, planes, programas y criterios generales de conducción (art. 9o, ap. 1, inc. a).
- 5) De juez administrativo en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración, sin perjuicio de las sustituciones pertinentes (art. 9o, ap. 1, inc. b).

Desempeña también las funciones de juez administrativo, participando en las demás actividades relacionadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos.

c) Dirección General Impositiva.

Respecto de lo estrictamente tributario y observando el organigrama y preceptos precedentes, advertimos que la Dirección General Impositiva mantiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos internos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, según lo indica el art. 3o del decr. 618/97, y con exclusión de disposiciones y tributos aduaneros, así como de recursos atinentes a la seguridad social.

Según el art. 4º, párr. 8o, del decr. 618/97, el director de la Dirección General Impositiva es el responsable de la aplicación de la legislación impositiva en concordancia con los planes dictados por el administrador federal y las normas legales que regulan su competencia. Al igual que los otros directores, puede actuar por avocamiento en cualquier tiempo al conocimiento y decisión de las causas (art. 4o, párr. 10, decr. 618/97). Aparte de ello, el art. 6o, inc. 2o, antes le concede, al igual que a los otros directores generales, distintas atribuciones que el dispositivo enumera.

d) Funciones de juez administrativo.

Si bien en principio estas actividades están genéricamente atribuidas al conductor de la AFIP, lo lógico es lo que sucede en la práctica: que la función de juez administrativo (la que más nos interesa para el tema que exponemos) se encuentre a cargo del director general de la DGI.

Específicamente y como juez administrativo tiene las siguientes funciones:

- 1) Establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de casos de fiscalización, determinación de oficio, etc., en razón de su bajo monto o incobrabilidad (art. 6o, inc. 2, a, de cr. 618/97).
- 2) Representar a la AFIP ante los tribunales judiciales y administrativos en los asuntos de su competencia (art. 6o, inc. lo, a).
- 3) Designar los funcionarios que ejercerán la representación judicial de la AFIP (art. 6o, inc. lo, a).
- 4) Ejercer todas las funciones, poderes y facultades que la normativa le encomiende a los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional y los recursos de la seguridad social (art. 9o, inc. 3o, a).
- 5) Instruir los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones impositivas o de los recursos de la seguridad social (art. 9o, inc. 3, b).
- 6) Requerir el auxilio de la fuerza pública para el cumplimiento de sus funciones y facultades (art. 9o, inc. 3, c).

Resulta importante analizar el art. 10 del de cr. 618/97, en cuanto establece que tanto el administrador federal como los directores generales determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo.

Las nuevas designaciones de estos funcionarios deben recaer en abogados o contadores públicos, excepto circunstancias especiales, en las que previo al dictado de resolución y como requisito esencial, el juez administrativo no abogado debe requerir dictamen del servicio público, salvo en el caso de la clausura preventiva prevista en el inc./del art. 41, y de la resolución que se dicte en virtud del art. 52, ambos de la ley 11.683.

Finalmente, los funcionarios de la DGI que revestían la calidad de jueces administrativos, continuarán ejerciendo esa función hasta tanto se disponga lo contrario (art. 16, párr. 2o, de cr. 618/97).

b) El Poder Tributario

[Villalobos]²

a) Definición

La expresión "poder tributario" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su territorio -anteriormente vimos lo que comprende la soberanía "completa y exclusiva" del Estado en el territorio nacional, art. 6 CP-. Este concepto tan genérico ha dado lugar a diversas interpretaciones divergentes, que utilizan también una terminología variada.

Hay quienes hablan de supremacía tributaria, de potestad impositiva, de potestad tributaria, de poder fiscal, de poder de imposición, pero son variantes de la idea expuesta.

La doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado en términos generales, o en la soberanía territorial.

Otros autores se refieren al poder general del Estado o la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado. F. Sáinz de Bujanda, tratadista español, también habla de la soberanía fiscal "como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado".

Es decir que con variantes de palabras, los autores citados fundamentan el derecho estatal de exigir contribuciones en la soberanía.

b) Elementos esenciales del poder tributario

Son los siguientes: abstracción, permanencia, irrenunciabilidad e indelegabilidad.

Abstracción

Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto, que es difícil de concebir; mientras que otros mencionan un poder concreto, complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario, es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración. No basta con una enunciación en abstracto.

Permanencia

Estimamos preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia; de poder estable, inalterable, se ejerza o no. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo: en tanto éste subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

Irrenunciabilidad

El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado y sus representantes carecen del derecho de renuncia frente a este poder.

Indelegabilidad

Este elemento está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar a él importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la nación o a las provincias, el poder legislativo, que representa al pueblo, puede delegar en el ejecutivo o en otro ente público u órgano de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos; tiene vedado delegar el poder de aprobar leyes, pero sí puede conferir al Ejecutivo o a un órgano administrativo la facultad de establecer reglas, pormenores y detalles para la ejecución de la ley. La indelegabilidad hay que relacionarla con un principio fundamental que es la llamada reserva de ley: ciertos cuerpos del Estado tienen funciones



exclusivas que no pueden delegarse en otros cuerpos. Por ejemplo, la Asamblea Legislativa establece, en el capítulo de atribuciones, artículo 121, inciso 13, de la Constitución, lo siguiente:

Los tratadistas distinguen entre poder originario y poder delegado o derivado; esto significa que el primer concepto le corresponde al Estado como un todo, y en el segundo, a las municipalidades, provincias o estados, en el caso de las naciones federales no de Costa Rica. En nuestro país no se da una delegación en las municipalidades, por el hecho de que tengan la iniciativa de presentar nuevos tributos. En último término, quien los aprueba es la Asamblea.

"Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales".

Como se ve, el legislador no distinguió entre impuestos y tasas, pero por razones doctrinales, es conveniente diferenciarlos.

Al referirse a las tasas municipales, dice el inciso: "autorizar los (impuestos) municipales". Esto por cuanto las respectivas municipalidades son las interesadas en procurarse nuevos ingresos a su arcas y ellas son las que tienen normalmente la iniciativa en su formulación, pero requieren, para su completa eficacia legal, que la Asamblea las apruebe.

Contrariu sensu, ni el Poder Ejecutivo ni las municipalidades pueden imponer impuestos o tasas. Lo que sí se confiere al Poder Ejecutivo, por delegación, es el poder de reglamentar las leyes. Así se lee, en el artículo 140, inciso 3, de la Carta Magna: "son atribuciones que corresponden conjuntamente al Presidente y al respectivo Ministro de Gobierno... sancionar y promulgar las leyes, reglamentarlas, ejecutarlas y velar por su exacto cumplimiento.

Algo que conviene tener presente es que por reglamento no se puede modificar una ley, porque echaría por tierra el principio de reserva de ley y de la jerarquía de las leyes, como se establece en el artículo 7 de la Constitución, que confiere un rango superior a las leyes frente a los reglamentos, ya que éstos ni se mencionan en tal artículo; en una palabra, tienen un rango inferior.

c) Actividad Financiera del Estado

[Godoy]³

Como ya señalamos, las actividades del Estado nacional que se llevan a cabo por sus distintos órganos, tienden hacia la consecución de fines predeterminados, que pueden calificarse como particulares si se los relaciona con los fines de otros Estados nacionales, o como generales si se los compara con los fines que pueden tener otros entes políticos internos, como pueden serlo las regiones, las provincias o las municipalidades, e inclusive con los que pretenden alcanzar instituciones intermedias de carácter particular, que coexisten en la organización social, alguna de las cuales hasta pueden intentar alcanzar una importancia que linde políticamente con aquéllas.

Va de suyo que los objetivos de todas estas instituciones, si son dables de obtener, deben unificarse con aquellos fines más generales del Estado nacional, considerando que es ésta la estructura jurídica y económica que en lo interno debe predominar y dentro de la cual razonablemente no cabe admitir la coexistencia de fines contradictorios.



Decimos "razonablemente", porque bien puede acontecer que por alguna circunstancia coyuntural, diversos órganos particulares se encuentren dedicados a la obtención de finalidades incompatibles entre ellas. Aspecto que si no se supera en la emergencia y llega a darse de manera más acostumbrada o regular, traerá como resultado serias crisis del sistema que será necesario resolver, a fin de tratar de evitar consecuencias negativas para el mismo.

Una vez que se han determinado los fines que en el evento se consideran como fundamentales, la actividad de los órganos del Estado debe tender hacia la consecución de los mismos, lo que en la práctica se traduce en un consumo de bienes y de servicios, situación que a su vez se hace necesaria para que el Estado lleve a cabo la prestación de los respectivos servicios que se consideran de interés general, admitiéndose actualmente que también a través de tales funciones públicas, puedan además producirse bienes cuyo uso, goce o disposición tiendan a satisfacer el bienestar de la sociedad.

Todo ello requiere por cierto la aplicación de diferentes recursos que el Estado puede obtener de la explotación de su propio patrimonio a través de precios —privados, cuasi-privados, públicos y políticos-; de la creación de tributos -impuestos, tasas y contribuciones- que derivan del ejercicio de su poder tributario; de operaciones de empréstitos —internos o externos-; y finalmente de operaciones de tesorería —emisión de letras, adelantos transitorios y tenencia de valores públicos — que efectúa generalmente a través de negociaciones efectuadas por los bancos centrales, que pueden traducirse en la práctica en emisión monetaria.

La administración y el uso de tales recursos por parte del Estado, que debe tender —al menos teóricamente- a la obtención del bienestar general a través de la prestación de servicios públicos, se manifiesta a través de los gastos públicos, todo lo cual exige un control o fiscalización de las operaciones que se llevan a cabo.

Todas estas etapas que implican la elección de los fines a alcanzar por el Estado así como la obtención de los recursos indispensables para ello, su administración, su uso —o inversión lato sensu— y el control respectivo, las que en la práctica se dan en forma continuada, constituyen la denominada actividad financiera de Estado. Esta integra juntamente con la actividad financiera de los entes privados sean éstos constituidos por personas físicas o por sujetos de carácter colectivo —, un determinado sistema económico-financiero nacional, bien entendido que en aquélla se da la aplicación del principio macroeconómico presupuestario que se caracteriza especialmente por la falta de un propósito de lucro y por la existencia de un acentuado propósito de obtener la satisfacción de intereses de carácter general. En tanto, en la actividad financiera de los particulares prima el principio micro-económico de mercado, que lleva ínsita la finalidad de la obtención de un lucro, persiguiendo preponderantemente alcanzar la satisfacción de intereses particulares de los individuos o de grupos sociales determinados.

Por supuesto que los señalados objetivos no son totalmente exclusivos, pudiendo darse en los hechos que el Estado obtenga alguna ganancia a través del desarrollo de su actividad o que los particulares tiendan a perseguir fines de asistencia, beneficencia, caridad o mutualistas por ejemplo, pero no debemos olvidarnos que estamos ocupándonos de ciencias sociales en las cuales su relatividad es mayor que en otro tipo de ciencias -por ejemplo las ciencias exactas o las ciencias fisicomatemáticas— o como comúnmente se señala, en las que las excepciones son las que en cierto sentido confirman las reglas generales.

d) Derecho tributario administrativo

[Godoy]⁴

Ya explicamos cómo a nivel legal se dan las normas jurídicas tributarias en sentido estricto, que deben contener para ser calificadas como tales, tres de los conceptos jurídicos fundamentales como lo son la obligación, el acto ilícito y la o las sanciones que según vimos, también deben ser considerados como tributarios, puesto que de alguna manera se relacionan con los tributos.

Hemos expuesto además los fundamentos que tenemos para ello, que substancialmente encontramos en la teoría general del Derecho —aplicables de por sí a todas las normas jurídicas—, así como también el criterio de clasificación que adoptamos para considerar cómo el género orden jurídico puede estar compuesto por diversas ramas jurídicas, que por ello pueden tener sus conceptos e instituciones propios —nunca fines propios—, criticando en todos estos aspectos las afirmaciones que en general vienen efectuando los seguidores de la llamada doctrina tributaria tradicional, particularmente en cuanto pretenden que el Derecho tributario como objeto de investigación en su consideración como rama jurídica, se reduzca al estudio de un conjunto de obligaciones estimadas como de carácter sustantivo, substancial o material, que presumirían de jurídicas.

Por supuesto que todos los elementos jurídicos relacionados con los tributos, no se agotan tampoco con el mero conjunto de normas jurídico tributarias en sentido estricto —de aquí la adopción de esta calificación— sino que se encuentran complementadas por una pluralidad de disposiciones que hacen a la operatividad del derecho tributario y en definitiva del orden jurídico, entendido éste como una técnica específica de organización social.

En consecuencia se torna necesario hacer referencia a todos esos otros aspectos del Derecho tributario, debiendo ocuparnos entonces en esta etapa, acerca de cómo debe ser despejada cuantitativamente esa "... X suma de dinero en concepto de tributo. . .", a la que hacíamos referencia cuando explicitamos el primer juicio hipotético deóntico que integra esa norma jurídica tributaria strictu sensu, atento que actualmente —como veremos al ocuparnos de los elementos de la obligación jurídica tributaria sustantiva— la otra incógnita de ese mismo juicio hipotético, esto es la significada por las palabras "...X hecho gravado...", viene expresada en el Derecho tributario moderno, en la propia formulación legal.

El acto por el cual se establece cuantitativamente qué suma de dinero debe ser pagada en concepto de tributo, es llamado en la terminología actual adoptada por la doctrina tributaria determinación, aunque tradicionalmente se designa como liquidación cuando el monto del tributo lo establece el sujeto obligado a ello y determinación cuando es fijado en cada caso concreto, por el órgano de aplicación. Por nuestra parte preferimos estas últimas denominaciones, ya que separan claramente dos situaciones que en realidad deben ser distinguidas.

Las formas para llevar a cabo la liquidación y la determinación de los tributos, están establecidas usualmente en disposiciones que se encuentran también a nivel legal, en las que se prevé para estos fines la intervención de los sujetos pasivos o contribuyentes, de los responsables por deuda ajena, de los órganos de aplicación e inclusive de los terceros que por alguna circunstancia se hayan relacionado con los contribuyentes. Estas situaciones

pueden visualizarse en el gráfico N° 1 —que por supuesto seguiremos desarrollando a lo largo de este capítulo— en la parte denominada como derecho tributario administrativo.



Los contribuyentes o sujetos pasivos y los responsables por deuda ajena deben en principio llevar a cabo la liquidación de los tributos mediante la presentación de las respectivas declaraciones juradas. Tal acto constituye una obligación jurídico tributaria de carácter formal, que se encuentra estrechamente vinculada con la de efectuar el pago de los tributos que correspondan. Por supuesto que la no realización de tal conducta, constituye un ilícito tributario que puede entonces traer como consecuencia la aplicación de una sanción. Es decir que a este nivel también se da la existencia de normas jurídicas tributarias generales que contienen los tres conceptos jurídicos fundamentales a que hicimos referencia cuando nos ocupamos del Derecho tributario sustantivo, al cual aquéllas complementan en cuanto a su funcionalidad.

Ahora bien, puede acontecer que en la realidad, dichos obligados no presenten los formularios respectivos o que los presenten liquidando un menor tributo que el que correspondiere, en cuyo caso el órgano de aplicación puede intervenir ejercitando sus facultades de verificación y de fiscalización para efectuar la determinación del tributo y en una primera instancia aplicar sanciones, a través de procedimientos reglados. Puede en su caso requerir informaciones por parte de terceras personas que por alguna circunstancia se hayan relacionado con el contribuyente, las que también constituyen obligaciones jurídico tributarias de carácter formal.

Como resultante de estas situaciones se pueden producir por un lado una serie de relaciones entre los contribuyentes, los responsables por deuda ajena y los terceros, con el órgano de aplicación — que se halla insertado en el poder ejecutivo o administrador —, así como también por otra parte, entre éste y los funcionarios que integran el mismo, todas las cuales son objeto —por supuesto—, también de diversas regulaciones jurídicas.

Para nosotros aquéllas mencionadas en primer término, forman parte del Derecho tributario como rama jurídica, por estar estrechamente vinculadas con el debido ingreso del tributo y aun con la aplicación en una primera etapa, de sanciones por incumplimiento de obligaciones jurídico tributarias, todo a través de determinados procedimientos que se encuentran previstos legalmente. Adoptando entonces la posición que afirmamos, nos coloca frente a relaciones jurídico tributarias de carácter complejo o complementarias, que solamente pueden ser separadas a los efectos de su estudio, sin maximizar o minimizar la importancia de alguna de estas relaciones en desmedro de las denominadas como de carácter formal.

En cambio las relaciones entre dicho órgano de aplicación y sus agentes, así como las facultades de ese ente, por ejemplo, las de organización interna o las de poder suscribir contratos, constituyen una materia distinta de la tributaria, ya que están referidas a la mera o pura función en sí, considerada desde el plano administrativo, correspondiendo las normas jurídicas respectivas a materia propia comprendida por el Derecho administrativo.

Resulta interesante destacar que la doctrina tributaria tradicional, al tiempo que separa de manera absoluta al Derecho tributario sustantivo, al tiempo que separa de manera absoluta al Derecho tributario sustantivo, al tiempo que separa de manera absoluta al Derecho tributario sustantivo, además sostiene, equivocadamente a nuestro criterio, que todo lo concerniente a la normativa relacionada con las obligaciones jurídico tributarias de carácter formal, corresponde a aquella rama jurídica o sea al Derecho administrativo, asimilando entonces prácticamente como actos administrativos efectuados por el órgano de aplicación, a la aprobación de una licitación pública para provisión de bienes o a la contratación de servicios con sus funcionarios, por ejemplo, con actos jurídicos tributarios, como lo serían la verificación, la fiscalización y la determinación de tributos e inclusive la aplicación de sanciones tributarias en esa primera instancia administrativa.

Es probable que esta posición, para la cual las relaciones jurídicas tributarias de carácter formal constituyen una parte del derecho administrativo, se encuentre originada en la propia evolución de la ciencia de las finanzas públicas, en cuanto se dedicó de manera particular durante mucho



tiempo, al estudio de la dirección racional de la actividad financiera del Estado que era efectuada principalmente por el poder administrador, el que procuraba que cuantitativamente los presupuestos se estabilizaran a niveles mínimos, para que satisfaciéndose a través de la actividad financiera del Estado las necesidades públicas estimadas como más necesarias, se produjera la menor incidencia posible en las actividades productivas de bienes y servicios llevadas a cabo por los particulares, todo lo cual fue consecuencia de las ideas económico-financieras imperantes, que propiciaban a todo evento el logro de un equilibrio presupuestario.

A estos antecedentes históricos, cabe agregar el hecho real que los órganos de aplicación en materia de leyes tributarias, que inclusive representan al fisco nacional o aspecto patrimonial del Estado, se encuentran organizados y comprendidos —lo reiteramos— dentro del poder administrador. Esto lleva a la palmaria confusión de considerar que todas sus actividades, aun las de índole tributaria, sean consideradas como de carácter administrativo, sin perjuicio que el denominado Derecho fiscal —tomado como sinónimo de Derecho tributario—, estuviera incluido hasta no hace mucho tiempo en el Derecho administrativo, del que mucho le costó desprenderse a nuestra materia.

Debido en gran parte a todas estas circunstancias propias de la evolución operada con el correr de los tiempos en la ciencia de las finanzas públicas, fue que prevaleció en su estudio e investigación principalmente el elemento económico, siendo motivo de especial preocupación en las ideas de la doctrina, el análisis particularizado de los impuestos, especialmente en lo que se refiere a su incidencia en la economía de los particulares —que se consideraba tajantemente separada de la economía pública— y a su equitativa distribución sectorial.

Por otro lado en el aspecto técnico-administrativo, como una derivación peculiar de las monarquías absolutas, persistían paradójicamente elevados límites de discrecionalidad en las funciones recaudatorias realizadas por los órganos administrativos del sujeto activo de las relaciones jurídicas tributarias.

Tal situación, contradictoria de por sí, motivó que dichos elementos fueran influidos por otros aspectos de la ciencia de las finanzas. Así, a través de lo político, se trató de reafirmar las conclusiones del pensamiento económico que, como se puntualizara, propiciaba especialmente la actividad productiva de los entes privados, mientras que el Estado debía intervenir solamente para satisfacer las necesidades públicas que en el evento se consideraban como esenciales. Por otro lado, por medio del elemento jurídico, ya fuere por disposiciones de rango constitucional o a nivel legal, se disponían garantías individuales y se trataban de disminuir los márgenes de discrecionalidad con que actuaba el Estado en el ejercicio de sus facultades impositivas, echándose así las bases del Derecho tributario escrito que por las razones expresadas, constituyó durante mucho tiempo materia propia de los especialistas en Derecho administrativo.

Cabe señalar que cuando hacemos mención de todas estas circunstancias, que constituyeron en su momento una realidad vivida, no queremos expresar un juicio de valor sino que pretendemos recalcar cómo los distintos aspectos de la ciencia de las finanzas y de la ciencia de la tributación van interactuando de una manera concomitante. Al mismo tiempo que queremos destacar cómo el derecho va receptando en su contenido normativo de modo necesario, estos cambiantes aspectos del acontecer de la sociedad.

Vemos entonces cómo estas realidades que han sido admitidas por el Derecho positivo, han movido a confusión a la doctrina tributaria tradicional cuyo objeto de conocimiento entonces, está constituido por el conjunto de obligaciones tributarias de carácter substancial, esto es el pretendido Derecho tributario substancial, sustantivo o material, quedando fuera de aquél no solamente los ilícitos y las sanciones, sino también —lo que es ya alarmante— todas las relaciones jurídicas que



se dan entre contribuyentes o sujetos pasivos, los responsables por deuda ajena y los terceros con el órgano de aplicación, que por supuesto tienen conexión con el debido ingreso de los tributos o sea con el cumplimiento de aquellas obligaciones. El más somero análisis de la situación, nos lleva al convencimiento de que todas estas relaciones constituyen materia de investigación propia de los tributaristas y no de especialistas de otras ramas jurídicas, quienes por otra parte no les conceden su atención.

Quedan por examinar los referidos márgenes de discrecionalidad que tienen esos órganos de aplicación, para desempeñar su cometido vinculado con la tributación consistente, entre otros actos, en impartir normas generales obligatorias —reglamentarias e interpretativas—, mantener relaciones con los obligados por las normas jurídicas tributarias y aplicar éstas en los casos concretos, aspecto que puede ser riesgoso o traer inseguridad para los sujetos pasivos —lato sensu—, de las respectivas relaciones jurídicas tributarias, pero que en modo alguno justifica que deba considerarse que éstas constituyan materia específica del Derecho administrativo.

Tales actividades son de diversa magnitud, comprendiendo ese quehacer desde actos a través de los que se crean derechos, tales como normas jurídicas tributarias generales e individuales, hasta otros que son de simple ejecución del Derecho, como lo serían los de verificación, fiscalización o ejecución fiscal, por ejemplo.

Especialmente en relación con los actos de verificación y de fiscalización, queda claro que cuando esos órganos de aplicación comienzan a ejercitar estas funciones, no es posible conocer quiénes de los verificados o fiscalizados —que en nuestra materia son sujetos de relaciones jurídicas tributarias de carácter formal— serán en definitiva contribuyentes —o sea sujetos de relaciones jurídicas de carácter sustantivo—, lo cual será resultado en definitiva de esos procedimientos que se encuentran jurídicamente reglados, limitándose así esos márgenes de discrecionalidad hasta lo que a la sazón, se considere como razonable.

Ello por el hecho de que toda función que realice un órgano del Estado, cualquiera fuere la misma, va a estar reglada por el Derecho hasta llegar a ese límite de razonabilidad, en alguna norma jurídica que otorgará a aquél alguna "facultad", "potestad", "atribución", o "competencia", que constituyen términos afines con el concepto jurídico fundamental denominado "derecho", que es correlativo con el que se conoce como "deber jurídico".

La estructura del Derecho y de cada una de sus ramas, admite que las normas jurídicas superiores vayan determinando no solamente la forma en que las normas jurídicas inferiores van a ser creadas, sino también en algún grado pero no de modo absoluto, el contenido de éstas. Habitualmente las normas generales constitucionales establecen no sólo la manera en que van a ser sancionadas las leyes sino en cierta medida su contenido —en nuestra materia, por ejemplo, los principios o garantías de los contribuyentes—, así como también acontece con los decretos. Las disposiciones legales a su vez, determinan aún más el contenido de los decretos así como de las resoluciones administrativas y de las sentencias judiciales —ambas en cuanto actos jurisdiccionales—. Finalmente todas estas directivas de alguna manera, limitan el ejercicio de las facultades otorgadas para su aplicación respectiva en los casos concretos, que en el Derecho tributario son ejercitadas por los órganos de aplicación.

Como hemos apuntado, esa determinación puede variar en mayor o menor grado, pero nunca puede ser de carácter absoluto, ya que es imposible prever casuísticamente todas las circunstancias que potencialmente puedan darse en la realidad. Tal situación debe ser relacionada en última instancia también, con la mayor o la menor discrecionalidad con que puedan actuar los órganos de aplicación de las normas jurídicas que las otorgan, especialmente cuando se debe actuar ante circunstancias concretas.



Así en materia tributaria, las normas jurídicas generales a nivel legal, determinan descriptivamente en formas lingüísticas y de la manera más absoluta posible —pensamos que aun en esto existen márgenes de incertidumbre, debido a la vaguedad y a la ambigüedad del significado de las expresiones empleadas en las disposiciones, como veremos al ocuparnos del tema de la interpretación de las normas jurídicas— qué debe considerarse como hecho gravado, la base imponible del tributo y el sistema de alícuotas.

Pero el nivel de indeterminación debe ser mayor, cuando en las disposiciones se haga referencia a la discrecionalidad con la que puede actuar el órgano de aplicación, cuando en un acto de fiscalización se encuentre con que el presunto sujeto pasivo no proporcione los elementos necesarios para poder fijar el quantum de un tributo. Es evidente que no se puede prever qué es lo que puede exigirse o efectuarse respecto del interesado, ya que ello dependerá de circunstancias de hecho que hagan a la actividad de aquél, a la mayor o la menor importancia de su empresa, a la forma de llevar sus registraciones y de conservar sus comprobantes, a sus operaciones bancarias o a acontecimientos parecidos.

Lo expresado en el párrafo anterior no resulta en modo alguno extraño, ya que acontece acostumbradamente en el ámbito jurídico cuando deben aplicarse sus normas. Así si se ha obtenido una sentencia favorable en una ejecución o en un juicio por incumplimiento de una obligación de dar una suma de dinero y el deudor no efectúa el pago respectivo, un órgano del Estado —un oficial de justicia— deberá trabar embargo por un monto de dinero que cuantitativamente se encuentra determinado. Pero dicho funcionario está menos limitado por las disposiciones jurídicas en cuanto a la ocasión de llevar a cabo su actividad, a los bienes a embargar —aspecto éste que podrá dar origen a controversias a resolver por el juez—, actuando en consecuencia con un mayor margen de indeterminación y por esto con una mayor discrecionalidad, sin que ello implique por sí una antijuridicidad.

Por supuesto que en el derecho moderno, no existe el otorgamiento jurídico de una discrecionalidad absoluta que dependa del solo arbitrio del facultado, sino que la misma viene ya limitada por disposiciones expresas o puede ser limitada ex post una vez ejercitada, privando para todo esto criterios de justicia como valor.

Así en el ejemplo dado o en una actividad referida a la fiscalización tributaria por caso —en circunstancias normales—, no podrán desempeñarse las funciones respectivas ejercitando una presión psíquica o física, por ejemplo mediante amenazas o abuso de fuerza; tampoco podrán embargarse ciertos bienes necesarios para la vida normal del deudor y de su familia o exigirse al presunto contribuyente que se someta a renunciaciones que no dependan exclusivamente de su voluntad. Ello porque sin duda existirán normas que impedirán el ejercicio no razonable de esa discrecionalidad o que dejarán sin efecto los actos que se lleven a cabo de esa manera, sin perjuicio que se disponga el juzgamiento administrativo o judicial del funcionario que así hubiere obrado.

En materia tributaria entonces, no puede considerarse que, cuando mayor sea el grado de indeterminación previsto por las normas jurídicas, en cuanto a la actividad de los órganos de aplicación y por ende se dé una más intensa discrecionalidad para su ejercicio, entonces tales disposiciones formen parte de un sector del Derecho administrativo al que se califica de tributario y que cuando existan normas en que la determinación sea mayor —por ejemplo las que disponen acerca de los sujetos pasivos, de los hechos gravados, de las exenciones, etcétera—, entonces correspondan al Derecho tributario substancial, sustantivo o material. Esto es perder de vista la estructura con que operan las ramas jurídicas en general y el propio Derecho tributario en particular, el cual está formado por un conjunto de normas jurídicas que de alguna manera y a cualquier nivel se refieren a la tributación, cualquiera fuera el grado de determinación de las



mismas.

Ahora bien es preciso reconocer que, cuando la discrecionalidad con que puedan obrar los órganos de aplicaciones amplia, se da la posibilidad de que ésta pueda ejercitarse de un modo arbitrario, máxime por el hecho de que la actividad de aquéllos se lleva a cabo en definitiva a través de la actuación de personas físicas. Ya vimos que el sistema jurídico generalmente adoptará las directivas necesarias para tratar de desalentar estas conductas, pero no deberá olvidarse que el derecho es una ciencia social y como tal no es de carácter absoluto. Se trata de adoptar determinados medios para obtener fines prefijados, lo que por supuesto dependerá de la bondad de aquéllos, lo que tampoco significa que éstos vayan a obtenerse de una manera fatal. Ello será función del más correcto empleo de tales medios y principalmente del grado de cultura y de civilización de la sociedad de que se trate, ya que si ésta se halla en un estado de crisis, mal puede pretenderse que los logros a los que se llegue por la aplicación de las ciencias sociales —y el derecho es una de ellas— sean medianamente positivos. Así como por el hecho de que exista un derecho penal, no es que no se vayan a cometer delitos, que es la conducta que se busca desalentar, tampoco por la existencia de un derecho tributario cabe esperar que no se vaya a incurrir en ilícitos tributarios o lo que es lo mismo aunque inverso, que los tributos sean ingresados en el tiempo y en la forma prevista por las respectivas normas jurídicas.

En resumen, no aceptamos la posición de la doctrina tributaria tradicional en cuanto admite como rama del orden jurídico solamente al Derecho tributario substancial, sustantivo o material —sin mención del criterio de clasificación adoptado—, dejando prácticamente fuera del mismo no solamente a los ilícitos y a las sanciones tributarias —Derecho tributario penal—, sino también a las relaciones que se dan entre los Estados y los sujetos pasivos, responsables por deuda ajena y terceros, en nuestra materia, con el objeto de establecer el quantum de los tributos, ya fuere mediante la liquidación de éstos o por actos de determinación efectuados por los órganos de aplicación, que incluye por supuesto, todas las obligaciones jurídico tributarias de carácter formal. En nuestro criterio, las disposiciones que regulan tales vinculaciones constituyen una parte necesaria del derecho tributario, ya que complementan las normas jurídicas tributarias en sentido estricto, juntamente con otra serie de disposiciones de las que resultan como veremos, las normas jurídicas tributarias en sentido amplio que en su conjunto, conforman a aquél como rama del orden jurídico.

e) Poder tributario

[Giuliani]⁵

Poder tributario

La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Este concepto tan genéricamente consignado ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición" (Hensel), pero son

variantes de la idea expuesta. Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas.

Para apreciar las dificultades de la materia, bueno es notar que un autor tan prestigioso como Berliri, en la primera edición de sus *Princ/p/hablaba de potestad tributaria*, en tanto que a partir de la segunda efectúa un reexamen de la cuestión, y luego de señalar que existe sinonimia entre las expresiones *podery potestad*, se decide en favor de otra distinta: *derecho de supremacía tributaria*. Por su parte, Aniorós prefiere utilizar "la expresión de *podery* no la de *potestad* porque la primera parece más unida a la idea de soberanía, mejor dicho, al concepto etimológico de soberanía como situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción". Por nuestra parte, no hallamos diferencia sustancial entre los dos vocablos mencionados, pero, en general, usaremos la expresión *po-derpor* estar en nuestra tradición, sin que ello obste a la utilización de *potestad* cuando la frase lo haga aconsejable.

** Micheli señala que frecuentemente se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas. Entiende el autor que los dos significados son legítimos, pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan. En virtud de tal advertencia, diferencia Micheli la potestad normativa tributaria para referirse a la acción legislativa de la potestad de imposición por medio de la cual la norma se aplica. Este enfoque tiene seguidores y críticos en la doctrina española.

* La doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales, o en la soberanía territorial según expresión más concreta de Blumenstein; Kruse, por su parte, entiende que la soberanía impositiva es una parte de la soberanía estatal general, otros autores se refieren al poder general del Estado o "la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado". Sáinz de Bujanda también habla de la soberanía fiscal "como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado". Es decir que todo este grupo de autores, con variante de palabras, fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.

En Estados Unidos impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos "poderes soberanos del Estado": el poder impositivo y el poder de policía, ambos "inherentes" a él, como parte y parcela del concepto de Estado e inseparables de él; entendiendo el primero como "el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes"; y el segundo, como la facultad de los Estados soberanos "de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general" (general welfare). En decisiones de distintas épocas, la Corte Suprema de aquel país lo ha calificado como una "necesidad fundamental e imperiosa de todo gobierno", y no solamente como "el poder de destruir, sino también el poder de vivificar" (to keep alive).

La doctrina clásica norteamericana, aunque no la moderna, veía en cada uno de esos poderes el fundamento de dos tipos de imposición, vinculando las contribuciones de tipo exclusivamente fiscal con el poder tributario (taxing power) y las de carácter extrafiscal o regulatorio con el poder de policía (pólice power), criterio objetado por Seligman desde el punto de vista financiero, pero que ha merecido acogida en autores brasileños, principalmente Bilac Pinto y con menor entusiasmo en Baleeiro. Empero, no consideramos acertada esa distinción: desde el punto de vista de la ciencia

de las finanzas, por la doble función que cumplen ciertos tributos; jurídicamente, porque el poder tributario, ya radique en la soberanía o en la potestad de imperio, no reconoce limitaciones, excepto las que puedan resultar de normas constitucionales, y, por tanto, es la base de aplicación de cualquier clase de tributos.

Entre nosotros, Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que "la soberanía es política, antes que jurídica" y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía "es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución. A su juicio, "dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial".

* Si bien compartimos las observaciones que a tal interpretación ha formulado el prof. Sáinz de Bujanda, especialmente que el reconocimiento de la soberanía en el poder constituyente no lleva "automáticamente aparejada la negación de tal atributo al poder estatal constituido" y que puede hablarse de una soberanía financiera como expresión de la soberanía del Estado, es indudable que ello nos conduciría a los arduos problemas que suscita la determinación del concepto de soberanía y a su debilitamiento en la época actual, ya por la irrupción de nuevas teorías federalistas o por el desarrollo de organismos internacionales. En este sentido bástenos mencionar, por sus caracteres excepcionales, la Organización de las Naciones Unidas y la Unión Europea (U.E.), que tiene autoridades ejecutivas propias y una Corte de Justicia, y dispone de poderes muy extensos.

* Dentro de la U.E. las tasas de compensación agrícolas, al igual que las exacciones aduaneras y la parte de alícuota del I.V.A. (6a directiva de la C.E. del 17 de mayo de 1977) constituyen el presupuesto de la comunidad, con poderes tributarios subordinados a manifestaciones de soberanía de parte de cada Estado. Se trata, en suma, de nuevas formas de instituciones financieras que ofrecen perspectivas insospechadas, y que aplican por primera vez tributos de tipo supranacional con independencia de los Estados que le dieron nacimiento.

Es indudable que presenciamos una evolución del concepto tradicional de soberanía y estamos en el límite de una transformación esencial de las ideas, lo cual nos confirma en las dificultades del asunto. Si bien puede considerarse la posibilidad de establecer una separación entre el concepto político y el concepto jurídico de soberanía, creemos que no es menester internarse en materia tan espinosa y que basta invocar, como dice Bielsa, el poder de imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, para justificar el poder tributario. Lo cual, por lo demás, es aceptado por autorizada doctrina.

Caracteres del poder tributario

Para completar la consideración de los aspectos generales relacionados con el poder tributario, nos ocuparemos de sus características. En nuestra opinión los elementos esenciales son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

a) Abstracto. Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y de otro concreto, siendo este último complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

No compartimos esa idea, y estimamos, con Amorós, que el poder tributario es esencialmente abstracto. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder.



Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad; distinción cuya importancia veremos luego al tratar el poder tributario y la competencia tributaria. El prof. Micheli ha señalado bien tal diferencia en dos monografías que se hacen cargo de esa actividad en el plano real, pero especifica que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.

b) Permanente. Estimamos preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia, para evitar confusiones como la anotada en el párrafo anterior. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

También a este respecto suele incurrirse en el error de examinar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, supuesto imposible de ocurrir. Lo que puede suceder es que se extinga por el trascurso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario, porque los créditos del Estado, lo mismo que los créditos de los particulares, caducan o prescriben por razones de interés social, por necesidad de certeza del derecho. Pero se trata de actuación en dos planos distintos: conceptual y real.

** Micheli recuerda, dentro de su referida concepción, que la potestad tributaria de dictar normas no se extingue por el trascurso del tiempo, aunque puede tener límites en sus efectos temporales y que el poder de imposición es imprescriptible, a pesar de que el ejercicio de tal poder está sometido a modos temporales que varían de tributo en tributo.

c) Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

La aparente derogación a este principio que ha querido verse en las llamadas leyes-contrato de los impuestos en coparticipación, no altera el principio expuesto. En efecto, según veremos en su oportunidad, las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el poder de gravar, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos; y ello en virtud de ley sancionada por cada provincia, de modo que el sistema no deriva de una ley federal en sentido estricto sino de leyes provinciales coincidentes en un mismo acto.

d) Indelegable. En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la Nación o a las provincias, cada una en su esfera, el Poder Legislativo que representa al pueblo puede delegar en el Ejecutivo o en otro departamento de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos: tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, pero, sí, puede conferir al Ejecutivo o a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquélla. Y si no lo puede hacer en el ámbito jurisdiccional propio, menos podría efectuarlo con relación a otra esfera jurisdiccional.

Resulta innecesario significar que el poder tributario no es ilimitado. En la Argentina no hay derechos o poderes de tal condición, pues de una u otra manera todos son limitados; y el poder tributario no escapa a ello. El que corresponde a las provincias es un poder amplio, porque ellas son anteriores a la Constitución que así lo reconoce, y las únicas limitaciones son las derivadas del art. 126 de la Constitución y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la unidad nacional y para realizar fines de interés colectivo. Cabe agregar, por último, que tratándose de facultades conferidas por la Constitución al gobierno nacional, el Congreso no puede



devolverlas a las provincias porque, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes.

Alcances del poder tributario

En la Argentina el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución nacional. A diferencia de lo que ocurre en otros países con evolución del centro a la periferia, aquí ocurre a la inversa como en los Estados Unidos: tiene lugar desde la periferia hacia el centro.

En efecto, en lugar de corresponder los máximos poderes al Estado nacional o Estado general según la terminología de los autores italianos, en nuestro país el gobierno federal es de poderes limitados, pues constitucionalmente sólo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental. Estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios: todos los que les pertenecían al organizarse la nación, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea, los llamados "poderes delegados"; delimitación que resulta de los arts. 121 y 126 de la Constitución. En cuanto a los municipios, su poder tributario no está mencionado expresamente en ese documento, pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5o).

* Por cierto que el trascurso del tiempo ha modificado algo el panorama resultante de la Constitución. Los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose con anterioridad a la reforma de 1994 a las denominadas "facultades implícitas", aparte de modalidades surgidas de las leyes-contrato sobre unificación de impuestos que condujeron, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial; aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes. Evidentemente, la realidad ha desvirtuado el cuadro originario y la reforma constitucional de 1994 colaboró con tal proceso al constitucionalizar el régimen de coparticipación.

El poder tributario es ejercido por cada ente de gobierno —Nación, provincia, municipalidades— en la esfera territorial de su jurisdicción, entendiendo la expresión "territorial" en el sentido amplio explicado en otra parte de esta obra. Teniendo en cuenta las disposiciones constitucionales después de la reforma de 1994, puede delimitarse el ámbito de influencia de cada ente de gobierno, de esta manera:

**** I. Corresponde al gobierno nacional:**

a) exclusivamente y de manera permanente: los derechos de importación y exportación y las tasas postales (arts. 4o, 9o, 75, incs. 1o y 10, y 126);

b) en forma exclusiva y de manera permanente: las facultades derivadas de reglar el comercio internacional y el comercio interprovincial, lo que incluye tráfico y comunicaciones; la atinente a la Capital Federal y los lugares adquiridos por compra o cesión en las provincias (art. 75, incs. 13 y 30);

c) en concurrencia con las provincias y de manera permanente: los impuestos indirectos al consumo (art. 75, inc. 2o);

d) con carácter transitorio: impuestos directos (art. 75, inc. 2o).

**** II. Corresponde a las provincias'**



a) con carácter exclusivo y de manera permanente: impuestos directos (arts. 121 y 126);

b) en concurrencia con la Nación y en forma permanente: impuestos indirectos (art. 75, inc. 2o).

Pese a su amplitud, las facultades tributarias de las provincias no son ilimitadas. Pueden establecer impuestos sobre todas las cosas que están en su jurisdicción y que formen parte de la riqueza pública, eligiendo los objetos imponible y, asimismo, determinar modalidades de percepción. Empero, su potestad reconoce las siguientes excepciones o limitaciones: a) las materias delegadas que corresponden exclusivamente al Congreso nacional (arts. 31, 75 y 126, Const. Nac.); b) como consecuencia de ello, no pueden alterar los principios establecidos en los Códigos Civil, de Comercio, Penal y de Minería (art. 75, inc. 12), invocando la autonomía del derecho tributario, pero, bien entendido, siempre que esos códigos no hubieren legislado impropriamente sobre materias no delegadas; c) los derechos y garantías asegurados por la Constitución Nacional.

III. Corresponde a los municipios: las facultades inherentes a su condición de entes de gobierno, con respecto a actividades cumplidas en su ámbito jurisdiccional o a las cosas situadas dentro de tales límites, sin exceder las materias de su competencia.

** El nuevo art. 123 del texto constitucional de 1994 establece que "cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5o asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

Poder tributario originario y derivado

No hay que abundar en consideraciones para demostrar la trascendencia del poder tributario, que es "tan necesario para la existencia y prosperidad de la nación, como para el ser natural el aire que respira" (104), por lo cual todos los organismos que cumplen funciones de gobierno tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones. Esto ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria: es así como se habla de poder originario y poder delegado o poder derivado según la doctrina suiza. El problema se presenta en todas partes como consecuencia de los múltiples organismos estatales y paraestatales creados con fines económicos o sociales, pero se agudiza en los países de sistema federal, como el nuestro, por la coexistencia de las provincias ("estados" en Méjico, Brasil y Estados Unidos; "cantones" en Suiza), el gobierno federal ("la Confederación" en Suiza) y las municipalidades.

Suele decirse en la Argentina, que únicamente la Nación y las provincias tienen poder tributario originario, en tanto que las municipalidades lo tienen por delegación. En los Estados Unidos se recurre a la clasificación tripartita de poderes inherentes (inherent powers), poderes enumerados (designated powers) y poderes delegados (delegated powers): los primeros corresponden a los Estados, por ser "inherentes" o connaturales a su soberanía originaria; los segundos pertenecen al gobierno federal, porque su soberanía emana de la Constitución, que enumera o "designa" sus facultades; los últimos a las municipalidades, por ser simples instrumentos de gobierno (instrumentalities) con funciones específicas y sólo disponen de los poderes "delegados" por los Estados.

No compartimos tales conceptos, por entender que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la "esencia" sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.



En la mayoría de los países europeos los municipios son meras divisiones administrativas creadas por el legislador y por eso es lógico que la doctrina —principalmente la italiana— los califique como "entes menores" con relación al gobierno central. Pero entre nosotros no es válida esta terminología, porque no hay "entes mayores" y "entes menores"; hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias, por lo cual cada uno de ellos tiene los poderes implícitos a su propia existencia.

La única delegación de poderes (incluyendo el tributario) es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución que nos rige (arts. 4o, 75, 121), y sólo en tal sentido se puede hablar de poderes delegados al gobierno nacional; en esencia fueron poderes conferidos por las provincias. Sin embargo, nuestros autores aceptan el poder originario de éste y los norteamericanos se refieren, según vimos, a *designated powers*, para distinguirlos de los que estiman específicamente delegados a las entidades locales.

En nuestro régimen institucional, no se concibe el Estado sin el gobierno federal, las provincias y los municipios (estos últimos por exigencia del art. 5o, Const. Nac.), dotados todos del atributo originario del poder de aplicar contribuciones. Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud, y no de categoría; disponiendo las provincias de un poder amplio (art. 121) y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales. Las leyes orgánicas para los municipios, que suelen sancionar las provincias, no importan conferir o delegar facultades impositivas —que, por lo demás, estaría vedado efectuar a las legislaturas provinciales—, sino reglamentación de las facultades reconocidas a aquéllos en los textos constitucionales.

Poder tributario y competencia tributaria

Como se desprende de lo expuesto en párrafos anteriores, el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar "normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario". Es, en suma, la potestad de gravar.

Pero de ello se induce, asimismo, que paralelamente al poder tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual denomina Hensel competencia tributaria, de modo tal que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real otra. Puede haber órganos dotados de "competencia tributaria" y carentes de "poder tributario", como ocurre con los concesionarios o exactores privados de impuestos (sistema practicado en algunos países extranjeros y utilizado entre nosotros en el siglo pasado) y con ciertas entidades de carácter económico surgidas en los últimos años. El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados.

Las diferencias entre ambos conceptos ha sido puesta de manifiesto en otros términos por la doctrina italiana, al establecer la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo, especialmente con motivo de los numerosos organismos creados por la "fantasía del legislador" (son palabras de Giannini) y a los cuales fue necesario dotar de medios financieros (cámaras de comercio, seguridad social, regulación de combustibles, etc.). Las cuestiones son allí complejas, por la necesidad de establecer la compatibilidad de las facultades de tales organismos con disposiciones constitucionales, como la del art. 23, que



establece la obligación de fundar en ley cualquier "prestación personal o patrimonial", o la del art. 53, que hace de la capacidad contributiva una condición de la imposición. Era fundamental, entonces, analizar la naturaleza de la contribución y del órgano exactor, para determinar si se trataba de una prestación en el sentido del texto constitucional, ya que éste se refiere a los gravámenes que corresponden a las finanzas públicas, y no a los de tipo económico-privado.

En ese orden de indagaciones, una parte de la doctrina —en Suiza, Blumenstein; Griziotti, Vanoni y Forte, en Italia— ha radicado el criterio de atribución del poder tributario y, correlativamente, de la competencia tributaria, en la territorialidad del órgano. Solamente las "entidades públicas territoriales estarían dotadas de potestad tributaria", en tanto que las demás carecerían de tal facultad por ser "entidades económicas, con poderes únicamente de política económica", o como dice el maestro suizo, por no tener "soberanía territorial".

No obstante el interés doctrinal de tales consideraciones, ellas pierden gran parte de su eficacia en nuestro país desde el punto de vista práctico, en razón de la organización constitucional. Aquí no interesa determinar—salvo en el aspecto teórico— si la contribución exigida por un organismo no estatal, constituye un "tributo" en el sentido técnico-financiero o es una "compensación" del tipo de los ingresos patrimoniales, porque ningún habitante del país puede ser "obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe" (art. 19, Const. Nac.), de manera que no puede existir gravamen o exacción obligatoria de ninguna clase, sin ley que la establezca. En consecuencia, no puede darse el caso —como ocurre en Italia— de un instituto de previsión social o de una cámara gremial o de órgano de regulación económica, que aplique libremente contribuciones obligatorias y las pueda exigir coercitivamente, si no están fijadas por ley, sea cual fuere la naturaleza financiera de ellas.

Todos los gravámenes de orden parafiscal existentes en la Argentina, como los aportes para seguridad social o para organismos de regulación económica, lo mismo que las contribuciones de orden gremial o sindical, son establecidas, cualitativa y cuantitativamente, por ley, aun cuando puedan ser administrados, recaudados y exigidos por entidades estatales autónomas o autárquicas y aun por entidades privadas o semipúblicas. A lo sumo puede admitirse que la ley establezca un tope máximo, facultando a los organismos a fijar su monto de acuerdo con elementos circunstanciales y variables; pero nunca podría excederse el tope legal.

El poder tributario, repetimos, es inherente al Estado (Nación, provincias, municipios); nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación, como no podrían serlo los derechos esenciales del ser humano, connaturales a su persona; pertenece al Estado, y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo (Poder Legislativo entre nosotros). Lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.

Poder tributario y capacidad económica

Con el propósito, loable por cierto, de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia, en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependería, según aquélla, de la capacidad contributiva de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad.

A pesar de la autoridad de Griziotti y de quienes comparten su opinión, consideramos que dicha interpretación introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o



dogma jurídico.

En el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado; en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado.

Al influjo del mencionado sector de la doctrina italiana, con frecuencia se alude a la capacidad contributiva y hasta se ha llegado a proponer su incorporación como principio constitucional, tomando como modelo textos extranjeros, pero nadie concreta el concepto. Como dice un destacado economista, "podríamos discutir durante siglos en torno al concepto de menor o mayor capacidad contributiva, precisamente porque no se trata de un concepto determinado o determinable; luego, cuando se cree haber construido la teoría impositiva, diciendo que el impuesto debe distribuirse según la capacidad contributiva, no se ha dicho absolutamente nada" y se incurre en un error, no científico sino anticientífico.

La extensa literatura sobre el tema no autoriza conclusiones concretas, antes por el contrario, la noción de capacidad contributiva individual es "difícilmente utilizable" y sólo es apta la de capacidad contributiva nacional, aun cuando autores como Dalton consideran que la expresión "capacidad contributiva" debe ser eliminada de toda discusión seria sobre finanzas públicas. La noción es tan variable, en efecto, que así como la doctrina anglosajona en general la identifica con la capacidad de pagar (ability to pay), en cambio, Griziotti sostiene que ello importa una simple tautología y llega a afirmar que en el caso de los derechos aduaneros proteccionistas —finalidad extrafiscal—, la capacidad contributiva individual de los consumidores es sacrificada en favor de los productores y sus dependientes y, a la larga, en pro de la presunta ventaja indirecta de la economía nacional y de los propios consumidores .

Pero es bueno abundar en referencias doctrinales por la insistencia en presentar como incuestionable un tema que, por lo contrario, ofrece las más serias dudas. Neumark, por ejemplo, señala que "está fuera de toda discusión que la capacidad tributaria o la capacidad de pago a efectos tributarios no son de suyo conceptos precisos, motivo por el cual no carecen de justificación los ataques, a menudo muy mordaces, que se dirigen contra ellos o contra la forma en que se aplican prácticamente, y Goode expresa: "En el sentido más elemental, la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al Estado... Pero la idea de la capacidad de pago, si ha de tener algún valor como criterio impositivo, debe significar algo más"; y explicándose acerca de lo que constituye el concepto analizado, reconoce: "Si lo dicho parece angustiosamente impreciso, únicamente se debe a que la capacidad de pago se mira como el nombre dado a una fórmula numérica más bien que como un término de ética o de política, como debiera ser". Todo está indicando, pues, que nos hallamos en el reino de la imprecisión.

Aparte de las dificultades para precisar el concepto de que tratamos, no debe olvidarse que la tributación con fines extrafiscales, cuya creciente importancia es imposible desconocer, no siempre tiene en mira la capacidad contributiva del sujeto, como ha ocurrido con una parte importante de la legislación de nuestro país, según ha reconocido la Corte Suprema de la Nación. Los propósitos esenciales del impuesto —ha expresado— no siempre revisten carácter económico o fiscal, ya que pueden tener en cuenta razones de conveniencia social y de bien común ajenos a la capacidad contributiva, como asimismo propósitos de justicia social. Por lo demás, aun en los supuestos de tributación basada en la riqueza, es erróneo sostener, según la Corte, que el sistema financiero argentino finque en la riqueza individual, pues en el caso de los impuestos inmobiliarios considera los bienes aisladamente, y aun cuando ello, naturalmente, puede constituir un índice de capacidad contributiva, difiere fundamentalmente del anterior supuesto y no responde al concepto de personalización del impuesto y las consiguientes facultades económicas del sujeto.



Pero, aun tomando como base la existencia de un texto constitucional, como en Italia, estableciendo como recaudo de la tributación el principio de capacidad contributiva, no es otra cosa que la adopción de un canon de justicia distributiva que rige para toda la imposición y que, como dice Giannini, "es una exigencia ideal, cuya realización, como en todo otro campo de la vida social, queda librada a la prudente apreciación del legislador", por lo que resulta inocua en la práctica. ¿Cómo podría impugnarse una ley como contraria al principio de capacidad contributiva si no sabemos en qué consiste? Giardina ha dedicado una extensa obra a esta materia, pero luego de examinar todas sus implicancias no permite extraer una conclusión definitiva; y en la parte final, cuando analiza el art. 53 de la Constitución italiana, expresa que, en definitiva, el principio constitucional según el cual la fuerza económica debe constituir el contenido fundamental de la capacidad contributiva, implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes particulares como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.

Ocupándose de la disposición constitucional mencionada, Micheli hace notar que el elemento "de la capacidad contributiva que ha parecido como un concepto desprovisto de significado, una caja vacía, como han dicho muchos cultores de la ciencia económica y de la ciencia jurídica, adquiere su peso en el conjunto de aquella norma"; y llega a la misma conclusión de otros autores: "Con la locución de capacidad contributiva no quiere formularse un juicio concreto sobre la posibilidad efectiva, por parte del individuo, de contribuir y por lo tanto de pagar el tributo".

La limitación constitucional, pues, importaría un retroceso, ya que, como vimos, la legislación argentina muchas veces ha asumido como presupuesto de la imposición, hechos y circunstancias que no se relacionan directamente con la capacidad de pagar.

Bien se ha dicho que una cuestión metajurídica, como es el concepto de capacidad contributiva, puede transformarse en un problema jurídico si el texto constitucional o alguna norma de derecho positivo lo consigna; pero ello no impide que cuando sea menester interpretar el alcance de la norma, sea necesario recurrir a conceptos y antecedentes extraños al derecho. Y la mejor demostración son las vacilaciones e incertidumbre que ha causado el art. 53 de la Constitución italiana.

** La evolución doctrinal y jurisprudencial en Italia ha sido tratada en los trabajos generales de la materia, en algunos trabajos específicos ya mencionados en ediciones anteriores de esta obra, como el de Giannini y Giardina, habiendo aparecido posteriormente otros como los de Manzoni, Gaffuri, Maffezzoni y el de Moschetti.

** En el excelente trabajo de este último, a quien seguimos en este punto, se recuerda que en una primera interpretación doctrinal y jurisprudencial se negó eficacia jurídica inmediata al mencionado art. 53 de la Constitución italiana, considerándose que indicaba simplemente una directriz, principio general o criterio orientativo de índole política.

** Posteriormente, la doctrina, a instancia de lo decidido por la Corte constitucional en cuanto se declaró competente para juzgar la conformidad de las leyes con las disposiciones constitucionales, indagó el contenido del principio constitucional mediante "la invocación de la acepción usual del término, de los trabajos preparatorios, de la tradición histórica constitucional en materia de principios distributivos de los impuestos, del significado de la tributación progresiva y de los principios constitucionales en materia de relaciones económicas", entendiendo que el contenido concreto hacía referencia a la potencia económica global de cada uno. Es decir que se superó por un lado la interpretación totalmente negativa del principio, al igual que concepciones como la de Griziotti y Maffezzoni, para quienes la capacidad contributiva no debía ser entendida como capacidad económica sino como medida del disfrute por parte del sujeto pasivo del conjunto de los



servicios públicos".

** Es conveniente señalar la afirmación de que la referida capacidad viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital, pues no podría "existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales". ** En un tercer estadio del problema, Moschetti, en su documentada obra, ubica la opinión de Gaffuri, para quien sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada, es decir que el legislador no puede asumir como presupuesto del tributo una riqueza que constituya la fuente productiva, pero sí el incremento futuro de tal riqueza. Para completar a grandes líneas el cuadro, sobre las distintas corrientes doctrinales debe recordarse la posición de Maffezzoni, que ata el concepto de capacidad contributiva al principio de los beneficios recibidos, con lo cual, según este autor, los presupuestos de hecho de los ingresos públicos deben considerarse manifestaciones de disfrute de los servicios públicos, refiriendo, en consecuencia, la capacidad contributiva a las manifestaciones de disfrute de los servicios públicos.

** Finalmente, no podría omitirse la propia concepción de Moschetti, para quien el concepto de la interpretación del art. 53 de la Constitución italiana debe efectuarse a la luz de los principios —base del ordenamiento constitucional italiano—. El autor investiga el concepto de solidaridad, su trascendencia en las normas constitucionales italianas, y concretamente en el art. 2o y en la interpretación del art. 53, concluyendo que en estas normas están presentes todos los elementos del deber de solidaridad, que según el autor, armonizan con las más recientes orientaciones del pensamiento financiero, que el califica como deber de solidaridad económica. Tal conclusión le permite afirmar que en el concepto de capacidad contributiva hay implícito un juicio de valor, por lo cual si bien no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, pueden existir, para Moschetti, capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución. En síntesis, entiende que capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino aquella que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución italiana.

** Excedería los propósitos de la obra efectuar una reseña de la evolución del concepto en la doctrina española, debiendo señalarse que la incorporación del principio a la constitución española con diferencias terminológicas, para algunos, o conceptuales para otros, a la ley general tributaria, originó también una excelente literatura que refleja las particularidades del problema.

Si, en definitiva, el legislador puede libremente elegir los presupuestos de la tributación, lo mejor es dejarle libertad, pues existen principios generales rectores que impedirían la discrecionalidad. Lo único importante es que la tributación no sea absurda ni arbitraria, y para ello no es menester recurrir a un concepto vago e incierto como el analizado.

No queremos significar con lo expuesto que deba prescindirse del concepto de capacidad contributiva, sino, únicamente, que no debe adoptarse con carácter general y absoluto, como requisito de validez del poder tributario. Tampoco es conveniente su incorporación al texto constitucional, porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales, determinada por circunstancias de orden social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas.

Es admisible y útil, en cambio, que sea tenida en cuenta por el legislador, como expresión de anhelos en favor del perfeccionamiento del régimen tributario, que debe inclinarse, "siempre que fuere posible" según la fórmula que establecía el art. 202 de la Constitución brasileña de 1946, hacia el impuesto personal graduado según las facultades económicas del contribuyente. Pero nada más que eso: un punto de mira, una meta deseable de alcanzar, pero que tampoco debe

revestir tal grado de rigidez y absolutismo que haga imposible otras formas de tributación que parecían definitivamente abandonadas y que, en el correr del tiempo, han sido rehabilitadas por la doctrina.

Se explica que en los países de absolutismo legislativo se extreme la búsqueda de fórmulas teóricas que pongan coto al discrecionalismo parlamentario, pero ello no es valedero en nuestro país. Los principios y garantías asegurados por la Constitución y el sistema de control judicial instituido son vallas contra la arbitrariedad: la experiencia de un siglo demuestra que con el texto constitucional vigente puede asegurarse una legislación tributaria progresista e inspirada en modernos conceptos de política económico-social, sin desmedro de los derechos individuales.

** La reforma constitucional de 1994 no ha modificado ningún artículo de la parte dogmática de la norma fundamental, razón por la cual se puede decir que el panorama no ha variado, aunque algunos precedentes judiciales han declarado la inconstitucionalidad de normas fiscales, como por ejemplo la ley 25.063, en la parte correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta, lamentablemente revocado por el tribunal de apelación en razón del criterio restrictivo que se sostiene en relación a la acción de amparo en materia fiscal.



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 Villegas, H. B. (2002). Curso de finanzas, de derecho financiero y tributario. Octava edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Buenos Aires. Argentina. Pp. 408-414.
- 2 Villalobos Quirós, E. (1992). Derecho Tributario. Editorial EUNED. San José, Costa Rica. Pp. 42-45.
- 3 Godoy, N. J. (1992). Teoría General del Derecho Tributario. Aspectos Esenciales. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Argentina. Pp. 19-21.
- 4 Godoy. Ibidem. Pp. 65-75.
- 5 Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). Derecho Financiero. Novena edición actualizada por Navarrine, S. C. y Asorey, R. O.. Editorial La Ley. Buenos Aires. Argentina. Pp. 260-278.