

# DERECHO TRIBUTARIO

# DERECHO TRIBUTARIO

Por ROQUE GARCIA MULLIN \*

## Explicación

Encontrándonos transitoriamente en San Salvador, fuimos invitados por las autoridades de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales a dictar una charla sobre algún tema tributario. Al cambiar ideas sobre ello, surgió la posibilidad de dictar un ciclo de seis conferencias, con destino a quienes preparaban en ese momento sus exámenes de Privados.

Aceptamos la invitación, pese a no tener con nosotros nada del material que normalmente utilizamos. Tal circunstancia, más la premura del tiempo disponible, nos permite apelar a la indulgencia del lector. El objeto de esta versión fue, desde un inicio, simplemente el de dispensar a los oyentes de la tarea de tomar apuntes, asegurándoseles su entrega en un tiempo razonable. Por ello, ha debido ser corregida en las mismas condiciones en que las conferencias fueron dictadas.

No por protocolo, sino porque refleja nuestro íntimo pensamiento, debemos agradecer a las autoridades de la Facultad el altísimo honor que para nosotros significó la invitación que se nos hiciera. Y en modo muy especial, debemos agradecer a los participantes del cursillo la colaboración que brindaron en sus interrupciones e intervenciones, e incluso en las conversaciones informales. Todo ello determinó que, para nosotros, ese Cursillo se convirtiera en una memorable experiencia de comunicación humana; un motivo más para nuestro agradecimiento y afecto entrañable hacia este país.

San Salvador, septiembre de 1973.

---

\* Abogado. Profesor Internacional del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).

## I.—LA ACTIVIDAD FINANCIERA:

### I.—1.—DESCRIPCION:

Si ustedes se aproximan al fenómeno de la actividad financiera sin saber qué es, en una óptica meramente descriptiva van a sacar algunas constataciones: a) que hay un conjunto de órganos del Estado que actúan en esa actividad, específicamente dedicados a ella; b) verán a continuación que mediante esa actividad el Estado obtiene determinados recursos o ingresos y los obtiene por medios que son diferentes a los medios del derecho privado: no arrienda sus servicios, no vende cosas; las obtiene por un sistema especial que en su mayor parte es un sistema tributario que difiere de las pautas del derecho privado; c) verán también que esa actividad asigna los ingresos que obtiene de esa manera para alimentar de fondos a infinidad de servicios que ofrece el Estado; y d) veremos por último que esa actividad, que consiste en extraer ingresos y aplicarlos a determinados servicios, es objeto de una regulación muy especial.

De todo lo anterior tenemos base para decir que: la actividad financiera es un conjunto de órganos que están haciendo una función consistente en extraer ingresos de la economía y, mediante una regulación y planificación especial, asignarlos y difundirlos en los distintos servicios que cumple el Estado. Es una actividad que en sí misma no tiene finalidad, es decir, es una actividad de tipo instrumental: los fines los tienen los servicios a los cuales los fondos son provistos; pero la actividad en sí misma, es meramente instrumental.

### I.—2.—NATURALEZA:

La ciencia económica ha discutido, desde hace muchos años, la naturaleza que tiene esa actividad financiera, porque en un primer momento primó la impresión de que esa actividad financiera del Estado era ni más ni menos que la misma actividad económica de los particulares, simplemente llevado al terreno nacional; si ustedes leen De Vitti de Marco, les va a decir que lo que hace la actividad financiera es transportar la idea de valor, que es el eje de la economía individual, de la micro-economía a la economía pública; que en definitiva es un fenómeno de producción y consumo de bienes exactamente igual y juzgable por las mismas pautas que se juzga la vida económica de un particular, que también es un fenómeno de producción y consumo de bienes.

Evidentemente, la Ciencia Financiera ha evolucionado bastante, a partir de ese concepto de que la vida económica del Estado es exactamente igual a la vida económica de los particulares. Wilfredo Pareto advierte que el Estado es algo más que la mera suma de los individuos que en él viven, y que, por consiguiente, la economía de la actuación financiera del Estado es una resultante cualitativamente distinta de las economías de las personas individuales que integran la sociedad. Eso explica, entre otras cosas, por qué algunas pautas de conducta que pueden ser excelentes si se aplican en la economía privada, transportadas a la economía pública pueden resultar contraproducentes. Hay cosas que hechas a nivel individual son buenas; pero transportadas esas mismas pautas de conducta a la economía polí-

tica total, pueden resultar negativas. Samuelson tiene un ejemplo que dice: si yo estoy mirando a un desfile militar, tal vez para mí ponerme en punta de pie me sea muy útil, porque me hace obtener una ventaja relativa respecto de los que tengo delante; pero si todos los asistentes al desfile deciden al mismo tiempo ponerse en punta de pie, entonces ninguno consigue ver nada mejor de lo que estaba viendo antes.

Aparentemente, las pautas meramente económicas parecen ser insuficientes para poder juzgar la naturaleza de la actividad financiera; en los últimos cuarenta años, todos los autores han ido señalando el carácter político que tiene la actividad financiera, entendiendo político en el buen sentido de la palabra, como derivado de polis o sea de ciudad, de asunto público; y es de naturaleza esencialmente política, por cuanto por el lado de los ingresos, supone un cierto consentimiento del sector de la economía del cual van a ser retraídos. En los sistemas democráticos, en el Estado de Derecho, ese consentimiento, el puente de conexión se da a través de la ley; los ingresos se recaudan en virtud de ley y es por la ley que obtienen su justificación política; en segundo lugar, es político porque esos ingresos se destinan a satisfacer gastos públicos, cuyas prioridades, si bien involucran problemas técnicos, involucran sustancialmente problemas de tipo político; decidir por ejemplo, si con el millón de colones recaudados se hace un nuevo local para la Universidad, o se construye una carretera, o se hace un hospital, o se compra un barco. La opción de dónde se van a asignar los gastos, también tiene su sentido político.

Por último, esta actividad es de carácter político porque, como han destacado varios autores, los ingresos, especialmente los tributarios, constituyen una manifestación de soberanía, específicamente una expresión de soberanía interior indisolublemente ligada al fenómeno mismo del Estado. En conclusión, podríamos afirmar que estamos en presencia de una actividad de naturaleza política, sin perjuicio de que su contenido sea económico; por eso mismo es una típica área interdisciplinaria, a la que deben confluír los esfuerzos del experto en ciencia política, del economista y también, especialmente, del jurista.

### I.-3.—RELACIONES ENTRE EL DERECHO Y LA POLITICA FISCAL.

Dijimos antes que un enfoque descriptivo de la actividad financiera nos la presentaba como actividad reglada, es decir, sujeta a normas preestablecidas; en consecuencia, se vuelve especialmente relevante inquirir sobre cuáles son las relaciones que se establecen entre el Derecho y esa actividad, o más concretamente, entre el Derecho y la Política Fiscal, es decir, aquella disciplina encargada de orientar la actividad financiera hacia objetivos dados por la política económica.

En esta materia es frecuente caer en alguno de estos dos extremos: suponer al Derecho, especialmente al Derecho Tributario, como imbuido de una serie de principios de tipo jus-naturalista, que coartarían totalmente su utilización como herramienta idónea al restarle toda flexibilidad; o, en el extremo opuesto, subordinarlo totalmente a los requerimientos de coyuntura de la Política Fiscal.

A nuestro juicio, la relación entre el Derecho y la Política Fiscal es doble en dos aspectos que interactúan entre sí, y en cuyo equilibrio reside la mejor virtua-

lidad del Derecho como norma de *sustractum social*. Por un lado, el Derecho se presenta como límite, como marco infranqueable para el operador financiero, con una intensidad variable de acuerdo al estudio de aplicación de la norma en que nos encontramos. En el momento en que la administración aplica la norma, tiene encima toda la estructura piramidal del orden jurídico: está subordinada al Reglamento, el que a su vez se dictó conforme a la Ley, la cual a su vez tiene como límite la Constitución. Tampoco el legislador es totalmente libre, sino que debe cumplir los preceptos o pautas que le marca el Constituyente; y, para aquéllos que creen en la existencia de un orden supra-constitucional de Derecho Natural, tampoco el constituyente sería totalmente libre, y él también estaría constreñido por un marco de amplitud variable, que señalaría límites a su acción.

Quiere lo antes dicho significar, que la persona que tiene a su cargo delinear la Política Fiscal, no puede pensar que el orden jurídico es una "tábula rasa", donde le es válido imprimir los caracteres que quiera; en alguna medida; para el hombre que estructura la política tributaria, para el hombre que va a hacer la política fiscal, el Derecho se le presenta como un dato preexistente que le limita un cierto campo de acción; más aún, esto a su vez es una de las características más preciosas que tiene el Estado de Derecho como organización de convivencia humana.

Maquiavelo decía que las formas de gobierno podrían ser dos: la República o el Principado, y que la diferencia entre los dos era ésta: el Príncipe dicta la ley pero se mantiene superior a ella; en cambio, en la República, el que dicta la ley también queda sujeto a ella. A partir de esa diferenciación se estructura la teoría del Estado de Derecho; y si algo de definitorio tiene el concepto de Estado de Derecho, es que el que dicta la norma queda también sometido a ella; podrá si quiere, cambiarla, pero mientras la norma exista no puede violarla, y eso rige para cualquier clase de normas; rige para el legislador, que podrá derogar la ley pero no violarla; rige para el administrador; rige para el Poder Ejecutivo que podrá dictar su reglamento, podrá derogarlo, pero mientras no lo haga, él es el primero que se quedó obligado a la norma que dictó.

Desde el punto de vista anterior, el derecho con respecto a la política tributaria, es marco: señala en qué campo puede avanzar, qué instrumentos puede utilizar y cuáles no; pero al mismo tiempo, sin perjuicio de eso, también el Derecho es instrumento, porque en el ámbito que ha dejado la norma superior, el Derecho es válidamente instrumento del cual se sirve el órgano con potestad para ello, para tratar de efectivizar lo que ha sido su decisión de política. Supongamos que el Gobierno decide gravar los consumos del país con una tasa determinada a efecto de tener "x" cantidad de colones; esa mera decisión es inocua, en tanto no se efectivice en norma jurídica; en consecuencia, el hombre que delinea la política tributaria, requiere el auxilio indispensable del instrumento tributario. No es un rol inferiorizante del Derecho el de ser instrumento de decisiones de política, y no lo es porque lo que justifica el Derecho, lo que lo hace indispensable como herramienta de coexistencia humana, es justamente su utilidad, es justamente el hecho de ser el instrumento o el vehículo por el cual se plasman, en mandato de conducta humana positiva, las decisiones del sector que está en condiciones de adoptarlas.

## I.-4.-REGULACION JURIDICA: DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO.

Hablando de finanzas y cuál es la parte del Derecho que dice relación con ella, el Derecho Financiero sería el derecho enfocado a analizar jurídicamente la totalidad de proceso "ingreso-gestión-gasto". El Derecho Tributario sería estrictamente la parte que centra su atención en el aspecto de ingreso de fondos al Estado y específicamente, el aspecto de ingreso de tributos, que no son todos los ingresos.

Si ustedes hacen un recorrido bibliográfico, verán que no hay acuerdo en la doctrina: en Europa, Sainz de Bujanda, Giannini, Ingrosso, hablan de Derecho Financiero; igual lo hacen Flores Zavala en México y Giuliani Fonrouge en Sudamérica; en cambio, Blumerstein, Hensel, Jarach, etc., hablan de Derecho Tributario. Los que se niegan a hablar del Derecho Financiero, sostienen que la actividad financiera es demasiado heterogénea como para poder ser regulada por una sola disciplina jurídica; argumentan que para todo ese conjunto no pueden sacarse normas jurídicas de tipo general, pues la actividad financiera supone, en el lado de los egresos, el estudio del presupuesto y las normas de ejecución presupuestaria; y del lado de los ingresos, el estudio de los tributos más el de la deuda pública y el de toda otra forma que lleve a nutrir al Estado.

De todos modos, vamos a intentar dirigir la atención al Derecho Tributario, no tanto por consideraciones de tipo teórico, sino de tipo pragmático, derivado del tiempo disponible. En síntesis, cuando lean un tratadista de Derecho Financiero, estén preparados para encontrar en él temas como Deuda Pública, Ejecución Presupuestaria, Empréstitos Forzosos y Compulsivos; temas que, normalmente, en las obras de Derecho Tributario no van a encontrar, porque en materia de Derecho Tributario los tratadistas van a centrar su atención exclusivamente sobre el proceso de obtención de una especial clase de ingresos públicos, que es la que se denomina "Tributo".

## II.-CONCEPTO DE TRIBUTO:

A título provisorio, vamos a analizar este concepto: "Tributo es una prestación pecuniaria que el Estado, ejercitando su poder de imperio, exige para cumplir sus fines".

He dado seis notas características del concepto de tributo:

- 1º) Es una prestación, es decir, es algo que se da al Estado.
- 2º) Es una prestación pecuniaria, o sea que se da en dinero.
- 3º) Es una prestación pecuniaria en la que el estado va a ser el protagonista, uno de los polos necesarios de la ecuación.
- 4º) "Ejercitando su poder de imperio".
- 5º) Es una exigencia, y en ello vemos su carácter coactivo, es una prestación independiente de la voluntad de los particulares que deriva su validez y su fuerza exclusivamente de la exigencia estatal.

¿Cómo es que el Estado hace patente su exigencia? Por una técnica especial el Estado ejercita su poder coactivo a través de la ley, y la ley exige impuestos mediante esta técnica; la ley describe teóricamente una hipótesis y determina que, de producirse esa hipótesis en el mundo de los hechos, de allí derive como consecuencia la obligación legal de pagar una determinada suma de dinero.

6º) “Para cumplir sus fines”.—Esta sexta nota ha sido muy discutida en doctrina, en primer lugar, porque hay quien dice que la finalidad de para qué se exige el tributo, no tendría por qué mencionarse por ser ajena al concepto mismo; y en segundo lugar, porque efectivamente muchas veces se instauran impuestos cuyo cometido no es obtener ingresos. Hay una rama de imposición que se denomina “imposición finalista”, en la cual el impuesto se establece como una forma de evitar que sucedan determinadas cosas y no para lograr ingresos. Por ejemplo, si yo no quiero que se consuman determinados artículos en un país, puedo establecer un impuesto interno tan alto que lo hago prohibitivo; supongamos que yo tuviera algo en contra de las pelucas de las señoras y dijera “no quiero que nadie use peluca en este país”, por supuesto que si establezco un impuesto de un millón de colones, lo más probable es que nadie las use; en ese caso, el impuesto funciona cuando no se recauda, porque lo que yo quiero es que no usen pelucas, y mi objetivo se cumple. Los impuestos aduaneros presentan ejemplos muy claros de impuestos que no tienen como objetivo principal generar ingresos. Creo, sin embargo, que eso no quita que yo pueda referirme al tributo como una prestación que el Estado exige “para cumplir sus fines”, pues no se está diciendo que el fin sea, necesariamente, recaudar ingresos, pues prohibir la importación de determinados productos puede ser un fin. Los fines pueden cumplirse obteniendo ingresos y afectando a los bienes determinados, o pueden cumplirse también introduciendo las modificaciones en la economía que se considere del caso establecer. Incluso, desde otro ángulo de análisis se justificaría la referencia, dentro del concepto de tributo, al hecho de que es recaudado para cumplir fines estatales; para algunos autores esta nota es la que permite diferenciar al atributo de la sanción pecuniaria. En efecto, cuando el Estado recibe dinero a título de pago de multa, ese ingreso no se hace para cumplir fines, porque las multas no se establecen para obtener fondos, sino para actuar como coerción disuasiva de conductas antijurídicas.

Debo destacar sin embargo, que aunque consiguiéramos acuerdo unánime respecto del concepto de tributo que hemos dado hace un momento, no por eso terminarían los problemas del tema; y ello, porque el tributo tiene una delimitación conceptual especialmente difícil en la zona en que linda con el concepto de precio. Teóricamente, la distinción es clara: el tributo (y dentro de él la tasa, que está siempre vinculada a un servicio) es prestación de tipo coactivo; en cambio, los precios serían siempre de origen voluntario. En la práctica la distinción no es tan fácil, por ejemplo: en determinados países se maneja mucho el tipo cambiario —la tasa de cambio con relación al dólar— y suelen establecer recargos en la importación, es decir, si yo quiero importar me venden el dólar más caro de lo que vale, y muchas veces me venden el dólar mucho más caro en función del carácter suntuario o no del artículo. Ese tipo múltiple de cambio ¿constituye tributo o no?, ¿hay poder coactivo, o no? Repito que no hay en esta materia unanimidad de opiniones ni una doctrina indiscutida; por eso, no haremos sino una gruesa aproximación al

tema. A tal título, comenzaremos por marcar la diferencia que existe, dentro de los servicios que presta el Estado, entre los servicios divisibles e indivisibles.

¿Qué es un servicio divisible? Es un servicio que puede ser atribuido y cuantificado en cabeza de personas concretas, por ejemplo, la enseñanza es un servicio divisible; pero en cambio, hay servicio que brinda el ejército nacional defendiendo fronteras; el servicio que brinda la cancillería o relaciones exteriores, los cuales no son servicios que pueda decirse que me están beneficiando especialmente a mí, son servicios para toda la colectividad. ¿De dónde viene la importancia de esa distinción? En los servicios indivisibles no opera lo que en la economía se llama el principio de exclusión, que es una regla de oro de la sociedad capitalista, que dice que determinadas cosas —si usted no paga— no las obtiene. Los servicios indivisibles necesariamente tienen que ser financiados de alguna manera que no tiene vinculación con el servicio que se está dando; en cambio, en materia de servicios divisibles, es perfectamente válida la opción entre darlo gratuitamente o cobrarlo. Sólo en los servicios divisibles se puede elegir, por ejemplo, entre dar la enseñanza gratis o cobrar por ella; lo mismo en la salud pública, pero no se puede pensar en la defensa nacional pagada en cabeza de usuario. Por lo antes expuesto, los servicios indivisibles necesariamente tienen que financiarse con impuestos; pero los servicios divisibles sí se pueden optar entre financiarlos por otros medios y darlos gratis o, por el contrario, poner en marcha el principio de exclusión, y al hacerlo decir: “señor, si usted quiere este servicio, lo paga, y si no lo paga, no tiene servicio”.

Dentro de los servicios divisibles, hay una primera categoría que, en principio, son gratuitos; y hay otros, una segunda categoría no definida, con bordes muy imprecisos que, en principio, son pagados. Digo “en principio” por lo siguiente: porque si a los de la primera categoría los quiero cobrar, puedo hacerlo, pero como en principio son gratuitos, para cobrarlos necesito una ley; en cambio, los de la segunda categoría, en principios son onerosos, para cobrarlos no necesito ley de ningún tipo, y la pauta de la ley es lo que les está dando como primera aproximación, una idea de hasta dónde llega el ámbito del tributo y dónde empieza el límite de los precios. El Estado puede acometer las actividades más variadas, el Estado puede poner un servicio de transporte urbano de pasajeros, y es evidente que no va a necesitar de ley para poder cobrar el boleto, porque en principio es un servicio oneroso que lo prestan hoy particulares, mañana cooperativas, pasado mañana puede hacerlo el Estado; pero por supuesto que es servicio divisible —el que no paga no lo dejan subir— opera el principio de exclusión en su más pura y cruda acepción. En principio, no necesito autorización de nadie para cobrar ni para cambiar la tarifa; en cambio, en la primera categoría, sí preciso ley.

Si ustedes me preguntan en qué consiste exactamente esa primera categoría de servicios, allí es donde empieza la confusión, porque la doctrina no ha podido ponerse de acuerdo todavía. Hay autores que dicen que esa primera categoría de servicios que en principio son gratuitos y que para cobrarlos hace falta la ley —lo que les da su carácter tributario— son aquellos servicios esenciales al Estado; aquellos servicios esenciales a la Constitución Política del Estado existente en un determinado momento. Otros autores, en especial Valdecés Costa, dicen que no se trata de un problema de esencialidad, sino que esos servicios son inherentes al concepto mismo del Estado; entonces, por ejemplo, es inherente al concepto mismo de Estado el control de las personas que entran y salen por sus fronteras; por consiguiente, si me cobran por visarme mi pasaporte o por una certificación de que abandono



El Salvador, eso es una tasa por ser un servicio inherente al Estado. Por supuesto que el Estado puede decidir brindarlo gratuitamente, incluso un servicio divisible, cualquiera que sea; simplemente, cuando decida darlo gratuitamente, va a tener que financiarlo de alguna manera y no mediante tasas, irá al fondo común de los impuestos a sacar dinero para mantener los servicios. Me interesa destacar que, mientras el concepto de "servicio inherente al Estado" es inmutable, el de "servicio esencial" es básicamente histórico, depende de lugar y tiempo. Lo que ayer no se entendía como esencial, hoy puede serlo. Más aún: la evolución histórica del Estado indica una progresiva ampliación del ámbito de servicios que presta; de cosas que se van considerando esenciales hoy y en los que hace cincuenta años no se pensaba, y de cosas que hoy se están cobrando y que quizás dentro de 50 años se den gratis, incluso de necesidades y de servicios del Estado, algunos divisibles y otros indivisibles, que están en la problemática de hoy y que no estaban en la problemática de hace veinte años; por ejemplo: ¿quién sabía algo de la contaminación ambiental?, ¿de la famosa polución? Absolutamente nadie; pero de acá a diez años, es muy probable que el Estado considere, como uno de los servicios esenciales, luchar contra la contaminación ambiental; y va a estar prestando un servicio típicamente indivisible, porque no va a poder cuantificarlo en cabeza de cada uno de los integrantes de la ciudad cuyo aire está limpiando; no podrá decirles, su beneficio o su participación es tal o cual.

### III.—LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.

La relación que se establece entre el Estado y la colectividad a raíz del impuesto, es una relación que tiene aspectos curiosos: cuando uno la mira de lejos, aparentemente es única; yo he oído decir, hablando de la Dirección de Contribuciones, "mi única relación con ella es que soy contribuyente del impuesto a la renta"; sin embargo, a poco que uno empieza a centrar la atención, comienzan a aparecer una serie de subrelaciones cuya naturaleza y contenido exacto, me interesaría intentar despejar en la primera parte de la clase de hoy.

Si analizamos de cerca, veremos que existe una relación N<sup>o</sup> 1, por la cual una persona —que vamos a denominar sujeto pasivo— le debe dinero a otra persona —sujeto activo— en este caso el Estado. Esta es básicamente una obligación de dar, yo tengo que pagar en el mes de abril y mayo cierta cantidad de colones, siempre y cuando se haya dado el hecho que la ley previó como generador de la obligación mía de pagar el dinero; pero en realidad, la relación mía con la administración tributaria no se agota en esta primera —que repito: es una obligación de dar, y básicamente una obligación de dar una suma de dinero—. Sucede que además existe otro tipo de obligaciones que vinculan al sujeto pasivo con la administración tributaria, por ejemplo la obligación de presentar declaraciones, que es una relación paralela pero distinta de la anterior. Por una parte lo que yo tengo que hacer no es dar una suma de dinero, sino que el contenido de mi obligación, es un hacer o un no hacer. Ustedes advierten que, por su contenido, se trata de una obligación distinta y diferente a la primera obligación de pagar que mencionamos; y es tan diferente, que es muy probable que la obligación de declarar exista con prescindencia de la obligación de dar. Por ejemplo: la ley de impuesto a la renta establece que en algunos casos, aunque no se tenga capacidad contributiva, se puede estar obligado a presentar declaración; si no lo hacen se sujetan a la multa correspondiente. Interesa destacar que esta segunda relación puede existir independiente.

mente de la primera; más aún, esta obligación —que es de hacer o no hacer o como dice alguna doctrina “de tolerar”— puede existir incluso para terceros; por ejemplo, para dar un caso típico, es probable que la administración pueda obligar a una tercera persona, que no es sujeto pasivo del impuesto, a que declare cuánto le pagó a quien sí es sujeto pasivo; si se le está haciendo un análisis de la situación fiscal de un abogado, y la ley prevé que se puede llamar a interrogar y pedirle declaración a un cliente de ese abogado a ver cuánto se le pagó. Quiere decir que esta segunda relación es diferente no sólo por su contenido, que es hacer o no hacer, sino incluso en cuanto a los elementos subjetivos en torno de los cuales ella se establece.

Es probable además que exista una tercera obligación que también sea de dar dinero, que también sea entre sujeto pasivo y activo y que no sea idéntica a la primera, porque supongamos que este abogado no pagó o no presentó la declaración: la administración está facultada para imponerle una multa, y como vimos ayer, la obligación de pagar una suma a título de sanción puede ser considerada como intrínsecamente diferente de la obligación de pagar una suma a título de tributo. El tributo lo establece el Estado para obtener el cumplimiento de sus fines; en cambio, cuando hablamos de la sanción, el Estado no está buscando ningún fin, simplemente está reforzando y haciendo efectiva la naturaleza coactiva que tienen todas las normas que el Estado dicta. De modo que cuando se violan se da dinero, pero, a diferencia de la número uno, aquí se da como sanción y no a título de tributo.

Con esto no se agota tampoco el cuadro de posibles relaciones: pueden haber relaciones que van del sujeto activo hacia el sujeto pasivo, que es lo que se conoce con el nombre de acción de repetición. Suponiendo que este sujeto en algún momento pagó de más, realizó pagos indebidos, pagó cuando no debía, tiene durante un determinado tiempo acción para reclamar del Estado que le devuelva lo que pagó de más. En este caso se invierten las condiciones relativas de acreedor y deudor; es una relación de dar dinero pero circula entre los polos inversos. Algunos autores se niegan a considerarla dentro del cuadro de la relación tributaria, y dicen que esta relación no es más que un capítulo de la obligación genérica del Estado de pagar lo que debe; sin embargo otros autores, analizando esta relación inversa derivada del cobro en exceso del tributo, le asignan carácter de tipo tributario.

Si ustedes quieren tener una idea global de cuáles pueden ser la totalidad de las relaciones que pueden plantearse a raíz del tributo, deben pensar como 5ª posibilidad, la perspectiva de que exista conflicto entre el sujeto pasivo y el sujeto activo respecto de cualquiera de los elementos que constituye todo este cosmos tributario que estamos analizando. En el caso de existir conflicto, normalmente en alguna etapa, las legislaciones prevén que el sujeto pasivo pueda reclamarle al sujeto activo lo que ustedes llaman “rectificaciones”, que en teoría general se conoce como recurso administrativo. La petición a la propia autoridad o al servicio jerárquico de esa misma autoridad —pero siempre en vía administrativa— para que revea, revoque o cambie por contrario imperio su anterior resolución; e incluso para el caso de que esta resolución se haya mantenido en toda la vía administrativa, contempla la posibilidad de que se acuda a un juez pidiéndole que proceda a revocar, nulificar o dejar sin efecto lo resuelto por la administración.

No sé si este panorama resulta demasiado complicado, pero la verdad es que la relación tributaria así es, sucede con ella lo que sucede con el cable telefónico:

cuando se les mira exteriormente parece una unidad y cuando uno lo corta advierte que en realidad lo que parecía una única unidad es, en efecto, la unión de varias relaciones de tipo diferente entre sí. El objeto de esto es justamente: 1º) marcar énfasis en cuanto a la complejidad de la relación tributaria; 2º) servir un poco de introducción a lo que en el programa han marcado como "Ramas del Derecho Tributario". La doctrina discute mucho respecto de si cada una de las relaciones

### RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

Nº	Rama del Dcho. Tributario
1	<p>Suj. Act. —————&gt; Suj. Pas.</p> <p>Oblig. Trib. Stricto sensu            Contenido: dar dinero            Sujeto: sólo el Suj. Pasivo</p> <p style="text-align: right;">Dcho. Tributario Sustantivo</p>
2	<p>Suj. Act. —————&gt; Suj. Pas. Dcho. Tribut. Administrativo</p> <p>Obligaciones formales</p> <p>Contenido: hacer, no hacer            Sujetos: Suj. Pasivo o Terceros</p> <p style="text-align: right;">-&gt; Terceros</p>
3	<p>Suj. Act. &lt;————— Suj. Pas. Derecho Tributario Procesal</p> <p>Acción de repetición            Contenido: dar dinero recaudado en exceso</p>
4	<p>Suj. Act. —————&gt; Suj. Pas. Dcho. Tributario Represivo</p> <p>Obligación emergente de sanción            Contenido: dar dinero a título de multa            Sujeto: Su. Pasivo o terceros</p> <p style="text-align: right;">-&gt; Tercero</p>
5	<p>Suj. Act. ————— Suj. Pas. Dcho. Tribut. Administrativo</p> <p style="text-align: center;">Recurso Administrativo</p> <p style="text-align: center;">&lt;————&gt; Juez &lt;————&gt;</p> <p style="text-align: center;">Contencioso Tributario</p> <p style="text-align: right;">Derecho Tributario Procesal</p>
	<p>Suj. Act. ————— Suj. Pas.</p>

que indicamos es una relación independiente, o si puede hablarse de una única relación de tipo tributario que fuera compleja, pero que las abarcara a todos, y discute además en cuanto a la terminología y en cuanto al valor de cada una de ellas. Ustedes se encontrarán que algún sector de doctrina sostiene que, más allá de su carácter complejo, todo esto en definitiva configura una única relación unida por su finalidad común; entonces, se habla de "raporto jurídica d' imposta", "relación jurídica de impuesto", como una relación de tipo compleja que engloba cada una de esas relaciones.

Otros autores por el contrario y tal vez esto sea la doctrina de moda, dicen que lo básico, lo esencial del derecho tributario en esta relación de dar, es la que numeramos con el N° 1. Simplemente para que nos pongamos de acuerdo en la terminología, decimos que vamos a hablar de "relación jurídica tributaria" refiriéndonos a todo esto, a todas las relaciones de dar, hacer, etc., surgidos a raíz del tributo; y reservamos el nombre de "obligación tributaria" para ésta, la N° 1, la obligación de dar de carácter patrimonial, que se establece entre el sujeto pasivo y activo cuando se ha operado el hecho generador.

#### IV.—RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Consideramos conveniente no entrar a este tema sin haber analizado aunque fuera superficialmente la relación tributaria, porque en definitiva las ramas del Derecho Tributario se estructuran analizando cada una de las mencionadas sub-relaciones que hemos visto.

Así, una primer rama será el Derecho Tributario Sustantivo o material; su objeto será estrictamente el estudio de la obligación tributaria, y va a analizar cuando nace la obligación tributaria, entre quién nace, sobre qué base cuantitativa nace, o sea lo que se llama base imponible a qué alícuota nace, cómo se extingue esa relación, etc., eso es una rama de derecho tributario sustantivo, la parte más sustancial y sustantiva del derecho tributario aunque eso no quiere decir que sea la única. Un autor italiano reaccionando contra quienes tienden un poco a la supervaloración de Derecho sustantivo y estructuran todo el derecho tributario en base a él, establece que pueden haber casos de relación tributaria sin deuda de impuesto; y pone el ejemplo de la "admisión temporaria", por el cual pueden entrar materias primas con el fin de ser elaboradas y re-exportadas bajo forma industrializada; este tipo de mecánica supone que yo, industrial salvadoreño, importo cueros de res y exporto zapatos y en la importación del cuero no me cobran impuesto. Vean cómo en ese caso yo tengo obligaciones de hacer, tengo obligación de mantener los cueros en una bodega especial o almacén, a ser inspeccionado por la actividad aduanera, tengo obligación de re-exportar dentro de determinado tiempo, tengo gran cantidad de obligaciones de hacer sin que hasta el momento tenga obligación de pagar, porque si la obligación se cumple en su ciclo normal, yo en ningún momento llego a ser deudor de impuesto.

Una segunda rama es la que se denomina con el nombre de derecho tributario administrativo, ¿por qué?, porque este tipo de relación que hemos numerado con el N° 2 son básicamente relaciones de tipo administrativo, son relaciones en las cuales siempre participa la administración, y la administración participa desarrollando en un altísimo porcentaje de veces actividad de tipo reglado, es decir, actividad que



es aplicación y concreción de postulados contenidos en la ley, y sólo en una fracción pequeña, desarrolla actividad discrecional, actividad de la cual aplica con cierta amplitud la ley. No simplemente actúa en base a la operación de tipo silogístico, sino que desarrolla actividad de tipo discrecional, aplicando criterios propios sobre mérito o conveniencia. Esta segunda rama del derecho tributario ocupa por ejemplo de los deberes que tiene el contribuyente, o los terceros, de qué facultades tiene la administración, en qué casos la administración puede hacer inspección en los libros de contribuyentes, qué formalidades puede exigir, cómo es el procedimiento, etc. Incluso hay quienes creen que esta parte de la relación número 5, de discusión de los actos administrativos ante la administración es en realidad una parte del derecho administrativo, considera que la parte de recursos administrativos debe ser estudiada dentro del Derecho Tributario Administrativo.

La relación a lo que hemos dado el N° 4 da origen, a lo que se denomina Derecho Tributario Penal, o Derecho Tributario Represivo o Represivo Tributario, a mí me interesaría no hacer cuestión de palabra, si tenemos tiempo veremos en alguna charla, más adelante que el empleo de la expresión "penal" parecería que está preformando opinión sobre la naturaleza jurídica misma, de la infracción tributaria, asimilándola a la pena; es un problema que tal vez en El Salvador no se dé porque la Constitución distingue nítidamente entre lo que son penas sometidas a juicio por un lado, y lo que son infracciones sancionadas en vía administrativa por otro, pero en países en los cuales la definición no está tan nítida al nivel constitucional, puede dar lugar a confusión y discusión.

Por último, la parte de contencioso tributario da origen a lo que se denomina Derecho Tributario Procesal; allí se analiza la contienda tributaria, porque todos los regímenes establecen para el contribuyente la posibilidad de plantear su diferendo con administración en un terreno distinto al de la propia administración, sea que le exijan que agote la vía administrativa antes, o que no; pero de todos modos le mantienen siempre, el acceso a una sede, a algún tribunal, sea en la esfera administrativa o sea en la propia justicia ordinaria. Existe polémica en cuanto a saber si existen diferencias sustanciales entre esta situación y la de recursos administrativos. A nuestro juicio, la característica diferencial radica en la estructura de la relación, que es bipolar en la vía administrativa y triangular en el contencioso. Me explico: mientras se está discutiendo a nivel de la administración, soy yo el que le pido al Director de Contribuciones que rectifique su acto administrativo, entonces la relación tiene dos puntas; tan pronto llegamos al terreno de la jurisdicción, la relación que deviene es triangular, es decir ya no le pido directamente al Director sino que se presenta una demanda al Juez para que haga determinada cosa con respecto al demandado. Como dice un tratadista mexicano, la demanda sale del actor y llega al reo, pasando por el ojo de la aguja de la jurisdicción; entonces la relación necesariamente se vuelve triangular. De ese tipo de problemas, más el problema del cobro coactivo de la deuda tributaria, se ocupa el derecho procesal.

Para completar la enumeración de las ramas tendríamos que decir que está apareciendo un Derecho Tributario Internacional, porque estamos asistiendo a una muy importante elaboración de normas de tipo internacional de tributación. En términos económicos, el mundo se viene reduciendo, y cada día se plantean dos tipos de problemas, uno de ellos: ¿qué clase de colaboración puede haber entre las administraciones de los distintos países para prevenir la evasión?, y el segundo:

¿cómo evitar lo que se denomina doble imposición?, es decir cuando un mismo fenómeno económico pasa a ser gravado por dos estados distintos, porque cae de un modo u otro dentro de la órbita jurisdiccional de más de un estado.

Por último, hay quien alega la existencia de un Derecho Tributario Constitucional, pero en realidad eso significaría cambiar el factor de división que hemos venido usando. Hasta ahora, las 5 ramas del Derecho Tributario de que hemos hablado se refieren a su estricta materia; una habla de la obligación tributaria en sí, otra habla de la obligación de sanción, otra habla del proceso, otra habla del aspecto internacional. En la Constitución siempre hay algunas normas de tipo tributario, pero si ustedes se ponen a analizar son ubicables en alguna de esas ramas, cualquiera que sea el texto en que estén insertas.

## V.—AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO:

En doctrina general de derecho, las disciplinas que van naciendo tienen una cierta propensión a reclamar su autonomía. En los primeros momentos, no había más derechos que el derecho civil, posteriormente se fue creando el derecho comercial, en una etapa después el derecho administrativo, tal vez después el derecho tributario, y con el tiempo seguramente habrá un derecho espacial, un derecho atómico inclusive, porque en esa materia no tenemos que pensar que la evolución se detiene en ningún momento especial.

Para entendernos, digamos que se considera que un derecho tiene autonomía, en primer lugar, cuando es posible identificar dentro de él principios e institutos que le son propios y exclusivos, y en segundo, que de todos modos el derecho sigue siendo una gran unidad, es decir, aun los que hablan de autonomía de una determinada rama del derecho, no dejan de desconocer que el orden jurídico de un país es una unidad, es un sistema lógico, es un sistema de normas entre las cuales rige el principio de no contradicción, y que tiene como válvula de seguridad de su integridad lógica, el principio de la jerarquía de las normas y el mecanismo de la derogación.

En un orden jurídico vigente, al mismo tiempo no pueden haber dos normas inconciliables, sin que entren en funcionamiento inmediatamente los mecanismos de emergencia de la derogación tácita y de la jerarquía. Si el decreto contraviene a la ley, el decreto es nulo por eso mismo, porque las normas se estructuran de acuerdo a una pirámide jerárquica, en la cual viene la Constitución, la ley que es su desarrollo, el reglamento que es su desarrollo, y el acto concreto que también es su desarrollo; eso es lo que se llamaba la pirámide de normas, que da en base a jerarquía, cohesión lógica al sistema y a su vez en lo largo del tiempo, el mecanismo de la derogación tácita de normas del mismo nivel, asegura también la unidad lógica del sistema.

Hablar de autonomía no significa olvidar el carácter de unidad lógica que sigue teniendo el derecho; el tema de la autonomía ha dividido a los tributaristas o a los especialistas durante mucho tiempo, y tal vez se le haya dedicado más tiempo del imprescindible, lo cierto es que se han planteado afirmaciones provenientes del derecho administrativo y civil, que negarían al derecho tributario su carácter autónomo.

Históricamente han habido autores que han considerado que el derecho tributario no es sino una parte del derecho administrativo, es la parte que diría cómo es que la administración debe actuar cuando ejecuta la ley de recaudación de impuestos. Directamente hoy puede afirmarse que eso no es cierto, el derecho tributario tiene por objetivo propio el análisis de la relación generada, por el acaecimiento del derecho imponible que es una relación bipolar en la cual pueden existir derechos y obligaciones, incluso de tipo recíproco.

Desde otro ángulo se planteó, y la polémica que ustedes verán en todos los manuales sobre el tema, el proceso de emancipación del derecho tributario con respecto al derecho civil a la luz de una polémica famosa que hubo entre Geny y Trotabas, donde Geny decía que el derecho tributario era sólo un apéndice del derecho común, que la ley expresamente podía darle un cierto "particularismo", agregando que la ley expresamente podía autorizar en casos aislados una solución tributaria distinta del derecho común; pero que básicamente en todo lo no previsto, regía el derecho común, o más específicamente, el derecho civil. Varios autores han señalado que en esa polémica había un trasfondo doble: por un lado, era la época en la cual se hablaba de la supremacía del derecho civil, el cual era el Derecho por esencia, y además había un problema que si lo quieren era hasta político; el derecho civil sobre todo el del código de Napoleón es el himno del individualismo liberal, es decir, es el monumento a la autonomía de la voluntad privada, al peso decisivo del acuerdo de voluntades respecto de la ley; es un derecho de "laissez faire, laissez passes", del Estado que se abstiene de intervenir en la vida económica, en que las regulaciones que dicta son para el caso de ausencia de convención de las partes. En cambio, el Derecho público ya representaba la avanzada de un Estado que empezaba a intervenir en las esferas económicas de los particulares, que empezaba a perderle el respeto a la autonomía de la voluntad, que empezaba a entrar en el diálogo de la economía en los primeros estudios de la que luego se llamaría intervencionismo estatal.

Derivado un poco de eso, Geny decía que el derecho tributario tenía sólo "particularismo", que la ley podía darle algún carácter distinto del derecho civil; pero que si no lo hacía regía el Derecho Civil. Trotabas por su parte señalaba algo muy cierto, decía que en el Código Civil hay cosas que son de derecho civil, pero además por razones históricas, en ese código se hizo la teoría general de derecho en la enorme mayoría de los países; es decir, que en el código civil hay cosas que son del derecho civil; pero hay otras que son de teoría general del derecho, son principios generales de toda la rama jurídica como vigencia de las leyes, retroactividad de la ley en los países que el principio no tiene rango constitucional, etc. En general el primer capítulo del Código Civil es una teoría general del derecho, aplicable al derecho civil, al comercial y a todos los demás, a todo el ordenamiento jurídico del país.

No tengo tiempo de extenderme sobre el tema de autonomía, pero les quiero dejar como preocupación, que el tema de las autonomías discutido en teoría, es un problema sin solución, porque nunca se va a llegar a un acuerdo definitivo, y que además es especialmente relevante solamente en tres puntos. Estos tres puntos serían: 1º) Cuando una norma tributaria no ha previsto un caso especial y es necesario aplicar principios generales de derecho, ¿debe irse siempre y en todo caso a los principios generales del derecho civil? o ¿es válido acudir a otro tipo de principios generales? Les anticipo que por lo menos lo que pienso es que: primero, el De-

recho Tributario tiene principios generales y a ellos hay que ir en ausencia de regulación concreta, y en segundo lugar, si estos principios no dan solución, habrá que ir a los principios de las ramas jurídicas que más se asimilen al problema concreto que estamos teniendo sobre la mesa. Si estamos teniendo un problema de tipo administrativo, habrá que ir a los principios generales de derecho administrativo; si estamos teniendo un problema de derechos tributarios represivos, habrá que ir a los principios generales de derecho represivo, no necesariamente a los principios generales de derecho civil siempre y en todos los casos.

El segundo problema derivado de la autonomía es, ¿qué sucede cuando el legislador tributario utiliza institutos o conceptos que han sido definidos por otra rama jurídica?, concretamente ¿qué sucede cuando el legislador crea un impuesto sobre las “ventas” y dice grávase las ventas de toda mercadería con determinada tasa? Tenemos que resolver si vamos a entender que el legislador usó la expresión “venta” con el sentido estricto del código civil, dentro de los casos y condiciones y requisitos que le marca el código civil, o si vamos a entender en una forma diferente y en caso afirmativo cuál. La autonomía permite afirmar (primera conclusión) que es posible que el derecho tributario dé expresamente una definición de un instituto jurídico que difiera con la definición que de ese instituto esté contenido en el derecho privado; en materia de impuesto (la venta por ejemplo) dice: entiéndese por venta toda transferencia o cualquier tipo de acto que tenga por fin último, la transferencia de la propiedad de un objeto incluso la transferencia de posesión, y dar un concepto que difiera de lo que puedan ser marcos rígidos fijados por el derecho de fondo. Puede también, (segunda posibilidad) remitirse expresamente al derecho común: decir las ventas previstas por el artículo 1440 del código civil quedan gravadas en tal forma; no hay ningún problema y lo hace a veces, cuando la ley fiscal dice: “y se entenderá por domicilio el que el código civil indique” y entonces estamos transplantando del código civil al código tributario un instituto perfectamente definidor. El problema grave se plantea cuando (tercera posibilidad) el Derecho Tributario utiliza una expresión técnica que tiene su definición en otra rama de derecho y no indica nada, nada dice sobre si entiende referirse al mismo instituto connotado por aquella rama o no. Existen autores (y veremos en la charla siguiente que podemos hablar algo de la interpretación económica del hecho generador que está bastante vinculado a esto) que afirma en el caso de que el legislador tributario se refiere a una figura definida por otra rama jurídica, sin apartarse ni remitirse expresamente a ella, el intérprete tributario está facultado para darle el significado que mejor se adapte a la finalidad del tributo. Dicho en otras palabras, que si la ley dijera “crearse un impuesto a las ventas”, aun sin definición ninguna del concepto de ventas, el intérprete estaría autorizado para decir por ejemplo, “estrictamente este contrato que tengo ante mis ojos dice arrendamiento pero es un arrendamiento por 99 años y dice que al término del arrendamiento la propiedad será traspasada, en consecuencia económicamente esto funciona a mi juicio como venta y como lo que el legislador ha tenido en mente para gravar es un fenómeno económico demostrador de capacidad contributiva, considero que este acto está gravado”. Esa es una tesis que tiene en este momento respaldo de casi toda la doctrina, especialmente cuando de lo que hablamos es del uso de palabras de ese tipo en la descripción del hecho generador, descripción de la hipótesis de incidencia. Pero personalmente no me animaría a afirmar que siempre que el legislador tributario use palabras extraídas de otra rama del derecho, puede el intérprete darle el sentido que mejor le parezca a él, y que se acomoda a la realidad tenida en cuenta por el legislador. Por ejem-



plo, personalmente creo que si bien la solución al caso de las “ventas” es razonable porque se está refiriendo al hecho generador, tal vez no sea lo mismo referido a otros institutos de derecho civil; concretamente, si la ley del impuesto sobre la renta me dice que siendo casado puedo deducir X pesos por concepto de mi cónyuge si estoy viviendo en concubinato, aunque el concubinato pueda ser considerado socialmente, en su realidad económica personal, exactamente igual al matrimonio, no estoy autorizado para extenderle la deducción en el caso que planteábamos.

Un tercer aspecto donde se plantean connotaciones prácticas al problema teórico de la autonomía, es el relacionado con la posibilidad de que el Derecho Tributario pueda llegar a asignar personería jurídica tributaria a entidades que, a la luz del Derecho Común, no son personas jurídicas. Es el caso de las sucesiones, de los condominios, e incluso de los conjuntos artísticos, que tengo entendido en el derecho salvadoreño son considerados como una unidad tributaria.

Si ustedes leen legislación extranjera (Perú, Argentina, Costa Rica, el Modelo de Código Tributario para América Latina), verán que esas normas dicen expresamente que la calidad de sujeto tributario puede recaer en entes sin personalidad jurídica de derecho común. Personalmente, siempre me ha costado admitir que un concepto jurídico básico, como el de la personalidad jurídica, sea susceptible de operar en forma distinta según el área jurídica de que se trate. Ser persona jurídica significa la aptitud de ser centro de imputación de derechos y deberes, y no advierto cómo es que un ente puede ser persona a los efectos de ciertos deberes, y no serlo a los efectos de otros, o de otros derechos que el orden jurídico otorgue a las personas morales.

Prefiero creer, con parte de la doctrina contemporánea, que cuando decimos que el Derecho Tributario otorga personalidad a una entidad, el caso es encasillable en una de estas dos posibilidades: a) o está creando una nueva persona jurídica, a todos los efectos, cosa que legítimamente puede hacer; o b) no está creando ninguna nueva entidad, sino que está dando reglas implícitas sobre el modo de aplicar la escala de tasas, asumiendo que esa entidad es una unidad a los efectos de no dividir la base imponible entre sus integrantes y estableciendo tácitamente solidaridad entre ellos. En tal caso, la ley que dijera que los conjuntos artísticos constituyen una “persona tributaria”, en realidad lo que estaría diciendo es que la renta se debe considerar como ganada por una sola entidad (sufriendo por ende la tasa correspondiente al todo, y no a la parte de cada integrante) y que todas las personas jurídicas que integran ese conjunto responden solidariamente a la deuda. De todos modos, pese a que ésa es mi personal opinión, les vuelvo a decir que en la doctrina mayoritaria la posibilidad de esta personalidad restringida, *sui generis*, es admitida generalmente, y marca un tercer carácter que explicita la autonomía del Derecho Tributario.

## VI.—ESTRUCTURA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

De acuerdo al programa, hoy nos toca ver la estructura que tiene la obligación tributaria, hablamos de ella en el sentido que le dimos luego de lo expuesto en la charla de ayer, esto es dentro de la relación tributaria, relación compleja, llamábamos obligación tributaria a aquella obligación que habíamos señalado con el número 1, que tenía como contenido dar dinero al Estado por concepto de tributo.

En consecuencia, se trata de analizar esa obligación y descomponerla dentro de lo posible en sus elementos, o sea determinar cuál es la estructura.

Tradicionalmente el estudio de este tema, se hace estableciendo que los elementos de obligación tributaria son: en primer lugar el hecho imponible, o hecho generador; en segundo lugar, la base imponible; en tercer lugar la tasa, alícuota o tipo impositivo; y en cuarto lugar, los sujetos de la obligación. Este esquema que es el tradicional, el clásico, que se ha ido alterando de alguna manera en cuanto algunos autores han ido introduciendo otros elementos; pero básicamente experimenta una reelaboración a través de una corriente que algunos han denominado con cierto sarcasmo de "glorificadores del hecho imponible", que reduce prácticamente el estudio de la obligación tributaria al estudio del hecho imponible que la genera. En tal concepción no existiría más que: a) un estudio de aspecto material del hecho imponible; b) los sujetos serían simplemente el aspecto subjetivo de ese mismo hecho imponible, y c) la base y la tasa alícuota serían meramente los aspectos cuantitativos de ese mismo hecho imponible.

En este momento, tal vez el énfasis mayor de la última doctrina sea, más que el estudiar la estructura de la obligación como elementos separados, o como facetas o aspectos de un solo elemento, el de analizar la obligación tributaria en su aspecto dinámico. Pero de todos modos, a los solos efectos expositivos, y con la prevención antedicha, vamos a adoptar el esquema clásico, analizando cada uno de los elementos tradicionales.

#### VI.-1.-EL HECHO IMPONIBLE:

En toda esta materia, las confusiones terminológicas pueden ser infinitas, el mismo concepto, ustedes lo verán referido como "hecho imponible" en la legislación y doctrina argentina y aun española; como "hecho generador" en la legislación y doctrina brasileña, como "fattispecie tributaria" en la italiana; como "hecho gravado" en la legislación uruguaya, etc. Más allá de lo que pueden ser diferencias terminológicas, (porque cada expresión es criticada porque no se adecúa exactamente a lo que se quiere describir), me propongo a usar el término "hecho imponible" simplemente por comodidad del lenguaje, para no enfrasarlos ni hacerles perder tiempo en problemas de mera terminología.

Es necesario decir que si por algo son criticables cualquiera de esas denominaciones, es porque confunden dos cosas que son diferenciables: una, es la descripción hipotética que hace la ley de aquel hecho, que cuando se realice en el mundo exterior, determinará el nacimiento de una obligación tributaria; es decir por un lado hacemos referencia a una hipótesis, a una descripción hipotética que hace la ley, del mismo modo que el derecho penal hace descripciones hipotéticas y les llamamos "tipos penales", como cuando dice "el que con intención de matar diere muerte a una persona, etc.", ésa es una hipótesis. También ustedes verán la expresión "hecho imponible" referida, no a la hipótesis legal, sino referida al hecho mismo que en el mundo exterior, en el mundo fenoménico, acaece y al acaecer determina que marca una concreta obligación. Es por eso que la doctrina brasileña más moderna está utilizando por un lado la expresión "hipótesis de incidencia", para referirse a la descripción contenida en la ley y por otro el nombre de "hecho

generador” para referirse a aquel hecho del mundo real, cuyo acaecimiento genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Si ustedes se ponen a reflexionar, verán que en definitiva de lo que estamos hablando es de la técnica en general del derecho. La teoría general del derecho, sobre todo a partir de la escuela formalista y especialmente de Binder, enseña que el derecho, no tiene mandato, no tiene comandos directos dirigidos al individuo, no le dice “no matarás”, “no has de pisar el césped”, el derecho no actúa dando órdenes directas a las personas, sino que se limita a establecer hipótesis y a esa hipótesis conecta una consecuencia. La ley lo que dice es: “si sucede A, entonces por una relación que se denomina relación de imputación jurídica, el derecho quiere que sea B”; y a lo primero generalmente se le denomina condición o hipótesis, y a lo segundo se le llama mandato o sanción; ésta es la estructura general normal de casi todas las normas jurídicas. Con esto lo que quiero enfatizar es que, en su construcción pura, la norma tributaria es una norma común, y ello, porque en algún momento se pensó que el hecho imponible era algo exclusivo del derecho tributario que marcaba su autonomía, porque lo que distinguía al derecho tributario era que trabajaba sobre hechos imponibles. Como vimos en su construcción formal lógica, la norma que prevé que todo aquél que gane ingresos tendrá que pagar un impuesto sobre esa renta, no tiene en su estructura elemental ninguna diferencia con la norma que dispone: que el diera muerte a una persona será condenado a X años de cárcel”; o que “aquél que engendrare hijos estará obligado a servirles pensión en determinadas condiciones”.

Debemos partir de la base de que el legislador para establecer impuestos, debe tomar en cuenta no cualquier hecho de la fenomenología del mundo exterior; tiene que tomar hechos que tengan cierta trascendencia económica, no puede haber impuestos sobre los estados de ánimo, no se pueden establecer impuestos sobre la alegría, sobre la tristeza, no sobre hechos que tengan contenido sociológico, efectivo o espiritual, pero no económico; se trata necesariamente de hechos de profundo contenido económico. ¿Por qué? porque el objeto de esto básicamente es obtener recursos para el Estado, y los recursos sólo pueden obtenerse de modo racional sacándolos de allí de donde las hay, y sólo la vida económica es la que se mueve estructurada en base a recurso.

Algunos autores ven más lejos, y dicen no sólo eso, sino que además, el hecho económico que se aleja tiene que ser indicador de capacidad contributiva, esto es, de aptitud para poder hacer frente a los requerimientos de la ley de impuestos. Esa es una afirmación que sin profundizarla demasiado podemos incluso aceptarla. Históricamente se han conocido impuestos que aparentemente no tenían ninguna vinculación con ninguna capacidad contributiva, por ejemplo la Rusia zarista tuvo impuesto sobre las barbas, resulta que la clase que en ese momento utilizaba barbas era clase terrateniente y económicamente poderosa, en consecuencia podemos pensar que el impuesto sobre las barbas en definitiva era un impuesto que por elevación tendía alcanzar fenómenos de la vida económica indicadores de capacidad contributiva. Lo importante sin embargo, a los efectos de lo que estábamos tratando es que cuando la ley describe el hecho de la vida económica y la vuelve jurídico; es decir, toma un hecho cualquiera de los posibles en la vida económica, que en principio es hecho económico y se vuelve hecho jurídico, hecho relevante, sólo porque es aquél que previó el legislador. Se vuelve jurídico porque es como la tarjeta de la máquina IBM, que salta porque sus perforaciones coinciden con la

hipótesis con la cual programaron la máquina. Dicho de otra manera: el hecho provisto como hipótesis no tiene un carácter jurídico previo; el legislador lo eligió por el contenido de carácter económico que tiene y no por otra cosa, pero sucede que los hechos de la vida económica se dividen en dos categorías: los que son malos hechos, y aquéllos que se conocen con el nombre de actos jurídicos o si se quiere negocios jurídicos; puede haber hechos de la vida económica como el aluvión, que es un hecho económico que posibilitaría el establecimiento de impuesto a su respecto, en el cual la voluntad del hombre no interviene para nada. En cambio hay otros, y son la gran mayoría, que son hechos de la vida económica que además son actos, porque en ellos ha intervenido la voluntad de la persona. Entonces se trata de averiguar qué efecto tiene la voluntad humana sobre la creación de la obligación tributaria; pues bien: la voluntad humana podrá servir para crear el hecho económico pero no la obligación tributaria; la obligación tributaria no nace por la voluntad de las partes, sino que nace porque en el mundo de los hechos, se realizó el hecho económico previsto.

Si el legislador tuvo en cuenta un hecho económico, lo tuvo en cuenta no por el valor que en él tuviera la voluntad de las partes, sino que lo tuvo en cuenta por su contenido económico, por su trascendencia como hecho y no por la voluntariedad que implica como acto; que lo tuvo en cuenta por su trascendencia a los efectos de la economía y no por su trascendencia a los efectos de otra rama jurídica. Esto sirve para establecer por qué la gran mayoría de la doctrina tributaria sostiene que son objeto de imposición, aun los actos ilícitos; porque quien dedica su vida al contrabando evidentemente está realizando actos que, del punto de vista del derecho civil, son nulos por tener causa contraria al orden público y a las buenas costumbres; quiere decir que esos actos que está realizando, marcando y traficando con mercaderías contrabandeadas son desde el punto de vista civil o comercial nulos; sin embargo, a la luz de una hipótesis de incidencia tributaria que diga "aquél que reciba ingresos estará sometido a un impuesto de un 15% de los mismos", más allá de la nulidad que sus actos puedan tener para otra rama jurídica, son los actos económicamente previstos en la hipótesis de incidencia, y en consecuencia debe considerarse que esos actos generan impuestos.

Si analizamos un poco más la forma como opera la voluntad en el negocio jurídico, vamos a ver que en definitiva, la voluntad de las partes si lo quieren ustedes tiene un doble contenido; cuando las partes se ponen de acuerdo con un negocio jurídico, la voluntad de ellas puede analizarse y mirarse de un doble ángulo. Por un lado, las partes quieren obtener determinados resultados económicos y eso es lo que los romanos llamaban "intentio facti", intención de hecho. Si yo quiero quedarme con este grabador, y el dueño de este grabador quiere quedarse con (X) colones, eso es lo que yo le llamo intentio facti, el tránsito patrimonial en el cual los dos estaban de acuerdo. Además, la voluntad interviene en un segundo aspecto: para calificar jurídicamente lo que sustancialmente se desea, y para dar forma y adecuarlo a alguna forma jurídica la cual se denomina "intentio juris". Este es un fenómeno al que los abogados y notarios están acostumbrados, porque todos los días llega a sus oficinas gente que les dice, "mire, sustancialmente lo que quiero hacer con este señor es este tránsito patrimonial; ahora dígame usted cuál es la forma jurídica de esto que quiero hacer yo", por ejemplo le dice: "yo quiero tener este grabador por 30 días y no más, y devolverlo al término, y estoy dispuesto a abonar una cierta suma, y la otra parte está de acuerdo"; el notario le dirá que la forma que corresponde a lo que quiere hacer se llama

arrendamiento, regulado de tal y tal manera, etc. Lo importante es que la doctrina que estoy exponiendo afirma que éstos son dos momentos diferentes de la actuación de la voluntad; que la voluntad interviene por un lado para decidir crear determinados efectos económicos, pero que además la voluntad interviene para elegir la forma jurídica por lo cual se obtenga esos efectos económicos.

Normalmente, cada tránsito patrimonial o negocio económico querido por las partes, tiene su correlato en una forma jurídica que es la que normalmente se le aplica; pero toda la teoría del abuso de la forma, toda la teoría de la simulación, toda la teoría del fraude a la ley parte de la base de que esta concordancia no es ineluctable, que tal vez las partes se pongan de acuerdo al fin económico, pero que no le den la forma jurídica que honestamente le corresponde, sino que le busquen una forma más o menos alambicada. Ustedes se dan cuenta de la importancia que tiene esto desde el punto de vista tributario; la doctrina de la interpretación económica es básicamente una doctrina de interpretación del hecho generador o de la hipótesis generadora, y dice que para saber si en el mundo de la realidad se dio o no la hipótesis prevista en la ley, el aplicador de la ley está autorizado para prescindir de la intentio-juris, para prescindir de la forma dada al negocio jurídico y atender únicamente a las intentio facti, es decir a la trascendencia real y efectiva que en el mundo de los fenómenos económicos tiene este acto.

La doctrina en definitiva a lo que tiende es a posibilitar, no digo al intérprete sino al aplicador de la ley, porque no se trata de interpretar la ley, se trata de interpretar el hecho que tenemos bajo el microscopio, posibilitarle el apartar la forma jurídica que le dieron las partes cuando no es la estrictamente apropiada a la realidad de los hechos ocurridos, y atender en consecuencia a esa realidad. Básicamente reitero, por el carácter económico que tiene el hecho generador, por su carácter de hecho de la vida económica, que el Derecho Tributario no lo acepta con ninguna existencia jurídica previa, sino que el hecho es jurídico tributario, porque la ley tributaria lo previó, dispuso que cuando ocurriera, generara un impuesto. Si el derecho civil también lo previó, y dispuso que cuando ocurriera generara un crédito privado en cabeza de otro, o que cuando ocurriera fuera nulo por nulidad de objeto; si el derecho penal lo previó y dispuso que cuando ocurriera fuera preso el autor, o si otra rama del derecho le asigna alguna otra clase de consecuencias; desde el punto de vista del derecho tributario esas consecuencias son irrelevantes, el derecho tributario lo asume en cuanto hecho económico, atendiendo a la voluntad de las partes en cuanto le dio nacimiento como tal tránsito patrimonial con prescindencia del membrete, el rótulo o la forma jurídica externa dada por las partes.

Vamos ahora a ver la clasificación de los hechos generadores. De una primera clasificación ya hemos hablado, los hechos pueden ser formales o sustanciales; de lo que hablé hasta ahora es de cuando la ley grava un hecho sustancial, y dice "la enajenación de bienes" o "la venta" de bienes estará gravada con un impuesto de tanto; si hay tránsito patrimonial de bienes cualquiera que sea la forma jurídica que se le haya buscado, el derecho tributario lo grava. Algunas veces el legislador, por comodidad, interrumpe la tarea de investigación del aplicador de la ley y le dice: despreocúpese del trasfondo económico, basta con que se suscriba un documento, basta con que se diga debo y pagaré, para que más allá de que la obligación sea nula, aunque no haya substratum económico porque se ha hecho de favor o

responde una verdadera deuda, etc., etc., basta la formalidad para que el impuesto se considere nacido. Hay otra clasificación que se refiere a los actos dividiéndolos en simples y complejos, divide las hipótesis posibles en hipótesis simples y complejas. Simple es por ejemplo, "el poseedor de un bien, paga tanto" se está refiriendo a un solo fenómeno de hecho llamado posesión. Hipótesis más complejas son por ejemplo la del impuesto a la renta, porque el concepto mismo de renta supone el concepto previo de ingreso, el concepto de deducción admisible, el concepto de saldo resultante, es decir, el concepto mismo de renta es un concepto que está integrado a su vez por otro tipo de conceptos.

La tercera clasificación en materia de hechos generadores es la que dice relación con su vinculación en el elemento tiempo, y aquí de paso entramos a cumplir con el programa que hablaba de la dimensión temporal del hecho generador. Desde este punto de vista, el tiempo incide en cuanto al momento en que puede decirse que el hecho generador se cumplió, en cuanto al momento que puede decirse que la obligación no sólo nació, sino que es exigible, y además en cuanto a la ley aplicable, suponiendo que en el interin pueda haberse modificado la ley. Desde este punto de vista los hechos generadores pueden clasificarse en instantáneos y duraderos; la más moderna doctrina brasileña, dice que esa clasificación no es cierta; dice que si la hipótesis prevista tiene tres requisitos, mientras no se cumplió el último no hay nacimiento de obligaciones, pueden haberse dado 99% de las características de la hipótesis que previera la ley, que hasta que no se le dé la número 100, no hay hecho generador, y que cuando se dio la 100, nació en el mismo momento. Es decir, la moderna doctrina discute esa clasificación, afirmando que todos son los hechos generadores instantáneos.

En un plano estrictamente lógico, es posible que les asista razón; pero ello no quita que el tiempo sea relevante. Lo que la aludida doctrina dice del hecho generador tributario, podría decirse también del delito como descripción hipotética; que sin embargo, eso no le quita relevancia a lo que en penal se llama el "iter criminis". Volvemos a efectos didácticos a la clasificación anotada: el hecho instantáneo se desarrolla y se agota en un momento de tiempo, será más grande o más chiquito, pero básicamente lo tomamos como si no ocurriera "en un punto del tiempo". Veamos un ejemplo: una venta, yo no sé cuándo se considera en El Salvador que la venta se perfecciona,<sup>1</sup> pero siempre tiene un momento en el cual se perfecciona, es un típico hecho instantáneo; en cambio un concepto como el de renta, es un concepto que en principio no tiene ningún momento porque la renta es un fluir que se da en el decurso del tiempo. Ahora bien, la ley tiene dos soluciones frente a un hecho que se va desarrollando a lo largo del tiempo: una de ellas es fingir que, a pesar de que se va desarrollando así, el hecho generador se produce en un determinado momento y nada más; el legislador lo vuelve instantáneo. Personalmente creo que eso es lo que ha hecho la ley salvadoreña en el caso de la renta, al decir que "por los efectos de esta ley la renta se considera ganada a la media noche del día, en que termine el ejercicio de imposición correspondiente" (Art. 32). Voy a dar otro ejemplo: si quiero poner un impuesto a los anuncios y avisos que se coloquen en la calle y para no tomar el trabajo de estarlos cobrando periódicamente, considero que el hecho generador se produce cuando se instale el aviso, de allí en adelante me despreocupo, es en ese momento que le cobro el impuesto; para mí el hecho imponible se produjo ahí, no en otro momento.

<sup>1</sup> Se perfecciona cuando hay acuerdo de voluntades, Art. 1605 C.

La otra solución que se puede adoptar frente al hecho que se desarrollen en el tiempo, es fraccionar ese tiempo en períodos, p. ej. la renta es un fenómeno que se va realizando a lo largo del tiempo, pues entonces lo fracciona en períodos, lo analizo en períodos anuales. La renta es un fluir permanente, es una suma algebraica, yo gano dinero pero gasto para obtener ese dinero, y siempre estoy en un equilibrio absolutamente inestable; en algún momento, en algún período tengo que balancear cuentas, decir: “gané 100, gasté 40 en obtenerlos, mi renta líquida fue de 60”, ¿desde qué punto de vista esto es especialmente importante? Desde el punto de vista de que si mientras se va realizando el fenómeno en el tiempo, se produce el advenimiento de una nueva ley o la modificación de ella, y toma el hecho generador permanente en un momento en el cual el período todavía no se había consolidado, esta nueva ley puede aplicarse sin implicar retroactividad. Esto es lo que la doctrina llama “falsa retroactividad”, si el período es del 1º de enero al 31 de diciembre, hasta ese momento el hecho generador no se completa, y por ende la ley decretada el 15 de diciembre se aplica a ese año, sin involucrar un caso de retroactividad.

El segundo tema que me interesa destacar, es en cuanto al aspecto especial del hecho imponible; porque, no la hipótesis que es una hipótesis jurídica ideal; pero sí el hecho del mundo de los fenómenos se desarrolla, así como tiene su sede temporal, tiene también su sede espacial. Entonces debemos preguntarnos, ¿qué es lo que permite al gobierno de El Salvador cobrar algunos impuestos y otros no?, digamos ¿por qué el gobierno de El Salvador grava la renta de los salvadoreños en el extranjero y no grava la renta que ganan los ciudadanos japoneses domiciliados en Tokio? Sirva este ejemplo para poner de relieve que entre el hecho generador del mundo fenoménico y la pretensión impositiva del Estado tiene que haber lo que la doctrina llama “puntos de conexión”; algún punto de conexión tiene que tener el fenómeno descrito, con el Estado que esté ejerciendo el poder de imposición. Esos puntos de conexión son básicamente: 1º) que el hecho tenga lugar en el territorio del Estado; 2º) que el hecho tenga como sujeto participante a una persona domiciliada en el Estado de que se trate; 3º) que el hecho tenga como sujeto a una persona nacional o ciudadana del Estado cuya posición estamos hablando. En definitiva, los puntos de conexión que tiene que tener el hecho generador, con el Estado que lo está asumiendo como hipótesis de su norma tributaria, son: o un vínculo de carácter político (nacionalidad o ciudadanía), o un vínculo de carácter social (domicilio), o un vínculo de carácter económico (criterio de carácter territorial). Esto me permite aclarar un poco el concepto de doble imposición que di en la charla anterior, cuando me refería a ello quería decir que se produce el fenómeno de doble imposición, cuando un mismo hecho resulta gravado por dos Estados con el mismo impuesto simultáneamente, y ¿por qué puede suceder eso? porque un Estado grave de acuerdo al criterio del territorio y el otro grave de acuerdo al criterio del domicilio; puede ser que un estado tenga un concepto respecto de dónde se desarrolla una actividad y que el otro un concepto distinto; puede ser que un Estado grave de acuerdo a la ciudadanía y el otro grave de acuerdo al territorio; en consecuencia la renta que un ciudadano salvadoreño gane por ejemplo en el Uruguay, estará sometida a doble imposición, ¿por qué? porque Uruguay dirá: de acuerdo al criterio territorial esta renta fue ganada en mi territorio y la gravo, y El Salvador dirá: de acuerdo al criterio político en que baso mi imposición, esta renta es ganada por un ciudadano salvadoreño en el exterior y como está domiciliada normalmente en El Salvador, también la gravo.

## VI.-2.-LA BASE IMPONIBLE:

Vimos ayer qué concepto teníamos del hecho imponible; pero eso sólo no basta, porque como la finalidad de todo esto es traducir esa manifestación de capacidad contributiva en un ingreso concreto en arcas del Estado, también el elemento cuantitativo tiene que jugar, es decir, tiene que haber un puente que permita pasar de un puro fenómeno económico, a un fenómeno cuantificable; en consecuencia tiene que buscarse alguna medida, alguna cierta dimensión referida al propio hecho generador que sirve para completar la cuantía de la obligación, aplicando sobre ella el tipo impositivo.

En algunos casos el aspecto cuantitativo del hecho imponible está implícito en sí mismo, por ejemplo si yo estoy gravando renta, ésta ya tiene una dimensión numérica por sí, gané 1000 colones, gané 2000 colones, quiere decir que prácticamente el hecho generador me está diciendo cuál es la faceta, la arista que yo tengo que tomar para concretar en números la obligación emergente, en ese caso yo diré: bueno el tipo impositivo del 5% por ejemplo lo aplico sobre los 1000 ó 2000 colones que gané y tengo el impuesto debido, la cuantía exacta de la obligación. Pero existen además otras manifestaciones de riqueza que la legislación toma como hecho imponible, en la cual el asunto no es tan sencillo; por ejemplo los inmuebles u otro tipo de actividades. En esos casos, desde el punto de vista de la técnica legislativa el problema es doble: por un lado se trata de determinar cuál faceta del hecho vamos a elegir como base imponible, y en segundo lugar cómo vamos a cuantificar y valorar el aspecto que hayamos elegido como base imponible.

Vayamos al primer aspecto, o sea cuál es la faceta o módulo del hecho imponible que puede elegirse para cuantificarlo. A mi entender, la faceta que se elija debe tener una cierta relación racional, una cierta congruencia, con el hecho imponible en sí; pero debo informarles que esta opinión no es unánimemente admitida, y que profesores de la talla del Dr. Dino Jarach han afirmado la libertad del legislador de elegir cualquier base.

El tema es importante, porque por vía de la selección de bases imponibles, puede llegarse a cambiar la función económica misma del tributo, alterando de modo indirecto su hecho generador. Por ejemplo: en la República Argentina existe, a nivel nacional, un impuesto sobre la renta; ahora bien, las entidades territoriales menores crearon un impuesto que aparentemente no era sobre la renta, sino que tomaba como hecho generador el desarrollar actividades lucrativas. Pero en el momento de elegir la faceta o índice de esta actividad lucrativa, para servir sobre base imponible, se estableció que ese impuesto sobre la actividad, tenía como base de medición el ingreso que ella generaba; de tal manera, en los hechos, puede ser considerado más que como un impuesto a la actividad, como un gravamen sobre ingresos, similar ya que no igual, al impuesto de la renta.

Quizá ustedes que constituyen un Estado unitario, no tengan el problema de reparto de competencias tributarias; pero en estados con descentralización tributaria, ése es un real problema; en Brasil, p. ej., para salir de una casi total anarquía en este aspecto, la Constitución repartió las competencias fiscales entre el Estado Nacional y cada entidad estadual, y agregó que no se podía establecer como base imponible de un tributo lo que fuera hecho generador ya previsto para otro tributo.



En cuanto los problemas que presenta el determinar el valor de la base imponible, me llevaría demasiado tiempo hablar de ese aspecto, quiero simplemente dejar constancia de que en toda la tributación sobre los patrimonios y toda la tributación sobre la riqueza, uno de los grandes cuellos de botella que tiene sistemáticamente, es el problema de las valuaciones y específicamente de la valuación de los bienes inmuebles el que a su vez está conectado a un problema catastral bastante complicado pero lamentablemente no dispongo de tiempo para explayarme sobre eso.

### VI.—3.—EL TIPO IMPOSITIVO:

Nos estamos refiriendo a aquel elemento que, aplicado sobre la base imponible, permite cuantificar la obligación tributaria. En general se puede hablar de dos tipos impositivos, aquéllos de carácter específico que supone que la ley establece, por ejemplo: el vino pagará cinco colones por botella, etc., o sea que están expresados en moneda sobre cantidades físicas, y los que genéricamente se conocen como *advalorem*, en los cuales el tipo impositivo es un porcentaje de la base imponible. La base imponible era un aspecto cuantificable del hecho generador, y sobre ese aspecto cuantificable siempre expresable en números, se aplica entonces el impuesto de tipo *advalorem*.

Los impuestos específicos (5 pesos por quintal, etc.), si bien son bastante más sencillos de aplicación, porque permiten soslayar todos los problemas de evaluación desde el punto de vista de la utilización del impuesto como herramienta de política tributaria, son bastante desaconsejables porque no permiten cuantificar de ninguna manera la incidencia económica que pueda tener el gravamen en sí. Si decimos que el whisky pagará 10 colones de impuesto por botella, pagará lo mismo la botella que vale 2 dólares, la que vale 8 dólares, la de 30 dólares; y resulta que el tipo específico que se aplica en cada botella significa un porcentaje diferente de acuerdo a la calidad de whisky de que esté tratando; en consecuencia, este tipo de impuestos suelen volverse regresivos, porque para la bebida más ordinaria la misma detracción en colones significa un porcentaje de su precio mucho mayor, que para la bebida más fina. Trabajando con impuestos específicos sus efectos económicos son imprevisibles porque como están desconectados del valor, y los efectos económicos se dan justamente en función del valor, uno pierde las riendas de la conducción de los efectos económicos que pueda tener el impuesto que está aplicado.

Respecto de los impuestos porcentuales, digamos simplemente que hay dos formas básicas de imposición de tipo porcentual: los impuestos de características proporcionales, y los impuestos de características progresivas. Cuando aplicamos un impuesto de tipo proporcional la detracción porcentual que efectuamos se mantiene constante no obstante el incremento que pueda tener la base imponible. En los impuestos progresivos la técnica es distinta; la tasa impositiva misma va subiendo a medida que aumenta la base de riqueza sobre la que se está aplicando. Dentro de la progresividad se conocen dos formas técnicas más o menos definidas, una de ellas es la progresividad por escala, y la otra es la progresividad simple. Tiene forma de progresividad por escala por ejemplo, la ley de impuesto a la renta salvadoreña y el impuesto de exportación del café, dice: hasta 10 el impuesto es un 10%, por el excedente de 10 a 20 el impuesto es un 20%, por el excedente de

20 a 30 el impuesto es un 30%. Cuando estoy haciendo una progresividad por escala, la tasa que pago nunca es la nominal que indica la ley, porque esa tasa del 30% está dedicada exclusivamente a aplicarse sobre el incremento, es la tasa marginal y no la efectiva. Este tipo de estructura de tasa tiene ventajas e inconvenientes; tiene la ventaja de que hace la curva de tasa muy suave, es decir que no es nada abrupta, va creciendo muy poquito a medida que va aumentando la materia imponible, la tasa crece pero crece muy despacio, ¿por qué? justamente por eso, porque las bases sucesivas no abarcan el todo, sino que operan dentro de cada escala; los primeros 10 siempre pagan el 10%, la tasa del 20 sólo se aplica sobre el segundo tramo, etc.

La otra forma de aplicar tasas progresivas es la progresividad de tipo directo, en la cual la tasa que indica la ley se aplica sobre toda la base imponible. En el ejemplo anterior, la ley diría que el que gane hasta 10 paga el 10% y el que gana hasta 20 paga el 20% y el que gane hasta 30 paga el 30%, pero la tasa se aplica sobre la totalidad de todo. Este tipo de progresividad de una curva de tasas más inclinadas; la curva se va para arriba muy rápidamente porque la nueva tasa se está aplicando sobre el total, en cambio en la progresividad por escala, la tasa que dice la ley siempre es algo mayor de la que efectivamente se aplica, porque la tasa que indica la ley no es la efectiva sino la marginal, la tasa que está pagando la última fracción de riqueza gravada. También la progresividad simple tiene sus ventajas y sus inconvenientes. Es un útil instrumento técnico en impuestos con finalidad redistributiva, justamente porque se va haciendo cada vez más fuertemente gravosa a medida que aumenta la base imponible. En cambio, tiene como inconveniente el hecho de formar "escalones", creando un altísimo costo en caso de pasar de una escala a otra. Para seguir con el ejemplo dado: si la tasa es de progresividad simple, y gano 19 pagaré el 20% sobre ello, o sea 3.8. Pero si llego a ganar 21, pago el 30% sobre todo, o sea 6.3. Se da el caso paradójico que sólo dos unidades de aumento en la base imponible (21-19), me provocan 2.5 de incremento el impuesto (6, 3-3, 8). Ello no sólo es injusto, sino también crea problemas en términos de administración tributaria, pues el contribuyente hará todo lo posible para reducir artificiosamente su declaración buscando caer en la tasa inferior. ¿Cuál es el fundamento de esta progresividad?, ¿cuál es el fundamento de este tipo de tasa?, ¿por qué preferir la tasa progresional o progresiva y no la tasa proporcional? Esto tiene dos clases de fundamento: fundamento técnico y político. El fundamento técnico era su vinculación con las llamadas "teorías del sacrificio" a su vez basada en la teoría de la utilidad marginal del valor. En términos marginales tengo que suponer que el valor de la última unidad de dinero ganada por este señor que gana \$30.000 es inferior en término de sacrificio al de la última unidad de dinero de otro señor que sólo gana \$3.000; y esto justifica que esté aplicando tasas mayores al primero, porque en términos marginales le estoy quitando bienes de menor valor económico relativo.

La teoría de la utilidad marginal como fundamento científico de la progresividad choca con una objeción difícil de superar, y es de que no hay posibilidad de comparar las utilidades psicológicamente atribuidas por dos personas a dos bienes distintos. En otras palabras, la teoría de la utilidad marginal puede funcionar si yo fuera el que decide todo; pero no hay manera posible de intercomparar la utilidad que el señor "A" le asigna al colón número 100,000 que él tiene, con la utilidad que yo le asigno al colón número 40,000 que tengo. Los americanos dicen que "no hay puente" para medir qué tanta satisfacción obtenga yo, qué tanta ne-

cesidad tengo yo de mi último peso, mi peso marginal y compararla y trasplantarla a qué tanta satisfacción o necesidad experimenta otro porque no hay comparación intersubjetiva de utilidades. Para una dama, el asistir a la peluquería tendría un valor importantísimo y el colón que dedicara eso tendría un valor entonces no lo puedo comparar con qué tanta satisfacción experimenta otra persona por ir al football o al boxeo con ese mismo colón o con un colón ubicado 10.000 escalones más allá en un volumen de riqueza.

Desde el punto de vista científico y técnico últimamente ha sido sometido a muchísimos embates la teoría de progresividad basada en la teoría de sacrificio; pero de todos modos, desde el punto de vista político las colectividades políticas siguen sintiéndole así, es decir las colectividades políticas siguen encontrando intrínsecamente razonable y justo que el que tenga más pague no proporcionalmente sino sustancialmente más que el que tiene menos, porque evidentemente es uno de los medios que puede contribuir a que el impuesto sea instrumento de redistribución de riqueza; en consecuencia la progresividad y el grado de progresividad se ha vuelto uno de esos temas sobre los cuales en definitiva se vota, es decir, tema de tipo estrictamente político; ¿qué tan empinada se quiere la curva del impuesto a la renta?, es un tema esencialmente político, no hay argumento científico indubitable ni en ningún sentido ni en otro; simplemente se considera que políticamente la colectividad desea que al que gane 2 millones de dólares al año sus últimos 100 mil dólares tengan una tasa del 60%, pero que consideraría irrazonable que le sacaran el 95% de eso, es decir, el fundamento en definitiva se vuelve de tipo estrictamente político.

#### VI.-4.-LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

En cuanto al tema de los sujetos, ya habíamos visto que son dos: el sujeto activo y el sujeto pasivo. Sujeto activo es estrictamente el que es acreedor de la obligación tributaria. Adviertan que el concepto de acreedor de la obligación tributaria no se identifica necesariamente con el concepto de quién tiene potestad tributaria, con el que impone el tributo. Claro está, que en un impuesto de tipo nacional sancionado por el Congreso, el que impone el tributo es el Estado a través de su Poder Legislativo y el que es acreedor de ese impuesto, es el Estado a través de la administración, en cuyo caso coinciden las calidades; pero pueden diferir esas dos condiciones, si por ejemplo, la Asamblea Legislativa decreta impuesto en beneficio de los municipios; en ese caso el que tiene el poder tributario, la potestad tributaria, es el Estado; pero quién es sujeto activo de ese impuesto es el ente que es acreedor de él, en este caso es el Municipio.

De todos modos, la característica más importante que asume la obligación tributaria desde el punto de vista del sujeto activo, es su carácter de indisponible, es decir, que como se trata de una obligación que no nace de la voluntad ni del deudor ni del acreedor, sino que tiene su origen en la ley, es una obligación *ex lege*. Según lo hemos visto en charlas anteriores, el acreedor se encuentra en la situación de que tiene el derecho, pero además el deber o el "derecho-deber" como dos caras de una misma moneda, de exigir la obligación tributaria; no está en sus manos el poder disponer de ella. Hay un instituto en la legislación salvadoreña, o en la práctica salvadoreña, que podría hacer pensar otra cosa, que es el instituto de la "entrevista", previsto especialmente entre los trámites del impuesto a la renta

para cuando se practique una liquidación de tipo complementario. En algún momento de acuerdo a la ley, se sientan administración y contribuyente y hacen una entrevista de la cual puede surgir algún tipo de acuerdo. Quiero señalar que, en estricta teoría, el acuerdo puede versar sobre cuestiones de hecho, el acuerdo puede tener como consecuencia que se den aclaraciones recíprocas o que se produzcan reconocimientos recíprocos, pero todos ellos referentes a cuáles han sido realmente los hechos, pero no puede revestir, por lo menos en teoría, carácter de transacción, en la cual la administración haga concesiones, no pueden haber concesiones de una parte a la otra, porque desde el punto de vista de la administración ésa es una deuda de la cual no puede disponer, está obligada a cobrarla en la dimensión exacta que nació del hecho generador. No obstante ello, algunos países como Ecuador, tienen institutos como el "concordato tributario", en el que quizás el principio de la indisponibilidad sufre alteraciones pero son casos excepcionales.

Desde el punto de vista del otro polo de la ecuación, sujeto pasivo es el que está obligado a cumplir, o sea el deudor de la obligación. Aquí empieza una distinción que se está abriendo camino en todas las legislaciones, y que es relevante, según lo cual los sujetos pasivos se dividen en dos categorías: aquéllos que se denominan contribuyentes, y aquéllos que se denominan responsables. La diferencia entre la categoría de contribuyentes y la categoría de responsables es la siguiente: el contribuyente debe el impuesto, porque él participó en el hecho generador; el hecho generador, así como tiene su aspecto material y su aspecto cuantitativo, tiene también su aspecto subjetivo, porque todo hecho de la vida económica necesariamente es atribuible o atribuido a alguien, no podría existir sin un sujeto al cual atribuírsele. Si yo gravo como hecho generador la transmisión, alguien es trasmittente; si gravo la "adquisición", alguien es adquirente; si yo gravo la "posesión", alguien es poseedor; es decir, todo hecho de la vida económica como tal tiene implícito en sí su aspecto subjetivo. Cuando hablamos de contribuyente, hablamos justamente de la persona que debe el tributo, porque él estaba, o a él le era referible el hecho previsto en la ley como hipótesis y que se realizó en el mundo de los hechos.

Cuando hablamos de responsable, hablamos de un instituto distinto; hablamos de una persona que en principio no participó del hecho generador; que en principio a él no le es atribuible el hecho generador, pero al cual la ley por razones técnicas, por razones de comodidad, le atribuye el carácter de deudor tributario; por ejemplo un impuesto sobre la renta que grave la renta derivada del trabajo, el que la percibe, el que conjuga el verbo típico, el verbo del hecho generador, es evidentemente el empleado; él recibe el ingreso gravado, él es el contribuyente; pero la ley normalmente establece que el patrono, tiene obligación de retenerle del salario, y de ingresar la suma dentro de un plazo. Ustedes advierten que el patrono no es contribuyente, porque respecto de él no se produce el hecho imponible; la ley lo establece expresamente por razones de comodidad administrativa, exclusivamente por ese tipo de razones. Entonces el patrono pasa a deber, a estar sometido a determinada conducta simple y exclusivamente porque la ley así lo establece.

Toda la terminología que estamos usando es muy convencional, porque en puridad yo no puedo distinguir un "contribuyente" de un "responsable", como si el contribuyente no fuera también responsable. Incluso algunas legislaciones denominan al responsable "responsable por deuda ajena"; en realidad, desde el momento que la ley le dice que tiene que pagar, es responsable por deuda propia, la

expresión da un poco idea de que es responsable porque a la ley se le ocurrió ponerlo, porque si no, estaría totalmente ajeno. Si en un país no tienen instituto de agentes de retención, el patrono paga el salario y no pasa nada y el fenómeno tributario se produce exclusivamente en cabeza del trabajador. Sucede que la nueva técnica tributaria está utilizando impuestos muy masivos, impuestos que abarcan a muchas personas, en un país la masa trabajadora puede ser algo así como de doce millones, manejar esa cantidad de empleados, controlarlos, aun con los mejores métodos, es casi imposible; pero esos doce millones de empleados en definitiva son empleados de una suma infinitamente menor de empresas, son empleados de 100 mil empresas, y entonces, manejar y controlar 100 mil empresas, es mucho más fácil desde el punto de vista de la administración tributaria. Es por eso que se ha ido recurriendo por razones de comodidad administrativa al instituto de los responsables y específicamente a los agentes de retención y a los agentes de percepción, que son dos categorías que está señalando la doctrina. La diferencia básicamente sería que el agente de retención primero "tiene" y después "retiene", es decir el patrón tiene todo el sueldo del empleado antes de pagarlo y en momento de pagarlo le retiene una suma determinada; en cambio el agente de percepción no ha tenido previamente ese dinero, el caso típico puede ser el de los notarios, a los que algunas legislaciones obligan a que cuando delante suyo esté circulando el dinero derivado de la compra-venta de un inmueble, perciban en ese momento la suma correspondiente, o puede ser el caso de algunos impuestos sobre espectáculos públicos en los cuales se establece que el contribuyente es el espectador, pero el propietario de la entidad teatral o cinematográfica es el encargado de percibir conjuntamente con el precio de la localidad la suma correspondiente. También la ley suele establecer responsabilidad directamente en cabeza de sucesores, como cuando establece que cuando compra una empresa mercantil se hace cargo del pasivo fiscal, salvo que obtenga determinada solvencia, y si no la obtiene pasa a ser responsable, o cuando establece que los padres y los representantes legales tienen responsabilidad personal y solidaria con los incapaces, por la forma como cumplen las obligaciones fiscales atribuibles a los incapaces o a las entidades que de ellos dependen o que representan.

Las situaciones que se pueden dar respecto de estos agentes de retención son muy variadas, pues la sola presencia de un agente de retención genera las relaciones por lo menos en tres hipótesis: primero, hay que determinar qué sucede cuando el agente omite retener y por consiguiente no entera el impuesto retenido porque no lo retuvo; en ese caso normalmente las legislaciones establecen que hay infracción tributaria y la castigan como tal, y establecen además que son solidariamente responsables el contribuyente y el agente de retención omiso. El segundo caso, se da cuando retiene y no ingresa, es decir, yo soy empleado, mi patrón me retiene el impuesto a la renta correspondiente pero omite remitirlo al fisco; el punto crucial es saber cómo puedo yo, si voy a tener que pagar de nuevo por considerar que todavía mi vínculo jurídico con la administración no se extinguió o si por el contrario, como no dependía de mí dejarme retener, debe entenderse que la retención que me han efectuado surte efectos de pago a mis efectos y que mi patrón se entienda con la oficina impositiva respecto la responsabilidad tributaria e incluso penal que pueda tener. Aparentemente, las últimas legislaciones están reconociendo que cuando el agente de retención retiene, para el retenido, para el empleado se opera pago, y que su relación con el fisco se extingue, porque en definitiva es problema del fisco, elegir bien sus agentes de retención y controlarlos, porque vienen a ser una especie de intermediarios forzosos entre el contribu-

yente y el Estado. La problemática tercera que se plantea, es cuando el agente de retención retiene en exceso, pero excede un poco de lo que podríamos tratar en el tiempo disponible, y por lo que sólo lo enunciamos.

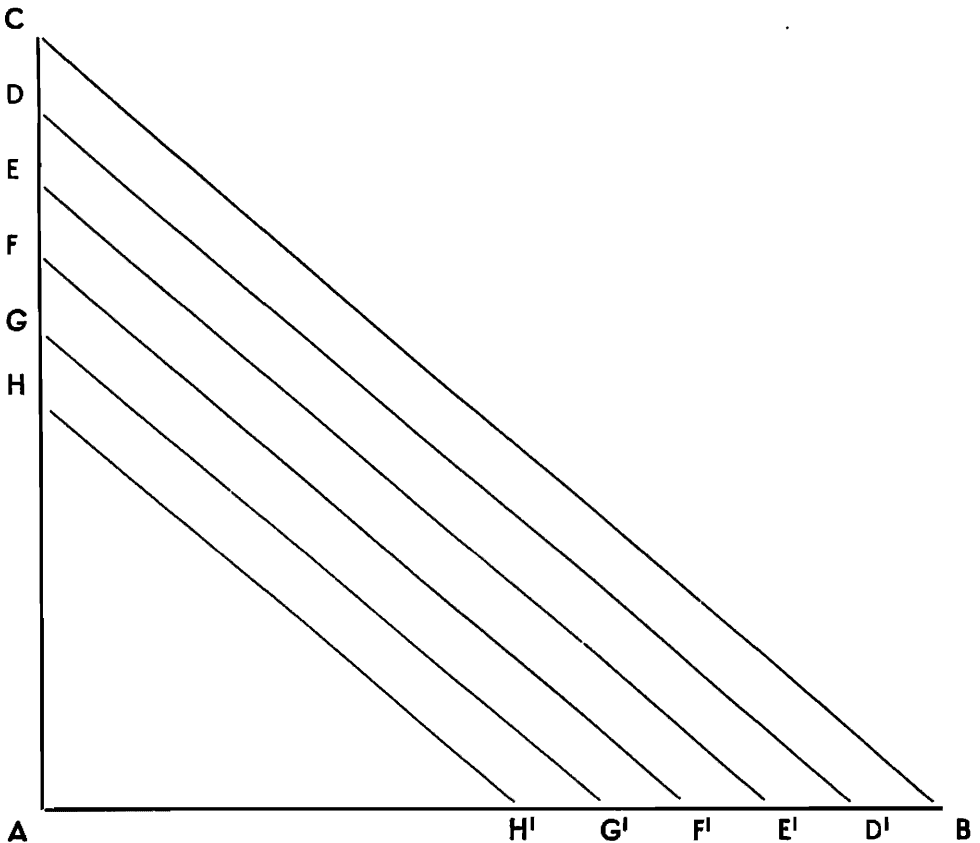
El último punto respecto de los sujetos pasivos, lo que hablábamos un poco a raíz de una pregunta que me habían hecho hace dos o tres charlas, es la posibilidad de que el derecho tributario asigne "personería tributaria" a entidades que no son personas jurídicas desde el punto de vista del derecho general; es el caso de las sucesiones, es el caso de los conjuntos artísticos, es el caso de los condominios, es el caso de los llamados patrimonios de afección en ciertas legislaciones. Yo tengo que reconocer que la gran mayoría de las legislaciones y los códigos tributarios contemporáneos, establecen expresamente que son sujetos pasivos las entidades sin personería jurídica, pero les sigo diciendo que en mi entender personal, lo único que están haciendo es una forma elíptica de referirse a una situación que es distinta, que no es de personería. Cuando me dicen que el conjunto artístico paga impuestos a la renta como una unidad, a lo sumo me podrán estar diciendo que la base imponible la tengo que tomar de modo distinto, y que hay una solidaridad entre todos los integrantes, me pueden estar diciendo que lo tomen como una unidad, a los efectos de que si los que componen el conjunto son tres, si al conjunto le pagan 30 dólares por actuar, yo, como lo asumo con una unidad y no la que correspondería para cada uno de los integrantes. Me podrán estar dando pautas más o menos especiales para la consideración de la base imponible o del tipo o alícuota aplicable en el caso; pero sigo creyendo que en juridad no hay creada una nueva persona jurídica de carácter estrictamente tributario. En esta materia, si seguimos todos creyendo que el Derecho y el orden jurídico es una unidad dominada por el principio de no contradicción, me parece que la alternativa es de hierro: o "eso" es una persona jurídica a todos los efectos que tiene su vida jurídica total y no sólo tributaria, que mediante esa vida jurídica total obtiene fondos que integran su patrimonio y con el cual paga; o de lo contrario no tiene patrimonio, no es centro de imputación de otros derechos económicos y hasta por esa misma razón, si no es centro de imputación de otros derechos económicos, no tiene patrimonio con el cual pagar su impuesto. Me parece que el dilema sigue siendo de hierro: o es una perifrasis o estamos hablando de auténticas personas jurídicas creadas por otra rama del derecho.

## VII.—ASPECTOS ADMINISTRATIVOS, REPRESIVOS Y CONTENCIOSOS:

Ya tenemos un día atrasado respecto al calendario que nos habíamos fijado, y, creo que el tema de la charla de mañana sobre Política Fiscal, es lo suficientemente importante como para no sacrificarlo; en consecuencia, vamos a ver si en el lapso de hoy podemos, no digo referimos al Derecho Tributario Represivo, al Derecho Tributario Administrativo y al Contencioso Tributario porque evidentemente los tres temas exceden el tiempo disponible, y cambiando un poco el enfoque, podemos charlar sobre los principales problemas que puedan tener esas tres ramas. Como ven, de un modo u otro, este ciclo va a venir a quedar centrado en su atención sobre la obligación tributaria sustantiva, siguiendo sin querer una de las corrientes doctrinarias, que dice que el estudio de la obligación sustantiva es lo específicamente tributario, la materia propia del Derecho Tributario. Lo demás del Derecho Tributario sería, para esta tesis, parte de otros derechos con vinculación a lo tributario; así el Represivo Tributario sería solamente Derecho Penal,

aplicado a la tributación; el Derecho Tributario administrativo sería Derecho Administrativo aplicado a la Tributación; el contencioso tributario sería Derecho Procesal aplicado a la Tributación. No por compartir esas tesis, sino para intentar dar en el lapso de la charla de hoy una visión un poco más viva, más comprensible, de lo que encontramos y lo que van a encontrar ustedes al salir a ejercer la profesión, y actuar en el asesoramiento, vamos a ver si podemos cambiar un poco la óptica de todo esto. En consecuencia, sin pretensión de dar esos tres temas, vamos a hablar de una manera u otra respecto a ellos.

Vamos a partir de este enfoque: vamos a suponer que hemos creado un impuesto determinado y que traduciéndolo a gráficas sobre un eje A-C colocamos todos los contribuyentes respecto de los cuales se produce el hecho generador consistente en obtener ingresos o poseer inmuebles, lo que ustedes quieran y sobre el otro, A-B, ponemos la base imponible, la cuantificación de ese hecho generador. Teóricamente el área de ingresos fiscales tenía que ser el área A-B-C; en base a eso, teóricamente, el Estado podría prever su nivel de gastos y efectuar gastos en consecuencia con este ingreso. Sin embargo este campo tan amplio a primera vista



a poco que empecemos a pensar, empieza a tener retaceos, ¿por qué? Porque hay un primer sector de personas (CD) que serían contribuyentes, que de un modo u otro quedan exentos: es decir que hay un primer campo de reducción, que vendría dado por la serie de exenciones que van a estar incidiendo en este aspecto; serán exenciones de tipo subjetivo, en consideración a la persona, como el caso de las entidades no lucrativas, las entidades de beneficencia, que no pagarán impuesto a pesar de que respecto de ellas en teoría se da el hecho generador, o serán exenciones de tipo objetivo, determinados artículos que no se quiere que su tráfico esté gravado, etc. Pero aún así, nos quedaría el campo A-D'-D para aplicar sobre él, la tasa, y seguramente tendríamos un buen ingreso; o si lo quieren a la inversa, trabajando con tasas menores, podríamos obtener el mismo ingreso que buscamos. Sucede sin embargo que enseguida aparece otra área (D-E) que se trata de contribuyentes no identificados: de un modo y otro la Administración resulta impotente para poder visualizar exactamente en cuántas personas físicas o jurídicas se está dando el hecho generador de que se trata, cuántos son en lo que están generando ingresos, cuántos son los que están haciendo transacciones mercantiles, etc.: esta área D-E, corresponde a los que, siendo contribuyentes (porque a su respecto se da el hecho imponible), no se han identificado: éstos son los que están en la clandestinidad.

Hay una tercer área (D-F) de contribuyentes que están identificados, pero no presentan declaraciones. Respecto de ellos lo que sabe la administración es que tienen su número de registro número tal, pero hace tres o cuatro años que no presentan declaraciones: se ignora si no la presentan porque han cesado en los giros o si no la presentan porque están muy cómodos sin pagar impuestos.

Hay una cuarta área (F-G) de contribuyentes que presenta declaraciones, pero que falsean los datos contenidos en la declaración. Es decir que teniendo que declarar 100 de base gravada, declara 70. Por último hay una quinta área (G-H) de personas que declaran en las mismas condiciones, pero que, en la medida de lo posible no paga sus impuestos: es decir que cumple con su obligación de declarar, declarar al 100% el 60%, pero sustancialmente omite pagarlo. Entonces ustedes pueden advertir cómo, un impuesto previsto para un nivel determinado de gastos, estructurado para una determinada tasa partiendo de la base de que su materia gravada era el área A-B-C, en términos de recaudaciones efectiva queda circunscrito al área A-H-H; sustancialmente más chica. Qué tamaño tiene cada una de estas brechas, la brecha entre los que tendrían que ser identificados y que son identificados realmente; la brecha entre los que siendo identificados tendrían que presentar declaraciones y los que la presentan efectivamente; la brecha entre los que presentan declaraciones por montos que ellos estiman y lo que tendrían que declarar realmente, la brecha entre ellos y los que pagan; qué dimensión tiene cada una de estas brechas, es un asunto que depende evidentemente de cada país y de cada administración. Yo diría que lo único que puedo afirmar, es que en estas brechas se juega la vigencia real de la tributación; que en ellas es involucrada por un lado la eficiencia de la administración tributaria y por otro lado la aptitud de los tributos para poder cumplir los efectos económicos que se le han atribuido, y por otro lado también la posibilidad de que el Estado incremente sustancialmente su nivel de gastos acudiendo a fuentes de financiamiento racional.

Esta primera área (C-D) es un área de resorte legal; contra ésta la administración no puede hacer nada, porque es el legislador el que en base a pautas socio-



políticas determina las exenciones. Pero los demás, de un modo u otro, son áreas de evasión tributaria. Esta última área (G-H) que es la de quienes declarando no pagan, es un área de cobranza coactiva, del contencioso tributario del punto de vista de la pretensión insatisfecha. Allí tienen ustedes lo que a mi juicio es el drama de la vivencia práctica del derecho tributario y la explicación de por qué muchas veces se han atribuido a los impuestos efectos sobre el sistema económico que no se han llegado a dar; porque una cosa es hablar de cuáles son los efectos teóricos de un impuesto determinado, calculando que abarca el 100% de la base imponible y otra cosa es trasladar eso a la realidad con índices de evasión del 40, 45, 50% como se registran en los países de Latinoamérica.

## VII.—1.—LA EVASION:

Para no discutir sobre palabras, aclaro que estoy denominando “evasión fiscal” cualquier tipo de privación del ingreso debido al fisco. Algunos autores distinguen entre evasión legítima y evasión ilegítima; otros distinguen la evasión de la elusión, etc. En general los autores que hacen estas distinciones se refieren a aquella hipótesis que vimos hace días en que la forma del negocio jurídico es anómala respecto del contenido económico: cuando quiero obtener un efecto económico determinado y busco una forma jurídica alambicada. Si uno acepta la teoría de la interpretación económica, esto es evasión punible, castigable; pero quien no acepte la teoría de la interpretación económica, y sostiene que las palabras del derecho tributario que tengan su connotación en derecho privado deben ser tomadas en el estricto sentido que tienen en derecho privado, el ejemplo en el que estábamos trabajando, del arrendamiento por 100 años para eludir el impuesto a la venta sería un caso de elusión legítima.

Los autores no se han puesto de acuerdo respecto de cuál es la línea divisoria entre la evasión, claramente ilícita, y la elusión, en principio lícita en virtud de que las partes son libres de elegir la forma bajo la cual realizarán sus negocios. Básicamente, hay dos grandes criterios para dividir uno y otro concepto; el criterio temporal o cronológico, preconizado por Gómez de Souza, dice que hay evasión cuando, luego de acaecido el hecho imponible, se le “disfraza” con formas jurídicas anómalas; en el caso de elusión, por el contrario, no se habría realizado nunca el hecho imponible. El otro criterio de distinción es de tipo subjetivo: si adopté la forma anómala con el propósito de disminuir el impuesto resultante, hay evasión; si adopté esa forma por otros motivos, sin estar influido por el propósito de evitar impuesto, habría elusión legítima; éste es un criterio que en algún momento han manejado los tribunales norteamericanos.

¿Por qué se produce la evasión tributaria? ¿Cuáles son las causas? Es un fenómeno que por sí solo daría para conversar en forma de seminario, en mesa redonda, un buen número de horas. Muy sintéticamente me permito decir que en el fenómeno de la evasión primero influyen factores de tipo de moral media; desde ese punto de vista el hombre latino es totalmente diferente del hombre sajón. El hombre sajón tiene un concepto del cumplimiento tributario que el hombre latino no lo tiene, los latinos nos hemos ido formando un poco bajo el influjo de Santo Tomás que decía que el delito fiscal, la evasión fiscal es el crimen del hombre bueno, del hombre justo, es decir todos sabemos que es delito pero en realidad no mucho, y más aún: el evasor fiscal goza de un cierto halo de sim-

patía frente a sus compañeros; es un “vivo”, es un hombre ágil, que busca una buena ubicación en la vida. En cambio en los países de extracción sajona, si veo que mi vecino está eludiendo el pago de impuestos, llego a entender que me está sacando a mí del bolsillo, porque en definitiva lo que él no pone alguien va a tener que poner, salvo que el Estado decida reducir sus gastos; es decir tienen más conciencia de la interdependencia mutua; éstos son problemas de formación en los cuales es muy difícil operar.

Pero no son sólo problemas de moralidad los que influyen en este aspecto; hay también consideraciones de tipo económico: en primer lugar, puede ser rentable evadir los impuestos; puede ser rentable porque el índice de riesgo como veremos es muy poco en la actual estructura de las administraciones y además porque en situaciones de competencia en el mercado, si mi competidor evade de alguna manera yo me veo esforzado a evadir, porque si no salgo del mercado, es decir que la evasión no controlada de mi competidor puede colocarme a mí fuera de condiciones de competencia. Existen además causas de tipo técnico: por ejemplo que la legislación fiscal se ha vuelto enormemente complicada, alambicada, árida, difícil de entender, reducto de especialistas, producto de un fenómeno que ha sido llamada con todo graficismo de “inflación legislativa”, son tantas las normas que uno se vuelve evasor.

También hay problemas de estructura administrativa; administraciones pesadas, que rechazan al contribuyente, en que parece que la administración le hiciera un favor, recibéndole, siendo que es un hombre que viene a cumplir con una obligación que no le es grata, porque a nadie le gusta sacar dinero del bolsillo. Por último, no se puede negar que en el fenómeno general de la evasión también puede influir causa de tipo político o sea que el contribuyente tiene una visión global del proceso impuesto-gasto, o en la medida en que no esté de acuerdo con los fines a los cuales se aplica los gastos o los niveles en que se reparten entre los diversos fines, el contribuyente puede tener una cierta renuencia a desprenderse del dinero pensando que va a ir a tipo de gastos suntuarios o prescindibles; esas son cosas que también influyen. Lo cierto es que la consecuencia que tiene todo esto es: por un lado, que la carga se vuelve progresivamente desigual, es decir se vuelve ineludible para algunos que por sus escasos recursos no están en condiciones de montar los aparatos que la evasión fiscal puede requerir, y progresivamente más eludible para otros que pueden dentro de su volumen global de operaciones, asignar cada vez mayores presupuestos para ese tipo de cosas; y por otro lado, los ingresos que son debidos al Estado disminuyen y en consecuencia, o recurre al déficit o sea que emite sin respaldo para mantener el mismo nivel de gastos, con lo cual tiene inflación a la vuelta de la esquina, o de lo contrario acude a otro tipo de ingresos no tributarios, deuda pública, e incluso loterías, etc.

Personalmente sigo creyendo que el tributo es el medio más racional para extraer dinero de una economía: porque en la institución las reglas del juego están establecidas de antemano, y con ella se puede perseguir ciertas pautas de justicia sobre las cuales toda la colectividad esté de acuerdo; en consecuencia desde ese punto de vista me preocupa el fenómeno de evasión impositiva. ¿Qué puede hacer la administración tributaria frente a ese tipo de cosas? La administración tributaria, por un lado, tiene que tratar de educar, combatiendo las causas en la medida que sea posible en sus orígenes; si el problema es un problema de educación se tendrá que hacer difusión respecto del compromiso social que está implícito en

los tributos; si el problema es que la gente no está conforme con el destino de los gastos, será cuestión de hacerle ver el destino útil que tienen los gastos. Si el problema es económico, se tratará de intensificar la lucha contra la evasión de modo tal que el juego sea limpio en todos los niveles de competencia comercial y nadie pueda sacar ventaja sobre un competidor, fundada en su propia inconducta. Pero además, y básicamente, el sistema jurídico tiene que tener un buen sistema represivo, porque la evasión desde el punto de vista del contribuyente se explica en último análisis por un lado por falta de conciencia tributaria motivada por todas esas cosas que hemos visto y además por un cálculo de riesgo. En términos generales, el evasor evade porque su cálculo, consciente o inconsciente, le dice que puede evadir. ¿Cuál es el cálculo que se hace? La primera pregunta que se hace el contribuyente es, qué por ciento de posibilidades tiene de ser identificado. Yo dejo que ustedes asignen el por ciento de posibilidades que quieran; si quieren pongo un 60% de posibilidades, o un 70%; esto es riesgo de ser identificado; pero aun siendo identificado ¿qué por ciento tiene de ser inspeccionado? Bueno, esto dependerá del aparato que tenga la administración para fiscalizar; vamos a suponer que tenga otro 70%, pero él puede pensar que aun siendo fiscalizado tiene posibilidades de que el inspector no advierta justamente dónde está la trampa que está realizando; bueno suponiendo una gran sagacidad en los inspectores calculen un 50% de posibilidades. Más aún: suponiendo que el inspector lo descubra ¿qué posibilidades tiene de llegar a un arreglo de tipo personal con el inspector? aun suponiendo que el inspector que le toque sea absolutamente honrado, ¿qué posibilidad tiene de llevar una contienda de tipo judicial y con un buen abogado llegar a ganar el pleito, o si no a ganarlo, por lo menos dilatarlo tanto como para que económicamente le sea rentable? Digo esto porque hasta hace unos años los problemas de inflación eran problemas sólo de Sudamérica, en este momento no se puede afirmar lo mismo, hay un cierto fenómeno de alza de precio también en países centroamericanos tradicionalmente estables; entonces tengo que pensar que si hoy tengo que pagar 1.000 colones de impuestos, y tengo que elegir entre pagar ese impuesto o comprar un refrigerador, tal vez me convenga comprar el refrigerador, porque dentro de un año mi impuesto con recargos estará en 1.120 colones, y en ese mismo momento el refrigerador puede costar 1.200 ó 1.300. De modo entonces, que los fenómenos de alza de precios hacen especialmente importante el inducir al contribuyente a que cumpla en tiempo con su obligación.

Si ustedes despejan la totalidad de esta ecuación, van a dar con lo que es la tasa de riesgo que el contribuyente piensa que está corriendo; y en consecuencia la única manera de disuadirlo es contraponer a esa tasa de riesgo una sanción lo suficientemente alta y rápida como para que se abstenga de evadir.

No tengo tiempo de exponer respecto del régimen sancionatorio del Derecho Tributario, todas las discusiones que existen en cuanto su naturaleza jurídica y si es de carácter penal o no penal; incluso pienso que en el Artículo 167 de la Constitución Política Salvadoreña, que distingue claramente las penas que puede imponer el Poder Judicial, y aquellas sanciones por contravención que puede imponer la autoridad administrativa, creo que el problema en el plano del derecho positivo está resuelto.

Quiero simplemente pasar revista a algunas características que tiene el derecho represivo tributario que no son iguales a las del derecho penal. En primer lugar, en derecho penal el elemento subjetivo, el dolo o la culpa siempre son rele-

vantes; en la infracción tributaria el elemento subjetivo no tiene la misma importancia: la mora se castiga en forma objetiva prescindiendo del animus y también en algún otro tipo de infracciones; en cambio en derecho penal la regla es que la responsabilidad sólo surge a título de dolo o de culpa.

En segundo lugar, la responsabilidad del derecho penal, es de tipo personal: es responsable sólo el que participa en la infracción en materia de derecho tributario, de represivo tributario hay por lo menos un par de casos de responsabilidad sin participación personal en el hecho; por ejemplo el representado responde por las multas generadas por los actos ilícitos de su representante, sea representante convencional o representante legal; las personas jurídicas responden ellas con su patrimonio por los ilícitos fiscales que puedan haber cometido sus directores, jefes, empleados, etc.

En tercer lugar, se diferencia el represivo tributario del represivo penal, por el órgano encargado de aplicar la sanción, salvo el caso de Costa Rica que en su reciente código tributario estableció que las sanciones tributarias las aplican las autoridades judiciales, en todos los demás países que conozco a la administración se le reconoce la facultad de imponer las sanciones por infracciones tributarias. También las soluciones a darse a las hipótesis de concurso de infracciones pueden ser distintas; en el derecho penal en general en los casos de concurso ideal rige la norma de acumulación, si un mismo hecho viola varios órdenes jurídicos, se castiga con la pena mayor aumentada o no de acuerdo a los casos en una suma determinada; en cambio en derecho tributario eso no es verdad absoluta de por sí, depende de lo que la ley diga y si la ley no dice nada en principio debe entenderse que si un mismo hecho significa cometer tres infracciones debe sancionarse las tres, solución que ustedes tienen consagrada en la ley del impuesto sobre la renta.

Demos un ligerísimo vistazo a cuáles pueden ser, básicamente, las infracciones tributarias. En esta materia, se pueden seguir dos sistemas, algunas legislaciones van detallando concretamente cada uno de los posibles actos que pueda constituir una infracción, el caso más típico es México, que describe más de cuarenta conductas ilícitas por ejemplo: el que no lleve libros, el que los lleve y no los lleve en forma, el que omita el pago, el que falsifique, etc. Pero últimamente, las modernas legislaciones a este respecto prefieren moverse en un plano de abstracción conceptual superior y reducir en definitiva toda posibilidad de infracción tributaria a tres hipótesis. En primer lugar, el simple retardo en el pago, lo que se denomina "mora" que tiene un carácter en definitiva mixto, en parte es indemnizatoria y en parte es sancionatoria; la mora es indemnizatoria en la medida que equivale al interés del mercado porque hasta ese punto indemniza al Estado el no haber recibido en el momento debido el ingreso que le correspondía; el Estado no lo recibió del contribuyente, se supone que lo tuvo que ir a buscar al sistema bancario. En la parte que excede el interés medio del mercado, el recargo, interés o multas por mora es de carácter sancionatoria. La segunda infracción que conceptualmente se puede identificar, consiste en la violación de los deberes formales que la administración le puede imponer; ustedes se acuerdan que en las primeras charlas, analizando la relación tributaria, habíamos hablado de obligación sustantiva y también de obligaciones de tipo formal, de declarar, de hacer, de no hacer en ese caso ésa es un infracción ontológicamente distinta de la anterior y tiene la característica de que generalmente se castiga con multas pecuniarias fijas, no porcentuales; y eso es así porque puede haber infracciones a deberes formales sin

adeudarse impuesto; era el caso del tercero por ejemplo citado a declarar sobre la situación de un contribuyente x, y que no va y que por ese solo hecho de incumplir el deber moral de comparecer a prestar declaración es sancionado, no tendría ningún sentido que lo sancionaran con un tanto por ciento de lo que debía el otro, porque no era su impuesto.

La tercera infracción con la que se manejan las legislaciones modernas es la denominada "defraudación" cuando no sólo se omite el ingreso sino que además se realizan ocultaciones o simulaciones con el deliberado propósito de retacear el ingreso del fisco; en consecuencia ésa sí es una infracción que ya está requiriendo, por lo menos malicia, premeditación, dolo, como elemento subjetivo y generalmente se castiga en múltiplos del impuesto adeudado. En algunos sistemas, para evitar la dificultad que enseña el tener que probar el dolo, que es un típico fenómeno psicológico, la ley establece presunciones de dolo, partiendo de elementos exteriores, pero siempre admitiendo prueba en contrario; un ejemplo de ello es el Art. 103 de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta.

## VII.—2.—LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACION:

¿Cómo juega la administración frente a esto? ¿Cuál es el cometido que la administración tiene específicamente frente a la norma tributaria? El cometido de la administración es cumplir la ley, porque la actividad que desarrolla es actividad reglada. Pero a la luz de este esquema, ustedes advertirán que el "cumplir la ley" no se agota meramente en un simple concepto restrictivo, de que no puede excederla. Cumplir la ley no es sólo no violarla, es básicamente tratar de ir cerrando las brechas que indicamos en el esquema. La administración intenta cumplir la ley cuando trata de que todos los que deben pagar porque declararon, paguen a tiempo y que todos los que declaren, declaren la verdad, sin ocultaciones; que todos los inscritos declaren y que todos los que están inscritos sean los que efectivamente tenían que estar inscritos. A la luz de este esquema espero transmitirles el concepto de que cuando hablamos de actividad reglada de la administración y que la actividad reglada es cumplir la ley, ello no involucra sólo en sentido de límites infranqueables, sino que concreta tarea positiva que cumplir, que el ordenamiento jurídico está dando a la administración tributaria, y probablemente a la administración le da normalmente el ordenamiento tributario por lo menos la posibilidad de desarrollar cinco facultades o poderes, a través de los cuales se supone que la administración puede cumplir con esa tarea que es cerrar las brechas que hemos detectado. Una facultad que le da, es la facultad normática de poder dictar normas de tipo general, llamados instructivos, instructorios o circulares; se trata de una etapa más en la pirámide de normas; un grado más en la especificación del Derecho.

En El Salvador tengo entendido que la ley de timbres faculta justamente a la Dirección de Contribuciones Indirectas para dictar normas. Esa facultad normativa es un resorte importante que la administración pueda poner en juego y lo puede hacer porque ella es la que está muy cerca, la que sabe la forma como se desarrollan realmente las cosas a nivel del comercio, de la industria que está controlando. Una segunda facultad que tiene la administración es la que se llama la de poder determinar el impuesto, en el derecho salvadoreño se habla de "hacer complementarias", es decir, la facultad de poder, con elementos de juicio suficien-

tes, apartar la declaración del contribuyente y tasar ella el impuesto que en los hechos es debido. Una tercera facultad de que ya hemos hablado es la de aplicar sanciones. Una cuarta actividad que desarrolla la administración es la de repensar o rever sus decisiones en ocasión en los recursos administrativos y una quinta facultad que tiene la administración es la de fiscalizar.

En todas ellas, como en general en todas las competencias de derecho público, el ente al que se le dan las facultades, se encuentra en la situación de derecho-deber de ejercerla, es decir no es discrecional de la administración el fiscalizar, o no fiscalizar, la administración está obligada a hacerlo, donde pueda haber margen de discrecionalidad es en cuanto a la forma concreta por llevar adelante esa tarea, pero cada facultad, cada posibilidad que se le da a los entes públicos compromete al mismo tiempo la obligación de ejercerla en forma eficiente.

### VII.-3.-EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

La administración actúa, trata de cerrar las brechas; pero no tiene "la verdad revelada" es decir, que por definición, aun cuando el acto administrativo siempre goza de presunción de legitimidad, aun cuando el derecho público en general le reconoce presunción de legitimidad al acto administrativo, eso no excluye que su legitimidad no pueda ser discutida, es decir, no se puede agotar en el pronunciamiento administrativo toda posibilidad de discutir. Es cierto que tampoco se puede llevar indefinidamente la posibilidad de discutir, todo el derecho, toda la vivencia práctica del derecho es una permanente tensión entre la perspectiva de que en una nueva revisión sea donde se dé la solución justa, y por otra parte la necesidad de seguridad jurídica, de llegar a un momento en el cual no se discuta más. El instituto de la cosa juzgada en la materia procesal en definitiva es una transacción entre las revisiones que se van haciendo en cada instancia y de la necesidad que tiene todo el sistema jurídico de que en algún momento lo resuelto adquiera característica de irrevocable, que no se puede seguir repitiendo indefinidamente la discusión a su respecto. Una cosa parecida sucede en el campo de la administración, simplemente que esta revisión del acto se va a desarrollar normalmente en dos niveles: primero va a tener un nivel ante la propia administración, es lo que en Derecho salvadoreño se llama el recurso de rectificación: y después va a tener un nivel ante otro organismo externo a la propia administración.

En general la tendencia en este momento en materia de contencioso administrativo, y especialmente de contencioso tributario, puede resumirse de la siguiente manera: en primer lugar se estima necesario encomendar la resolución de la contienda administrativa a tribunales que estén fuera de la administración activa y digo fuera de la administración activa sin pronunciarme respecto de donde están concretamente ubicados esos tribunales. Hay países en los cuales es el propio Poder Judicial quien revisa el acto administrativo; hay países en los cuales se ha creado un cuarto poder (un quinto o sexto poder porque ya la tradicional tripartición de poderes está quedando muy maltrecha a la luz de la evolución constitucional en los últimos 25 años); hay países en los cuales el tribunal está dentro del propio ámbito del Poder Ejecutivo, ajeno a la administración activa, porque es la administración activa la que ve empeñado su orgullo en la resolución del asunto; es decir es la administración activa la que tiene tendencia a mantener su propio criterio, la que se siente ofendida cuando se le impugnan sus actos, por ejemplo, en

la Argentina, hay un Tribunal Fiscal que si bien en el organograma general está ubicado en el Poder Ejecutivo, tiene una absoluta independencia con respecto de la administración activa de la Dirección General Impositiva, y que en consecuencia puede actuar con ecuanimidad. Moraleja de esto: más importante que la ubicación de esos tribunales, es su independencia; no importa tanto dónde esté "geográficamente" instalado, lo que importa es la independencia, y la independencia del tribunal normalmente se calibra a la luz de dos elementos: el primero, cómo se designa a esos ministros o miembros del Tribunal, qué tan permeables son al favor político, qué tanto interviene el poder político en su designación; segundo: qué sueldo tienen, bajo qué pautas se fija su remuneración. Como tercera característica que importa además de la independencia tenemos la especialización que se obtiene con el transcurso del tiempo, pero además por la forma como se eligen esos miembros, en muchos tribunales se exige que sean personas vinculadas a la tributación, o profesores, o abogados con muchos años de ejercicio. Es común además que en tribunales de tipo tripartito se siga la fórmula que tienen en El Salvador para el Tribunal de Apelaciones, o sea tres miembros de los cuales necesariamente dos son abogados pero también se le da entrada a alguien con conocimientos de la teoría económica ya que, porque de lo que hemos visto, el fenómeno tributario siempre está permeado con sustractum económico.

Por último, lo que también es nota característica de las modernas tendencias en materia de contenciosos tributarios, es que para estos tribunales se están buscando procedimientos bastante novedosos; en general el proceso civil está dominado por el principio dispositivo, por el cual el interés de la medida de la acción y la acción la gobierna el litigante y por consiguiente tiene instituto como los de la perención de la instancia y la discreción para castigar el desinterés del litigante; a su vez, el proceso penal está dominado por el principio inquisitivo en el cual al juez le compete la tarea de llegar a la verdad, y la busca por sistemas que le parecen adecuados, más allá de las alegaciones de las partes. Podríamos decir que, en materia tributaria se está tratando de ir a una fórmula de equilibrio, en la cual se admiten básicamente los principios del sistema dispositivo pero cada vez con mayor ingerencia de institutos de tipo inquisitivo; por ejemplo la facultad del tribunal de interrogar directamente los testigos, la audiencia obligatoria en la cual el actor y el demandado se sientan en una mesa y determinan cuál es el ámbito de las cosas que deben probarse y qué pruebas se van a hacer, la facultad del tribunal de impulsar de oficio el procedimiento, etc. Eso ha determinado que de 20 años a esta parte, toda América Latina esté asistiendo a un fenómeno realmente interesante en la medida que está permitiendo asegurar por parte de la administración Tributaria, decisiones finales que signifiquen real y auténtico cumplimiento del derecho.

## VIII.—LA POLITICA TRIBUTARIA:

El último tema de disertación, es un tema que no es estrictamente jurídico, sino que involucra aspectos de tipo económico, de política fiscal y específicamente de política tributaria. Debo aclarar que no soy economista y que el conocimiento que tengo de esto, previene simplemente de la convicción que tengo y creo que ustedes deben compartir, en cuanto a que en la vida moderna, cada vez hay más áreas que están exigiendo esfuerzos de tipo interdisciplinario, es decir, áreas en las cuales deben necesariamente confluir el trabajo del jurista con el trabajo de economista. Esta materia de la Hacienda Pública y la Política Fiscal, es un área típica-

mente común del enfoque económico y jurídico, los cuales no se excluyen sino que se complementan, porque como vimos, de alguna manera el Derecho toma en cuenta la Economía, y de alguna manera la Economía debe de tomar en cuenta al Derecho, por el rol instrumental que el instrumento jurídico tiene.

En materia de evolución de las ideas respecto de política fiscal, ustedes conocen cuál es el enfoque mental de lo que se llama la economía clásica; el enfoque típico del liberalismo clásico afirma, en primer lugar, que el mecanismo de mercado permite una óptima asignación de recursos, es decir, que es en el juego libre de la economía, como se optimiza la asignación de recursos del sistema económico. En consecuencia, toda actuación del Estado se ve como perturbadora, tanto cuando el Estado actúa por medio del gasto, como cuando extrae recursos tributarios o no tributarios. Por ello, el postulado de la economía clásica es la mínima interferencia estatal; sólo se justifican aquellos gastos públicos asignados a servicios esenciales, que siempre se ha reconocido que los tiene que hacer el Estado, y en las demás áreas, se justifica el gasto del Estado en la medida en que tenga un coeficiente de eficiencia mayor que el sector privado. En el pensamiento clásico pues, se justifica que el Estado saque un peso del bolsillo del particular, a condición de que el uso que haga de ese peso, sea más eficiente de lo que lo haría ese particular, de lo contrario, no.

Eso lleva además, a que en cuanto a método de análisis, se trabaje con un enfoque eminentemente microeconómico, es decir, analizando la perspectiva económica desde el punto de vista de cada uno de los individuos que se supone, que con total libertad están compitiendo en un mercado. Así ustedes verán en numerosos manuales, las gráficas y los estudios económicos hechos exclusivamente con enfoque micro, que dice: "este señor que gana tanto ingreso, qué sucedería con él si el impuesto o la renta sube, etc.", "qué pasa con este importador, etc."; generalmente, todos los análisis que se hacen son a nivel estrictamente individual, microeconómico. Toda esta escuela de economía clásica tiene además un trasfondo de tipo político, es decir, así como hablamos la vez pasada de que en materia de autonomía de derecho tributario se veía al Derecho Tributario como la invasión del Estado; también en esta materia, en Economía, todo esto va a desembocar en el impuesto neutral, en el impuesto que no altera la asignación de los recursos, el impuesto que detrae fondos a la economía y mantiene todo igual, en definitiva, es una defensa del estatu quo; no se quiere que se produzca ninguna clase de efecto que altere las diferencias relativas entre los distintos sectores de la economía.

Como último postulado, la concepción clásica implica un pensamiento económico que está basado sobre el concepto de producción; lo importante es la producción, no se advierte la importancia de la demanda. Recién con la crisis de 1929, la Escuela Económica Keynesiana, una de las cosas más novedosas que trae precisamente, es que cambia la óptica del enfoque económico, que la centra sobre los problemas de la demanda. Uno de los grandes aportes que trae Keynes al pensamiento económico, es que pasa a enfatizar la importancia que tiene la demanda, que hasta ese momento era un fenómeno que se daba por sentado; habiendo producción iba a haber demanda; y sin embargo, la crisis del 29-30 fue básicamente una crisis de insuficiencia de demanda.

A partir de este enfoque, ya con Keynes aparece el concepto de política fiscal, y aparece porque cambia el rol del Estado. De ser meramente prescindente, respe-



tador de las asignaciones de recursos, el Estado pasa a tener un rol sumamente importante en la creación de demanda, en la asignación de recursos a distintos sectores, porque se pasa a tomar el proceso conjunto “detracción de ingresos-aplicación de gastos”. En otras palabras, a partir del enfoque Keynesiano, el término “política fiscal”, pasa a tener una connotación clara en cuanto a activa intervención del Estado en la economía, sobre la base del uso de su gasto, del empleo incluso del déficit de la política de “cebar la bomba”, como sistema de inyectar liquidez forzosamente en una economía deprimida y por la vía también del impuesto.

El análisis de política fiscal, supone además en el plano del Derecho Tributario, la necesidad de una gran flexibilidad en el uso de los instrumentos tributarios; a partir de este momento, es que empiezan los ataques al principio de legalidad encarado en la forma férrea, rígida, de mera garantía de particulares con que ha sido recogido en la mayoría de las Constituciones, especialmente en las Latinoamericanas, y los teóricos de la “fiscal policy” abogan en favor de que se confiara al Poder Ejecutivo y a la autoridad administrativa, suficiente flexibilidad como para poder estar operando en la coyuntura, no sólo con el mecanismo de los gastos, sino con el mecanismo de los impuestos. En esta etapa, se abona también como consecuencia de su base teórica, el análisis microeconómico, y se reemplaza por un enfoque macroeconómico. El análisis fiscal ya no pasa a ser tanto en función de cómo actuará Juan Pérez, productor, sino que la atención se centra sobre las grandes variables de la economía: oferta, demanda, consumo, inversión, etc.

En todo esto existe una limitación muy importante: la política fiscal tiene prácticamente un único objetivo, y ese objetivo es el de la estabilidad, básicamente lo único que preocupa a la política fiscal en este periodo, es evitar nuevas conmociones cíclicas de la economía; se empiezan a estudiar los impuestos en base a su efecto estabilizador, y en gran medida ésta es una de las explicaciones del predicamento de que goza el impuesto a la renta. El impuesto a la renta con progresividad en las tasas, tiene buen efecto estabilizador, porque si la economía entra en fase inflacionaria, los ingresos aumentan en términos monetarios, y el impuesto pasa a operar a tasas más altas detrayendo mayor poder de compra de manos de los particulares, comprimiendo la demanda. En cambio, cuando amenaza depresión, bajan los ingresos de los agentes económicos, y entonces, ellos pasan a pagar tasas porcentualmente más bajas que antes, con lo cual les queda libre mayor poder de compra, que reactiva la demanda. Este tipo de análisis demuestra que, a partir de este momento, la política fiscal pasa a ser una política teñida de objetivos, y que el objetivo es específicamente, obtener la estabilidad económica y evitar los desajustes cíclicos.

Hay que centrar la Política Fiscal en forma a la estabilidad, supone una economía ya desarrollada; en general, todo el pensamiento Keynesiano es hecho para países desarrollados, pensando en términos de países desarrollados, para problemas de países desarrollados; en consecuencia, pueden ser soluciones aptas para ese tipo de economías en las cuales los problemas, cuando existen son básicamente de desequilibrio coyuntural, pero que no tienen en general, problemas de tipo estructural, que no padecen de ese cuadro de limitaciones interactuantes que se denomina “subdesarrollo”, por eso es que lo que vendría a ser la tercera etapa de esta evolución que tan a grandes rasgos estoy narrando, la constituyen las tentativas de adecuar

las concepciones de Política Fiscal a las condicionantes y a los requerimientos de países sub-desarrollados.



Los últimos veinte años, y especialmente en América Latina, están signados por esa tarea. En 1962 se celebra la II Conferencia Interamericana sobre Tributación en Santiago de Chile, con asistencia y participación de los mejores especialistas, donde ya se avanzan ideas sumamente interesantes. Como apreciación global, los avances que se consiguen no son muy significativos. Inciden en ello, a mi juicio, dos tipos de circunstancias: Por un lado, en algún momento se llega a tener la impresión de que la aptitud del instrumental tributario es casi ilimitada, que mediante los impuestos pueden lograrse cualquier clase de objetivos. En la actualidad, las modernas tendencias parecen un poco más realistas, en cuanto a circunscribir la aptitud de la herramienta fiscal para algunos campos, y no para otros; por ejemplo, en muchos lados ustedes leerán que mediante la tributación, podría incluso realizarse la Reforma Agraria. Actualmente se piensa que la aptitud de la tributación para operar sobre los factores productivos en sí mismo, promoviendo su redistribución, es muy limitada, y que el campo óptimo de actuación de la tributación no es sobre el factor en sí, sino sobre los flujos de y hacia esos factores. Por eso es que un impuesto a la renta potencial de la tierra es recomendable, si el problema del país es el de una baja utilización de ese factor productivo, si lo que se busca es optimizar su rendimiento. Pero si lo que se está buscando es la Reforma agraria, entonces el tributo no sirve, porque tal vez provoque la venta de tierras, pero esas tierras las comprarán quienes ya tienen dinero; la redistribución vertical debe ser buscada, si es objetivo ético social, por otros medios, más directos.

El otro aspecto que ha dilatado los avances en este campo, ha sido la ausencia de un marco conceptual general, aplicable a países en vías de desarrollo, del que surjan adecuadamente identificadas las grandes variables que componen el sistema económico, así como una clara explicitación de cuáles son objetivos finales y cuáles objetivos intermedios en materia de políticas, incluida la tributaria. Ese tipo de consideraciones obligó a repensar un poco el papel y la ubicación de la política fiscal en la década del 70 y las últimas tendencias pueden resumirse así: Primera afirmación: la política fiscal puede tener múltiples objetivos; Segunda Afirmación: esos objetivos normalmente le vienen dados a la política tributaria. Recuerdo que, en la primera charla, alguien habló del Estado como estructura finalista, y señalábamos que hay políticas finales y políticas intermedias, y que en definitiva en un plano piramidal, la política económica es quien da sus objetivos a la política fiscal. Eso es importante, porque en la medida en que sea así, se pueden entrar a bajar temas de la política fiscal y específicamente, de política tributaria, considerándolos y estudiándolos aisladamente de los fines concretos que se esté buscando el Gobierno determinado en un momento determinado.

Lo que estoy afirmando es que puede llegar a considerarse que la política tributaria sea ateleológica, en la medida de que carezca de "telos", en que carezca de finalidades que le sean propias y que tenga exclusivamente validez de tipo instrumental. Dicho de otro modo: que el valor de la política fiscal y específicamente de la política tributaria, se defina no en virtud de la bondad de sus fines (que siempre le serían externos y dados por decisión política anterior de más alto nivel), sino por el grado de racionalidad operativa de sus instrumentos. Si quieren ustedes un ejemplo gráfico, es como cuando yo tengo un taller de herramientas y hay tenazas, pinzas, martillos, etc., etc. ¿Qué voy a hacer con eso?, voy a hacer barcos,

bancos, mesas, sillas, es un problema que vendrá de afuera; pero ya el uso de las herramientas que tengo, ya el saber qué puedo hacer con estos instrumentos y qué no puedo hacer, deja un campo para la investigación científica en la cual por paradójico que parezca ( porque ustedes están acostumbrados a usar el término política connotando la idea de fines), podemos afirmar que el objetivo es meramente obtener racionalidad formal en el sistema tributario, independientemente o sin pre-juizar sobre los fines para los cuales puede ser aplicada. Si eso es normal, podríamos decir que cuando hablamos de política fiscal, estamos hablando de varias cosas, es decir, cuando hoy se habla de política fiscal, se habla de política presupuestaria y de política tributaria.

La política presupuestaria define, en virtud de objetivos que le vienen dados, tanto el nivel de gastos que el país debe hacer para cumplir esos objetivos, y la estructura de ese gasto, como la política de ingreso. A esta última compete establecer —para un nivel dado de gastos a financiar— de dónde se obtendrán los fondos, y específicamente cuánto se aspira a obtener con la tributación, y cuánto con ingresos no tributarios (deuda pública, etc.).

La política tributaria, a su vez, tendrá dos grandes campos de actuación: uno, cual será la estructura del sistema tributario, para alcanzar el nivel de ingreso que le viene pre-determinado. El segundo campo de la política tributaria, será el análisis de los efectos económicos de los tributos.

De lo dicho se desprende una consecuencia importante: si el campo de la política tributaria es la estructura del sistema, y sus efectos económicos, la visión será necesariamente de tipo global, macroeconómica. El énfasis no podrá ponerse en el análisis microeconómico del efecto de un impuesto determinado sobre un agente económico ideal, sino sobre los efectos de todo el sistema, de la suma algebraica de los efectos positivos y negativos de cada uno de los impuestos. Porque —y es hora de que lo digamos de una vez por todas—, todo impuesto tiene dos tipos de efectos: en primer lugar, tiene como efecto el proveer de ingresos al Estado; pero además, también tiene efectos de tipo económico: o retacea ingresos (antes ganaba 100, luego del impuesto ganaré 80), o altera los precios relativos de bienes de uso alternativo (un impuesto sobre la mantequilla presumiblemente hará aumentar el consumo de margarina), porque en términos relativos se aumenta la diferencia de precios entre ambos productos. Efectos de este tipo son connaturales a los impuestos, independientemente de que sean queridos o no, o incluso de que sean conscientes o no por el conductor de la política tributaria.

Los impuestos están allí, son un dato para los agentes económicos, los cuales de un modo u otro se amoldan a ellos. Desde ese punto de vista, se dice que actúan como parámetros; son puntos de referencia para los agentes económicos. Para poner un ejemplo burdo, es como cuando cae un alud sobre el lecho de un río; si la masa de tierra es suficientemente grande, pasa a ser un dato, un parámetro para las aguas, las que en consecuencia alterarán su curso anterior cambiándolo por otro nuevo a través de lo que ha pasado a ser ahora la nueva línea de máxima pendiente.

Bien: todo impuesto produce ese tipo de efectos paramétricos. Las diferencias vienen de que: a) en algunos casos, el efecto es totalmente errático, privado de racionalidad económica, imposible de conocer a priori; es lo que sucede con el im-

puesto de timbres, cuando tiene como hecho generador un simple negocio jurídico, con infinitos posibles contenidos económicos; b) en otros casos, lo que ha existido es error en cuanto a cuáles son esos efectos paramétricos, y por consiguiente el impuesto ha resultado dando efectos totalmente impensados, y contrarios a lo deseado. Un ejemplo de esto último, es la forma como se ha manejado el impuesto de importación, o arancel de aduana. Se pensó que el arancel era buen instrumento para impedir que en el país se consumieran determinados artículos que se consideraban suntuarios; consecuentemente, esos artículos se incluyeron en el arancel con altas tasas. Pero no se advirtió que el impuesto de importación actúa como parámetro desde otro punto de vista: en efecto, el industrial nacional toma al arancel como parámetro en cuanto a la protección que de él deriva: si yo quisiera construir carros en El Salvador, y los carros no pagaran ningún impuesto de aduana, no podría competir con las fábricas extranjeras; pero si los importados pagaran el 100%, o el 200%, ó el mil por ciento, seguramente, por más ineficiente que sea, el margen de protección que me va dando el arancel me permite pasar a producirlos yo, dependiendo de la elasticidad de la demanda.

Consecuente con lo anterior, una errónea apreciación de los efectos paramétricos del impuesto puede llevar a un país a equivocar el rol del arancel, y usarlo, no para marcar el nivel de protección a la industria local (que es su papel normal), sino para restringir el consumo de un cierto artículo. En este último caso, el resultado será que se le instalen fábricas de aquello cuyo consumo quería justamente restringir. Por consiguiente, una de las primeras tareas de la política tributaria es racionalizar el uso de las herramientas tributarias: no utilizar el martillo, si lo que quiero es sacar un clavo, ni usar tenazas para cortar la madera.

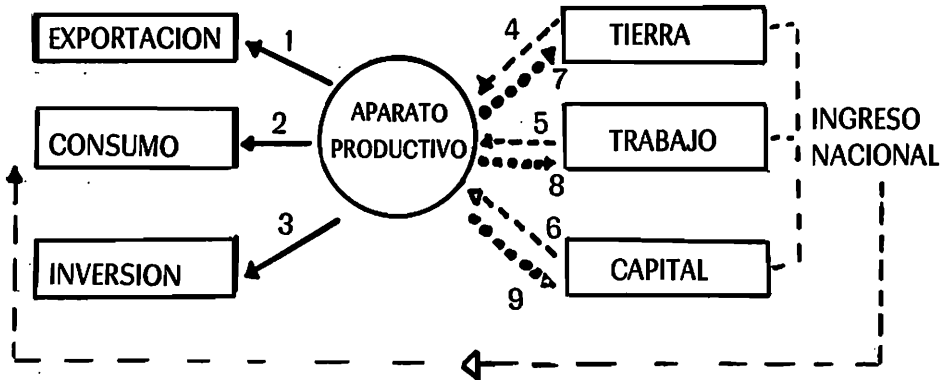
Y fíjense que no hemos hablado para nada del nivel concreto de la carga tributaria; ése es problema ajeno a la política tributaria, que ya le viene dado; de lo que se trata, es de que si puedo obtener 800 millones con cuarenta impuestos cuyo efecto paramétrico no puedo conocer, porque forman una selva impenetrable de interacciones o, como forma alternativa, puedo obtener esos mismos 800 millones con seis u ocho impuestos cuyos efectos conozco, tengo que utilizar lógicamente la segunda posibilidad.

Y, además, debe investigarse de qué modo pueden utilizarse esos efectos paramétricos de los impuestos, para impulsar el desarrollo económico. Asumido en su estricta faceta económica el desarrollo se identifica con el crecimiento y expansión del aparato productivo de una economía.

Dentro del aparato productivo de una economía, está toda la constelación de empresas, es decir de entidades que combinan capital, trabajo y tierra (los llamados factores de producción), y con ellos producen bienes y servicios destinados, sea al consumo interno, sea a la exportación, sea a la inversión; la importación completa el aprovisionamiento necesario al consumo interno y a la inversión.

Este esquema no es estático, sino dinámico; en su seno se producen flujos, de bienes y servicios (que se consumen, o exporta, etc.), de servicios de factores (utilización por el empresario de tierra, capital, trabajo), y flujo de ingresos, constituidos por las remuneraciones que las empresas pagan a los propietarios de los factores de producción, y que éstos a su vez emplean, sea en consumo, sea en inversión.

## FACTORES DE PRODUCCION



Flujos de bienes y servicios: 1, 2, 3.

Flujos de servicios de factores: 4, 5, 6.

Flujos de ingresos: 7, 8, 9.

NOTA: A efectos de simplificar, se ha omitido del cuadro a la importación, que provee de bienes tanto a la inversión (bienes de capital), como al aparato productivo (insumos), como al consumo (bienes finales).

Por ende, las construcciones científicas más recientes en la materia, expuestas en la III Conferencia de Tributación en México, 1972, hacen hincapié en que con no más de seis u ocho impuestos, de efectos paramétricos conocidos, es posible, operando sobre los flujos, reduciendo ingresos o alterando precios relativos (de la tierra, del trabajo, del capital), obtener los objetivos intermedios de una política de desarrollo. Y ello, porque cada uno de esos flujos tiene una función básica sobre el crecimiento y expansión del aparato productivo; por consiguiente, afectando esos flujos, es posible afectar y orientar el desarrollo de la economía de acuerdo a las decisiones de política económica.