

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

EL SUJETO, EL OBJETO Y LA CAUSA

- (*) **SUMARIO:** *El sujeto de la obligación tributaria.* 1) La obligación tributaria. — Concepto. — 2) División de los recursos derivados. — 3) Naturaleza jurídica. — 4) Estudio de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria frente a la teoría general de las obligaciones. — 5) Elementos de la obligación tributaria. — 6) El sujeto de la obligación tributaria. — a) El sujeto activo. — 7) b) El sujeto pasivo. El contribuyente. — 8) Otros sujetos pasivos: Conjunto económico. Vinculación económica. Sociedades de familia. Sociedad conyugal. Sucesión indivisa. Patrimonios de afectación. — 9) Responsabilidad frente al tributo. — Capacidad, domicilio, solidaridad. — *El objeto de la obligación tributaria.* — 10) El objeto como elemento material de la obligación tributaria. — 11. Manifestación de riqueza. — 12) La posesión, la capacidad de adquisición y el gasto (capital, renta y consumo). — 13 Diferencia entre el objeto y la fuente de la obligación tributaria. — 14) El hecho imponible. Concepto y naturaleza jurídica. — 15) El hecho imponible y la autonomía dogmática del derecho tributario substantivo. — 16) La realidad económica. — 17) Diferenciación entre el objeto de la obligación fiscal (hecho imponible) y el objeto de los negocios jurídicos (bienes o cosas). — 18) Consideraciones finales sobre la necesidad de fijar el objeto de cada obligación fiscal. — *La causa de la obligación tributaria.* — 19) Teoría de la causa jurídica del hecho imponible. — 20) La capacidad contributiva. — 21) Teorías sobre la capacidad contributiva: teoría del beneficio y de las facultades. — 22) Definición de la capacidad contributiva. Sus elementos objetivos y subjetivos. — 23) Capacidad contributiva general o parcial. — 24) Capacidad contributiva propia y en representación. — 25) Carácter subjetivo de la capacidad contributiva. — 26) Identificación del principio de la capacidad contributiva con el concepto de la causa jurídica del impuesto. — 27) Deber del Fisco frente a la capacidad contributiva. Consecuencias de su desconsideración. Infracciones. La rebelión colectiva del contribuyente.

EL SUJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1) *La obligación tributaria. Concepto.*

Empezaremos explicando el concepto para analizar seguidamente su naturaleza jurídica.

(*) El presente estudio corresponde al cursillo de Derecho Tributa-

El Estado para la satisfacción de los gastos públicos se vale, entre otros, de dos clases de recursos fundamentales:

a) los llamados *recursos originarios, dominiales o patrimoniales*, que los obtiene de su propio patrimonio, y

b) los denominados *recursos derivados* que los detrae del patrimonio de los individuos o de la riqueza perteneciente a entidades ajenas al Estado, a consecuencia del ejercicio del “*poder de imposición estatal*” o “*soberanía fiscal*”.

La convivencia humana impone deberes en pro del organismo superior que la hace posible. El desenvolvimiento del Estado y la prestación de los servicios públicos se traducen en gastos que deben sufragarse mediante la recaudación de recursos equivalentes, dentro de los cuales revisten capital importancia los llamados “recursos derivados”, que en la mayoría de los Estados constituyen la base fundamental para la formación del tesoro público.

La derivación o tributación, se explica pues, como la detraición de la riqueza individual o particular que se opera a favor del Estado en ejercicio de su poder de imposición.

rio, dividido en tres disertaciones, que he pronunciado los días 4, 5 y 6 de febrero de 1958, en el Instituto de Estudios Superiores de Montevideo (Uruguay) conforme a la designación con que fui honrado por el Señor Rector de la Universidad Nacional del Litoral, Dr. Josué Gollan, por resolución del 9 de enero ppdo., accediendo a la solicitud de tan prestigiosa y meritoria Institución.

He creído oportuno completar este trabajo con las respectivas fuentes bibliográficas, al pie de su mención, eliminando del mismo algunas formas que sólo resultan propias de la exposición oral.

Debo aquí destacar mi reconocimiento a las autoridades de la Universidad Nacional del Litoral y de la Facultad de Ciencias Económicas, Com. y Políticas, que hicieron posible mi gira, y muy especialmente al Instituto de Estudios Superiores de Montevideo, que bajo la digna Presidencia del Arquitecto don José Claudio Williman, cumple una inestimable labor con los Cursos de Vacaciones; al Contador don Juan E. Azzini, que asumiera la responsabilidad de mi presentación; a los Institutos de Hacienda Pública y de Derecho Tributario, ambos de Montevideo; al distinguido tributarista de nuestro país hermano, Dr. Juan Daniel Abal; al Ex-Embajador Plenipotenciario del Uruguay, Dr. Alfredo de Castro y a todos quienes me dispensaron tan afectuosa acogida durante mi estadía y participación en el Curso de Vacaciones 1958. *M. de J.*

2) *División de los recursos derivados.*

La doctrina coincide sobre la existencia de una división tripartita de los recursos derivados, o sean: los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones de mejoras*.

No entraremos aquí, por no ser oportuno, en la consideración particular de cada uno de estos recursos derivados, pero sí señalaremos desde ya, que en substancia, todos ellos traducen la satisfacción por el contribuyente de la obligación fiscal que pesa sobre él en beneficio del Estado.

Dicha obligación, repetimos, tanto existe en la especificidad del "impuesto", como en las "tasas" o en las "contribuciones de mejoras", que integran las distintas categorías en que la doctrina ha dividido hasta hace poco los recursos derivados. Hacemos esta salvedad, porque ya en la hora actual se abre en los autores mas modernos una cuarta categoría de recursos derivados: me refiero a los llamados *recursos parafiscales*, cuya particular naturaleza impide su inclusión en la clásica división tripartita que hemos mencionado (1).

Fijando el concepto, podemos concluir afirmando que *la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia, una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición.*

La relación se establece entre dos personas, vale decir entre dos entes susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones.

3) *Naturaleza jurídica.*

La naturaleza jurídica de la obligación tributaria es la de una relación personal, no la de un derecho real, ya

(1) Véase en la Revista del Instituto de Investigaciones Económicas, año 1. Número 1, oct.-dic. 1957, mi estudio sobre *La Parafiscalidad*, pág. 10.

que el Estado ejerce su acreencia contra el contribuyente, a quien en definitiva toca satisfacer la prestación.

El hecho de que el Estado pueda compeler al deudor a liquidar o enajenar sus bienes para pagar la obligación fiscal, no le acuerda otra ventaja que la de una mera preferencia sobre su valor económico, pero no el dominio sobre ellos, mientras no los adquiera por cualquiera de los medios que el derecho privado (civil o comercial) señala.

Por lo demás, las cosas no son titulares de derechos, ya que no son personas. Aquéllas sólo revisten la calidad de *objeto* de las prestaciones. De ahí entonces la necesidad de distinguir y precisar conceptos a fin de evitar errores tales como los que suelen deslizarse en la jurisprudencia y en la doctrina, cuando con motivo de la aplicación de los llamados *impuestos reales* ha creído verse una titularidad de derechos en los bienes o conjuntos de bienes, carentes de personalidad, que sólo corresponde a los propietarios de tales bienes.

4) *Estudio de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria frente a la teoría general de las obligaciones.*

El Derecho Tributario no escapa a la Teoría General del Derecho. Sus principios como rama del derecho público difieren en lo particular de los estatuidos para el derecho privado, pero ambos quedan sujetos a normas generales y postulados comunes, cuya aplicación no puede ni debe vulnerarse por el juego de las instituciones específicas de cada una de estas ramas jurídicas.

Recuérdese a tal efecto que la *autonomía* reconocida al *Derecho Tributario* lo es sólo dentro de la unidad o teoría general del derecho, como se estableciera en "Las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", celebradas en Montevideo a mediados del mes de octubre de 1956 (2).

(2) GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Las primeras jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario*, en revista "Impuestos", nº 169, dic. 1956, pág. 333.

Por lo dicho, si hemos de considerar la naturaleza jurídica de la obligación fiscal, debe ser previo recordar en primer término cuál es la que atañe a las obligaciones en general.

En las Institutas exprésase que la “*obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa, según el derecho de nuestra ciudad*” (obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei; secundum nostrae civitatis jura).

Las Partidas de Alfonso el Sabio, las definían como “ligamento que es fecho según la ley e según natura” (Partida 5ª, título 12).

“Ligamento” equivale a “vínculo”. El “vínculo” coloca al *deudor* en la obligación, o mejor dicho en la necesidad de hacer algo a favor del *acreedor*, o sea como apunta Salvat, que reduce al primero, en cierto modo, a una verdadera situación de dependencia frente a su acreedor con su persona y sus bienes (3).

En lugar de la palabra “obligación”, entonces desconocida, se utilizaba el término “*nexum*”, derivado de “*nexus*”, “*nectere*”, que quiere decir “*anudar*”.

Es evidente que el rigor primitivo de esta dependencia desapareció con el correr del tiempo, pero la sumisión o el vínculo; subsiste a través del término “*ob ligare*”, que significa “ligar”.

En el derecho moderno el concepto ha variado en el sentido de que la obligación ya no es tanto un “vínculo personal”, sino mas bien “*una relación patrimonial en la cual se debe satisfacer una prestación determinada*”.

Pues bien, según la teoría general, los derechos del hombre en su vida de relación se dividen en dos grandes categorías:

Derechos personales, derechos de crédito u obligaciones, que son los que crean compromiso con relación a determinadas personas, y

(3) SALVAT, Raymundo M., *Obligaciones*, ed. Ps. As., pág. 5, párraf. 8.

Derechos reales, esto es sobre las cosas, que crean una obligación con respecto a todos los hombres (*erga omnes*).

Los primeros (derechos personales) crean un vínculo entre acreedor y deudor, vale decir, un derecho a favor del acreedor (crédito) para exigir la prestación que constituye el objeto de la obligación contra su deudor, y una *deuda* sobre el deudor que lo obliga a satisfacer esa prestación.

De ahí surge la siguiente conclusión: a toda acreencia corresponde una obligación. A todo derecho personal corresponde una obligación personal (art 497, 1ª parte del Código Civil Argentino).

En el derecho real no existe esa doble faz. Existe el derecho sobre la cosa que es objeto del derecho, pero no una obligación sobre persona determinada. Por eso reza el Código Civil Argentino (art. 497, inc. 2): No hay obligación que corresponda a derechos reales.

Anteriormente, ya hemos dicho, con referencia a la obligación tributaria que la misma implica una relación personal entre el *Estado* y el *contribuyente* y no entre el Estado y los bienes afectados por el tributo. Esta relación personal, —agregaré— para concluir, no desaparece pues, ni frente a los impuestos llamados reales, ni tampoco ante el privilegio que ampara al Fisco en concurso o presencia de otros acreedores, que no superen su derecho de preferencia.

5) *Elementos de la obligación tributaria.*

La teoría general de las obligaciones nos enseña que en toda obligación existen tres elementos:

1. Las personas entre quienes se forma: *sujetos* (activo y pasivo).
2. La prestación comprometida: *objeto* de la obligación.
3. El hecho que le da nacimiento, llamado *causa* o *fuentes* de la obligación.

Sujeto activo, es el acreedor, a cuyo favor la prestación se establece.

Sujeto pasivo, es el deudor, vale decir, la persona que debe la prestación. Considerada respecto del acreedor, la obligación figura en su activo, y vista respecto del deudor, la obligación figura en su pasivo.

El Código Civil Argentino (art. 496) refirma este principio cuando dice: “El derecho a exigir una cosa que es objeto de la obligación es un crédito, y la obligación de hacer o no hacer o de dar una cosa es una deuda”.

En la obligación tributaria también resulta necesario estudiar estos elementos, y así lo haremos seguidamente comenzando por el sujeto.

6. *El sujeto de la obligación tributaria. a) Sujeto activo.*

Ya dijimos que la obligación tributaria pesa patrimonialmente sobre la persona que según la ley debe satisfacerla.

Tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo de la obligación tributaria se mantienen en una situación compensatoria de prestaciones: *El Estado satisfaciendo las necesidades públicas, valoradas económicamente a través de los gastos públicos, y el contribuyente aportando parte de su riqueza al tesoro público para que éste cuente con los recursos que se han de emplear en el sufragio de tales gastos.*

El derecho privado al definir a las “personas” como lo hace el art. 30 del Código Civil Argentino, entendiendo por tales “*los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones*”, permite una enumeración de aquéllas distinguiendo entre las *de existencia ideal* y las *de existencia visible*. Todas las que no sean visibles son de existencia ideal o jurídica, y dentro de éstas se hace una distinción a favor de las personas jurídicas que se reputan de *existencia necesaria*: el Estado, las Provincias, los Municipios, la Iglesia y los establecimientos de utilidad pública, religiosos, asociaciones, bancos, etc.

En la obligación tributaria, el sujeto activo, vale decir

el acreedor de la obligación es siempre el Estado, en ejercicio de su poder de imposición o soberanía fiscal.

Por Estado entendemos no sólo el Estado Nacional, sino también los Estados Provinciales (en los países federados) y las Municipalidades, o mas propiamente, repitiendo la acertada expresión de Dalton, los llamados *entes públicos* considerando así a *toda clase de Gobierno o autoridad de jurisdicción territorial que ejerza la función gubernativa* (4).

Algunos autores han pretendido restar este carácter a los Municipios, considerándolos como meras delegaciones del Estado o de las Provincias, criterio que no compartimos, no sólo por su calidad de personas jurídicas admitidas por la legislación positiva como de existencia necesaria, sino también por el reconocimiento de su poder de imposición.

Aquellos entes, pues, que tienen su propio patrimonio, y despliegan su actividad satisfaciendo las necesidades colectivas, mediante la prestación de los servicios públicos, con atribuciones para dirigir esa actividad y exigir tributos de los individuos que por su domicilio, nacionalidad o vínculo jurídico quedan bajo su jurisdicción, deben entenderse como sujetos activos de la obligación tributaria, en cuanto ejercen no sólo el poder de reglamentar y limitar los derechos de los particulares con las restricciones que reclama el interés general sino, también el de requerir de éstos que contribuyan en los gastos necesarios para la existencia o el mayor bien de la comunidad.

Esta atribución para aplicar contribuciones que el Estado ejerce como consecuencia del llamado "dominio eminente" sobre los bienes que en él se encuentran situados, se respeta por cuanto es inherente a la función específica de tales entes, la de disponer de recursos que les aseguren el efectivo desempeño de la gestión que motiva su existencia. Tal facultad o atribución que permite al Estado detraer riquezas particula-

(4) DALTON. Hugh, *Principios de Finanzas Públicas*, Bs. As., 1948, pág. 3.

res para formar el Tesoro Público, se denomina en el derecho financiero, “soberanía fiscal” o “poder de imposición”.

7) b) *El sujeto pasivo: El contribuyente.*

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es siempre un *sujeto de derecho*, vale decir, es la persona llamada “*contribuyente*” a quien la ley obliga al pago del gravamen. (“*Taxpayer*”, según la legislación anglosajona y americana).

No interesa a los fines de esta obligación que tal sujeto sea en definitiva el que pague o no el tributo, según se opere o no uno de los efectos de éste, conocido como fenómeno de *traslación* del mismo.

El *sujeto de hecho* (sujeto incidido) no debe confundirse con el *sujeto de derecho* (sujeto percutido) que es el que recibe el impacto de la ley tributaria por ser el que ella señala.

Ambos sujetos pueden ser *personas físicas o de existencia visible* y *personas jurídicas o de existencia ideal*.

La capacidad, el domicilio, el parentesco y demás atributos de las personas que tienen su reglamentación propia en el derecho privado, pueden tratarse en distinta forma por el derecho fiscal. Ello es posible dada la autonomía que independiza al derecho financiero del derecho privado.

Naturalmente, como anota Pugliese, siendo el derecho financiero más moderno que el derecho civil o comercial, con frecuencia se ve en la necesidad de referirse a instituciones del derecho privado, a las que designa con el mismo nombre o bajo la misma calificación. Sin embargo no pueden trasladarse estas instituciones “*sic et simpliciter*” del derecho civil al derecho tributario o financiero, sin advertir las diferencias que puedan presentarse acaso en esta rama jurídica. Por ello es que en todos estos aspectos la ley fiscal tiene plena autonomía para establecer los efectos tributarios (5).

(5) PUGLIESE, Mario, *Derecho Financiero*, pág. 26 y 27.

El parentesco puede estar circunscripto a grados o circunstancias distintas, que inciden directamente en materia de reconocimientos sobre deducciones impositivas, mínimos no imponibles o cargas de familia, agregándose nuevos requisitos tales como que la manutención esté a cargo efectivo del contribuyente, la exclusión de los varones mayores de edad, la soltería de las mujeres, etc.

En la legislación norteamericana, por ejemplo, cualquier persona no casada, que se califique como *jefe* de familia (head of house-holter) tributa de acuerdo a las escalas prescriptas al *padre* de familia. Para ello aquél deberá ser soltero o legalmente separado, el último día del año imponible (6).

El matrimonio, por ejemplo, es una institución de derecho civil, pero el derecho fiscal lo considera desde distinto ángulo y dispensa a la sociedad conyugal inherente al mismo un tratamiento diferente. ¿Porqué puede hacerlo? Contestamos: *porque el derecho fiscal es autónomo, y en todo lo que atañe al desplazamiento de riqueza que implica el hecho imponible, tiene razones y fundamentos para así obrar.*

En el derecho americano puede advertirse la importancia que ello ha tenido a punto tal que determinó una modificación de la legislación federal.

Sabido es que hay Estados en Norteamérica que siguen el sistema de la sociedad conyugal bajo el régimen de la división de los bienes gananciales por mitades entre los cónyuges, esto es, que cada socio declara la mitad de sus rentas o ganancias, mientras que existen otros Estados que se rigen por el sistema de la comunidad, vale decir, que la sociedad declara sus rentas en conjunto y no cada socio independientemente (split system).

Pues bien, en el año 1948, hubo que reformar la ley impositiva para que no hubiera *federalmente* diferencias entre ambos sistemas, pues ocurría, que siendo el impuesto a la ren-

(6) Treasury Department of U. S. A. "Your Federal Income Tax", 1956, nº 17, pág. 6.

ta ("income tax") un gravamen de carácter progresivo, esto es que el "quantum" de la tasa aumenta a medida que aumenta el rédito, en determinados Estados sobre el mismo monto de renta se pagaba menos impuesto que en los otros, ya que donde ella se declaraba unida, el gravamen incidía por su tasa progresiva más violentamente que en los otros Estados donde se aplicaba la tasa hasta el monto habido por cada socio.

Por ejemplo, si se tratara de un matrimonio, cuya sociedad conyugal hubiera obtenido 10.000 dólares de renta, la tasa del gravamen no resultaría la misma aplicando a cada socio el impuesto sobre 5.000 dólares, que aplicándola sobre los 10.000, y dividiendo luego por dos ya que en el primer caso, a cada socio el impuesto le resulta menor por que la tasa sobre 5.000 que pagaría cada uno de los esposos es inferior a la de 10.000, cuya mitad daría la deuda fiscal de cada cónyuge. La reforma consistió entonces, en permitir que fiscalmente se considerara la mitad de las entradas de la sociedad conyugal, admitir las deducciones pertinentes y aplicar luego la tasa del impuesto.

8) *Otros sujetos pasivos.*

A las personas de existencia visible o ideal que el derecho fiscal acuerda *personería* se suman otros sujetos pasivos de impuesto que revisten igual calidad por llenarse a su respecto determinados requisitos que la ley señala sobre vinculación o ligamento económico derivado del amalgamiento de sus capitales, dirección unitaria de los negocios o actividades, reparto de utilidades, etc.

Entran en esta categoría los llamados conjuntos económicos, sucesiones económicas, sociedades de familia, vinculaciones económicas, etc. que estudiaremos en particular.

CONJUNTO ECONOMICO

Se entiende por conjunto económico el agrupamiento de entidades, sociedades o personas vinculadas entre sí, las que pudiendo considerarse jurídicamente independientes tienen entre ellas tan estrechos lazos de unión en cuanto a sus capitales, dirección y distribución de utilidades, que permiten unificarlas fiscalmente, frente al hecho imponible y asignarles el tratamiento que corresponde a un solo sujeto pasivo del tributo.

Esta vinculación puede ser *simultánea* (conjunto económico o vinculación económica) o *sucesiva* (continuidad económica, sucesión económica, etc.).

a) *Hay conjunción o vinculación simultánea o presente*, cuando se advierte la existencia de distintas entidades íntima o estrechamente ligadas entre sí, de tal manera que una de ellas se apoya económica y financieramente en la otra, de modo tal que cada una de las mismas va desplazando su actividad sobre la siguiente hasta llegar a la última que es la que obtiene el beneficio económico para el conjunto que fiscalmente interesa.

Así por ejemplo, hay conjunto económico entre una empresa que tenga la explotación de minas de hierro, otra que tenga la explotación de fundiciones y otra cuyo objeto sea la fabricación de implementos agrícolas, siempre que entre ellas se de esta característica: que la producción de hierro y su industrialización en los grandes hornos y en la fábrica a través del artículo manufacturado se relacionen estrechamente en grado tal, que permitan a la ley fiscal tomar en cuenta esta vinculación económica entre tales entidades y unificarlas, adjudicando la utilidad en definitiva a la última sociedad, empresa o explotación ya que todas se van complementando para ello.

Puede ocurrir, sin embargo, que la vinculación no tenga características tan importantes como para configurar el conjunto económico. Tal sucedería si, por ejemplo, se tratara de

una plantación de trigo, de un molino harinero y de una panadería pertenecientes a distintos dueños: si la producción de trigo es mucho mayor que la cantidad de harina que elabora el molino o la que panifica el último establecimiento, o se advirtiera mayor venta de harina que la que exhibe la producción de la panadería, es evidente que la vinculación entre tales establecimientos carecería de la fuerza necesaria para que tributariamente pudiera calificarse a esas empresas bajo el rótulo de un sólo conjunto económico.

La necesidad de este análisis previo reviste fundamental importancia cuando se trata de la tributación sobre la renta, los beneficios extraordinarios o a las ganancias eventuales.

Su trascendencia es mayor aún en materia de *reorganización de sociedades*, pues si la sociedad reorganizada difiere de la sociedad originaria, la ley las considera independientes y admite la existencia de hechos imponderables en la transferencia o revaluaciones que entre ellas se produzcan.

Un ejemplo aclarará el concepto: las leyes del impuesto a los réditos normalmente no gravan las revaluaciones mientras los bienes se mantengan dentro del mismo patrimonio o del mismo contribuyente, pero si la revaluación de un bien es seguida de una transferencia a otro sujeto, entonces, dicha ley da por producido el hecho imponible y lo somete al tributo. Lo mismo ocurrirá si una sociedad de personas (por ejemplo, una sociedad colectiva o de responsabilidad limitada) revalúa sus bienes y se transforma en sociedad anónima con acciones al portador no individualizables, por cuanto ello equivale fiscalmente a la enajenación o transferencia de bienes. ¿Porqué ocurre ello? Pues, porque no hay conjunto económico entre ambas empresas, ¿Cuándo lo hay? Cuando se satisfacen los extremos que hemos esbozado más arriba

Estos extremos deben darse en la realidad económica y no pueden presumirse discrecionalmente por el Fisco, sino que, como lo ha exigido acertadamente la jurisprudencia “deben fluir necesaria y lógicamente de una serie de hechos debida-

mente acreditados, que lleven razonablemente a deducir su existencia" (7).

A veces la ley o las reglamentaciones nos suelen dar índices que permiten apreciar la llamada "*unidad de designio y de dirección*", siempre que se establezcan porcentajes elevados del capital que permanece en el patrimonio del mismo dueño o socio. La ley argentina de imposición sobre la renta así lo señala cuando por vía de su reglamentación, afirma que hay conjunto económico cuando la nueva sociedad conserva el 80 % del patrimonio de los antiguos socios (8).

Por otra parte, el hecho de que algunas personas morales se reúnan en un *trust*, en un *kartel* o en un *sindicato* o asuman aún, alguna de las formas jurídicas de cualesquiera de las llamadas *sociedades de capital* para ejercer una acción coordinada de especulación o de orden comercial *no ha de ser suficiente* desde el punto de vista del derecho tributario, *para generar una persona autónoma con personalidad fiscal que desplace a la de las sociedades que los componen si no se verifica en el caso la presencia de lazos de unión entre sus capitales, dirección y distribución de utilidades, en la forma que ya lo hemos dejado expuesto.*

Las personas físicas a las diversas personas morales que forman el *kartel* o el *trust*, como apunta Vanoni, siguen siendo los sujetos pasivos de la obligación tributaria, vale decir que no se unifican subjetivamente ante el derecho fiscal (9).

La creación de la estructura jurídica, formalizada ajustándose a las normas del derecho privado, no impone pues por sí sola, consecuencias a la obligación tributaria resultante para sus integrantes. Dicha obligación debe surgir del juego armónico de instituciones y disposiciones propias del derecho fiscal. Un sujeto del derecho privado puede ser o no sujeto

(7) V. rev. jur. La Ley, supl., del 25/7/57, fallo n° 40.761.

(8) V. art. 81 de la Reglamentación General del Imp. a los Réditos, t. o. en 1956.

(9) VANONI, *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1934, pág. 310.

pasivo del impuesto, sin que su personalidad ante aquél se extienda fatalmente en el derecho tributario por la única circunstancia de que el derecho común le haya acordado personería; y, a la inversa, también puede suceder que el derecho fiscal asigne calidad de sujeto imponible a quienes el derecho privado no le hubiere otorgado personería. Esto es consecuencia directa de la autonomía del derecho financiero como ya anteriormente lo hemos puntualizado.

Así se explica que, por ejemplo, la jurisprudencia mejicana, de acuerdo a decisiones del Tribunal Fiscal de la Federación, haya establecido que la *aparcería debe considerarse como una unidad desde el punto de vista tributario*.

Los ingresos aisladamente obtenidos por el aparcerero y por el dueño de la tierra, según esa jurisprudencia, no se consideran separadamente para los efectos del impuesto sobre la renta, sino que es la *unidad de la explotación* la fuente generadora del beneficio sujeto al impuesto.

Es obvio destacar, como lo han reconocido algunos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la República Argentina, “que la unidad o independencia de las empresas o explotaciones, depende de la naturaleza de los negocios. Ni el contribuyente puede hacer fusiones artificiales ni el Estado pretender desdoblamientos allí donde según la realidad de las cosas exista unidad económica o de negocio” (10).

b) *La conjunción o vinculación también puede ser sucesiva*. El conjunto económico que hemos analizado implica una idea de coexistencia en el tiempo de las entidades que se presumen o se consideran fiscalmente unificadas, pero con frecuencia se da también el caso de *reorganizaciones comerciales* en las que la unidad del sujeto impositivo se produce a través del *transcurso del tiempo*. Este es el caso de las llamadas “*sucesiones económicas*” u otros ejemplos de “*continuidad económica*”, por cuanto, la primera entidad que para el derecho

(10) Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re “Bom bal”, en *La Ley*, t. 68, pág. 507.

privado desaparece en la reorganización, se mantiene fiscalmente sujeta a impuesto a través de la entidad reorganizada, que conserva la misma dirección, el mismo capital y el mismo destino de las utilidades, o al menos, en proporciones suficientemente elevadas como para justificar la permanencia frente a la imposición.

VINCULACION ECONOMICA

Específicamente, algunas leyes tributarias, aluden a la "vinculación económica" entre entidades jurídicamente independientes para extraer ciertas consecuencias que agravan la posición del contribuyente. Así, por ejemplo, la ley argentina del impuesto a las ventas, liquida el gravamen sobre el mayor precio de venta obtenido, en los casos en que un responsable del impuesto efectúe sus ventas a/o por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc. En este caso el Fisco puede exigir también el pago de estas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la aludida ley.

Para ello la misma ley anticipa una *presunción*. "Tal vinculación económica —dice el art. 5 de la ley 12.143 t. c. en 1956— se presumirá, *salvo prueba en contrario*, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o determinada categoría de ellas sea absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas o de determinada categoría de ellas es efectuada a un mismo responsable".

La ley ha querido con esto evitar que merced al desdoblamiento de un responsable del impuesto en dos entidades comerciales, aparentemente desvinculadas entre sí, pero que responden a una misma realidad económica, se disminuya arbitrariamente el tributo.

Por nuestra parte entendemos que para que la “vinculación económica” entre dos empresas pueda configurar la presencia de un solo sujeto pasivo del impuesto, es necesario que a su respecto se den los caracteres del “conjunto económico”, para lo cual no basta que pueda observarse la venta o compraventa de un elevado porcentaje de bienes, como erróneamente ha podido alegarse, olvidando que la presunción legal es “*juris tantum*”. Para admitir la unidad fiscal en el sujeto pasivo habrá de verificarse pues, si además existe “*comunidad en el origen de los capitales, unidad en la dirección de los negocios, y reparto de utilidades entre los titulares*” (11).

SOCIEDADES DE FAMILIA

En otras leyes tributarias se consideran especialmente las llamadas “*sociedades de familia*”, principalmente en materia de imposición a la transmisión gratuita de bienes por donación, herencias, etc. Se gravan entonces “*ciertas enajenaciones patrimoniales realizadas a favor de colectividades mercantiles o civiles consideradas de familia*”.

La tributación se opera para evitar la evasión herencial y se estructura como un gravamen substitutivo o subrogante del impuesto a las sucesiones.

Esta particular modalidad tributaria, como afirma un autor uruguayo, Adgemar H. Carámbula, está asentada en la presunción legal de que ciertas organizaciones societarias comerciales sirven de vehículo a la evasión herencial.

En efecto, se considera que mediante la constitución de sociedades comerciales de familia y subsiguientes traslaciones a favor de las mismas por parte de sus integrantes o por parte de familiares de dichos integrantes, se transmiten bienes “*dentro de la familia*” y “*al margen de la tributación correspondiente*”.

(11) Ver en igual sentido, REIG, Enrique J., *El impuesto a las ventas*, 3ª edic., pág. 288.

Así por ejemplo, cuando una persona enajena bienes a la sociedad comercial integrada por herederos presuntivos, se reputa que —aún cuando el adquirente real es la sociedad o persona jurídica— la traslación se ha operado de manera directa, del presunto causante a favor de los socios que son presuntos beneficiarios de ese enajenante. En tales casos la tributación ordinariamente se efectúa por el sistema llamado de la “*substitución*” que *consiste en aplicar un gravamen a la transferencia o a la sociedad en substitución del impuesto a la herencia que habría de corresponder.*

Un primer sistema pues, es el de la *tributación constante o permanente* dirigida a gravar las colectividades mercantiles, en razón de la forma societaria tipificada, sean o no familiares, y es conocido con el nombre de “impuesto a las sociedades anónimas” o “impuesto substitutivo del de herencias”. Así ocurre con el “*impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes*” que rige en nuestro país y que consiste en aplicar la tasa del 1 % sobre el capital y reservas de las sociedades de capital.

La otra forma de imposición es la llamada de *tributación contingente* y está dirigida a gravar ciertas enajenaciones a favor de colectividades reputadas familiares, y es conocida con el nombre de “impuesto a las sociedades de familia” (12).

Un ejemplo de este tipo de tributación lo constituye la ley 11.482 del 1 de Setiembre de 1950 de la República Oriental del Uruguay, cuyo art. 1 dice:

“Las enajenaciones y cesiones de cualquier clase de bienes o derechos hechas a sociedades comerciales integradas por personas llamadas a heredarse, consideradas dichas personas y el enajenante y cedente, quedan gravadas por un impuesto, cuyo monto será determinado y liquidado de acuerdo con lo establecido por la ley del 28 de Octubre de 1926 (art. 18) y la

(12) CARAMBULA, Adgemar H., *Impuesto a las sociedades comerciales de familia*, Montevideo, ed. 1956, ed. de la Facultad de Derecho y C. Sociales de la R. O. del Uruguay, pág. 9.

del 6 de Agosto de 1931 (art. 23)”, “No están comprendidas en esta disposición las sociedades que pagan impuesto substitutivo de herencias”.

SOCIEDAD CONYUGAL

La sociedad conyugal tienen en el derecho fiscal un tratamiento propio que por lo común difiere del derecho privado.

Interesando al Fisco la realidad económica y el desplazamiento de la riqueza antes que otros atributos que prevalecen en las instituciones del derecho común, se advierte en materia fiscal una preponderancia en la observación de *los bienes obtenidos por cada uno de los socios* y también sobre el ejercicio de la administración de la sociedad.

En la República Argentina, nuestra ley de imposición sobre la renta, atribuye a cada cónyuge los réditos ganados con su profesión o comercio, pero las demás rentas de la sociedad conyugal fiscalmente se consideran obtenidas por el administrador de la misma, que resulta así el sujeto pasivo de la imposición.

Anteriormente ya vimos las consecuencias que deparó en el sistema sobre la renta en los Estados Unidos (Income Tax) las diversas formas en que la legislación estadual de derecho privado regulaba a la sociedad conyugal, ya sea entendiendo que sus rentas pertenecían a la “comunidad” o bien a cada uno de los cónyuges en particular o independientemente (split system). La reforma de la ley impositiva del año 1948, resolvió el problema permitiendo liquidar el impuesto sobre la mitad de las entradas de la sociedad conyugal, con la consiguiente aceptación de la mitad de las deducciones (13).

Resumiendo pues, las leyes fiscales pueden señalar la responsabilidad tributaria de la sociedad conyugal, como sujeto pasivo del impuesto, de acuerdo a sus propias exigencias, y acordar tratamientos diferentes de los del derecho civil.

(13) STANLEY, Joice and KILLCULLEN, Richard, *The Federal Income Tax*, ed. 1948, New York, pág. 6 y 7.

SUCESION INDIVISA

El fallecimiento de un contribuyente irroga consecuencias de orden patrimonial que alcanzan tanto al derecho común como al derecho público. En países como la República Argentina donde la legislación civil se orienta en la concepción de la continuidad jurídica de la persona del causante en sus sucesores, el fallecimiento no interrumpe el curso patrimonial entre los mismos, como principio general, ya que al dictarse la declaratoria de herederos, la línea de permanencia en la titularidad de los bienes emerge de la ley civil.

No obstante ello, impositivamente se advierte que mientras dure el estado de indivisión de los bienes sucesorios, vale decir, hasta que no se opere la partición de la herencia y cada heredero reciba los bienes que la ley o la voluntad del causante, según el caso, les ha asignado, no por ello puede postergarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por tanto determinadas disposiciones tributarias reglan esta situación especial asignando a la sucesión indivisa una personalidad y la subsiguiente calidad de sujeto pasivo del impuesto, que debe respetarse y acatarse, bajo las consecuencias que deparan ordinariamente en su defecto las infracciones impositivas.

Así, por ejemplo, la ley argentina del impuesto a los réditos (art. 32 de la ley 11.682 t. c. en 1956) prescribe que las sucesiones indivisas también son contribuyentes, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

PATRIMONIOS DE AFECTACION

Para dilucidar esta compleja cuestión nos será necesario recordar las diversas teorías que doctrinariamente se han ido elaborando, tanto en materia civil como tributaria, ya que la naturaleza de las personas jurídicas, como apunta Eduardo

B. Busso, es una de las cuestiones más debatidas por los tratadistas del derecho privado y del derecho público. (14).

Para quienes siguen la llamada *teoría de la personalidad ficticia* (Savigny, Unger, Laurent, Aubry et Rau, Ducrocq, Trouillot y Chapsal, etc.) las personas jurídicas son entes ficticios, es decir, que *no existen sino para fines jurídicos, estando dotadas de una capacidad artificial*, o dicho en términos genéricos: la persona jurídica es un sujeto de derecho de bienes, creado artificialmente.

Por el contrario, para quienes se embanderan en las llamadas *teorías negativas*, la única persona realmente existente en el campo jurídico es el ser humano. No existen personas jurídicas o morales en el orden subjetivo, según esta opinión.

Sin embargo en el orden objetivo admiten dos clases de patrimonios: aquéllos que pertenecen a una persona determinada (patrimonio de persona) y aquéllos que no perteneciendo a ninguna persona son atribuidos a un fin ideal o a un destino cualquiera: tales son los llamados *patrimonios de afectación*.

La afectación de ciertos bienes al cumplimiento de algunos fines, no implica para estos autores crear por eso *sujetos de derecho*. (v. Brinz, Bekker, la teoría de Duguit sobre bienes sin sujeto, la teoría individualista de Ihering o la del patrimonio colectivo de Planiol, de Berthélemy, etc.).

Por fin, una tercera corriente de opinión lleva a las llamadas teorías de la *realidad*, según las cuales “las personas jurídicas son entidades correspondientes a la realidad de los fenómenos sociales, que están dotadas de una vida jurídica propia, distinta de la de sus miembros”.

Algunos fundan la subjetividad jurídica en la “*voluntad*”, tales como quienes siguen la teoría organicista de Novicow, Worms, Schaeffle. Fouillé, Spencer, Zitelman, Jellinek); otros en el “*interés*” *jurídicamente protegido*”, v. Michoud,

(14) BUSSO, Eduardo B., *Código Civil Anotado*. Tomo 1, Ediar, Bs. As., 1944, pág. 253 y sigte.

Ferrara, Saleilles; y otros a través de las "instituciones", como Hauriou, Georges Renard, Delos, etc.

No podría silenciarse en esta nómina, a la llamada *teoría normativa de Kelsen* según la cual, la persona para el derecho no es una realidad, sino un concepto inmanente al mismo orden jurídico, un producto del derecho, que por sí no implica necesariamente ninguna condición de corporalidad o espiritualidad, ya que es sólo una categoría jurídica, puesto que el mundo del derecho es un mundo normativo, un mundo de mandatos y de órdenes.

Pues bien, cualquiera sea el sentido de tales orientaciones de la opinión jurídica, hemos de coincidir con Von Thur, *que en todo orden de derecho el sujeto es el hombre*, porque lo que llamamos voluntad, señorío, poder, etc. puede verificarse únicamente en el individuo (15). Ello no es óbice, por supuesto, para admitir la existencia de bienes que no sirven a los intereses individuales, sino a fines comunes perseguidos, ya sea por una comunidad (p. ej. una asociación) ya por un particular que los fijó desde un principio (fundación) y que el orden jurídico reconoció justificados. Los titulares de tales bienes merecerán pues el tratamiento de todo sujeto de derecho, ya sean individuos o sean sociedades que actúen a través de sus respectivos órganos.

Téngase presente que ese conjunto de derechos que competen a un sujeto, constituye su ámbito jurídico, la esfera de poder que el orden jurídico le reconoce, dentro de la cual existe otra menor llamada "patrimonio" que significa un poder sobre los bienes, o mejor dicho un "*poder económico*" como lo califica Von Thur (16).

Los elementos constitutivos del patrimonio, y el patrimonio mismo, afirma Messineo, tienen como característica la de ser aptos para *satisfacer necesidades económicas* y la de ser

(15) VON THUR, Andreas, *Derecho Civil*, volumen 1, Ed. de Palma, 1946, pág. 84.

(16) VON THUR, Andreas, ob. cit., pág. 385.

valorables, a base del común denominador de los valores económicos, que es la *moneda o el dinero* (17).

De ahí, entonces, que por patrimonio debemos entender, no un conjunto de objetos o de cosa, sino *un conjunto de relaciones: derechos y obligaciones que tienen como titular a un determinado sujeto*, y que están vinculados entre sí, por lo que puede decirse que no hay sujeto que no tenga un patrimonio, por exiguo que éste resulte o sea.

Claro está que el sujeto de derecho o sujeto jurídico sólo pueden ser el hombre o la organización de hombres, como apunta Carnelutti, del mismo modo que el objeto de las relaciones jurídicas sólo pueden ser los bienes (18).

La teoría pues de la *afectación de patrimonios*, en nuestra opinión sólo podría aceptarse, valederamente, en cuanto tal afectación responda a la titularidad de un sujeto de derecho: persona física o persona jurídica.

Si hemos de trasladar ahora estos conceptos al derecho público, y especialmente al derecho tributario, no creemos que razonablemente pueda modificarse el planteo.

Que se entienda en el derecho fiscal, como sujetos de derecho, a las personas físicas o morales, sean ellas las mismas del derecho privado o sean sólo las que la ley tributaria admite con igual función, es circunstancia que a los fines de nuestro análisis carecerá de transcendencia, ya que en ambos casos los bienes, que seguirán siendo objeto de la relación fiscal, continuarán perteneciendo a un titular, que se mantiene en definitiva como sujeto de derecho o sujeto pasivo de la obligación fiscal.

No compartimos entonces la opinión de Pugliese, cuando afirma que “basta que de hecho el patrimonio de las personas morales consideradas, *resulte distinto y separado de todos sus componentes, para que se ponga en vida una gestión objetiva*”

(17) MESSINEO, Francesco, *Manual de Derecho Civil y Comercial*, tomo II, ed. EJECA, año 1954, pág. 261.

(18) CARNELUTTI, Francisco, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, t. I, ed. UTHEHA Argentina, 1944, pág. 36 y 37.

mente autónoma del patrimonio. del cual dependen relaciones jurídicas también formalmente autónomas” (19).

Y no lo aceptamos, por cuanto, si ya hemos establecido que la relación tributaria es una obligación personal, ella sólo puede darse entre sujetos de derecho y no entre el Estado y los bienes. La situación patrimonial de hecho que plantea Pugliese, jurídicamente sólo será aceptable en tanto se considere a la referida gestión bajo la responsabilidad de las personas (físicas o morales) que la realicen quienes serán en definitiva los verdaderos sujetos pasivos de la obligación fiscal.

Prescindir de las personas como sujetos para entender, con abstracción de aquélos que los “patrimonios de afectación” son “unidades económicas” pasivas del tributo, como entes distintos y separados de los titulares de tales bienes, resulta para nosotros un contrasentido inadmisibles y una confusión entre objeto y sujeto de la obligación que no puede aco-gerse jurídicamente.

No es sólo como afirma Giuliani Fonrouge (20) que la llamada “teoría de los patrimonios de afectación”, tomada del derecho alemán, pueda llevar a extremos peligrosos, por la dificultad para definir lo que constituye “unidad económica” y “precisar su capacidad para ser sujeto de obligaciones fiscales”, en cuanto la entidad debe reunir ciertas condiciones fundamentales para admitir su autonomía jurídica, sino que además, siempre habrá, por encima de tales patrimonios, una persona de derecho, reconocida por la ley civil y compartida por la ley tributaria, o desconocida para ley civil, pero establecida por la ley tributaria, que ejercerá sobre tales bienes el poder económico aludido por Von Thur, según hemos visto, y que, como consecuencia de ese poder, resultará ser el sujeto pasivo de la obligación fiscal.

(19) PUGLIESE, Mario, *ob. cit.*, pág. 63.

(20) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Alcances y perspectivas de la autonomía del derecho tributario*, v. La Ley, supl. del 21 de junio de 1957, pág. 2.

9) *Responsabilidad frente al tributo. Capacidad. Domicilio. Solidaridad.*

La ley fiscal señala quiénes son responsables del tributo. Esta responsabilidad puede ser por *derecho propio* (deuda propia) si la obligación fiscal pesa directamente sobre el responsable, o *en forma refleja* (por deuda ajena) si, no obstante la determinación del sujeto pasivo del gravamen, el responsable indirecto por su situación jurídica ante la ley, dada la disposición o administración de los bienes que ejerce, resulta ser la persona indicada para atender idóneamente a las exigencias que son inherentes a la satisfacción de la obligación tributaria. Tal es el caso de los administradores de patrimonios de empresas o bienes que, en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible de los titulares de tales bienes, de los mandatarios generales que realicen igual tarea con facultad de percibir dinero, los síndicos y liquidadores de las quiebras, los padres, tutores o curadores de los incapaces, etc.

A veces el derecho tributario asigna responsabilidad a determinadas personas por la intervención que les toca en la realización del acto jurídico generador del hecho imponible. Tal es el caso de los llamados *agentes de retención* o *agentes de información*, según queden obligados a retener el tributo o parte de éste e ingresarlo al Fisco o suministrar al mismo detalles de la operación y especialmente los pagos efectuados.

La *capacidad tributaria*, que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles, está también dada por la ley específica que señala quienes la poseen o no, con independencia de la legislación común. Por ejemplo, la ley argentina del impuesto a los réditos, no acuerda capacidad jurídica como sujeto pasivo del impuesto a las sociedades de responsabilidad limitada, que sí la tienen para el derecho privado.

Del mismo modo la ley tributaria fija el concepto del *domicilio* que a ella interesa, como institución de derecho públi-

co, vale decir, el domicilio de la ley civil puede diferir del domicilio fiscal.

El *parentesco*, como ya dijimos, puede ser reglado tributariamente bajo otras circunstancias que las que la ley civil señala, computándose, por ejemplo en materia de deducciones fiscales, otros extremos tales como la manutención a cargo del contribuyente, la exclusión de los varones mayores de edad, la percepción de rentas superiores a determinados límites, el estado civil, etc.

Finalmente la ley fiscal puede imponer la *solidaridad* entre los participantes del hecho imponible y así lo hace con frecuencia, tanto frente a la obligación fiscal como ante su incumplimiento, involucrando a todos los intervinientes en los hechos.

En esta forma hemos pasado revista a la situación jurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que genéricamente denominamos el *contribuyente*. Ello ha sido necesario, y requerirá por supuesto un análisis más profundo, para que la ley fiscal pueda aplicarse justicieramente. A tal fin no olvidemos que la carga tributaria va siendo cada día más pesada como consecuencia del aumento incesante de los gastos públicos y que la misma, sea por vía de la imposición directa o como resultante de su traslación, incide sobre la economía del pueblo, por cuanto hoy el impuesto no es sólo la contribución del rico sino que llega hasta el presupuesto familiar más reducido.

EL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

- 10) *El objeto como elemento material de la obligación tributaria.*

Al referirnos anteriormente dentro de la teoría general de las obligaciones al *objeto* de éstas dimos como equivalente la *prestación comprometida*. La obligación constriñe al de-

dor a hacer una cosa, o como reza la definición del derecho romano: “quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei” (que nos constriñe a hacer una cosa o pagar una cosa). Por ello se afirma que la prestación comprometida es el objeto de la obligación.

Según los romanos las obligaciones podían consistir en: *dar* (entregar alguna cosa); *hacer* (hacer o no hacer algo) y *prestar* (facilitar algún bien para que se constituya un derecho real). La legislación civil ha recogido el concepto generalizando el sentido de la *prestación* cualquiera sea el objeto de las obligaciones.

El Código Civil Argentino dice en su art. 495: “las obligaciones son de dar, hacer o de no hacer”, y es que en realidad el contenido de aquéllas consiste siempre en un hecho, una acción o en una abstención, que debe cumplir el deudor: dar una cosa, hacer una cosa, no dar una cosa o no hacer una cosa.

Por lo común la prestación debe tener un valor económico. Se cumple la prestación o se indemniza.

Claro está que existen valores morales que no se reflejan económicamente. Tal, por ejemplo, el daño moral indemnizable por la muerte de una persona no entraña al final de cuentas más que un alivio económico, pero nunca llega a ser una equivalencia total.

¿Podríamos trasladar tal concepción genérica del objeto de las obligaciones al derecho tributario? Desde ya contestamos que si así lo hiciéramos sin reparar en las particularidades de esta rama del derecho público, nos apartaríamos de la solución correcta.

La posición deudora del contribuyente frente al Fisco no debe identificarse con la de un mero deudor ante un acreedor particular según las reglas del derecho privado.

El sentido y la naturaleza de la tributación descartan esa posibilidad de confusiones. Lógicamente que esta afirmación no traduce un criterio categórico y definitivo para todas las épocas.

Antiguamente existió el procedimiento de la “contrainte”, expresión que en el derecho francés involucraba los conceptos de “compulsión” y “requisición”, en virtud del cual se obligaba al individuo a prestar un servicio o aportar algún bien al soberano. Hasta entonces y durante largo tiempo no se conocían prácticamente los tributos con las características que exhiben en la actualidad. El patrimonio del Estado se confundía con el del gobernante o soberano.

Las gabelas o contribuciones pues, que nos recuerda la Historia, sólo será prudente invocarlas a título ilustrativo, mas no como antecedentes fieles de los actuales gravámenes, que descansan sobre bases y razones muy diferentes.

Así en Grecia se advierte la existencia de un impuesto territorial de tipo progresivo, otro de carácter aduanero y varios más a los consumos. En Roma apunta una diferenciación entre el patrimonio de los reyes y el del Estado. El pueblo romano obligaba a tributar al de las provincias abusándose en la imposición con tal exceso por la *codicia fiscal*, que aquélla frecuentemente se transformaba en verdadera expropiación.

En la Edad Media se experimenta un retroceso en las finanzas estadales sustentadas sobre recursos derivados, para volcarse principalmente al amparo de los recursos patrimoniales (gabelas, tasas de peaje, etc.).

El sistema tributario se torna así cada vez más insopor- table. Proliferan los gravámenes para atender las exigencias siempre mayores de los soberanos y de su corte. La percepción de los recursos se agudiza en severidad y desconsideración hacia el contribuyente. La casa de éste se resquebraja por el saqueo, tras una revisión humillante. Ante tal intemperancia pudo afirmarse que jamás fueron más odiados los recaudadores.

Desde entonces se advierte una evolución en el curso de las contribuciones, que avanza hasta llegar al Estado Moderno del cual cabe decir que su régimen tributario descansa sobre los principios de Justicia que fundamentan el reparto de las cargas públicas. Dicho sea en otros términos, el régimen im-

positivo originario ha sido superado, pues su permanencia habría llevado a una franca incompatibilidad con los principios filosóficos y jurídicos del Estado de Derecho.

Al definir la obligación tributaria, o simplemente el tributo, dijimos que *la misma constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición.*

Vimos luego, que tal atribución del poder fiscal se ejerce por el Estado como una consecuencia del llamado “dominio eminente” sobre los bienes que en él se encuentran situados.

Tal atribución permite pues al Estado obtener, extraer o detraer riqueza del patrimonio de los contribuyentes conforme a los principios superiores que rigen constitucionalmente la organización estatal, y en cuanto ésta hace necesario tal requerimiento.

De ello se infiere la necesidad de marcar en la obligación tributaria una diferenciación entre su partes, y así como el sujeto es su elemento personal, el objeto constituye su elemento material.

11) *Manifestación de riqueza.*

El objeto de la obligación tributaria es pues su elemento material exteriorizado por la manifestación de la riqueza.

Dicho en otros términos: la obligación fiscal se genera por mandato legal contra aquellas personas que exhiben riqueza, están capacitadas para adquirirla o hacen un empleo de la misma. *La medida de esa riqueza que da lugar a la exigibilidad del tributo, será pues el objeto de la obligación fiscal.*

Sentada esta noción podremos ya esbozar la siguiente definición:

Entendemos por objeto de la obligación fiscal la riqueza o su manifestación, en cuanto ella sirve de base o de medida para la aplicación del tributo.

12) *La posesión, la capacidad de adquisición y el gasto (capital, renta y consumo).*

La *posesión de la riqueza*, la *capacidad para adquirirla y el gasto*, que traducen el “capital”, la “renta” y el “consumo”, son las tres formas esenciales que puede asumir el objeto del tributo.

a) La *posesión de la riqueza* exterioriza en el poseedor la pertenencia de un capital, que el Estado valora a través del patrimonio o del incremento patrimonial del contribuyente;

b) la *capacidad para adquirir riqueza*, aflora o se percibe en la generación de rentas, super-rentas o beneficios extraordinarios;

e) y el *consumo de bienes*, implica a su vez una manifestación indirecta de riqueza, en cuanto el gasto revela un empleo de la misma.

Estas tres formas esenciales del objeto de la obligación fiscal aparecen ante la ley a través de *hechos de contenido económico*, vale decir hechos que interesan a la norma impositiva.

13) *Diferencia entre el objeto y la fuente de la obligación tributaria.*

Antes de avanzar en la consideración de tales “hechos” debemos detenernos en la diferenciación entre el “objeto” y la “fuente” de la obligación tributaria. Si nos atuviéramos al concepto civilista, entenderíase por “fuente o causa” de una obligación el hecho que le da nacimiento.

Todo derecho tiene su origen en un hecho. Las obligaciones, pues, como todos los derechos derivan de los hechos. El estudio de los hechos que dan nacimiento a las obligaciones se denomina “*Teoría de las causas o fuentes de las obligaciones*”.

Para los romanos la *fuerza de las obligaciones* era la *voluntad* o los *hechos ilícitos*. Siendo el romano un pueblo de agricultores o ganaderos en sus comienzos, las *obligaciones convencionales* (emergentes de la voluntad) más propias de los pueblos comerciantes, tenían para ellos una importancia inferior a la que adquirieron luego. En cambio los *hechos ilícitos*, que por ser tales significaban lesión a los derechos, eran para los romanos la fuente más fecunda de las obligaciones. El rigor acompañaba a la acreencia. El acreedor se cobraba en los bienes del deudor y en su cuerpo o en su libertad. El acreedor tenía sobre el deudor el derecho a obligarlo a trabajar, a venderlo, y también, a quitarle la vida si el deudor no cumplía.

Se completaba el cuadro de las fuentes con los *cuasicontratos* y los *cuasidelitos*, al faltar la voluntad o la intención (ánimus) en estos últimos, que los diferenciaba del contrato o del delito.

Al transcurrir los años y cobrar realce los *convenios* entre los hombres las obligaciones contractuales aumentaron, concretándose entonces, con nitidez, las cinco fuentes clásicas de las obligaciones, a saber:

- a) los contratos: acuerdo de voluntades, por ej. la compraventa;
- b) los cuasicontratos: en los que falta el acuerdo previo, por ejemplo, la gestión de negocios;
- c) los delitos: infracción a la ley mediante hechos producidos con dolo, intención o el ánimo;
- d) los cuasidelitos: hechos en los que no media dolo, sino negligencia o culpa, y
- e) la ley: fuente de obligaciones ajenas a la voluntad de los sujetos o impuestas conforme al interés social que las inspira, por ejemplo, los deberes que la ley señala para los padres a favor de sus hijos, las obligaciones alimentarias entre parientes, las derivadas de la vecindad, etc.

La doctrina ha criticado esta clasificación, pues no incluye otras fuentes que han podido establecerse, así por ejemplo el *enriquecimiento sin causa* y la *obligación derivada de la declaración unilateral de voluntad*.

El Código Civil Argentino se funda en el concepto clásico antes apuntado. Dice su art. 499: "No hay obligación sin causa, es decir, sin que sea derivada de uno de los hechos, o de uno de los actos lícitos o ilícitos, de las relaciones de familia o de las relaciones civiles".

Pues bien en materia fiscal el concepto de *fuerza* se presta a una doble acepción. Desde el punto de vista jurídico, teniendo los tributos su origen en la ley, ésta debe reputarse la *fuerza* de los mismos, o dicho en otros términos: *la fuerza jurídica de la obligación tributaria es solo la ley con carácter universal*.

Pero desde el punto de vista financiero, la *fuerza* sólo puede ser la riqueza a la que se aplica el tributo o de donde se extrae el mismo.

En algunos casos el "objeto" puede ser "la fuerza" y en otros un valor o una riqueza distinta.

Por ejemplo, así ocurre que la renta puede ser objeto de imposición, y que el tributo se satisface con parte de esa misma renta. En tal caso el objeto y la fuerza son de una misma naturaleza.

En otros casos en cambio, como sucede con los impuestos al tabaco, al alcohol, al vino, etc. una parte de esos productos o materias sirven para fijar el tributo, pero éste se paga con la "renta" del contribuyente. En tal supuesto, el alcohol, el tabaco o el vino serán el "objeto" del impuesto, pero la "fuerza" del tributo será la renta, vale decir la riqueza de la cual se detrae la parte pertinente para pagar el gravamen sobre aquéllos.

Otro ejemplo confirmará esta diferencia: en el impuesto inmobiliario, su *objeto* es el capital (tierra, fundo, predio, etc.) mientras que la *fuerza* sólo debe ser la renta que produce esa tierra para pagar el impuesto, ya que si la fuerza del tributo

fuese el capital, habría de llegar un momento en que el gravamen aniquilaría la fuente.

Resumiendo pues, *fuerza fiscal es el monto de bienes o riquezas sobre la cual se descuenta la suma necesaria para el pago del impuesto, mientras que objeto de la obligación fiscal o del tributo es la riqueza o su manifestación en cuanto ella sirve de base o medida para poder aplicarlo.*

14) *El hecho imponible. Concepto y naturaleza jurídica.*

¿Cuándo los hechos de contenido económico interesan a la ley fiscal?

Cuándo ésta advierte en ellos una aptitud del sujeto pasivo para participar en la distribución de las cargas públicas, según los principios jurídicos que el Estado tiene establecidos.

El axioma fundamental que en el Estado Moderno es propio de los tributos lo constituye el principio “*nullum tributum sine lege*”, esto es, que sin ley que lo establezca no puede haber tributo valedero.

Es una consecuencia de este principio la de que *no puede surgir ninguna pretensión del Fisco sobre el tributo, y por ende, la correspondiente obligación para el contribuyente, si una ley, en el sentido material, y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos contra los cuales corresponde tal pretensión, así como la obligación y la medida de ésta.*

Por esto es que, afirma Jarach, el “principio “*nullum tributum sine lege*” significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias, el monto de éstas y los sujetos a las cuales la obligación corresponde” (21).

Se infiere así, que sin la verificación de la existencia de tales hechos no hay obligación tributaria posible.

(21) JARACH, Dino, *El hecho imponible*, pág. 30.

De ahí pues, que pueda definirse el hecho imponible como el presupuesto substancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

15) *El hecho imponible y la autonomía dogmática del derecho tributario, substantivo.*

Ya hemos dicho que toda obligación impositiva emana de la ley, vale decir la norma que determina qué hechos y qué circunstancias han de tener como consecuencia el nacimiento de aquélla y cómo deben servir de unidad de medida para fijar la magnitud de la prestación impositiva.

Para proceder en esta forma la ley tributaria debe elegir, como presupuesto de la obligación correlativa determinados estados o movimientos de la riqueza, que pueden ser la adquisición de una renta, la obtención de una ganancia, la realización de una venta, la verificación de un consumo, etc. que aquélla considera de acuerdo con su estimación basada en superiores principios financieros, como indicios o síntomas de capacidad contributiva.

Claro está que la verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición va dirigida, depende por lo común de una multiplicidad de elementos, entre los cuales suelen jugar preponderante papel, los fines reales que los particulares persiguen y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse.

En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas a que recurren los individuos en sus actividades mas comunes son y pueden ser tomadas como signos o expresiones fieles y seguras que autoricen el conocimiento de la verdadera significación y naturaleza de las operaciones que les conciernen.

Sin embargo esta deducción no puede admitirse como uniforme en todos los casos.

Existen situaciones originadas por razones de diversa índole que revelan que las operaciones o los hechos económicos

suelen aparecer revestidos o cubiertos con formas o estructuras jurídicas substancialmente inapropiadas, y otras muchas, donde se percibe que tales formas no son precisamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva del contribuyente.

La razón de esta impropiedad puede atribuirse a un conocimiento impreciso del derecho en muchos casos. Pero asimismo en muchos otros la razón hay que buscarla en motivos privados que impelen a ocultar una situación dada o a inconfesados propósitos de substraerse a la justa imposición, cuando no a la generalización de una terminología equivocada o a muchos otros factores que juegan en las relaciones humanas.

“Si en tal supuesto —como dice el informe del Ministerio de Hacienda de la Nación, República Argentina, sobre la reforma del año 1946— pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que en realidad está gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo disconforme con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible” (22).

El Derecho Tributario pues, en base a su autonomía dogmática, vale decir, a su facultad para establecer sus propios principios e instituciones, puede determinar cómo considera esos hechos, operaciones o situaciones económicas, prescindiendo de la calificación o consideración que les dispensa el derecho privado, valorando su substancia y fijando su trascendencia frente al tributo.

Por ejemplo, la ley impositiva sobre el impuesto a las ventas entenderá que hay “venta” a sus efectos, cuando apa-

(22) Ministerio de Hacienda de la Nación. Modificación de las leyes 11.682 (t. o.) 11.683, t. o. y Decreto-ley n° 18.229/49, Bs. As., 1946. pág. 159.

rezca una “transferencia onerosa”, aunque civil o comercialmente se exteriorice ésta como una “compraventa”, como una “cesión de derechos”, como una “locación de obra”, una “expropiación” o una “donación con cargo”.

En todos estos supuestos habrá hecho imponible ante esa ley tributaria en cuanto el bien se transfiera onerosamente del patrimonio del enajenante al patrimonio del adquirente.

Hemos dicho más arriba que el Derecho Tributario tiene autonomía. Convendrá detenernos un poco en la consideración de aquélla para inferir sus consecuencias.

Recuérdese que en un comienzo se aplicaban en esta materia los principios generales del derecho y por extensión las instituciones del derecho privado. Hoy en día ya se admite una *autonomía didáctica y científica* del Derecho Financiero, cuyo campo resulta genérico para el Derecho Tributario, que es sólo, en nuestra opinión, una especie de aquél, conjuntamente con el Derecho Presupuestario, la regulación jurídica del Crédito Público y otros rubros que han adquirido individualidad o personalidad como disciplinas.

Debemos entender por Derecho Tributario, aquella parte del Derecho Financiero que tiene por objeto todo lo concerniente a las normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias provenientes de los tributos, vale decir de ese tipo de recurso, entre el conjunto de los que se ofrecen al Estado, para lograr los medios pecuniarios para el desarrollo de sus actividades.

Como acertadamente apunta Jarach, puede afirmarse que el Derecho Tributario tiene *autonomía estructural*, porque sus instituciones son propias del derecho público, y ellas poseen principios comunes que las rigen; y que tiene *autonomía dogmática* porque elabora principios propios.

Distínguese así entre el *Derecho Substancial Tributario* que comprende el conjunto de normas relativas a los tributos y relaciones accesorias, vinculadas en forma inmediata con los mismos, y el *Derecho Formal Tributario* que se refiere a las

normas relativas a la actividad tributaria, en su aspecto *procesal y penal*.

Esta autonomía que en la doctrina argentina se la refiere integralmente al *Derecho Financiero* y por ende al Derecho Tributario, impositivo o fiscal, como parte de aquél, no ha sido compartida con un criterio unánime.

Organizadas por el Instituto Uruguayo de Derecho Tributario y la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Montevideo, se celebraron en esta ciudad del 15 al 20 de Octubre de 1956, las llamadas *Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario*, a las que concurren representantes de cinco países — Argentina, Brasil, Guatemala, Méjico y Uruguay. La tesis de la representación argentina era la de que la autonomía estructural y dogmática debía atribuirse genéricamente al Derecho Financiero, del cual es una parte el derecho fiscal o tributario.

Tal tesis no fue compartida, y en tales jornadas se votó la siguiente declaración: “*El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios*”.

Merece subrayarse —agrega Giuliani Fonrouge— el detalle de “autonomía dentro de la unidad general del derecho”, por haber quedado bien establecido que la expresada recomendación no importa segregar al derecho fiscal, transformándolo en una categoría jurídica aislada, sino que debe concebirse dentro de un conjunto armónico de todas las disciplinas, pero naturalmente, con sus caracteres específicos” (23).

Por tanto cuando el derecho fiscal tenga que utilizar o utilice elementos de otras disciplinas, será él quien precise el alcance de los mismos.

Es evidente pues, como agrega este autor, que se resuelve así el problema de la vinculación entre derecho tributario y

(23) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Hacia la unificación del derecho tributario latino americano*, en supl. rev. La Ley, del 9 de abril de 1957, pág. 1.

derecho privado, en el sentido de que pueden utilizarse los principios y conceptos del último, pero con la significación específica que les asigne el primero.

Puntualizado esto, debe señalarse además como antes dijéramos, que a la ley tributaria interesa primordialmente el estado o movimiento de la riqueza, la exteriorización o el empleo de ella, en cuanto la misma exhibe caracteres concretos o reales, o dicho en otros términos: *que la realidad económica es lo que tributariamente ha de considerarse.*

16) *La realidad económica.*

Como ya dijimos, la ley impositiva puede prescindir de las formas jurídicas escogidas para valorar el contenido económico de los contratos, puede investigar la efectividad de la disposición o la permanencia de una renta prescindiendo de quien exhiba su titularidad y puede relacionar o analizar la real vinculación entre una o varias entidades jurídicas co-existentes (conjuntos económicos) o sucesivas (continuidad económica) si la formalidad aparente difiere de aquélla.

Con esto la ley no hace sino dar los medios para desentrañar el desplazamiento efectivo de la riqueza, la que naturalmente constituye la fuente, el objeto o el fin de la imposición.

Las leyes fiscales de tipo permanente, o destinadas a una mayor duración en el tiempo sin sufrir las frecuentes variaciones que las exigencias estadales de continuo señalan, vale decir, los llamados Códigos Fiscales o recopilaciones impositivas, han ido adoptando ya, entre sus principios generales la consignación de estas normas.

Por ejemplo la ley 11.683 t. o. en 1956 de aplicación, percepción y procedimiento en materia de recaudación de impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva del Ministerio de Hacienda de la Nación, dice en sus artículos 12 y 13:

“Art. 12. — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica.

Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las mismas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

“Art 13. — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan estos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice, para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real, como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como la más adecuada a la intención real de los mismos”.

Ha de tenerse presente, que no debe verse en esto ni una lesión al orden que legalmente rige para las instituciones de derecho privado, ni tampoco la entronización de la arbitrariedad en la necesaria estabilidad patrimonial que toda sociedad organizada debe garantizar al individuo que forma parte de la misma.

No hay por ello agravio susceptible de reparación por los recursos, acciones o remedios procesales, ni vale tampoco la errónea invocación de garantías constitucionales que la tributación no debe ni puede violar y que son fundamentales tanto para la custodia de las instituciones del derecho público como para la del derecho privado.

Claro está que esta armonía solo se mantiene en tanto el régimen impositivo y su aplicación por los órganos jurisdiccionales que corresponda no sufran desviaciones, como consecuencia del dictado de leyes injustas, de reglamentaciones inconstitucionales o de interpretaciones inadecuadas.

Para ello, sin embargo, la propia ley impositiva acuerda los recursos necesarios que permiten la reparación de los agravios o lesiones que sean frutos de tales desviaciones.

Toca pues al lesionado o agraviado ejercitar los remedios procesales para que esa armonía legal vuelva a restablecerse (24).

- 17) *Diferenciación entre el objeto de la obligación fiscal (hecho imponible) y el objeto de los negocios jurídicos (bienes o cosas).*

La manifestación de riqueza que constituye la medida de la obligación tributaria y que se aprecia a través del llamado hecho imponible, es pues, conforme a las consideraciones formuladas, la materia u objeto de la obligación fiscal. Tal objeto no debe, sin embargo confundirse con los bienes o cosas que constituyen el objeto de los negocios jurídicos.

Para mejor aclaración nos bastará señalar que si por ejemplo, frente a la ley del impuesto a las ventas, la “*transferencia onerosa*” es su hecho imponible, o para la ley de impuestos internos, lo es el “*expendio*” de las mercaderías o productos afectados, ambos hechos son objeto de la obligación fiscal que determinan esos tributos, pero evidentemente difieren de los bienes o cosas que son, a su vez, objeto de los negocios jurídicos que interesan al derecho civil o comercial.

Estos bienes y cosas que son el objeto de los contratos del derecho privado (compraventa, donación, locación, sociedad, etc.) forman el elemento material de la prestación comprometida (dar una cosa, hacer o no hacer algo) pero no de la prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el contribuyente y que éste debe satisfacer al Estado a consecuencia de su poder de imposición.

Ese poder de imposición se ejerce mediante las leyes tributarias, cuyo fin consiste en allegar recursos al erario por elección entre las distintas formas de capacidad contributiva que la realidad ofrece, a través de cierto género de actos o

(24) Ver nuestro trabajo sobre, *Naturaleza jurídica del asesoramien- to impositivo*, ed. 1955, pág. 4 y 5.

situaciones económicas que sirven de presupuesto y unidad de medida de la imposición, vale decir, de los hechos imposables que constituyen el elemento material de la obligación fiscal.

18) *Consideraciones finales sobre la necesidad de fijar el objeto de cada obligación fiscal.*

Hemos visto hasta ahora la importancia que reviste el estudio del objeto de la obligación. Cada tributo implica para el Estado un recurso cuyo destino es precisamente la satisfacción de los gastos públicos.

Los presupuestos estaduales al efectuar el cálculo de los recursos que durante un período determinado han de solventar tales erogaciones, contienen específicamente dentro del grupo de los llamados recursos derivados una verdadera multiplicidad de éstos. Cada tributo sin embargo debe ajustarse en primer término a los principios constitucionales que reglan la formación del tesoro público. Asimismo es necesario que el recurso no lesione los principios generales y las normas que la doctrina y el derecho tributario han ido elaborado acordemente a la naturaleza jurídica de las instituciones del derecho fiscal y al respeto de los derechos individuales.

Aún sin violar el axioma de la legitimidad del tributo, esto es, su implantación por ley, es evidente que si el legislador hiciera caso omiso de las exigencias que doctrinariamente se han precisado o sólo tuviera in mente el afán de una recaudación abultada, los resultados prontamente se volverían contra el mismo Estado, al debilitar las fuentes de producción y socavar la economía nacional

Los autores se han preocupado desde un comienzo por señalar las diferencias que ofrecen los distintos tributos. V. g. un *impuesto directo* que conduce a la gravación de la *manifestación inmediata de la riqueza* (por ejemplo, el impuesto a la renta, al capital, al patrimonio, a los inmuebles, etc.) conduce a derivaciones y posee efectos substancialmente distintos a los que acarrear los llamados *impuestos indirectos* que or-

dinariamente gravan *manifestaciones mediatas de la riqueza* (por ejemplo, los impuestos al consumo, el impuesto a las ventas, los impuestos internos, etc.). En los primeros el llamado fenómeno de la *traslación* de la carga pública, por el cual el *sujeto de derecho* transfiere total o parcialmente la erogación que traduce el gravamen al *sujeto de hecho*, vale decir, la persona que en definitiva soporta la efectiva detracción de la riqueza, dista de tener la importancia y trascendencia que se advierte en los segundos. Ello obliga al empleo de técnicas impositivas diferentes y a una acción cautelosa y prudente del legislador para evitar los desastrosos efectos de una elevada presión tributaria.

Fácil será imaginar los riesgos a que conduciría si a las complejidades propias de toda tributación, se sumara la indiferencia o la ignorancia del legislador sobre los diversos efectos a que conduce cada tipo de gravamen, y mayor aún si al establecerlos no advierte la necesidad de fijar con precisión el objeto de cada tributo.

Un gravamen sobre la *renta* que aspire a la corrección de sus formas, debe tener por hecho imponible la *producción del rédito* y no una ganancia de capital, o el mero incremento patrimonial. A su vez, un *impuesto a las ganancias eventuales* operará sobre los beneficios del capital o de otra fuente, pero su objeto sólo podrá ser aquella ganancia que por su aparición esporádica y por sus características propias no pueda confundirse con un rédito. La contraprestación que sea el objeto de una tasa, no puede faltar, si se ha legislado con la intención de establecer un tributo de aquel tipo; la plus valía o la ventaja diferencial que arroja la contribución de mejoras es también condición sine qua non para que pueda reputarse válida su vigencia.

Pese a estas consideraciones tan lógicas, ocurre con frecuencia que los parlamentos aprueban proyectos impositivos que parecieran olvidar estos presupuestos tributarios. Buscando una abultada recaudación se trata de establecer tributos que alleguen recursos al erario sobre supuestas manifestaciones

de riqueza, y para ello se apuntan criterios valorativos que lamentablemente por sus efectos contradictorios o negativos no sólo conducen a sorpresas o chascos en los cálculos presupuestarios de los recursos del Estado, sino que además interfieren, inestabilizan y resquebrajan la armonía inherente a los demás tributos que sí descansan sobre bases doctrinarias y legítimas inobjetables.

Por ejemplo, al legislar sobre la imposición del rédito la ley argentina ha establecido como principio que en presencia de un incremento patrimonial de origen no justificado el beneficio resultante, por tratarse de un enriquecimiento de fuente desconocida pagará el impuesto a los réditos si la tasa aplicable al contribuyente es del veinte por ciento o mayor, y si tal tasa es menor el beneficio quedará sujeto al pago del impuesto a las ganancias eventuales. (v. art. 25 de la ley 11.683 t. o. en 1956 y art. 36 de la ley 11.682 t. o. en 1956).

En tales casos bien claro se advierte que nada ha interesado ajustar la técnica impositiva a las características propias de cada impuesto. Un gravamen sobre la renta sólo debe serlo sobre los beneficios que reúnan las características inherentes a los réditos, y un tributo sobre el capital o sobre las ganancias del capital jamás podrá asimilarse o confundirse con el primero si se desea que ambos o los diferentes gravámenes coexistan rindiendo al Fisco los frutos apetecidos para el sostén de los servicios públicos sin menoscabo de la estabilidad económica del país.

Naturalmente que para superar los múltiples inconvenientes que tales cuestiones aparejan es necesario respetar las opiniones que objetivamente suministra la doctrina y la jurisprudencia, en base a concepciones que laboriosamente se han ido gestando en esta relativamente nueva rama del derecho público que entraña el Derecho Financiero, y que conocemos específicamente bajo la denominación hoy indiscutida de Derecho Tributario.

Será indispensable entonces, que el político, en su función de gobernante, no viole los axiomas tributarios que la doc-

trina fiscal señala por vía de sus expertos o estudiosos, del mismo modo que el armador en los negocios marítimos respeta al capitán del barco en la navegación como concedor experimentado de las leyes de Náutica. Para conservar tal armonía no cabe duda que han de superarse muchas dificultades, pero admitiendo que tal superación no es imposible, recordemos al mismo tiempo como lo hacían los griegos, que las cosas difíciles son, al final de cuentas, las verdaderamente bellas.

LA CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

19) *Teoría de la causa jurídica del hecho imponible.*

Como dijimos anteriormente, en la teoría general de las obligaciones se entiende por causa o fuente de las mismas los diversos hechos que les dan nacimiento. Ellos son los contratos, los cuasicontratos, los delitos, los cuasidelitos y la ley, que también pueden resumirse, en “la voluntad”, “los hechos ilícitos” y “la ley”.

En materia de contratos la teoría francesa expuesta por Domat en el derecho privado, afirma que la “causa” de aquéllos es precisamente el compromiso asumido por una parte y el propósito perseguido por la otra de obtener lo que la contraparte debe cumplir o ha cumplido. Así, decimos por ejemplo en el caso de un contrato de compraventa: el vendedor debe entregar la cosa y el comprador abonar el precio.

En este orden de ideas, pues la *causa* de un contrato es la llamada *causa final* o sea el fin perseguido al contratar, la cual debe distinguirse de la *causa eficiente* y de la *causa ocasional*.

Llámase *causa eficiente* al hecho que da nacimiento a la obligación, vale decir, el hecho generador o la fuente de aquélla.

Causa ocasional o motivo es el propósito que pudo inspirar el contrato.

Si tomamos, como apunta Salvat, el contrato de compraventa de trigo a título de ejemplo, veremos la diferenciación que existe entre estas tres causas: el compromiso de entregar trigo a cambio de precio (causa final); el contrato que genera la obligación (causa eficiente); las razones que puedan haber inspirado la operación, comprar el trigo para la alimentación o para la reventa (causa ocasional o motivo). Como podrá advertirse este motivo carece de interés jurídico.

Ni la causa eficiente, originaria o inicial, ni la causa final o determinante, ni la causa motivo, impulsiva u ocasional, que civilmente interesan en la teoría general de las obligaciones pueden fundamentar la obligación tributaria.

En materia impositiva la causa presenta una naturaleza diferente a la del derecho privado. En éste se mide la causa determinante por la contraprestación. En el terreno fiscal ello no resultaría posible, por cuanto se sabe que el servicio público que satisface el tributo, en su función de recurso estatal, no siempre resulta divisible entre los individuos.

Se han dado algunas opiniones negando la existencia de causa para la obligación tributaria. No es valedera la negativa, ya que el principio general, según el cual no hay obligación sin causa, también debe aplicarse al derecho público.

Como afirma Bielsa ya no se discute que en la relación tributaria haya causa jurídica. La causa funciona no sólo para justificar el fundamento económico y político del tributo, sino también el jurídico-político. “Tan importante —agrega— resulta la causa en la relación impositiva, que la validez de una contribución (expresión genérica comprensiva del impuesto, de la tasa y de contribuciones especiales) se determina en primer término, por su constitucionalidad” (25).

La causa de la obligación —se ha dicho— está ínsita en los principios impositivos de la Carta Fundamental y en todo sistema tributario.

(25) BIELSA, Rafael, *Algunos estudios de derecho fiscal*, Rosario, 1946, Cap. I, pág. 12.

La existencia de algunos preceptos constitucionales, tales como los que establecen la igualdad, la proporcionalidad y la equidad de los tributos, y los relativos al sistema jurisdiccional creado por toda organización jurídica, confieren a la causa una extraordinaria influencia.

Finalmente se agrega, que “así mientras en el Derecho Privado la causa reside en el interés económico o moral que mueve a las partes a concertar el vínculo obligatorio, en materia tributaria la causa debe entenderse que radica en el interés universal de los ciudadanos de sustentar la armonía jurídico-política del Estado”.

No obstante la razonabilidad de esta fundamentación, creemos que con ella sólo se mira a la finalidad político-financiera del tributo, y que por ende se define una verdadera *causa mediata* de la tributación, o sea la necesidad que tiene el Estado de costear los servicios públicos. Esta satisfacción de los servicios públicos no debe confundirse, como anota Griziotti, con las “ventajas” que proporciona el servicio público.

Es por ello que la doctrina fiscal se ha detenido en considerar otras bases de justificación.

La causa de la obligación tributaria —como lo recuerda Pugliese y con él toda la doctrina moderna financiera— *es la capacidad contributiva o sea la capacidad económica de quien posee bienes o riquezas para pagar el tributo, vale decir la aptitud o potencialidad económica del individuo sometido a la soberanía de un Estado para contribuir al pago de los gastos públicos.*

En esta capacidad contributiva es donde debe verse la causa jurídica del hecho imponible y no en el goce que los individuos obtengan de los servicios públicos que presta el Estado ni en la armonía o bienestar general de la colectividad, que sólo son la causa mediata de la tributación, en cuanto ésta allega al erario los medios para satisfacer los gastos que la actividad financiera del Estado origina.

20) *La capacidad contributiva.*

La carga de la tributación debe distribuirse entre los individuos teniendo en cuenta su capacidad económica para satisfacer la obligación fiscal.

La uniformidad en este aspecto sólo será posible lograrla cuando se grave a cada contribuyente en relación con su capacidad de prestación económica, o lo que es lo mismo, cuando el sacrificio de la tributación lo sientan todos y cada uno en igual forma.

Se advierte así que esta capacidad de prestación económica, es lo que comúnmente llamamos capacidad contributiva, que se podría definir, como “la aptitud personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado”.

La capacidad contributiva —dice Tangorra— está íntimamente ligada al concepto del sacrificio, y la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia, constituye la medida conque él puede contribuir a los gastos públicos o sea su capacidad o potencialidad contributiva (26).

Nitti, a su vez, define la capacidad contributiva como “la porción que con respecto a su renta y a su riqueza deben pagar al Fisco los contribuyentes de un Estado”, pero hace la salvedad de que la igualdad de renta no quiere decir igualdad de capacidad contributiva, y que por lo tanto deben tenerse en cuenta las condiciones particulares de cada uno de los individuos (27).

Es por ello que los gobernantes, los legisladores y los autores se han preocupado por encontrar el mejor medio o método para repartir el sacrificio de la carga pública.

Antiguamente se buscó la capacidad contributiva en la ap-

(26) TANGORRA, Vincenzo, *Trattato de Scienza della Finanza*, Milano, 1915, pág. 712, n° 614.

(27) NITTI, Francesco, *Principes de Science des Finances*, tomo 1, París, Ed. Girard, 1928, pág. 327.

titud del individuo para las armas o mejor dicho, para el servicio de las armas.

Luego, cuando la única forma de riqueza se cifraba en la tierra y las condiciones económicas de cada asociado eran semejantes, se entendió como índice de aptitud económica la magnitud del patrimonio, constituido por el conjunto de bienes productivos e improductivos que pertenecían al sujeto del tributo. Así en las sociedades de entonces el fundo, los esclavos, los instrumentos necesarios para el cultivo y los bienes de consumo representaban la capacidad contributiva. No había mayor difusión de la riqueza mueble.

Posteriormente por la división del trabajo, el aumento de la población, el adelanto de la técnica y el progreso de las ciencias, brota la diferencia cualitativa y cuantitativa de la riqueza, debido al producto.

Ya en el medioevo el surgimiento de las grandes comunidades y ciudades condujo a ellas a separarse de los feudos, y el intercambio, precisamente entre los productos industriales de las ciudades y los productos agrícolas de los feudos tomó incremento, provocando simultáneamente la tributación directa sobre la riqueza mobiliaria y la indirecta sobre los “consumos”.

Se creyó ver así la mayor capacidad contributiva a través del *consumo*, como mejor índice de equidad y de justicia, puesto que sobre la base de la riqueza patrimonial se excluían la nobleza y el clero.

Obligando a tributar a los consumos y partiendo de la base de la generalidad y necesidad del gasto, como medio indispensable para satisfacer las exigencias de la vida, se obtenía pues el mejor índice de distribución de la carga pública.

Con el correr del tiempo ha podido advertirse que ese “mejor índice” de la capacidad contributiva está constituido por la *riqueza que se gana o que se obtiene* en el sentido dinámico de esa manifestación.

De ahí entonces que la *renta* sea la base de la tributación

y que el impuesto a la misma haya adquirido una significación trascendente dentro de los recursos estatales.

Pero ha de tenerse presente que no sólo la renta nos da la expresión de la capacidad contributiva. El *consumo* y el *patrimonio* no pueden ser olvidados a tal efecto, y así se explica que en los presupuestos modernos figuren al lado del impuesto a los réditos, los impuestos indirectos (impuestos internos, impuesto a las ventas. etc.) y los gravámenes sobre el capital.

También se ve capacidad contributiva en los beneficios que se obtienen de los *servicios públicos*, y de ellos se desprenden las *contribuciones especiales* y *las tasas*.

Sin embargo hay que convenir que no toda renta implica la existencia de una capacidad contributiva. Es conducente, dado su carácter personal o subjetivo, discriminar sobre la presencia de los *gastos necesarios* para la producción de ella, las aplicaciones posteriores debidas a terceros, los débitos, las asignaciones a los fondos de reservas. etc. todas las cuales marcan limitaciones a las sumas que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas.

Se hace forzoso entonces, entrar en la consideración especial de las distintas rentas y acordar a las mismas un tratamiento que razonablemente no cree desigualdades. Vemos así, que no es lo mismo una renta proveniente del capital que la que emerge del trabajo humano. Esta es efímera, llena de riesgos, sujeta a la fragilidad y a las condiciones perecederas de la vida del hombre, mientras que aquélla tiene una base mas permanente y su obtención importa menos esfuerzo desde el punto de vista del sacrificio que entraña conseguirla.

Ante esta evidencia es que ha surgido la tendencia contemporánea dentro de la doctrina y la legislación, a marcar referencias entre el impuesto a la renta y la capacidad contributiva subjetiva, en vez de hacerlo sobre la capacidad objetiva, representada por el patrimonio y el producto.

Se contemplan, por tanto, en primer grado las condiciones personales del sujeto a quien pertenecen tanto el patrimonio como los productos.

Esta manifiesta superioridad que ofrece la renta como exponente de la capacidad contributiva de los hombres, no equivale ni significa que su imposición sea o deba ser el hecho universal excluyente de los otros índices.

El patrimonio, el producto, el consumo y la renta, representan en ese orden, los grados o etapas por los que ha ido pasando el objeto del impuesto en la historia financiera de los pueblos.

Pero no se entienda que esa evolución pueda implicar una substitución completa de una forma por otra, o un desplazamiento definitivo del impuesto sobre el consumo por la tributación del producto, sino más bien debe calificarse el proceso como la integración de la forma superior que llega a dominar sobre las otras, sin disolver ni anular las precedentes.

Ya vamos viendo como la distinta aptitud para el sacrificio de la contribución que nítidamente se advierte en la tributación directa (impuesto a los réditos, por ejemplo) también aparece en los gravámenes indirectos (por ejemplo, el impuesto al consumo) pues algunos de ellos al afectar los artículos de lujo o no indispensables (por ej. los impuestos suntuarios) ofrecen mayor capacidad de contribución que los artículos de consumo necesario, que son objeto de tributaciones más leves, cuando no de exclusión impositiva.

Los factores cualitativos y subjetivos de la capacidad contributiva, afirma Nitti, son tales que hay entre ellos enormes diferencias y aún más con respecto a la misma renta.

La renta, como ya dijimos, no podría por sí sola constituir la medida de la capacidad contributiva; de ahí que un sistema de imposición que estableciera a rentas iguales, cargas iguales, ocasionaría sacrificios muy distintos.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ha compartido la amplitud de estos conceptos, y en cuanto a la naturaleza de las *tasas* ha establecido

que “no se considera injusto, sino equitativo y aceptable fijar la cuantía de la tasa no sólo por el costo efectivo con relación a los contribuyentes, sino también con respecto a la capacidad contributiva de ellos, representada por el valor del inmueble o de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando, de ese modo, el costo total del servicio”. (Fallo del 16/5/56 in re “Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael”) (28).

Estas referencias a la capacidad contributiva que puedan hacerse para medir el alcance de las tasas y contribuciones de mejoras, no quieren decir, ni tampoco cabe inferirlo, que al aplicar tal criterio se de pie a posibles confusiones sobre la distinta naturaleza de los diversos recursos del Estado, como erróneamente lo ha apuntado alguna crítica (29).

La capacidad contributiva como causa de la obligación tributaria tanto debe considerarse al legislar sobre el impuesto como sobre las tasas o las contribuciones de mejoras, cuya naturaleza jurídica perfectamente diferenciable en la clásica división tripartita de los recursos derivados fluye de otros fundamentos en cuanto al objeto, finalidad, exigibilidad, etc. de las prestaciones comprometidas, sin afectarse por ello el aspecto subjetivo que es común a toda la tributación y “no un elemento extraño a las especies distintas del impuesto” como serían las tasas y las contribuciones de mejoras.

21) *Teorías sobre la capacidad contributiva: Teorías del beneficio y de las facultades.*

Distintas teorías han tratado de fundamentar la capacidad contributiva. Entre ellas citaremos la del *beneficio* y las de las *facultades*, que analizaremos a continuación.

(28) v. La Ley, diario del 16 de agosto de 1956, fallo n° 39.190.

(29) Véase el comentario en nota al pie del fallo precitado en La Ley, diario citado en la nota anterior.

a) *Teoría del beneficio*. La consideraremos a través de dos de sus exponentes máximos: Griziotti y Tangorra.

“Las manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación con los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad consisten —dice Griziotti— en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público” (30).

A su vez, Tangorra afirma por su parte: “el costo del sacrificio del impuesto parecería al sujeto menor cuanto mayor sea el goce, la ventaja, la utilidad conseguida por efecto del sacrificio”. A tal efecto ha de tenerse en cuenta, además de la riqueza poseída las condiciones personales del sujeto y las ventajas que ha obtenido de los servicios públicos.

“Cualquier impuesto ocasiona una carga, un sacrificio a quien lo paga que le obliga a limitar su consumo, a renunciar a la satisfacción de algunas necesidades, a aminorar la porción del propio rédito o del propio patrimonio. Pero la posibilidad que tiene un ciudadano de limitar su consumo, de renunciar al goce directo, de soportar el sacrificio que importa tal renuncia, constituye la medida en la cual puede concurrir a solventar los servicios, la aptitud personal para soportar esa carga. Esa mayor o menor aptitud personal constituye la capacidad contributiva” (31).

Al criticar la teoría del beneficio se ha dicho con razón que si su fundamento pudo o podría tener razón dentro del régimen de un estado primitivo, donde la pena que ocasiona el pago del tributo habría de guardar relación con los beneficios recibidos, haciendo que aquélla fuera menor, ello no puede de sostenerse en el Estado Moderno.

Si hubiéramos de seguir el planteo de Griziotti, habría que concluir reconociendo que cuanto mayor fuera la renta

(30) GRIZIOTTI, Benvenuto, *Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Bs. As., 1935, pág. 108.

(31) TANGORRA, Vincenzo, ob. cit., pág. 712, 713 y 715.

de un contribuyente, mayor sería el beneficio derivado de la protección que el Estado le acuerda.

Por ejemplo, si una persona tuviera un fortuna superior en cien veces a la otra, no por ello ha de inferirse que la protección que el Estado le presta también centuplica la del segundo. Lejos de ello fácilmente se comprende que en el Estado actual de la sociedad, son precisamente las clases menos pudientes las que mayores beneficios y protección reciben del Estado. Si esto ocurre, habría que concluir de atenernos a esta teoría, gravando mayormente a quienes hubieran de ofrecer menor capacidad contributiva.

Los tributos pues, no pueden relacionarse ni proporcionarse con los beneficios recibidos por los contribuyentes para de ahí medir el margen de su contribución.

Siendo ese beneficio de carácter subjetivo, su mensura resultaría siempre difícil de establecer, como apunta Seligman ⁽³²⁾.

Por otra parte, ya es sabido que aquellas personas que poseen cuantiosas fortunas, dependen más de su esfuerzo y ocasionan menores gastos al Estado que las de recursos magros o reducidos medios. Precisamente estas últimas, por lo común son las que requieren mayor ayuda del Poder Público.

Lo propio cabría decir sobre las dificultades para medir hasta dónde ha de entenderse que cada ciudadano participa en la actividad del Estado, y más aún en qué medida renunciaría cada uno al consumo de un artículo antes de pagar un tributo.

b) *Teoría de las facultades*. Es la teoría más generalizada en materia tributaria.

“Los súbditos de todo Estado deben contribuir de acuerdo a su capacidad, es decir, en proporción a la renta que respectivamente disfruten”.

⁽³²⁾ SELIGMAN, Edwin, *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, Madrid, 1913, pág. 180.

Claro está que por renta no ha de entenderse el producido bruto de la capacidad del hombre, sino que es necesario deducir, los gastos para su producción, el consumo de la riqueza necesaria para vivir quien la produce y el de aquellas personas que integran su familia.

La teoría persigue el propósito de acercar los sacrificios en intensidad desde el punto de vista subjetivo.

No es lo mismo para una renta de \$ 100.000 al año aportar al Estado \$ 10.000 de impuesto, que para otra renta de \$ 50.000, aportar \$ 5.000. En aquel caso será necesario aumentar progresivamente el gravamen para así compensar los sacrificios y las facultades del contribuyente.

En resumen la teoría de las facultades procura al pagarse el tributo, que el sacrificio sea igual para las personas que lo han realizado. A tal fin se mantendrá en definitiva una relación entre el sacrificio y los bienes o capacidad con que cuenta cada persona. Para ello no toma como base la igualdad de rentas, porque éstas pueden obtenerse de distintas fuentes, ser rentas del capital o del trabajo o tener el contribuyente distintas cargas de familia a otro contribuyente, que presente la misma cantidad de rentas, pero cuyo sacrificio por el pago del impuesto es por lo tanto distinto.

Su ideal reside en una base científica: equiparar el sacrificio impositivo tanto para el económicamente más pudiente, como para el que no lo sea. Claro está que en la práctica para alcanzar este resultado se haría necesario el estudio de las condiciones individuales de cada contribuyente y los tributos totales que paga, para recién entonces efectuar el cálculo de la pena o sacrificio que los gravámenes ocasionan y que deberían ser iguales para los demás tributarios.

Sin embargo se admite que aunque en la práctica tal equilibrio o igualdad es materialmente imposible de alcanzar por la ímproba labor que ello demandaría, no por eso deja de ser teóricamente una base fundamental para la apreciación de la capacidad contributiva.

22) *Definición de la capacidad contributiva. Sus elementos objetivos y subjetivos.*

La capacidad contributiva como afirma Griziotti, está representada por la potencialidad económica que tienen los individuos sometidos a la soberanía fiscal para contribuir a los gastos públicos.

Su elemento *objetivo* está dado por la *riqueza* que exhiben los contribuyentes, sea la renta, sea el consumo, sea el patrimonio.

El elemento *subjetivo* ha de encontrarse en la aptitud individual para contribuir. Si falta esta aptitud debe acordarse la exención impositiva.

Por esto el Estado libera de impuesto a entidades que carecen de capacidad contributiva, o a personas que no alcanzan al mínimo imponible.

Téngase presente que la exención no debe confundirse con el privilegio. El privilegiado es un individuo que teniendo capacidad contributiva, se libera del pago de impuestos por una situación de preferencia frente a sus congéneres. Tal situación de privilegio no puede darse en los sistemas constitucionales ante la prohibición que normalmente entrañan los estatutos cuando, como en el caso del art. 16 de la Constitución Nacional Argentina, se establece que la *igualdad* es la base de la carga pública y del impuesto.

23) *Capacidad contributiva general o parcial.*

El tributo puede exigirse teniendo en cuenta la aptitud económica que en general posea un individuo, ya sea considerando todas las riquezas o rentas que el mismo disfrute (tributación global) o bien ateniéndose exclusivamente a una actividad o aspecto especial o limitado de tales rentas o riquezas (tributación cédular). El gravamen se exige en cada caso, según se atienda a la capacidad general o la parcial del contribuyente.

24) *Capacidad contributiva propia y en representación.*

Ya dijimos que el sujeto imponible es siempre un sujeto de derecho, en cuanto lo señala la ley. El sujeto de derecho no puede alterarse frente al Fisco. No obstante ello, la ley establece la distinción entre los contribuyentes directos y los responsables por deuda ajena.

Por ejemplo, si una persona está autorizada para ejercer la administración de todos los bienes de otra, ella debe responder por la deuda impositiva derivada de aquella que no cumplió, puesto que el representante o mandatario tenía a su alcance todos los medios y bienes para pagar los tributos. La ley argentina de aplicación y percepción de impuestos nacionales a cargo de la Dirección General Impositiva (ley 11.683 t. o. en 1956) determina quiénes son responsables por deuda propia y quiénes por deuda ajena, tales como los representantes de los menores o incapaces, los administradores de los sucesorios, etc.

25) *Carácter subjetivo de la capacidad contributiva.*

La capacidad contributiva tiene un carácter prevalentemente subjetivo. La riqueza de que dispone un contribuyente debe atribuirse ordinariamente a un sacrificio personal de su parte. Ello basta para reconocer la calidad subjetiva de esa capacidad o potencialidad económica para contribuir. Así ocurre con frecuencia que un individuo pueda obtener una renta de la misma naturaleza que otro, pero el mayor volumen de la de aquél hace que no le afecte tanto la imposición *proporcional* (vale decir con permanencia del quantum del impuesto) que pese sobre tales rentas.

En tales casos se hace necesario ampliar *progresivamente* el tributo (aumento del quantum del impuesto) si ambos contribuyentes se encontrasen en las mismas condiciones sociales y familiares a fin de mantener la igualdad de sacrificio frente a la carga fiscal.

Las manifestaciones complementarias de la capacidad contributiva, afirma Griziotti, deben verse en la riqueza ganada, la riqueza gastada y los beneficios obtenidos de las obras del Estado y de la actividad de la sociedad. Tales manifestaciones pasan a ser objeto de gravación a favor del Fisco, mediante los tributos directos (por ejemplo el impuesto a la renta); los tributos indirectos (por ej. el impuesto a los consumos), las tasas, las contribuciones de mejoras y los recursos parafiscales.

26) *Identificación del principio de la capacidad contributiva con el concepto de la causa jurídica del impuesto.*

Ya hemos dicho que entendemos por capacidad contributiva la potencialidad para participar en el pago de los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del tributo. Ello significa —anota Jarach— al mismo tiempo la existencia de una riqueza en posesión de una persona, o en movimiento entre dos personas y la graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye ⁽³³⁾.

Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el *concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos* y, respectivamente, de *indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.*

El tributo al tener en cuenta las manifestaciones de la riqueza que presenta el hecho imponible, lo hace en base a la magnitud de esa riqueza, tomando como unidad de medida la tasa que la ley señala para la obligación tributaria.

Vale decir, que mediante el tributo se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible.

(³³) JARACH. Dino, ob. cit., pág. 73.

Podría pensarse entonces que la causa jurídica del tributo estuviera dada por la mera verificación del presupuesto de hecho que la ley ha previsto. Se paga porque la ley así lo manda, siendo ella atribución del Estado en base a su soberanía fiscal que le autoriza a procurarse los medios pecuniarios para satisfacer sus necesidades

Sin embargo, como anota Jarach, ninguna de esas consideraciones nos puede conducir a la causa técnico-jurídica del tributo. Esta debe buscarse como inmanente en el mismo hecho jurídico de la relación tributaria y explicar su naturaleza y características.

¿Cuál es esta causa? La circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que si se verifica un determinado presupuesto de hecho previsto por la norma fiscal, de allí derive la obligación tributaria.

En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la capacidad contributiva. Esta es —como afirma Jarach— “en efecto, la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias, de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imposible. Por eso nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto” (34).

La identificación del concepto de causa de la obligación fiscal con el de la capacidad contributiva, ya ha tomado estado en la doctrina y la jurisprudencia tributaria. El mismo Griziotti, después de haber definido como causa “la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado”, hubo de modificar la concepción para seguir a Ja-

(34) JARACH, *Dino*, ob. cit., pág. 84.

rach, definiendo la causa como "la capacidad contributiva, en cuanto es síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado" (35).

27) *Deber del Fisco frente a la capacidad contributiva. Consecuencias de su desconsideración. Infracciones. La rebelión colectiva del contribuyente*

Tras lo dicho se infiere el siguiente interrogante: ¿Puede el Estado al establecer su sistema tributario hacer caso omiso de esta capacidad específica del contribuyente? Y si así obra re ¿qué consecuencias depararía tal desconsideración?

La sangría económica que traduce la detracción de riqueza que provoca la imposición de los tributos, despierta lógicamente una natural resistencia en quienes la padecen. Cuando tal detracción se ajusta a la aptitud económica o a las posibilidades financieras de los contribuyentes, cuando el régimen impositivo descansa sobre bases de equidad y no vulnera los principios generales que la Ciencia y el Derecho Financiero han señalado, fácil es concluir que la reacción natural del sujeto pasivo de la obligación fiscal ha de constreñirse o contenerse dentro de los límites que fija el mandato y el ámbito legal. Su falta de conducta en la emergencia se reprime y se endereza por la mera aplicación de las sanciones que el Derecho Tributario Penal prevé al efecto.

No ocurre lo mismo cuando la falla reside en el criterio erróneo con que un Gobierno determinado haya plasmado su legislación fiscal, haciendo descansar a ésta no sobre la justicia apetecida sino sobre un afán recaudatorio de elevadas proporciones, con miras sólo al integramiento de un suculeto Tesoro público. Lamentablemente en tales casos la reac-

(*) GRIZIOTTI, Benvenuto, *Reflessioni di Diritto Internazionale, politica, economia e finanza*. Pavia, Treves, 1936, pág. 17, cit. por JARACH, ob. cit., pág. 85, nº 134.

ción natural del pueblo pagador se exagera y tal exacerbación, por la arbitrariedad de las exacciones, llega a tener una explicación no exenta de razonabilidad, si se recuerdan los fundamentos que hemos ido exponiendo anteriormente.

La reacción natural del contribuyente frente a la exigencia que le plantea el tributo, del cual el impuesto es su expresión primordial, se considera financieramente dentro y fuera del campo de la legitimidad. En ambos casos el sujeto pasivo de la obligación fiscal actúa con miras a una misma finalidad: eludir el pago del impuesto dando lugar con ello al fenómeno conocido genéricamente con el nombre de *evasión fiscal*.

Convenirá tener en cuenta, sin embargo, que esta actitud individual que choca aparentemente con la solidaridad que compromete a los hombres a contribuir según el principio de Justicia para que el Estado cuente con los recursos que requiere la prestación de los servicios públicos, no siempre es ilícita ni puede ser objeto de censura sin previa discriminación.

De ahí la necesidad de distinguir frente a tres situaciones doctrinariamente inconfundibles: la *abstención*, la *evasión propiamente dicha* y el *fraude fiscal*.

La *abstención* se verifica cuando el contribuyente se substrahe al pago del impuesto sin acudir a medios ilícitos o fraudulentos. Ocurre ello cuando el contribuyente se priva o se abstiene de fumar para evitar el alto gravamen sobre el tabaco, o renuncia a entablar un pleito para no verse expuesto al pago de las tasas judiciales, o cuando cierra su negocio ante la presión de los gravámenes que lo afectan y opta por emigrar del país.

Hay *evasión* si el contribuyente recurre a medios ilícitos, ocultando la riqueza imposible o logrando que se le grave por un valor menor al que posee. En el primer caso hay evasión por ocultación material, y en el segundo por ocultación económica. Hay también evasión ilícita por emigración, cuando el contribuyente deja el país o hace pasar al extranjero su riqueza, después de contraída la obligación fiscal de pagar el impuesto o cuando la ley prohíbe esa emigración.

Finalmente se dice que hay *fraude fiscal* si los contribuyentes evitan el pago del impuesto mediante falsificaciones que caracterizan como criminosa su actividad o su conducta. Así ocurre cuando se advierte el uso de mecanismos o procedimientos falsos, pasos ocultos, declaraciones juradas inexactas, alteración o doble juego de libros comerciales, falsificación de inventarios, etc. cuya comprobación origina las más graves sanciones que prevé el sistema represivo de los códigos o leyes fiscales.

Aparte de estas situaciones de orden individual que atañen a la conducta de los sujetos pasivos del tributo, suele presentarse un fenómeno de mayor trascendencia, que visiblemente toma caracteres de gravedad según el grado de cultura el temperamento y modalidad de los contribuyentes, y según también las circunstancias y el desconocimiento con que se exterioriza la voracidad fiscal a través de la multiplicación de los tributos, con lesión evidente de los principios que debe sustentar el sistema impositivo. Tal es el caso de la *resistencia colectiva y violenta de los contribuyentes frente al impuesto*.

Henry Laufenburger, muy recientemente al detenerse en el estudio de la rebelión colectiva de los contribuyentes, afirma que en el curso de los siglos la sublevación de aquéllos ha tenido dos causas esenciales: el abuso de poder de un Estado omnipotente y la decadencia de la autoridad (38).

Los romanos se levantaron contra las exacciones de los funcionarios fiscales que “creían que todo les estaba permitido”. La insurrección de los sometidos fue posible por el debilitamiento progresivo del imperio.

No hay Estados —decía Montesquieu— en los que haya más necesidad de tributos que en aquéllos que se debilitan, de tal suerte, que están obligados a aumentar las cargas a medida que están en inferiores condiciones para sobrellevarlas.

(38) LAUFENBURGER, Henry, *Théorie Economique et Psychologique des Finances Publiques*, tomo I del *Traité D'Economie et de Legislation Financières*, 5ª edic. Sirey, Paris, 1956, pág. 277, y sigte.

La insurrección de los galos contra Roma en el siglo III, la imposición al Monarca inglés de la Carta Magna en 1215, la caída de Napoleón I, motivada, entre otras causas, por el hecho de haber implantado contribuciones no fundadas en ley, son todos ejemplos de las consecuencias inexorables a que conduce la falta de justicia y la imprudencia de algunos hombres de gobierno al acentuar el sacrificio del contribuyente más allá de los límites de su capacidad contributiva

Es más, aún dentro de la particularidad del régimen parlamentario, una de las razones de la desigual repartición de los impuestos, suele ser el reprochable egoísmo y la censurable miopía con que ciertos legisladores desaprensivamente encaran estas cuestiones. La experiencia nos prueba que cuando los conservadores llegan al poder, ellos son partidarios de la profusión de los impuestos al consumo, que son, por cierto los que menos consultan o permiten consultar, por la facilidad de su traslación, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto. En cambio cuando el gobierno se asienta sobre los partidos de izquierda, éstos tienden a la nivelación presupuestaria, acentuando la tributación por la progresividad inexorable del impuesto personal sobre la renta u otras formas tributarias sobre la riqueza, de caracteres, a veces, confiscatorios, que obligan a los jueces a declarar la invalidez de leyes fiscales contrarias a las garantías constitucionales.

Lo malo es que con lamentable frecuencia esa agresión patrimonial que deriva de los abusos fiscales no siempre halla reparo en la justicia. Los jueces distan humanamente de ser infalibles. Las cuestiones sometidas a su decisión aparecen con perfiles de complejidad que no alcanza a ser superada, tanto por dificultades de hecho, cuanto por la ausencia de un conocimiento cabal de las instituciones tributarias o por la sugestión que crea la presentación de una tesis avalada por las oficinas del fisco, cuyo basamento no es raro que descansa en la arbitrariedad de algunos agentes administrativos.

Todo esto acentúa la resistencia colectiva, y un hecho contemporáneo así lo corrobora.

Ocurrió en Francia durante el año 1954. Un librero de Saint Ceré tomó la iniciativa de encender la revuelta de artesanos y comerciantes, conduciendo el movimiento de rebelión contra el tributo, que se desplazó desde el sudoeste hacia el centro y luego hacia el propio París

En las provincias francesas los agentes del contralor fiscal fueron impedidos de cumplir su misión. Los contribuyentes declararon la huelga contra el impuesto a la renta y a las ventas. Los poderes públicos acusaron el impacto. Con toda premura el Ministro de Finanzas, oscilando entre el liberalismo excesivo y el dirigismo asfixiante, llamó a consulta a una comisión integrada por un Ministro del Consejo del Estado, el primer Ministro de la Corte de Cuentas y un Profesor de la Facultad de Derecho de París.

El informe de los expertos, producido con urgencia y sometido a la consideración del Gobierno señaló tres causas primordiales de la rebelión: a) la injusticia evidente de la repartición de las causas públicas; b) la imposibilidad para el contribuyente medio, por sobrepasar su entendimiento, de darse cuenta exacta del sentido de las obligaciones fiscales, y c) el cuadro de una legislación enmarañada y espesa, que acentuaba esa imposibilidad.

Todas ellas constituyen el fundamento moral de la sublevación que respondió esencialmente a causas económicas y monetarias. Se explica así que el llamado movimiento Poujade, partiendo de un departamento infraevolucionado pudiera ganar una docena de otros que entraban en la misma categoría, y que su Jefe, Poujade, consiguiese instalarse en las tribunas de la Asamblea Nacional para influir en sus deliberaciones.

No es este el momento para considerar con el debido detenimiento todos los factores y consecuencias de la aludida revuelta, cosa que hiciéramos oportunamente en un comentario (37), pero sí será beneficioso terminar nuestra disertación,

(37) Ver nuestro artículo, sobre *La rebelión colectiva de los contribuyentes* en "La Capital". Rosario, 14 de octubre de 1957.

y con ella este cursillo sobre la obligación tributaria, repitiendo la conclusión a que entonces arribáramos:

Nunca será necesario llegar a extremos de rebeldía si quienes tienen la responsabilidad en la conducción de un Estado, perciben con anticipación, cuándo la presión tributaria excede los límites de la capacidad contributiva.

No debe olvidarse que el impuesto sirve para la distribución de las cargas y que lógicamente un tributo injusto y excesivo puede constituir una causa de debilitamiento de los vínculos de solidaridad moral y de los sentimientos patrióticos y ser un motivo de rebelión política.

MANUEL DE JUANO