

BASES PARA UN DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO: TRES TEORÍAS ACERCA DE LA RELACIÓN ENTRE EL ESTADO Y LOS CONTRIBUYENTES

JAVIER TAPIA C.*

RESUMEN: El artículo expone tres teorías desarrolladas por la doctrina tributaria: la “teoría de la relación de poder”, la “teoría de la relación jurídica tributaria” y la “teoría de la función tributaria”, cada una de las cuales representa una forma distinta de concebir las relaciones entre el Estado y los contribuyentes. Dado que ellas se sostienen en postulados diversos, la elección deliberada de una por parte del poder público no es trivial, sino que constituye un asunto de trascendencia primordial a la hora de diseñar políticas públicas (como la reforma a la justicia tributaria, en actual discusión en Chile), a fin de fundamentarlas adecuadamente y dotarlas de un contenido coherente.

Palabras clave: Poder tributario, garantías del contribuyente, igualdad, legalidad, tutela judicial, función tributaria.

ABSTRACT: The article deals with the three theories developed by theorists: the “power relationship theory”, the “theory of the legal tax relationship” and the “theory of the taxing function”, each of which represents a different approach to understanding the relationship between the State and taxpayers. Due to the fact that they stand on different assumptions, the choice made by public authorities is not inconsequential but rather becomes a most important issue at the time of designing public policies (such as the tax justice reform being discussed in Chile), in order to justify them adequately and give them a coherent content.

Key words: Tax Law, tax-payer’s guarantees, fair treatment, legality, judicial protection, role of tax-paying.

I. PLANTEAMIENTO

En el campo de la Hacienda Pública, el logro de los objetivos estatales requiere ineludiblemente de la percepción de ingresos, los cuales suponen, a su vez, ciertas erogaciones que en su mayor parte son realizadas por la colectividad en favor del ente estatal.

* Abogado, División Jurídico-Legislativa del Ministerio Secretaría General de la Presidencia. Ayudante del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Chile. E-mail: jtapia@minsegpres.cl

Este trabajo es una versión corregida y ampliada de un capítulo de mi memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales en la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, intitulada “El Derecho a Tributar con Arreglo a la Igualdad” (2002). Agradezco los valiosos comentarios de Mirenchu Muñoz, Rubén Burgos A. y Luis Seguel M. a esta versión del trabajo, y los de Sergio Endress G. y Francisco Selamé M. (cuyas enseñanzas dieron origen a este estudio) a la versión original. Muchas de las ideas pertenecen a estas personas, mas no los errores en su exposición y desarrollo.

Esta percepción se justifica en el denominado “poder tributario”¹, el cual constituye la manifestación del poder estatal general aplicado estrictamente al ámbito de la imposición²; o más genéricamente, al campo de la actividad financiera del Estado, relativa a los ingresos y gastos públicos³.

¹ El poder tributario, identificado como “potestad impositiva” por los partidarios de la función (*infra*, IV), ha sido definido por BERLIRI como “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario” (BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, página 168). Por su parte, GIULIANI FONROUGE lo define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción” (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, páginas 322-323); concepto que, sin embargo, puede inducir a confusiones, pues al hablar de “exigencia” parece referirse más bien a la función administrativa de percepción y no a la legislativa de imposición.

Tradicionalmente se asignan al poder tributario ciertos caracteres: (i) “Irrenunciabilidad”, ya que no se admite posibilidad alguna de desprendimiento por parte del Estado o sus organismos, quienes solamente lo detentan y ejercen. Esto permite sostener que el poder de imposición no puede ser considerado como parte del patrimonio estatal. AMORÓS señala que el carácter irrenunciable incluso podría configurarse positivamente, como deber de ejercicio permanente y obligatorio (AMORÓS, Narciso, *Derecho Tributario (explicaciones)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963). El mismo autor, considerando la fase administrativa como parte del señalado poder, justifica la imposibilidad de renuncia en la necesidad de conseguir una mayor justicia distributiva en la carga impositiva: “Si se admitiese por un momento que a un contribuyente se le pueden perdonar sus impuestos o retrasar su pago, en realidad, como se ha destacado por algunos autores, el perjuicio no redundaría en la administración tributaria que lo concede, sino que repercutiría necesariamente sobre los otros contribuyentes, pues se alteraría la distribución o reparto de la carga impositiva, y por lo tanto, atentaría contra el indicado principio de justicia distributiva”; (ii) Carácter “abstracto”, es decir, independiente y anterior a su ejercicio; (iii) “Permanencia”, en el sentido de que no se admite su desaparición por caducidad, prescripción o cualquier otra forma. Ella no obsta a la prescripción o caducidad de las obligaciones, derechos y acciones surgidas a raíz del ejercicio del poder; (iv) Carácter “indelegable”, es decir, el poder tributario es indisponible en forma parcial; (v) Carácter “jurídico”, pues se ejerce a través de diversos mecanismos constitucionales, legales y administrativos.

² Cfr. HENSEL, Albert, *Diritto Tributario* (Dott. A. Giuffrè editore, Milano, 1956) p. 27.

³ Entre los autores nacionales, FIGUEROA VALDÉS define el poder tributario como “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos” (FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, página 18). Si bien acota correctamente el poder tributario al establecimiento de los tributos, liberándolo de la fase de aplicación, la referencia a la legalidad confunde este principio con la propia configuración del aludido poder. Si este se describe como una amplia facultad estatal de reglar todo lo relativo a la creación del tributo, no hay razón para estimar que, en abstracto, dicha facultad no pueda ser ejercida en un nivel normativo distinto de la ley; por el contrario, es posible –por ejemplo– el establecimiento de normas constitucionales que regulen directamente materias tributarias e impongan tributos. Lo mismo podría suceder en niveles inferiores dentro de la jerarquía normativa o incluso en un nivel interestatal. Por esto, el contenido del poder tributario y el del principio de legalidad deben ser configurados de manera independiente.

MASSONE, por su parte, citando a BERLIRI y HENSEL, señala que el poder tributario es “la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria” (MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de derecho tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975, p. 28). Sin embargo, este poder no puede circunscribirse únicamente a los impuestos y las tasas, terminología restrictiva que responde quizás a un grado de evolución menor de la doctrina tributaria.

Acerca del poder tributario, en el derecho nacional también pueden consultarse el texto de EVANS DE LA CUADRA, Enrique y Eugenio EVANS ESPÍNEIRA, *Los tributos ante la Constitución* (Editorial Jurídica de

A partir de la separación de poderes, imperante en los Estados modernos desde la época de Montesquieu y consagrada como el único medio de contener el poderío estatal y evitar los excesos que históricamente se sucedieron en los gobiernos (principalmente en los monárquicos), diversos roles o funciones son asignados a cada uno de los órganos estatales. Ello implicó el establecimiento de dos clases de funciones que, en todo caso, deben encontrarse debidamente separadas: la elaboradora de normas y la de aplicación, la cual se divide, a su vez, en una fase administrativa y otra judicial.

Las relaciones entre el Estado y los particulares, desde el punto de vista tributario, han servido de base para la construcción de diversos modelos teóricos que responden básicamente a la pregunta por la justificación de la imposición, pero permiten además explicar el sentido, funcionamiento y desarrollo de las relaciones entre las tres funciones estatales. Aunque hay quienes estiman que el poder tributario se manifestaría en el doble aspecto de la imposición de los tributos, es decir, en su establecimiento, modificación o derogación (función elaboradora de normas), y en la percepción de los mismos, es decir, en la facultad estatal para recaudar los tributos de parte de los individuos (función administrativa), lo cierto es que dicho poder no requiere necesariamente de un ejercicio posterior a la facultad legislativa de elaboración; esta es la única esencial a la existencia del tributo, por lo que el poder tributario se agota en ella⁴.

Esta idea se encuentra en la base de un desarrollo doctrinario, plasmado en los ordenamientos positivos, que ha permitido avanzar desde una verticalidad absoluta, en el sentido del sometimiento del contribuyente a la administración, hasta un acatamiento por igual del ente estatal y de los administrados a la legalidad (en sentido amplio) vigente⁵.

La hoy denominada "igualdad de las partes" nace como una manifestación de este último fenómeno. Si tanto el Estado como el contribuyente se encuentran sometidos a la ley tributaria, como un aspecto particular de aplicación del principio de legalidad vigente en el derecho administrativo, ambos no pueden sino encontrarse en un pie de igualdad frente a la que ha sido concebida como una relación jurídica tributaria.

Pero como bien expresa Ferreiro, no es posible concebir dicha igualdad si las normas jurídicas se encuentran "redactadas en medida no deseable solo bajo la inspiración de técnicos en otras materias, economía y contabilidad fundamentalmente, extrañas al Derecho"⁶. El hecho que la norma esté impregnada de juridicidad es una condición

Chile, Santiago, 1997); RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*. (Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994); y, con un fin complementario, las monografías de ANINAT URETA, Eduardo, "La potestad tributaria", y RIBERA NEUMANN, Teodoro, "La potestad Tributaria del Estado", ambas en *Revista de Derecho Público*, volumen 62 (Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2000) pp. 10-21 y 22-31, respectivamente.

⁴ En este sentido, en el derecho norteamericano se utilizan las expresiones *tax power* y *police power*, constituyendo este último la facultad estatal de controlar los bienes de interés general.

⁵ La subordinación de las personas al Estado, en ciertos supuestos, es indiscutida. Sin embargo, ella no implica un sometimiento a la administración, en el sentido de dotar a esta de prerrogativas especiales que destruyan los derechos de los contribuyentes.

⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan, "Poder tributario y tutela judicial efectiva". En AA.VV., *Tres lecciones magistrales*, (Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Barcelona, 1998) p. 73.

previa necesaria que subyace a la materialización del principio. Por el contrario, el alejamiento del derecho solo trae perniciosas consecuencias y peligros latentes: de un lado, que los jueces tiendan a dejarse influir, en una medida mayor a lo conveniente, por los pareceres de la Administración, cualquiera sea la forma en que estos se expresen; y, de otro, que tanto los magistrados como los estudiosos del derecho en general se aparten en sus reflexiones de los postulados del derecho tributario, rama jurídica al aparecer un tanto alejada de la ciencia jurídica tradicional.

“El círculo, ciertamente vicioso, del poder se va así cerrando: un Derecho tributario formulado de espaldas a la Ciencia del Derecho aleja de sí a los juristas, y estos, cuando actúan como jueces, pueden carecer de los conocimientos especializados precisos para otorgar una tutela judicial efectiva. [...] Un Derecho claro, técnicamente correcto, es mucho más importante que la mayor dotación de medios personales y materiales que el poder pide en todo momento para solucionar conflictos en parte creados por él con un Derecho técnicamente mal elaborado; unas leyes hechas por la Comunidad, por el pueblo y para el pueblo organizado en comunidad. Y no por y para los sumos sacerdotes de la política, de la judicatura o de la burocracia administrativa. Un Derecho para todos, que entendamos todos, y no solo los sumos sacerdotes del poder”⁷.

Esta carencia de una cierta base dogmática sólida, que cimiente la legislación y la dote plenamente de juridicidad, es algo más o menos evidente en grandes ámbitos del ordenamiento tributario chileno. Aun cuando se han hechos encomiables esfuerzos por avanzar, resulta casi una obviedad decir que queda bastante camino por recorrer o –lo mismo– muchos espacios por explorar. Uno de ellos es, precisamente, la concreción de la aludida igualdad de las partes, especialmente dentro del proceso.

En Chile se encuentra en actual tramitación un proyecto de ley que reformula por completo la justicia tributaria, fuertemente criticada –como es sabido– por la doctrina nacional e incluso la extranjera⁸. De aquí que resulte conveniente revisar algunos de los aspectos más controvertidos del actual sistema y, fundamentalmente, analizar las bases y principios que debieran tenerse en vista al momento de diseñar y elaborar las políticas públicas en la materia, considerando especialmente el extenso desarrollo que la igualdad ha tenido en el derecho comparado.

Esas bases y principios están contenidos en tres grandes teorías que se describen expositivamente en este trabajo. Por asentarse en postulados muy diversos, la elección deliberada que el poder público haga de alguna de ellas no es trivial, sino que constituye un asunto de trascendencia primordial a la hora de fundamentar adecuadamente una reforma y dotarla de un contenido coherente.

⁷ FERREIRO, “Poder”, cit. en nota 6, página 75.

⁸ El proyecto está contenido en el boletín N° 3.139-05. En este artículo no se tratarán sus detalles, pues su contenido es aún incierto. Actualmente se encuentra en primer trámite constitucional, informado por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados (desde el 5 de abril de 2004) y ha pasado a la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia para su informe.

En lo que sigue, la exposición ha sido dividida en tres partes. Primero se analiza la más primigenia forma de relación entre el Estado y los ciudadanos: la “doctrina de la relación de poder”, que considera al Ente estatal como titular de un poder superior emanado de la soberanía (II). Posteriormente, descrita la decadencia y abandono de esta doctrina, se exponen los planteamientos centrales de la más difundida concepción en esta materia, la “relación jurídica tributaria”, según la cual la relación establecida entre la administración y el contribuyente es similar a una relación entre privados, particularmente una de carácter obligacional. A partir de sus postulados, se concibe una igualdad entre las partes de esta relación, que se manifiesta tanto en aspectos materiales administrativos, cuanto procesales y penales (III). El último capítulo de este trabajo, en fin, describe la formulación y las críticas a la teoría de la “función tributaria”, la última en ser desarrollada históricamente por la doctrina, según la cual la deuda tributaria no se configura bajo una forma única de deber obligacional, sino que corresponde a una serie de deberes jurídicos más o menos generales dependiendo del ámbito en el cual esté dada la vinculación Estado-contribuyente (IV).

II. LA VINCULACIÓN ENTRE EL TRIBUTO Y EL ESTADO COMO RELACIÓN DE SUPREMACÍA: LA DOCTRINA DE LA RELACIÓN DE PODER

A. ANTECEDENTES: EL TRIBUTO COMO FENÓMENO DE CAMBIO Y LA TEORÍA DEL BENEFICIO

En los comienzos de la revolución, Montesquieu afirmó que las rentas estatales son la porción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de poder disfrutar del resto de sus rentas en forma tranquila⁹. A partir de esta afirmación se desarrolló la doctrina conocida genéricamente como teoría del beneficio¹⁰, para la cual el tributo representa la contraprestación proporcional e inmediata por la ventaja que el individuo obtiene de la actividad estatal. Analizada desde la óptica del contribuyente, esta teoría postula que quienes reciban un mayor beneficio debieran contribuir en mayor medida al mantenimiento de la actividad estatal; desde el punto del Estado, si este desea recaudar más debiera producir más y mejores servicios, fomentándose así la eficiencia en su labor.

⁹ “*Les revenus de l’Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son revenu pour avoir la sureté de l’autre ou en jouir agréablement*” (MONTESQUIEU: “El espíritu de las leyes”, Editorial Ercilla, Santiago, 1988).

¹⁰ La doctrina, en todo caso, no nace en los albores de la Revolución. Ya en la época griega, los sofistas concebían el tributo como un fenómeno de cambio, en forma idéntica a una compraventa, planteamiento que habría sido combatido por Aristóteles. Posteriormente, HOBBS construyó, a partir de su concepción de equidad natural, la figura del tributo como precio, demostrando que la imposición sobre el consumo es más justa que la imposición personal sobre la renta. Al respecto, cfr. VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Juan Martín Queralt, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, s/a (original 1961), p. 110. En contra de la consideración de MONTESQUIEU como adherente a la teoría del tributo como fenómeno de cambio, PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Montesquieu y el derecho tributario* (Dykinson, Madrid, 2001)

No obstante su formulación general, pueden encontrarse diversos matices al interior de la teoría. Así, el tributo ha sido concebido (i) como un precio, es decir, como una cuota que los ciudadanos deben pagar en concepto de cambio y como retribución por los servicios públicos que el Estado le presta, pues solo el goce concreto de la utilidad que le brinda la actividad pública justifica la imposición; (ii) como un fenómeno de cambio, esto es, como una cuota que se paga para sostener los gastos públicos, pero a cambio de la utilidad obtenida por el particular del goce de dichos servicios; (iii) como una remuneración que el productor particular debe al Estado por su colaboración en las actividades de producción; (iv) como un fenómeno económico en virtud del cual el particular concede al Ente público algún grado de participación en su empresa individual, como retribución del goce y beneficio probable que los servicios públicos le prestarán¹¹. Finalmente, la relación entre el Estado y los particulares también puede construirse sobre la base de que los particulares retribuyen los servicios y beneficios generales que el Estado les brinda.

Diversas consideraciones no permiten aceptar la teoría del beneficio como fundamento de la imposición. Ellas demuestran, por una parte, que la relación entre el Estado y los particulares, en el ámbito de la tributación, no está construida sobre una equivalencia cuantitativa entre el tributo y la ventaja obtenida de los servicios públicos; por otra, y sobre todo, permiten verificar que dicha relación no es, en caso alguno, de cambio.

En primer término, ciertas razones teleológicas ratifican que el fenómeno tributario se comporta de forma diversa al intercambio entre particulares en el campo del derecho privado. El fin de la actividad financiera del Estado consiste exclusivamente en la obtención de los medios económicos necesarios para solventar los gastos públicos, sin considerar si los individuos pagan “el precio” de la parte de la utilidad con que se benefician. En este sentido, las consideraciones tomistas relativas a que la fuente tributaria debe operar solo en casos de absoluta necesidad son, al menos en el plano teórico, válidas, y no se ven aminoradas por el escaso volumen efectivo que representan los ingresos patrimoniales en el Estado moderno. Asimismo, el fin de la actividad estatal está constituido por el bien común, que determina la inexistencia de una contraposición de intereses entre el Estado y el individuo. No existe en esta relación un antagonismo similar al que se observa en las relaciones entre privados.

En segundo término, la indivisibilidad de gran parte de los servicios públicos hace imposible tanto la medición del beneficio “real” que recibe cada particular por dichos servicios como su prestación a un grupo acotado de miembros de la colectividad.

En fin, la teoría del beneficio se contrapone a las exigencias propias de la solidaridad, pues, aplicando su lógica, si las personas de menores ingresos son las que más requieren de ayuda estatal y gozan en mayor medida de los servicios públicos, deberían soportar una carga tributaria superior a la que afecta a las personas de mayores ingresos.

Todas estas consideraciones, sin embargo, no obstan a que la contraprestación y el beneficio continúen siendo el fundamento de una tributación sobre la base de la igual-

¹¹ VANONI: (n.10) pp. 111-116.

dad en el ámbito de las tasas y las contribuciones, pues permiten solicitar de cada particular su aporte en relación con la utilidad que le reporta determinado servicio público. En el ámbito impositivo, en cambio, la capacidad contributiva constituye el parámetro esencial que permite determinar la medida en la que cada ciudadano debe contribuir al sostenimiento de los gastos estatales, considerando sus efectivas posibilidades. Estos principios (entre otros) se complementan en la definición de “cada uno” de los tributos que conforman el sistema tributario.

Asimismo, como se verá a continuación, la insuficiencia de la teoría del beneficio y del tributo como fenómeno de cambio permitió la posterior configuración de la denominada teoría de la relación de poder.

B. EL ESTADO COMO TITULAR DE UN PODER SUPREMO

1. El tributo emanado de la soberanía y de la supremacía estatal

Como una respuesta a la concepción del tributo como fenómeno de cambio, una segunda teoría consideró que la relación de sujeción es la única fuente del derecho a la imposición (Stahl, Vanni). La base de tal pensamiento se encuentra en las enseñanzas de autores medievales, como Baldo, que consideraron tal derecho como un atributo esencial de la soberanía¹². El Estado recibiría los tributos en virtud de la soberanía que ejerce sobre los súbditos, quienes deben pagar solo en base a tal vínculo de subordinación¹³.

Tal teoría ha sido rechazada en forma tajante, pues degrada excesivamente la figura del contribuyente y realza la del Estado más allá de cualquier límite y control. Por otra parte, el vínculo de sujeción no permite explicar la imposición en el ámbito internacional, pues si se considera que el tributo se debe pagar tan solo basándose en ese vínculo, los extranjeros no podrían ser sometidos al pago del impuesto¹⁴.

Posteriormente, parte de la doctrina iuspublicista alemana (Bühler, Vogel, Schneider, entre otros) comenzó a justificar la percepción de ingresos por parte del Estado

¹² El fundamento en la soberanía permite dotar al poder tributario de un carácter territorial. Al ser connatural al Estado, debe necesariamente ejercerse dentro del territorio que a este último corresponda.

¹³ En la doctrina nacional, RADOVIC sigue la definición dada por GIULIANI FONROUGE (véase nota 1) y fundamenta la potestad tributaria en la soberanía estatal, una de cuyas manifestaciones es la imposición de exigencias de carácter pecuniario a sus súbditos; “y no podría ser de otro modo si tenemos en cuenta que el presupuesto mueve todo el rodaje del Estado [...]”. Posteriormente, sin embargo, atribuye el carácter de fundamento de la potestad tributaria al poder de imperio del Estado, “[...] en virtud del cual este impone tributos obligatorios, que hacen posible que la propiedad privada reciba protección estatal en forma de servicios públicos” (RADOVIC, *Sistema*, cit. en nota 3, p. 20). Aunque su concepción del poder tributario parece sustentarse en la teoría de la relación de poder, cuestión insostenible en el estado actual de desarrollo de la ciencia tributaria, incluso dentro de ella su explicación adolece de imprecisiones. En efecto, funda la potestad tributaria indistintamente en la soberanía estatal y en el poder de imperio, conceptos que si bien se encuentran definidos como una relación de género-especie, en caso alguno se identifican. Por otra parte, el supuesto carácter protector de la propiedad privada que poseerían los servicios públicos se desvía por completo del fundamento de la imposición y radica el problema en sus finalidades; en otras palabras, intenta explicar las razones de existencia de la potestad sobre la base de argumentaciones acerca de sus fines.

¹⁴ VANONI: (n. 10) pp. 139-144.

como una relación de fuerzas o de poder (*Abgabengewalt-verhältnis*), en virtud de la cual el tributo era una consecuencia de la supremacía de hecho del Estado. De este modo, por una parte, se sostuvo que el poder le es inherente al Estado, como una cualidad o atributo que le corresponde *per se*, sin necesidad que una norma jurídica se lo reconozca. Por otra, el individuo debe el tributo no por mandato de una norma jurídica, ni siquiera por su condición de súbdito o miembro del Estado, sino por encontrarse dentro de la esfera de acción de ese poder financiero del Estado, quedando obligado a soportar la supremacía de este. En consecuencia, las normas jurídicas que regulan los poderes y deberes estatales no le conceden derechos ni le imponen obligaciones.

Esta teoría encuentra su fundamento histórico en las relaciones entre ciudadano y el Estado bajo la vigencia del Estado de Policía. Sobre esta base, la doctrina clásica del derecho público alemán de principios del siglo XIX (Mayer, Jellinek), de carácter eminentemente formalista, construyó metodológicamente dicha relación sosteniendo que las normas tributarias carecen de un contenido jurídico y, en consecuencia, no conceden derechos subjetivos. Aunque Mayer admite que la creación de los tributos y su definición debe en general hacerse por ley, estima que en el caso de la actividad administrativa la legalidad solo rige en forma excepcional, pues en la mayor parte de los casos el Poder Ejecutivo obra en virtud de su propia fuerza y no en virtud de una ley. La función administrativa debe regirse, en lo que sea posible, por reglas de derecho, pero eso no significa que deba limitarse a actuar únicamente en los casos en que una ley la faculte (vinculación negativa de la administración).

En el ámbito de las relaciones tributarias, la vinculación negativa de la administración y su finalidad pragmática implicó que aun cuando se afirmara que la actividad financiera debía realizarse en el marco de la ley, esta era una mera declaración que pasaba al segundo plano frente a la actividad administrativa subyacente; la ley se transformó en una autorización general que permitía validar la actuación estatal y el ejercicio de la potestad financiera. Las facultades estatales emanadas del poder tributario, concedidas en el mismo plano que la actividad de policía, fueron entendidas como sumos poderes que justificaban y exigían la concesión de las más amplias potestades a la administración tributaria, sin respeto de formas que constituyeran supuestos contrapuestos derechos de los súbditos.

Como explica Vanoni, “el tributo es manifestación del poder del Estado sobre el súbdito. Mayer concibe, pues, el poder financiero del Estado como un poder existente junto al poder de policía, que se sirve de los mismos medios que este, y del que tan solo se diferencia por el fin: el poder de policía tiende a procurar el buen orden de la comunidad, mientras que el poder financiero tiende a facilitar al estado los medios económicos que le son necesarios”¹⁵.

Esta asimilación del poder financiero al poder de policía y la consideración de su contenido y ejercicio como unilaterales implicó la negación de que las leyes tributarias,

¹⁵ VANONI: (n. 10) p. 144.

en razón de su contenido, pudieran estimarse como “leyes de justicia”¹⁶. El poder tributario, como actividad administrativa, es un poder de carácter ilimitado¹⁷.

2. Las garantías del contribuyente en la lógica de la doctrina de la relación de poder

Sobre la base de las ideas de Mayer y sus seguidores, las leyes tributarias no otorgan derechos ni imponen obligación alguna al Estado, pues todas sus atribuciones emanan exclusivamente del poder financiero que le es *per se* inherente. En este esquema, incluso puede dudarse que las normas tributarias otorguen derechos subjetivos para los ciudadanos; estos solo serían intereses protegidos jurídicamente, carentes de la concesión de poder poner en marcha la norma jurídica sancionadora propia de los “derechos”.

No obstante, las garantías del contribuyente, incluso bajo la forma de derechos públicos subjetivos, son tradicionalmente explicadas en el marco de la doctrina de la relación de poder. Como respuesta a la manera tradicional de concebir la potestad tributaria —una facultad todopoderosa entregada al Estado para regular los diversos aspectos de la imposición—, surge entre los individuos la necesidad natural de balancear, de algún modo, el desequilibrio provocado a raíz del ejercicio de tal potestad¹⁸. El evidente desbalance provocado por la monopolización de la fuerza hace estrictamente necesaria la creación de barreras que pongan freno a su utilización, y el otorgamiento a las personas de instrumentos eficaces de defensa contra las arbitrariedades y abusos que puedan surgir por el uso ilegítimo de ella. Si el poder tributario confiere al Estado las más amplias facultades de actuación dentro del campo de la imposición, es necesario buscar e imponer límites externos, no inmanentes a la potestad, con el fin de evitar el uso arbitrario, abusivo e ilegítimo de la misma.

¹⁶ Mientras las leyes de derecho civil o “de justicia” son obligatorias para el gobierno como para cualquier otro ciudadano, las leyes administrativas o “de policía” no lo son; en otros términos, solo las primeras son Derecho, mientras que estas no contienen una verdadera norma jurídica. Esto permitía al Rey ordenar a sus súbditos, únicos encargados de aplicar las leyes de policía, no aplicar una determinada ley atendidas ciertas circunstancias, dar instrucciones para casos especiales e incluso, no aplicar una ley y decidir directamente él mismo un determinado caso. Sobre este punto se puede consultar: PÉREZ DE AYALA: (n. 10) pp. 55-58.

¹⁷ Se ha puesto de manifiesto que el pensamiento de MAYER difería del de sus seguidores posteriores, ya que para él, el poder financiero (*finanzgewalt*) no se referiría al poder normativo o potestad para crear tributos, sino solo al conjunto de potestades administrativas tendientes a exigir el tributo. En efecto, para MAYER la potestad administrativa se fundamenta en el deber general de pagar impuestos, concepto que, sin embargo, estima carente de sentido y valor jurídico. En cambio, BÜHLER o SCHNEIDER, entre otros, proclamaron la supremacía estatal en todos los momentos de la relación impositiva. Al respecto, vid. PÉREZ DE AYALA, *Montesquieu...*, cit. en nota 10, páginas 77-80, quien advierte que el punto no es del todo claro, ya que incluso GRIZZIOTI había defendido la tesis contraria, señalando que para MAYER el poder financiero se refiere al poder de crear tributos. Véanse también los autores citados por ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Devengo del tributo y período impositivo* (Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997) pp. 36-37.

¹⁸ Ya en 1819, en *McCulloch v. Maryland*, el juez Marshall señaló que “[...] *an unlimited power to tax involves necessarily a power to destroy: because there is a limit beyond which no citizen, no institutions and no property can bear taxation*”.

Nacen de esta forma una serie de derechos que, en el ámbito tributario, se conocen genéricamente como las garantías del contribuyente, las que agrupan una serie de principios dotados –varios de ellos al menos– de un fuerte contenido moral, los que vienen a constituir la piedra de tope del ejercicio del poder tributario¹⁹. Entre los principios más aceptados se encuentran la legalidad, el respeto a la propiedad privada y la igualdad; junto a otra serie de subprincipios estrechamente vinculados a esta última, como lo son la capacidad contributiva, la generalidad, y la proporcionalidad y progresividad del sistema tributario. Por supuesto, estos principios generales no obstan a la presencia de otros que encuentran su campo de acción en las distintas áreas de la imposición, como la neutralidad y la economía en la recaudación, que a diferencia de los anteriores poseen un carácter más técnico y carecen de contenido moral; el principio financiero de no afectación; todos aquellos principios relacionados con el proceso de formación de la ley tributaria; y los vinculados al derecho procesal y penal tributario.

C. EL ABANDONO DE LA DOCTRINA DE LA RELACIÓN DE PODER

La doctrina de la relación de poder concibe al poder tributario separado de la juridicidad, ubicado más bien en un plano metajurídico, con caracteres que impiden al Estado tratar y relacionarse con los “súbditos” en un plano de absoluta igualdad. Esto permitió que mientras, por un lado, se reconocían los derechos de los ciudadanos y el Estado se sujetaba al derecho civil vigente, por otro se imponía la idea del Estado omnipotente, donde la razón de Estado actuaba sin limitaciones. La llamada Teoría del Fisco permitió que en el centro de todas aquellas relaciones patrimoniales que tradicionalmente pertenecían al derecho privado se mantuvieran plenamente vigentes las garantías de las personas, pero aseguraba al poder soberano la plenitud de las potestades en aquellas áreas donde era posible el ejercicio del poder absoluto.

“La concepción liberal se salda así –dice D’Amati– en un connubio solo aparentemente híbrido con las señales del absolutismo, llevando a un legalismo meramente formal que resultaba en sustancia lesivo para los fundamentales derechos civiles, encontrando su imprevisible pero natural desembocadura en el estatismo de fondo social”²⁰.

En el mismo sentido, Vanoni señala que “El error fundamental de la conceptualización del tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del Estado radica en haber tomado en consideración tan solo el elemento formal de la norma jurídica impositiva olvidando su contenido. En la norma tributaria, como en todas las normas jurídicas, existe un mandato derivado de la autoridad del Estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato”²¹.

¹⁹ En este sentido, por ejemplo, RADOVIC expresa: “La noción histórica que reconoce o atribuye a la soberanía un poder arbitrario, a partir del advenimiento de los Estados democráticos la limita con los frenos del interés público y beneficio individual. [...] Desde el punto de vista de la facultad impositiva del Estado, las garantías constitucionales del contribuyente constituyen limitaciones a dicho poder, que se encuentran establecidas en defensa de la propiedad que se grava y de la propia potestad impositiva”, RADOVIC: (n. 3) pp. 22-23.

²⁰ D’AMATI, Nicola, *Derecho tributario. Teoría y crítica* (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1995) p. 183.

²¹ VANONI: (n. 10) p. 151.

En definitiva, toda la lógica de la posición tradicional se construyó sobre la base de que el poder tributario emana de un poder superior otorgado *per se* al Estado (soberanía o supremacía), que constituye el fundamento de la tributación y la forma como se explican las relaciones entre este y los particulares; por tratarse de un poder ilimitado, debe ponerse freno mediante el establecimiento de garantías otorgadas a los contribuyentes. Con el advenimiento de los Estados modernos constitucionales y democráticos, buena parte de la doctrina moderna comenzó a rechazar los postulados de esta teoría, oponiéndose a sus dos supuestos fundamentales.

Por una parte, el poder tributario, en forma paralela a lo que ocurrió con la soberanía, fue objeto de una serie de limitaciones que pusieron freno a su carácter absoluto y discrecional, hasta llegar a concebir las relaciones entre el Estado y los contribuyentes en el estricto plano de las relaciones de igualdad. Esto se debió en gran medida a la promulgación de la Ordenanza General de los Impuestos alemana (*Reichsabgabenordnung*) en 1919, que definió la obligación tributaria como una obligación *ex lege*, demostrando que la relación de poder no era satisfactoria no solo en el plano dogmático, sino que también en el legal. Desde ese momento, como se verá en el número III siguiente, la relación jurídica tributaria se "privatizó", al adoptar el esquema tradicional del derecho privado fundado en la dualidad obligación/crédito.

De este modo, el poder y la superioridad estatal, manifestada como soberanía o mera supremacía, ha dejado de ser el fundamento de la actividad administrativa. Si bien la tributación se fundamenta en el deber de contribuir emanado de la capacidad contributiva de los individuos²², y en la actividad del Estado impositor y la participación en la actividad pública, exteriorizada en la posibilidad de obtener ventajas de ella²³, la actividad estatal tendiente a hacer efectivo ese deber no es libremente ejercida, a entera voluntad y discrecionalidad del Estado, sino dentro del ámbito estricto de las relaciones jurídicas. La configuración del tributo en los sistemas modernos se encuentra integrada en la configuración misma del Estado y, en consecuencia, no lesiona, vulnera o disminu-

²² El deber de contribuir se encuentra consagrado constitucionalmente en España en el artículo 31: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...".

²³ Es destacable que en el derecho argentino, particularmente a partir de lo sostenido por BIELSA, buena parte de la doctrina rechaza la atribución de la soberanía como fundamento de la potestad tributaria. La soberanía constituiría un concepto esencialmente político que se manifiesta en el Estado como entidad internacional, pero que carece de relevancia en el ámbito interno. Dentro de su jurisdicción, la basta su poder de imperio, dividido en forma tripartita en Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Así, el poder tributario configura una expresión del poder de imperio, que solo puede manifestarse a través del Poder Legislativo. Pero incluso en la actualidad hay autores que continúan buscando el fundamento de la imposición en la soberanía estatal, considerándolo inherente al poder del Estado, aunque de todos modos limitándola y rechazando la relación de poder. En este sentido, VILLEGAS señala que "este poder es de naturaleza política, como expresión de la soberanía del Estado. Es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado. No es una relación de fuerza, ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho" (VILLEGAS, Héctor, "El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria". En: AA.VV., *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 228. El planteamiento parece errado, en cuanto el deber de contribuir parece emanar precisamente del poder tributario, en forma correlativa a este, y no de la capacidad contributiva).

ye de forma alguna la libertad del ciudadano. El poder supremo del Estado no se manifiesta en el campo tributario en forma diversa a como lo hace con relación a otras de la más variada naturaleza: interviene para garantizar y tutelar el cumplimiento de la ley, en este caso, para garantizar su propio derecho al tributo. La confusión de la teoría de la relación de poder proviene de la doble calidad en que actúa el Estado en la relación tributaria, en cuanto titular de un poder público y en cuanto sujeto de intereses²⁴. El caos conceptual no permitió escindir la función estatal de creación de la función acreedora, lo que tuvo por consecuencia la consideración de la norma tributaria como meramente formal, expresión de la voluntad soberana del Estado, respecto de la cual al contribuyente solo le cabe el acatamiento, pues ella no está destinada a tutelar sus intereses.

Por otra parte, un poder de imposición ilimitado no puede ser inherente al ente estatal, sino que existe solo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos por ella. No es razonable suponer que en el momento de formación del Estado, sus creadores lo dotaran de tan fabuloso e inmenso poder, en desmedro de su propio bienestar; por el contrario, es más lógico concebir que dicha potestad fue creada deliberadamente restringida, es decir, con límites inmanentes y no externos²⁵ ²⁶. Visto así, las garantías del contribuyente “dan forma” a la potestad tributaria y constituyen, a la par de tal función, la manera de legitimar el sistema tributario y, específicamente, la imposición de un determinado tributo. Como bien señala Corti²⁷, el tributo debe requerir una triple legitimación: de origen, de fines y de contenidos. Cada uno de tales ámbitos se nutre de contenido gracias a las garantías de los contribuyentes: el primero, mediante la legalidad; luego, la finalidad será legítima en cuanto se desarrolle dentro del marco establecido por la Constitución; finalmente, la legitimación de contenidos apunta a la justicia de la tributación y sus exigencias de igualdad, que incorporan una serie de principios tales como la capacidad contributiva, la proporcionalidad comprensiva de la progresividad, la generalidad y la no confiscatoriedad²⁸.

²⁴ En el derecho privado la distinción entre el mandato de la norma y el interés que esta protege es evidente: quien manda es el Estado; el titular del interés es el particular.

²⁵ Para aclarar lo expuesto, guardando las debidas proporciones, puede asimilarse la posición estatal con la de las personas jurídicas sin fines de lucro. Cuando se crea una fundación se la dota de un estatuto y se le confieren ciertas potestades que le permiten actuar dentro de las limitaciones dadas por dicho estatuto. De manera similar, las personas “crean” el Estado y le confieren potestades de actuación, sujetas siempre a ciertas condiciones y limitaciones.

²⁶ En este sentido, PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario, parte general* (Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995) p. 46.

²⁷ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”. En: AA.VV., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (Depalma, Buenos Aires, 1994) pp. 271 y 272.

²⁸ La explicación suele exponerse confundiendo ambos aspectos de la teoría de la relación de poder y la lógica inherente a ella y a su superación. Así, se expresa que el poder tributario es un poder sujeto al derecho y que las partes son iguales dentro del proceso porque existen garantías que lo limitan. En este sentido, vid.

RADOVIC: (n.3) pp. 19 y siguientes. Sin embargo, si ese poder está sujeto al derecho, no existe razón para desconfiar de él, limitándolo.

Todo este plexo de garantías constituye un “sistema” carente de compartimientos estancos, que en caso alguno debe ser restringido solo a los principios y aspectos positivamente regulados en un determinado ordenamiento. Cada garantía debe tener siempre el auxilio de otras, sin que por ello pierdan su individualidad.

III. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

A. RELACIÓN Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Desde mediados de la década del '30, aproximadamente, como contrapartida de aquella teoría que miraba las relaciones entre el Estado y los particulares como relaciones verticales de poder, surge en la doctrina tributaria alemana la noción de “relación jurídica tributaria” (*Steuerechtsverhältnis*), elaborada principalmente por Hensel y Nawiasky, entre otros. Con posterioridad el concepto sería perfeccionado por la doctrina italiana (*rapporto giuridico d'imposta*), gracias al aporte central de A. D. Giannini, Berliri y Vanoni; y recogido también en Francia (Jeze), España (Sainz de Bujanda) y Latinoamérica (Jarach, Araújo Falcao, Valdés Costa). Sobre esta base, una serie de conceptos tributarios que eran considerados en el marco de meras relaciones de poder pasan a ser analizados, en mayor o menor medida, con caracteres jurídicos.

Para esta teoría, la relación existente entre la administración y el contribuyente adopta la forma de una relación jurídica, tal y como se concibe esta en el ámbito privado, esto es, con un contenido obligacional²⁹. Se hablará, entonces, de la “obligación tributaria” u “obligación tributaria principal”, cuyo contenido central está dado por el deber de pagar el tributo (“deuda impositiva”), cuya fuente mediata o fundamento radica en la ley, a la cual es correlativo un “crédito impositivo” del ente público³⁰.

Para Hensel, la vida del tributo pasa por tres momentos. Primero, su creación, en la que todos sus caracteres y su regulación, así como los procedimientos y potestades

²⁹ “*Il rapporto obbligatorio è una relazione giuridica tra due persone, per effetto della quale una parte (creditore) ha facoltà di pretendere una prestazione dall'altra (debitore)*” (HENSEL: n. 2, p. 71). “[...] es evidente la naturaleza de relación de derecho y de relación obligatoria, es decir personal, en que el tributo, desde el punto de vista jurídico, consiste” (JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, página 12). “Puede llegar, por tanto, a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo afín a la obligación del Derecho Civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del Derecho público” (GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 90).

³⁰ La consideración de la ley como fundamento de la obligación tributaria y la utilización de las expresiones crédito y deuda, están en perfecta armonía con la normativa civil (Vg. los artículos 1437 y 2284 del Código Civil, que enumeran a la ley entre las fuentes de las obligaciones) y con los conceptos utilizados en la teoría general de las obligaciones. La relación tributaria se analiza sobre la base de todos y cada uno de los elementos de una obligación jurídica general. La fuente inmediata de tal obligación, determinada en cada caso concreto, es el hecho imponible, al cual cierta doctrina une la concurrencia de una causa de la obligación (GRIZZIOTI, JARACH, VANONI, entre otros). Su objeto consiste principalmente en dar una suma de dinero, determinada a través de la base imponible y la tasa; etc.

administrativos para aplicarlos, deben ser definidos íntegramente por la ley; esto es lo que denomina existencia del tributo como “institución”. Luego, la realización de la ley, que produce el nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar el tributo; es la denominada existencia del tributo como “relación jurídica obligacional”, regulada íntegramente por la ley y a la cual están sometidos el Fisco y el particular en condiciones de igualdad, pues sus respectivas situaciones jurídicas se encuentran fijadas invariablemente por la ley. Esta última característica basta para negar el carácter de relación de poder, pues este es concebido por Hensel únicamente como la posibilidad de modificar unilateralmente la situación de la otra parte en la relación. Finalmente, la tercera fase es denominada “momento del tributo”, en la cual el ente estatal ejerce el derecho subjetivo tendiente a hacer efectiva la pretensión administrativa al tributo. En esta fase, el acreedor goza de cierta superioridad frente al deudor, pues posee ciertas facultades que comúnmente no detenta un acreedor de derecho privado (por ejemplo, puede ejecutar directa e inmediatamente los actos de liquidación que acrediten su derecho). Sin embargo, esta superioridad no significa supremacía, poder, ya que las potestades estatales se encuentran reguladas y establecidas en la ley³¹.

Parte de esta doctrina (Giannini, Pugliese) unifica en torno a una sola relación compleja toda la serie de vinculaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes. Al deber central de cumplir la prestación tributaria (*Geldzahlung*), como obligación de dar, se une toda una serie de deberes y facultades conexos que surgen alrededor de este núcleo fundamental (*formellen Pflichten*). Estas relaciones, de carácter accesorio, son del más variado perfil, tales como obligaciones de recargo, obligaciones que tienen por objeto una prestación de hacer, de no hacer o de soportar, etc.³². Incluso algunos autores colocan como objeto de tal relación a las de naturaleza penal. Todo ello, en definitiva, confiere un carácter complejo a la relación tributaria.

Giannini explica su propuesta de la siguiente forma: “La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva [...] la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, pues de ella derivan, por un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa

³¹ HENSEL: (n.2) pp. 27 y siguientes, y 71 y siguientes.

³² Se trata de la inscripción en ciertos registros (en Chile, el rol único tributario), la obligación de llevar contabilidad que pesa sobre algunos contribuyentes, el cumplimiento de ciertos deberes de información, etc.

obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso"³³.

No obstante ese carácter complejo, el cumplimiento de los presupuestos materiales definidos por la norma tributaria se vinculan exclusivamente con el nacimiento de la deuda tributaria. Las demás obligaciones accesorias pueden surgir también en virtud de un acto administrativo. Asimismo, la extinción del crédito impositivo (como pago o prescripción) no se identifica necesariamente con la extinción de las demás obligaciones. De aquí que la relación impositiva pueda ser considerada en su conjunto o solo en su manifestación más específica de deuda impositiva.

Otros autores, siempre sobre la misma base de la relación tributaria como una relación obligatoria, niegan la naturaleza compleja de dicha relación. En este sentido, Jarach estima que existe una sola relación material en torno a la cual giran una serie de deberes formales o administrativos, penales y procesales, cada uno de los cuales conforma una rama dentro del fenómeno jurídico tributario: "no existe una relación jurídica tributaria como la relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. No hay, pues, razón para considerar las obligaciones formales como una unidad con la relación sustantiva, sea dando la preeminencia a esta y considerando aquellas como simples accesorios de la obligación tributaria, como sostiene Pugliese o más bien considerando el conjunto como una relación compleja, como sostiene Giannini"³⁴.

Para estos autores, la relación sustantiva, que es de naturaleza personal, solo está constituida por la verificación del presupuesto de hecho establecido en la norma. De ella pueden surgir relaciones entre la administración y el contribuyente u otros sujetos que no se encuentran vinculadas a la obligación central, salvo en cuanto suponen su existencia, destinadas a garantizar el cumplimiento de la obligación principal. Eventualmente puede surgir una relación jurídica de reembolso, que se diferencia de las anteriores en que el contribuyente es el titular de la pretensión y en que no tiene un carácter accesorio, pero presupone el cumplimiento de una obligación tributaria existente presuntamente o de menor medida de la cumplida³⁵⁻³⁶.

En el contexto de la relación jurídica tributaria, la actividad administrativa se agota en el establecimiento de la norma jurídica sustantiva, definiendo los diversos aspectos del hecho imponible y la forma de satisfacer el crédito estatal, con pleno

³³ GIANNINI: (n. 29) pp. 67-69.

³⁴ JARACH: (n. 29) pp. 54-56.

³⁵ JARACH. (n. 29) p.14. Esta concepción de la relación jurídica tributaria fue adoptada por gran parte de la doctrina latinoamericana y española, las que, por ende, quedaron un tanto al margen de las críticas posteriormente vertidas por la teoría de la función a la concepción original de la teoría de la obligación.

³⁶ El conjunto de normas que configuran la relación jurídica principal y las accesorias constituye el derecho tributario material o sustantivo; mientras que aquellas normas que reglan la actividad administrativa destinada a asegurar el cumplimiento de tales relaciones y regular las relaciones entre particulares y Estado, constituye el derecho tributario formal o administrativo (JARACH: n. 29, pp. 14-15; HENSEL: n.2, pp. 161 y siguientes).

respeto de las garantías constitucionales. No puede, en consecuencia, hablarse de superioridad jurídica del ente público si la voluntad de este no tiene un valor decisivo en la delimitación de las obligaciones del contribuyente, al estar todos los elementos de la relación definidos por la ley (lo que no implica necesariamente legalidad absoluta). Esta teoría tiene como fundamento la aplicación generalizada en el derecho de la idea de personalidad jurídica al Estado, lo que permite concebir sus relaciones con los ciudadanos como relaciones de persona a persona, ambas sometidas a la ley³⁷.

Una serie de ordenamientos positivos han adoptado la posición de la relación jurídica obligacional. Por ejemplo, el español, tanto en la Ley General Tributaria (Ley 53/1963), vigente hasta junio de 2004³⁸, como en la recientemente dictada Ley 58/2003 (17.12.03), vigente a partir del 1 de julio de 2004, que dedica toda la sección 1ª del capítulo I de su Título I (artículos 17 y siguientes) a “la relación jurídica tributaria”, entendiéndose por tal “[...] el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos” (artículo 17.1)³⁹.

En América Latina, la mayor parte de los Códigos Tributarios acepta también la señalada doctrina. El de Guatemala contiene todo un título II dedicado a la Obligación Tributaria, definida en el artículo 14°. Igual cosa sucede en Costa Rica, título II, artículo 11° y en Uruguay, artículo 14°; en Bolivia, cuyo título segundo trata acerca de la “relación jurídico-impositiva” y, dentro de él, el capítulo primero sobre la “obligación tributaria”. El Código brasileño, al definir impuesto, también hace referencia a un tributo cuya “obligación” tiene por hecho generador una situación independiente de cualquier actividad estatal específica, relativa al contribuyente (artículo 16°).

En Chile, el Código Tributario (DL 830/1974, en adelante CT) también contiene normas que parecen indicar su inclinación en favor de la teoría de la relación jurídica obligacional⁴⁰. Por ejemplo, los artículos 48 inciso 1° y el 99. El primero señala que “el pago hecho en la forma indicada en el artículo 47 extinguirá la obligación tributaria pertinente hasta el monto de la cantidad enterada, pero el recibo de esta no acreditará

³⁷ La idea fue expuesta por FORSTHOFF, en su célebre “Tratado de Derecho Administrativo”, publicado acabada la Segunda Guerra Mundial.

³⁸ Artículo 35°: “1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. / 2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible”.

³⁹ La Ley 58/2003 distingue expresamente entre obligaciones materiales y formales. Las primeras son la principal (cuyo objeto es “el pago de la cuota tributaria”, artículo 19), la de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Formales son aquellas que carecen de carácter pecuniario y son impuestas a los sujetos obligados por el ordenamiento jurídico tributario o aduanero con fines procedimentales.

⁴⁰ Esta afirmación concuerda con la realidad de los países latinoamericanos en general, cuyos ordenamientos se han dotado de textos expresos que han afrontado la problemática de la teoría general del tributo y se han inclinado mayoritariamente por la doctrina de la obligación. Así ocurre en los derechos mexicano, argentino, colombiano, peruano y uruguayo, entre otros.

por sí solo que el contribuyente está al día en el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva”; mientras que el segundo expresa que “las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación [...]”. El artículo 93, referido a los apremios, expresa además que podrá disponerse del arresto del infractor “a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas”.

B. LA IGUALDAD ENTRE EL ESTADO Y LOS PARTICULARES

Desde el punto de vista de la relación obligatoria y como una consecuencia lógica de ella, la igualdad se vincula a la relativa posición en que se encuentran las partes dentro de la obligación tributaria.

La idea central que informa al principio en este ámbito es la exclusión de las relaciones de poder. Partiendo de la base que la facultad de imponer se agota con el establecimiento de la norma, la obligación tributaria se genera, consecuentemente, solo con la verificación jurídica y económica del hecho imponible o, mejor dicho, con la realización en los hechos de la hipótesis de incidencia supuesta y tipificada por la norma jurídica tributaria. “[...] La deuda impositiva, considerada en su intrínseca estructura jurídica, no se diferencia de la obligación del Derecho privado: el ente público acreedor tiene el derecho a exigir y el deudor tiene el deber de satisfacer aquella precisa prestación que la ley tributaria establece y respecto a la cual, por tanto, los dos sujetos son jurídicamente iguales. No es exacto, por tanto, afirmar que en la relación obligatoria de naturaleza impositiva el acreedor se encuentre en una posición de preeminencia jurídica sobre el deudor”⁴¹.

La igualdad de las partes implica, en este contexto, que tanto el Estado acreedor como los contribuyentes deudores se encuentran igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción. Por esto, el principio excede el marco de la relación jurídica tributaria principal para vincularse estrechamente y encontrar su concreción en dos principios conexos, con los cuales prácticamente se identifica: la legalidad, en el derecho material y administrativo tributario; y la tutela judicial efectiva, en el derecho procesal y penal tributario. A decir de Valdés Costa, se trata de un “corolario de los principios de legalidad y tutela jurisdiccional”⁴².

C. LA IGUALDAD DE LAS PARTES Y LA LEGALIDAD: DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Y ADMINISTRATIVO

El principio de igualdad parte por señalar que ambas partes de la relación se encuentran sometidas al Derecho, sin que el tributo pierda su valor como instrumento al

⁴¹ GIANNINI: (n.29) p. 90. En el mismo sentido JARACH: (n. 29) p. 57.

⁴² VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992) p. 419. ATALIBA, por su parte, si bien vincula los tres principios, estima que la legalidad y la protección de las libertades públicas, delineadas como derechos individuales declarados normativamente como límites al poder estatal, son un instrumento necesario del principio de igualdad (ATALIBA, Gerardo, “Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”. En AA.VV., *Ensayos tributarios en homenaje al 50° aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1994, p.28).

servicio del interés general. Por esto, se identifica en parte con la legalidad, como única forma a través de la cual es posible materializar la potestad tributaria: no hay tributo sin ley que lo establezca. La identificación se da tanto desde un aspecto sustancial como de uno administrativo. No solo al contribuyente deudor le serán aplicables las normas comunes que rigen la obligación tributaria, sino que también al Estado en su calidad de acreedor, tal y como si se tratara de un sujeto de derecho privado. "La Administración es una creación abstracta del Derecho y no una emanación personal de un soberano y actúa sometida necesariamente a la legalidad, la cual, a su vez, es una legalidad objetiva, que se sobrepone a la Administración y no un mero instrumento ocasional y relativo de la misma, y por ello también tal legalidad puede ser invocada por los particulares mediante un sistema de acciones, expresión del principio de libertad que la Revolución [francesa] instaura, y que revela como dicha legalidad viene a descomponerse en verdaderos derechos subjetivos"⁴³.

La igualdad entre las partes se encuentra dirigida a la administración o Fisco y el contribuyente, siendo indiferente que aquel sea un órgano centralizado o descentralizado, concentrado o desconcentrado, o una persona jurídica de derecho público no estatal.

La subordinación del contribuyente no se da con respecto al titular del crédito creado por ley, que solo tiene los derechos que la ley le asigna, sino con respecto al Estado soberano que crea unilateralmente, aunque sometido a ciertas reglas, obligaciones pecuniarias a su favor⁴⁴.

La igualdad de las partes, en este plano material, tiene aplicación cada vez que no exista un privilegio expresamente contemplado en una norma constitucional o legal, siempre que esta última no sea inconstitucional.

En el campo del derecho tributario administrativo, la administración goza de facultades regladas y otras discrecionales. Entre las primeras destaca el acto de determinación de la deuda tributaria (liquidación) y la decisión de lo que en términos generales pueden denominarse recursos administrativos, cuya principal característica es carecer del efecto de cosa juzgada⁴⁵. Por su parte, la administración también se encuentra dotada de ciertas facultades discrecionales que sobrepasan los poderes que normalmente tiene un acreedor común. Estos poderes le son otorgados por el legislador (o el constituyente) y tienen por finalidad principal controlar la verificación de los hechos generadores y la preservación de los derechos estatales a la percepción de sus ingresos.

Para estos efectos, la legislación, fundada en razones de interés público, dota a la administración de facultades inspectivas de carácter amplio. Ellas, en rigor, constituyen privilegios que, sin embargo, no contradicen *prima facie* el principio de igualdad de las partes, pues deben necesariamente ejercerse en el marco de la legalidad, se encuentran sometidas al control judicial y, por ende, son revocables por los órganos jurisdiccionales.

⁴³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, cuarta edición, tomo I (Editorial Civitas, Madrid, 1994) página 422.

⁴⁴ Cfr. VALDÉS COSTA: (n.42) p. 420.

⁴⁵ En el derecho chileno se materializa, por ejemplo, en la facultad de responder a las consultas de los contribuyentes (CT, artículo 6°)

No obstante, mirado desde la óptica estricta de la generalidad y la igualdad ante la ley, la aplicación de las facultades de inspección puede generar conflicto en aquellos casos en que la discrecionalidad estatal se transforma en arbitrariedad, cuestión que, en definitiva, deberá ser analizada casuísticamente.

D. LA IGUALDAD DE LAS PARTES Y LA TUTELA JUDICIAL: DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO Y DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1. *Derecho procesal tributario*

a) El debido proceso en materia tributaria

Si bien no corresponde tratar en extenso la tutela judicial ni, mucho menos, la totalidad de cuestiones que abarca el debido proceso tributario (sobre todo considerando la reforma en actual tramitación en el derecho chileno), es necesario destacar que una importante pieza del principio de igualdad se desarrolla al interior del proceso y, en consecuencia, gran parte de las violaciones a aquel se cometen a causa de la falta de garantías procesales realmente operativas en materia tributaria.

Para Ataliba, “solo es posible reconocer el Estado de derecho cuando: a) el Estado se somete a la justicia; b) la justicia debe aplicar una ley preexistente; c) la justicia es ejercida por una magistratura imparcial (obviamente independiente) rodeada de todas las garantías; d) el Estado se somete como una *pars* cualquiera, llamada a juicio en igualdad de condiciones con la otra *pars*”⁴⁶. Estos postulados resumen varios de los planteamientos que se agrupan bajo el concepto de “debido proceso”, desarrollado primariamente en el derecho anglosajón⁴⁷ y posteriormente recibido y adoptado por los ordenamientos europeo-continenciales y americanos⁴⁸.

La normativa internacional recogió tales planteamientos y estableció claramente las garantías mínimas de todo procedimiento judicial. Así, el artículo 10 de la Declara-

⁴⁶ ATALIBA: (n. 42) p.27. En el mismo sentido, UCKMAR, Victor, *La legislación tributaria en un Estado de Derecho*, conferencia dictada en la facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador, 28 de agosto de 1997 (www.salvador.edu.ar/ua-4-aa.htm, consulta: 12 de abril de 2004): “Pero la buena legislación y la Administración eficiente no son suficientes para un Estado de Derecho en materia tributaria si no se asegura al contribuyente la garantía jurisdiccional”, y señala con preocupación que “con frecuencia hay más garantías en las controversias por accidentes automovilísticos que en las controversias fiscales”.

⁴⁷ No obstante que una serie de garantías procesales poseen remota procedencia, el origen del debido proceso (“*due process of law*”) se remontaría a la Carta Magna (1215), que consagró la fórmula conocida como *law of the land* (“*no free man shall be taken or imprisoned or disseided or outlawed or exiled or in any way ruined, nor will we go or send against him, except by the lawful judgement of his peers or by the law of the land*”). Esta sería recogida en las primeras Constituciones de Estados Unidos y luego en las enmiendas V y XIV de la Constitución de Filadelfia de 1787 y, con el devenir del tiempo, se transformaría en una garantía material y no solo procesal como en sus primeras formulaciones. De este modo, modernamente el debido proceso incorpora tanto una garantía procesal (“*fair trial*”) como una sustantiva.

⁴⁸ En el derecho continental, la garantía del debido proceso fue recibida con diversas denominaciones: tutela judicial efectiva en España (artículo 24 de la Constitución); derecho al proceso en regla, en Alemania (derivado de la cláusula del Estado de Derecho, artículos 20 y 23 de la Ley Fundamental de Bonn); en el derecho norteamericano, actualmente aparece vinculada a las libertades civiles y la igualdad. En Chile, por su parte, la garantía se consagra en el “racional y justo procedimiento” del artículo 19 N° 3 inciso 5° CPE.

ción Universal de Derechos Humanos señala que “toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”. En la misma dirección, el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos señala que “todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido en la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil [...]”. Y el artículo 8° N° 1 de la Convención Americana Sobre Derechos humanos se refiere a que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”⁴⁹.

En el ámbito del procedimiento tributario, estas consideraciones implican que el Estado no comparece en un proceso como titular de un poder estatal, sino como un acreedor más, titular de un derecho personal, que busca la tutela de su interés económico. El Fisco, en ejercicio de la función administrativa, solo puede estimular, incentivar, exhortar, incluso –en un extremo no deseado– amenazar al contribuyente para que cumpla con sus deberes impositivos. Pero en casos de resistencia de este, no puede atribuirse la potestad de ejecución del crédito tributario, esto es, le está vedado satisfacer coactivamente su pretensión. “En ese momento –agotados infructuosamente los medios administrativos tendientes a la satisfacción de su pretensión tributaria– el fisco (órgano del Poder Ejecutivo) está obligado a ‘pedir’ al Poder Judicial, como parte –en igualdad de condiciones con la otra parte, el ciudadano-contribuyente-deudor– que conozca, decida y ejecute su pretensión”⁵⁰.

En este contexto, las exigencias impuestas por el debido proceso son el cumplimiento y protección de las mismas garantías que las impuestas para cualquier otro procedimiento: la independencia e imparcialidad del tribunal, en su triple aspecto funcional, administrativo y financiero⁵¹; la especialización judicial; la aplicación de un procedimiento especial; el acceso a la justicia, con el consiguiente rechazo del pago previo como presupuesto de la interposición de recursos y acciones; etc., aspectos que constituyen las bases para el efectivo respeto de los derechos del contribuyente⁵². Sin

⁴⁹ Nótese que, a diferencia de las demás, esta última norma contiene una referencia expresa al derecho fiscal.

⁵⁰ ATALIBA: (n.42) p.31. En nuestro derecho, la Corte Suprema ha afirmado que, atendida la naturaleza del procedimiento chileno, de carácter inquisitivo, no puede sostenerse que el Servicio de Impuestos Internos tenga la calidad jurídica de parte. La Corte utiliza este argumento generalmente para eximir a la administración de la obligación de probar sus alegaciones (en este sentido: Corte Suprema, sentencia rol 1.823-00, 18 de octubre de 2000; y sentencia rol 1657-00, 16 de mayo de 2001).

⁵¹ Una clara aplicación del aforismo “nadie puede ser juez en su propia causa”.

⁵² En el derecho español, estos aspectos se regulan en una ley especial de “Derechos de los Contribuyentes”: Ley 1/1998, especialmente capítulo IV, “De los derechos y garantías en los procedimientos tributarios”.

embargo, la tutela judicial efectiva no se agota en ellos, sino que abarca innumerables otros puntos cuya extensión imposibilita un tratamiento más detallado.

En lo que sigue se detallan los principales ámbitos señalados, poniendo énfasis en las disposiciones del CT, aunque obviamente se omiten muchos de los aspectos controvertidos del procedimiento nacional⁵³. Asimismo, se exponen las críticas centrales que suelen realizarse respecto de esta materia⁵⁴. Sin perjuicio de ello, puede señalarse en general que del análisis de las disposiciones pareciera desprenderse que el procedimiento consagrado en el derecho chileno responde más a una concepción “funcionalista” de la relación Estado-contribuyente (capítulo siguiente) en desmedro de la paridad que necesariamente impone la teoría de la relación jurídica.

b) Procedimiento especial y especialización de los magistrados

El establecimiento de un procedimiento especial goza de un amplísimo reconocimiento legislativo y doctrinal. No obstante, las distintas legislaciones adoptan variadas técnicas para su aplicación, tales como el carácter inquisitivo, el procedimiento oral, la limitación de etapas y recursos, etc.

En Chile, el “Procedimiento General de Reclamaciones”⁵⁵ cumple este rol, acompañado de una serie de otros procedimientos especiales⁵⁶.

⁵³ Entre otros omitidos están la inexistencia de abandono del procedimiento por parte del SII; la falta de plazos legales para las actuaciones de este organismo, lo que tiene por consecuencia que los plazos judiciales sean no fatales; etc.

⁵⁴ La literatura en la materia es abundante, y se encuentra centrada en la inconstitucionalidad de que adolecería el actual procedimiento tributario. Por todos, para los temas que siguen, véase: SELAMÉ MARCHANT, Francisco, “El debido proceso en materia tributaria” (conferencia dictada en el Magister de Derecho de la Empresa, Facultad de Derecho, Universidad Católica de Chile, Santiago, 2001); VARGAS DELGADO, Iris, “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”. En: *Revista Chilena de Derecho*, vol. 25, N° 3 (Santiago, 1998) pp. 549 y siguientes; MORALES ROBLES, Eduardo: “La ‘justicia’ tributaria”. En: *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, año III, N° 3 (Facultad de Derecho, Universidad Finis Terrae, Santiago, 1999) p. 53 y siguientes; ARANCIBIA MATTAR, Jaime: “Los tribunales tributarios como comisiones especiales. Una lectura del Código tributario a la luz de la Constitución”. En: *Ius Publicum*, N° 8 (Escuela de Derecho, Universidad Santo Tomás, Santiago, 2002) pp. 161-178 (quien sostiene que el Director Regional carece de jurisdicción por ser, en terminología de la Constitución, “comisión especial”); MOHOR, Salvador y Paulino VARAS: “Acerca de la constitucionalidad de la delegación (Ediciones Universitarias de Valparaíso de la Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, 1997) pp. 315-325; y EVANS ESPINEIRA, Eugenio: “La igualdad ante la justicia. Desafío modernizador de algunas jurisdicciones especiales”. En: *Revista de Derecho Público*, N° 63, tomo I (Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2001) pp. 248-257 (en especial 252 y siguientes).

⁵⁵ Regulado en los artículos 123-148 CT y en la Circular N° 56 de 21 de septiembre de 2000. En virtud del artículo 148 CT, en todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales se aplican las disposiciones comunes a todo procedimiento del Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de las reclamaciones.

⁵⁶ Procedimiento de reclamo de avalúo de bienes raíces (CT, artículos 149-154); procedimiento de reclamo del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones (CT, artículos 155-157); procedimiento de determinación judicial del impuesto de Timbres y Estampillas (CT, artículos 158-160); procedimiento general de aplicación de sanciones (CT, artículos 161 y siguientes); procedimientos especiales de aplicación de ciertas multas (CT, artículos 165 y siguientes); denuncias por infracciones a los impuestos a las asignaciones por causa de muerte y donaciones (CT, artículos 166 y siguientes); y procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias de dinero (CT, artículos 168 y siguientes).

Por su parte, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento, la especialización judicial de los magistrados no es un criterio uniformemente adoptado por las diversas legislaciones, aunque ella emana lógicamente de la especialización de la jurisdicción, que sí ha conquistado un terreno más vasto, ya sea como justicia tributaria (como en nuestro derecho) o, al menos, contencioso-administrativa. En todo caso, autorizada doctrina se ha manifestado en contra de tal especialización (Micheli o Vogel, por ejemplo), sobre la base del peligro que una excesiva sectorización acarrearía en las decisiones judiciales. No obstante, la complejidad de las materias y los aspectos altamente técnicos del derecho tributario parecen imponer la debida especialización, obligando a las legislaciones a adoptar los resguardos adecuados contra los peligros latentes puestos de manifiesto por la doctrina⁵⁷.

c) Independencia e imparcialidad

No obstante el establecimiento de un procedimiento especial, la doctrina destaca que si la jurisdicción tributaria se encuentra establecida dentro de la administración, como dependiente e integrante de esta, trátase ya de una dependencia económica, ya de una dependencia de subordinación, o ambas –como ocurre actualmente en el sistema nacional–, no es posible hablar de la existencia real de una “justicia tributaria”⁵⁸. La realidad empírica, asimismo, demuestra que las decisiones, en la mayoría de los casos, responden exclusivamente a la necesidad de preservar el interés fiscal de recaudación, cuestión que lleva a cometer excesos incompatibles con las garantías mínimas del debido proceso⁵⁹. Solo con el avance de la legislación positiva, haciéndola concordante con los principios de un Estado de Derecho y consagrando la independencia de la jurisdicción tributaria respecto de la administración, la igualdad puede jugar un rol preponderante en las decisiones judiciales.

La debida independencia judicial pretende asegurar la neutralidad en la toma de esas decisiones, cuestión que solo se logra estableciendo legalmente un tercero no involucrado con ninguna de las partes y que goce de la suficiente independencia objetiva y

⁵⁷ Se ha señalado que un tipo de resguardo es el hecho que el conocimiento de las controversias en materia fiscal pertenezca, en las instancias superiores, al campo de la justicia ordinaria. Esta solución podría operar de mejor manera con el establecimiento de relatores especializados.

⁵⁸ En este sentido, PFEFFER estima “el otorgamiento de facultades jurisdiccionales en favor de órganos de carácter administrativo, como lo son todos los órganos que actúan en primera instancia en el ámbito de la justicia tributaria, se encuentra en clara oposición con diversos preceptos de la Constitución”, entre los que menciona los artículos 73, 75 y 77, 5° II, 19 N° 2, 19 N° 3 I y V, 38 II, 60 N°s 3 y 18, 87 y 88, 6° y 7° (PFEFFER, Emilio, “Eficacia del derecho a la defensa en algunos procedimientos regulados por nuestro ordenamiento jurídico”. En: *Ius et Praxis*, año 5 N° 1, Universidad de Talca, Talca, 1999, p. 377).

⁵⁹ En este sentido, no son extraños los casos en los que ni siquiera los hechos de la causa se encuentran completamente establecidos dentro del proceso judicial. E. EMILFORK ha señalado, con toda razón, que “[...]el derecho Tributario es cada día menos ‘Derecho’ y cada vez más política fiscal [...]” (EMILFORK, Elizabeth, “Reflexiones en torno a la justicia tributaria”. En: AA.VV., *Temas tributarios* (Ediciones Congreso, Santiago, 1999) p. 23; reiterado bajo el título “La justicia tributaria”. En: *Jurisprudencia tributaria 1995-1996* (Ediciones Congreso, Santiago, 1999) p. 16).

personal. Esta última, a su vez, permite asegurar de mejor manera la debida imparcialidad al momento de emitir la decisión acerca de los derechos controvertidos.

A este respecto, en el derecho chileno desde hace bastante tiempo que diversos autores han puesto de manifiesto los graves problemas procedimentales derivados de la contravención a la legalidad y de la falta de independencia e imparcialidad de los tribunales. En efecto, al hecho de que el tribunal legalmente establecido para la resolución de controversias sea el propio Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, se suma el que este ha delegado sus facultades en funcionarios denominados Jueces Tributarios, contraviniendo la garantía de la legalidad en el establecimiento de todo tribunal⁶⁰. A su vez, el principio de separación de poderes y la obediencia a la jerarquía administrativa⁶¹ hacen que, en los hechos, no exista la independencia necesaria para resolver conflictos con pleno respeto a las garantías constitucionales. Finalmente, la confusión de la doble función, administrativa y jurisdiccional, en un mismo funcionario, atenta contra la debida imparcialidad⁶².

⁶⁰ La Corte de Apelaciones de Santiago, con apoyo de buena parte de la doctrina (cfr. los autores citados en nota 53) ha sostenido la tesis de la inconstitucionalidad de la delegación de facultades para el conocimiento y resolución de las reclamaciones tributarias. De este modo, los fallos dictados en ejercicio de tal delegación adolecerían de nulidad de derecho público. En este sentido: Corte de Apelaciones de Santiago, rol 656-97, 29 de marzo de 2001, y Corte Suprema, rol 1850-01, 7 de junio de 2001; Corte de Apelaciones de Santiago, rol 1639-97, 2 de octubre de 2000, y Corte Suprema, rol 4517-01, 5 de diciembre de 2001; Corte de Apelaciones de Santiago, rol 4075-98, 1 de agosto de 2000, y Corte Suprema, rol 3658-00, 16 de abril de 2001; Corte de Apelaciones de Santiago, rol 6689-96, 26 de julio de 2000 (con un comentario de SOTO KLOSS, Eduardo, en *Ius Publicum* N° 6, 2002, páginas 211 y siguientes). La Corte de Apelaciones de Iquique ha sostenido la misma postura: rol 37.796, 20 de agosto de 2001, y Corte Suprema, rol 3656-01, 2 de octubre de 2001. En contra, aceptando la delegación de facultades en materia judicial: Corte de Apelaciones Concepción, rol 661-99, 4 de enero de 2002; Corte de Apelaciones de Talca, rol 56.893, 29 de enero de 2002, y rol 53.606, 8 de enero de 2002.

Alguna jurisprudencia de la Corte Suprema avalaba esta tesis: rol 24.982-96, 28 de junio de 1996, pero en general no la reafirmaba expresamente, limitándose a declarar inadmisibles los recursos interpuestos por el Fisco. No fue sino hasta 20 de diciembre de 2002, en sentencia rol 3.419-2001 y a través de un fallo con voto dividido, que el Supremo tribunal señaló que el artículo 116 del Código Tributario no es aplicable por inconstitucional, provocando, sin embargo, un serio conflicto práctico a causa de la acumulación de expedientes en las Cortes y de la devolución de los procesos a primera instancia que inició la Corte de Apelaciones de Santiago. Posteriormente, en sentencias de fecha 4 de abril de 2003 (AD 19.221 y 19.229), resolviendo de oficio con motivo de las quejas disciplinarias interpuestas por el SII y el Consejo de Defensa del Estado en contra de los ministros integrantes de la sala tramitadora de la Corte de Apelaciones de Santiago, la Corte Suprema dejó sin efecto 198 resoluciones pronunciadas por dicho tribunal que disponían la nulidad de todo lo obrado en los procesos de reclamación tributaria, aunque deja en claro que su decisión se funda en razones procesales y se emitió "al margen de las razones fondo que puedan haberse esgrimido" por la Corte de Apelaciones.

En fin, recientemente el Supremo Tribunal se pronunció nuevamente en favor de la tesis de la inconstitucionalidad, en fallo dividido (rol 2.536-2003, de fecha 27 de julio de 2004).

⁶¹ El artículo 19 b de la Ley Orgánica del Servicio de impuestos Internos señala que le corresponde a los Directores regionales, dentro de sus respectivas jurisdicciones, resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción, en conformidad al Libro III del Código tributario "y a las instrucciones del Director".

⁶² La Ley N° 19.041, publicada en el *Diario Oficial* el 11 de febrero de 1991, agrava la situación, pues establece que la remuneración de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos se incrementa con incentivos por recaudación.

d) Acceso a la justicia

En esta materia, uno de los aspectos más controvertibles desde el punto de vista de la igualdad es el denominado “*solve et repete*” o exigencia de pago previo a la interposición de recursos o acciones⁶³. Se trata de un injusto privilegio estatal que, visto a la luz de las normas internacionales, es del todo incompatible con el acceso a la justicia y completamente incompatible con la igualdad. Por esto, la doctrina es unánime en rechazar este requisito como un presupuesto procesal⁶⁴.

Junto al requisito del pago previo, hoy en día ausente de la mayor parte de los ordenamientos nacionales, en materia de acceso a la justicia tributaria, destaca particularmente la necesidad de contar con la asistencia de un abogado, dada la alta complejidad y tecnicismo imperante en esta rama.

En Chile el CT faculta a los contribuyentes para actuar personalmente en materia de reclamaciones tributarias⁶⁵, a diferencia de todo que ocurre en el resto de los procedimientos contenciosos e incluso voluntarios, que no suponen conflicto alguno. A esta falta de asesoría se agrega el hecho que la defensa debe realizarse ante el propio organismo que liquidó el impuesto respectivo o denunció la infracción, y la creciente tecnificación y complejidad que adquieren las normas tributarias, en desmedro de la juridicidad y coherencia del sistema tributario. Todo lo anterior redundaría en un inadecuado marco de protección para el contribuyente y la merma de su derecho a la adecuada defensa.

e) Aporte de Pruebas

El último aspecto que puede implicar una violación a la igualdad de las partes en el procedimiento judicial, está constituido por la posibilidad las garantías relativas a la

⁶³ VILLEGAS señala que el origen de este instituto se encuentra en el derecho romano republicano, época en que un edicto pretoriano habría invertido el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. De ahí habría pasado al derecho romano imperial y, posteriormente, al artículo 6° de la ley italiana N° 2.248, del 20 de marzo de 1865, sobre materias contenciosas administrativas (VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª edición (Depalma, Buenos Aires, 1998) p. 458); en este país se habría mantenido vigente hasta el 31 de marzo de 1961, fecha en que la Corte Suprema lo declaró inconstitucional por vulnerar el artículo 113° de la Carta Fundamental italiana.

⁶⁴ Siguiendo la tendencia del derecho comparado, la exigencia del pago previo fue proscrita en nuestro derecho tributario. Con anterioridad se le justificó como excepción al principio de igualdad de las partes sobre la base de eventuales maniobras dilatorias de los contribuyentes o de los terceros obligados a la retención de los impuestos, impidiendo con su establecimiento la interposición de reclamaciones con el fin de dilatar el entero del tributo en arcas fiscales. “Así se evita la mala fe en perjuicio de la oportunidad en la percepción de los impuestos y se limitan los reclamos a los casos de verdadera justicia” (ARANEDA DÖRR, Hugo, *Finanzas públicas*, 2ª edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1980, página 177; quien incluso eleva este privilegio a la categoría de “principio”). Sin embargo, se reconoció su aplicación restrictiva –solo a los casos de retención– y en caso de acogerse la reclamación posterior, la suma cancelada se restituía con intereses y reajustes, evitando así mayores perjuicios para el contribuyente. Planteamientos como este se repiten en el derecho comparado.

En materia de recursos, la necesidad de efectuar consignación previa a la interposición del recurso de casación, tanto en la forma como en el fondo, solo fue eliminada por la Ley N° 19.374, de 18 de febrero de 1995.

⁶⁵ CT, artículo 129, cuya regla se hace extensible a otros procedimientos civiles tributarios, por remisión de los artículos 161 N° 9 y 165 N° 6.

fase probatoria. En este sentido, es necesario disponer de la posibilidad de aportar libremente los medios probatorios que se estimen convenientes para sostener una determinada posición. Asimismo, toda prueba que se aporte al proceso debiera ser puesta en conocimiento de la otra parte.

El procedimiento chileno presenta ciertas falencias en algunos de estos aspectos. Así, siguiendo una lógica regla consagrada en la legislación, el CT otorga la facultad de no recibir la causa a prueba cuando no existan hechos sustanciales, pertinentes o controvertidos, aunque la regla general es que sea recibida. La propia existencia de esta facultad no genera problemas *per se*, pero una inadecuada ponderación de la existencia o inexistencia de sus hechos condicionantes podría causar indefensión⁶⁶, sobre todo considerando que, contrario a lo que ocurre en materia civil, la resolución que deniega la recepción de la causa a prueba no es susceptible de ser apelada y, en caso que sea recibida, no existe un plazo legal para ello.

En lo que respecta a los medios probatorios, la ley permite probar la obligación tributaria a través de prueba instrumental y testimonial. Esto puede motivar que en la práctica solamente se acepten esos medios probatorios y se excluyan otros de igual trascendencia, tales como informes de peritos o la inspección personal del tribunal, considerando especialmente que ellos no serían "antecedentes obligatorios" para el contribuyente en los términos del artículo 21 CT.

Por otra parte, durante el proceso ciertas piezas u oficios pueden mantenerse en carácter de reservados respecto del contribuyente, aunque formalmente la sentencia no puede fundarse en ellos (artículo 130 CT). La igualdad de las partes en el proceso debiera permitir a la contraria imponerse del contenido de todas las pruebas que sean invocadas como sustento de una alegación, pues aun cuando los documentos secretos no sirvan de base para dictar sentencia, ellos pueden influir en la decisión. Asimismo, el artículo 130 CT permite "al reclamante" imponerse de ellos, lo que interpretado restrictivamente como "solo el reclamante (y su apoderado)" confiere en la práctica un carácter de regla general al secreto.

Finalmente, en materia de carga de la prueba, el artículo 21 del CT señala que es el contribuyente quien debe probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes⁶⁷ y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo de un impuesto, pero que el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de dichas declaraciones a menos que ellas no sean fidedignas. La interpretación restrictiva de la norma, que ha llevado incluso a sostener que no se debe hacer una declaración formal de esta circunstancia, sino que ella se subentiende cuando la administración liquida⁶⁸, ha contribuido a inclinar la legislación en favor del Fisco.

⁶⁶ Por ejemplo, en forma reciente algunos tribunales tributarios han interpretado esta facultad en el sentido de que el juez puede omitir la etapa de prueba cuando considere que no existe ningún medio para probar lo que el contribuyente alega.

⁶⁷ Al respecto, Corte Suprema: rol 3150-00, 12 de junio de 2001.

⁶⁸ Corte Suprema: rol 1657-00, 16 de mayo de 2001.

2. Derecho penal tributario

En materia tributaria, la represión de las conductas ilícitas se realiza en un doble orden: por un lado, acudiendo al derecho penal propiamente tal; por otro, estableciendo sanciones aplicables directamente por la administración. Así, las infracciones pueden corresponder a delitos o a contravenciones⁶⁹, frente a las cuales el ordenamiento contempla las respectivas sanciones de naturaleza punitiva, es decir, representativas de un “castigo”: penas, aplicadas por la justicia ordinaria en el caso de los delitos tributarios; y sanciones administrativas –generalmente multas– aplicadas por la administración, en el caso de las contravenciones tributarias.

La naturaleza penal de los delitos permite dotar al contribuyente de una adecuada protección legal y constitucional⁷⁰. Esto podría no ocurrir, en cambio, en el ámbito de las contravenciones. Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia plantean que los principios que rigen el ejercicio del poder punitivo del Estado deben ser considerados de manera unitaria, pues las diferencias entre ambas especies de ilícitos son meramente formales y no ontológicas, respondiendo su diversa regulación a una cuestión de opción política⁷¹. En definitiva lo que varía es la intensidad de la protección, pero el bien jurídico protegido es siempre el mismo: la Hacienda Pública, en su sentido dinámico de mantenimiento de la actividad financiera del Estado.

Sobre la premisa de la similitud, se ha extendido al ámbito de las contravenciones todo el plexo de garantías fundamentales del derecho penal, ya sea por vía legal o judicial, tales como la proporcionalidad entre la infracción y la sanción o la reserva legal⁷². Asimismo, tienen plena vigencia en el procedimiento sancionador los principios generales del debido proceso.

A pesar de ello, la tensión entre la igualdad de las partes y el derecho penal tributario continúa radicada en la aplicación de sanciones punitivas por parte de la administración, lo cual carece de justificación dentro de un Estado de Derecho: ninguna pena debiera ser aplicada administrativamente⁷³. Desde el punto de vista de la relación

⁶⁹ Con la expresión “contravenciones” se hace referencia a las denominadas “meras infracciones”, pues este término es utilizado en un sentido genérico, similar al que parece otorgarle el CT.

⁷⁰ Por ejemplo, la CPE señala que “la ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal. // Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado. // Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella” (artículo 19 N° 3 VI, VII y VIII).

⁷¹ Cfr. PÉREZ ROYO: (n. 26) p. 275; VALDÉS COSTA: (n. 42) p. 435; y SPISSO, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria* (Depalma, Buenos Aires, 1996) pp. 296-299. En el derecho chileno, ENDRESS GÓMEZ, Sergio, “Naturaleza de infracciones y sanciones tributarias”. En: *Revista de derecho económico*, N° 72 (Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 1995).

⁷² Respecto de la reserva legal, la CPE parece referirse única y exclusivamente al ámbito penal. Sin embargo, es posible extenderla vía artículo 60 N° 3 (“Solo son materias de ley: Las que son objeto de codificación, sea civil, comercial, procesal, penal u otra”) y 19 N° 26 (que otorga la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que esta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio).

⁷³ En este sentido, VALDÉS COSTA: (n. 42) pp. 436-437, para quien ninguna sanción debiera ser aplicada administrativamente, cuestión admisible cuando el Estado actúa como garante del orden público, pero no

obligatoria, esta facultad implica permitir al acreedor castigar a su deudor, represivamente, por su incumplimiento, cuestión que se agrava en los casos que, como el chileno, la triple calidad de legislador, acreedor y juez se encuentra radicada en el ente estatal. Su subsistencia solo puede explicarse como un resabio de la vieja doctrina de la relación de poder.

En el derecho chileno, el catálogo básico de infracciones se encuentra comprendido en el artículo 97 del CT, con el cual comienza el Título II del Libro Segundo referido a las infracciones y sanciones. En él se contemplan tanto contravenciones como delitos. El procedimiento de aplicación de sanciones penales⁷⁴ y administrativas⁷⁵, por su parte, se encuentra regulado en los artículos 161 y siguientes. De estas normas se desprende que se ha excluido la posibilidad de aplicar penas por parte de la administración, acogiendo los planteamientos imperantes en el derecho comparado. En efecto, el CT es claro en señalar que "si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a la justicia del crimen" (artículo 105 II), y que las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias "que no consistan en penas corporales" serán aplicadas por el Director regional competente o por funcionarios que designe (artículo 161)⁷⁶. No obstante, algunas de las particularidades más relevantes de derecho sancionatorio chileno merecen comentarios más detallados.

A fin de obtener el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, se contempla para el juez la posibilidad de decretar, como medida de apremio, el arresto del infractor, previo cumplimiento de determinados requisitos, como su apercibimiento.

La responsabilidad del acto ilícito recae en quien debió cumplir la obligación, sea contribuyente, sustituto o su representante. En el caso de las personas jurídicas, las sanciones y apremios se aplican sobre sus gerentes, administradores o quienes hagan sus veces, y en los socios a quienes corresponda tal cumplimiento (CT, artículo 99). Pero ello no significa en caso alguno el establecimiento de una responsabilidad de tipo objetiva. El gerente, administrador o socio solo debe responder si ha existido culpa en su propia actuación, independiente de la responsabilidad que recae en la persona jurídica.

Por regla general, en el derecho penal la responsabilidad del sujeto solo puede ser exigida si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o culpa. En materia de contravenciones, el artículo 97 CT ha permitido a la administración interpretar algunas de ellas como meramente formales, es decir, sin culpa, cuestión que ha

cuando actúa como sujeto de una relación de contenido patrimonial. Además de la falta de fundamento jurídico, deben considerarse los eventuales perjuicios, de difícil reparación, que la aplicación de sanciones puede acarrear al contribuyente. En nuestro derecho, siguiendo a este autor, RADOVIC: (n. 3) pp. 34-35.

⁷⁴ Básicamente artículos 162 y 163 CT.

⁷⁵ Las contempladas en el artículo 97 N°s 1, 2, 6, 7, 10, 11, 17 y 19 se someten al procedimiento del artículo 165.

⁷⁶ La separación no es solo entre el ámbito administrativo y el penal. Las infracciones a las obligaciones tributarias no producen nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan (artículo 108 CT), es decir, no acarrear sanciones de carácter civil, así como los pactos civiles entre particulares no son susceptibles de modificar las obligaciones tributarias surgidas entre el fisco y los contribuyentes.

sido correctamente desestimada por la jurisprudencia, sobre la base de la apreciación de la prueba según las reglas de la sana crítica y la regulación establecida en el artículo 107 CT, que ordena considerar para la aplicación de sanciones situaciones tales como la reincidencia del infractor, su grado de cultura, su conocimiento de la obligación legal infringida, el grado de negligencia o dolo, u otros antecedentes análogos. Junto a ello, la jurisprudencia exige el perjuicio fiscal, materia que parece estar más vinculada a la antijuridicidad que a la culpabilidad. Ambos elementos permiten un adecuado control jurisprudencial⁷⁷.

La responsabilidad del infractor puede atenuarse si el hecho no ha causado perjuicio al interés fiscal o si el infractor ha pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias con posterioridad a la consumación de la infracción (CT, artículo 111). Si embargo, si el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública, la solución más acorde sería considerar tales causales como excusas absolutorias, eximente de responsabilidad del sujeto, siempre que su conducta sea realmente espontánea.

También es cuestionable la amplitud de la discrecionalidad entregada al Director respecto del procedimiento penal. En primer término, existe una absoluta ausencia de parámetros que asistan su decisión de dar inicio al procedimiento mediante querrela o denuncia, es decir, carece de un marco indicativo de cuáles delitos perseguir y en cuáles no es oportuno accionar. Luego, la discrecionalidad se manifiesta también en el caso de infracciones sancionadas con pena corporal y multa, donde queda al libre arbitrio del Director interponer la querrela o denuncia⁷⁸. En todo caso, si se da inicio a un procedimiento administrativo, esta circunstancia no obsta a la posibilidad del Director Regional de interponer la querrela o denuncia correspondiente, caso en que deberá declararse incompetente para seguir conociendo del asunto, el cual pasará al juez penal (CT, artículo 162 III y VIII)⁷⁹; lo que no contradice el hecho que en caso de encontrarse dictada la sentencia administrativa el juez debiera carecer del derecho a deducir la acción penal.

⁷⁷ En el mismo sentido, ENDRESS: (n.71) pp. 47 y siguientes; con apoyo jurisprudencial, aunque sin especificar que el perjuicio se refiere a la antijuridicidad.

⁷⁸ En caso de que el Director decida no presentar la respectiva querrela o denuncia, la sanción pecuniaria se aplica con arreglo al procedimiento general de aplicación de sanciones. A este respecto, la Corte de Apelaciones de Concepción ha fallado que "[...] si bien no existe en el proceso constancia formal en orden a que el Director Nacional del Servicio decidió no ejercitar la acción penal derivada de las infracciones tipificadas como delitos tributarios (y de la que es su único titular), conforme la facultad que le conceden los incisos 1° y 3° del artículo 162 del Código Tributario, tal exigencia no constituye un requisito para la procedencia de la acción persecutoria de la sanción pecuniaria, por no establecerlo así la ley, siendo suficiente para la eficacia jurídica del procedimiento, que en autos no haya constancia que ese funcionario ha accionado criminalmente contra el contribuyente por los mismo hechos materia de la denuncia. En el mismo sentido, Corte Suprema, sentencia de 2 de septiembre de 1999 (*Gaceta Jurídica* 231, pág. 196 [...])" (Rol 904-96, 17 de agosto de 2001).

⁷⁹ La Corte Suprema ha señalado que entre el procedimiento criminal, el de aplicación de sanciones pecuniarias y el de reclamación no existe conexión, por lo que pueden seguirse en forma paralela y la suerte de los dos primeros no incide en el resultado del último (Rol 3347-00, 16 de junio de 2001).

Más allá de los problemas que derivan del ejercicio de esta facultad⁸⁰, desde el punto de vista de las garantías del contribuyente la absoluta discrecionalidad que otorga el ordenamiento al Director parece contradecir tanto la legalidad como la igualdad. En el derecho comparado, la decisión acerca de la conveniencia de perseguir determinados delitos debe fundarse en las exigencias impuestas por el principio de oportunidad.

En materia de prescripción, el corto lapso establecido para las faltas en materia penal (6 meses), del todo insuficiente para la persecución de las contravenciones, derivó en la introducción de un plazo mayor de prescripción para la revisión, liquidación o giro (3 años, CT, artículo 200 I). Sin embargo, la posibilidad de que tal plazo se amplíe a 6 años en caso que la declaración de los impuestos que la requieren no se hubiere presentado o fuere maliciosamente falsa, bajo la sola calificación arbitraria del Servicio de Impuestos Internos, hace que este último sea el plazo normal para realizar los actos administrativos señalados. La Corte Suprema, relacionando el artículo 200 II con el artículo 21 II CT, ha establecido que el Servicio de Impuestos Internos tiene facultades para determinar si una declaración es fidedigna o no, con lo que amplía las facultades del organismo: no solo liquida, sino que determina la veracidad de la declaración del contribuyente. En todo caso, debe considerarse que hay casos en los que legalmente debe citarse al contribuyente previa liquidación.

Finalmente, cabe señalar que el CT no garantiza la irretroactividad de las normas desfavorables para el infractor, cuestión fuera de discusión dentro del ámbito penal. Por el contrario, solo se establece la retroactividad de las normas favorables.

IV. LA FUNCIÓN TRIBUTARIA

A. DESCRIPCIÓN⁸¹

A partir de finales de los años 60 o comienzos de los 70, algunos autores italianos (Micheli, Mafezzoni, Fedele), cuyos planteamientos serían recogidos luego por parte de la doctrina española (González García), comienzan a concebir un planteamiento alternativo a la teoría de la relación jurídica, cuya explicación acerca del contenido de las normas tributarias –señalan– se centra en conceptos propios del derecho público, superando de esta forma la concepción intersubjetiva predominante⁸².

⁸⁰ Desde antiguo se ha discutido acerca de la incidencia de la falta de ejercicio de la acción penal en la naturaleza jurídica del ilícito. Al respecto, cfr. DUMAY PEÑA, Alejandro, *El Delito tributario*, Memoria de Prueba (Universidad de Concepción, 1968) p. 273.

⁸¹ Para un resumen general de la obligación y la función tributaria, vid. PÉREZ ROYO: (n. 26) pp. 117 y siguientes; PIÑA GARRIDO, María Dolores, *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español* (Editorial Colex, Madrid, 1997) pp. 25 y siguientes; MORDEGLIA, Roberto, "Derecho administrativo y derecho tributario. El poder de policía como punto de articulación". En: AA.VV., *Ensayos tributarios en homenaje al 50° aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach* (Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1996) pp. 95 y siguientes.

⁸² Sin embargo, los planteamientos de esta doctrina ya se encuentran en BERLIRI, quien, a pesar de mantener el esquema tradicional de la obligación para explicar el fenómeno tributario, atribuye a la administración un derecho a liquidar la obligación con efectos constitutivos. Al respecto, véase BERLIRI: (n. 1) p. 316.

Para esta teoría, el análisis del fenómeno impositivo debe centrarse en la finalidad pública de las normas tributarias y del derecho público en general, las cuales se encuentran, ante todo, al servicio de los intereses generales, cuya protección y materialización ha sido encomendada a la administración. De este modo, el análisis de una figura tributaria debe comenzar por los presupuestos de hecho de las normas que luego darán lugar a diversas figuras jurídicas a través de las cuales se logra su aplicación.

De este planteamiento surge la noción de “función tributaria”, que permite subrayar “que la Administración actúa, no en defensa de un interés propio –posición típica del acreedor de Derecho privado–, sino de un interés general o público [...]”⁸³. Al desarrollar esta función surgirán, para la administración, diversas situaciones jurídicas, de contenido activo (derechos a exigir el pago del tributo, a liquidar la deuda, a ejercer las funciones inspectivas, etc.) o pasivo (deberes de devolución de excesos, de absolver consultas, etc.); y para el administrado, las correlativas que correspondan dependiendo del supuesto de hecho contemplado por la norma. Estas situaciones jurídicas no pueden ser enmarcadas en el concepto de obligación, que posee un carácter eminentemente estático, sino –mirado desde el prisma del contribuyente– del más amplio de deber jurídico. No se niega que el legislador pueda, en ocasiones, utilizar la figura jurídica de la obligación (deberes obligacionales, en el sentido que frente a un deber existe el correlativo derecho subjetivo del Estado), pero se le priva del carácter exclusivo y la importancia que le fue atribuida por la doctrina clásica de la relación jurídica.

En este sentido, MICHELI anota que “[...] al realizarse el presupuesto nace, a cargo de un sujeto pasivo, una situación pasiva deudora, una obligación de comportamiento que no se concreta necesariamente en una obligación de pagar una suma de dinero [...] La tradicional correlación entre derecho de crédito y obligación de pagar el impuesto no agota, pues, el fenómeno de realización de la norma tributaria y en consecuencia no se puede reducir este último a la noción de relación jurídica impositiva [...]”⁸⁴.

La razón por la cual la deuda tributaria no se configura bajo la forma única de un deber obligacional radica en el hecho que a la administración no se le concede una protección procesal autónoma e inmediata, un poder jurídico coactivo sobre la tutela estatal, dirigido a hacer efectivo ese tipo de prestación⁸⁵. Por el contrario, a la potestad tributaria corresponde solo deberes jurídicos, más o menos generales dependiendo del ámbito en el cual esté dada la vinculación Estado-contribuyente.

Así, por una parte, la potestad de imposición no tiene por contrapartida una obligación determinada, sino un “deber general” de los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los servicios y necesidades públicas. La mera existencia de la potestad de imposición no significa ninguna prestación concreta para los administrados, quienes solo poseen un interés legítimo a su buen uso y funcionamiento. El único derecho que le corresponde al sujeto pasivo, es decir, su única situación activa, es el poder pretender *ex post* la remoción del acto ilegítimo por parte del juez.

⁸³ PÉREZ ROYO: (n. 26) p. 119.

⁸⁴ MICHELI, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario* (Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975) p. 221.

⁸⁵ MORDEGLIA: (n. 81) p. 99.

Por otra parte, del hecho imponible nace solo un "deber jurídico particular" (*obbligo*) de pagar el tributo, esto es, un "comportamiento" legalmente debido por el contribuyente, que no es correlativo de un derecho subjetivo estatal. La obligación (*obbligazione*) surge cuando el sujeto activo es titular de un derecho de crédito tutelado por vía de acciones, cuestión que solo ocurre cuando la prestación del sujeto pasivo se hace exigible, es decir, cuando la deuda tributaria se concreta mediante la liquidación (*accertamento*). A partir de este acto, surgen situaciones subjetivas concretas y correlativas, susceptibles de integrarse en una relación jurídica. El error de la teoría de la relación jurídica obligacional, en consecuencia, radicaría en poner énfasis únicamente en el momento final de una serie de actos de contenido no correspondiente, cuyo cumplimiento solo determina situaciones jurídicas subjetivas de preeminencia o de sometimiento que no pueden ser reducidas a la obligación o al crédito, respectivamente.

Por esto, la serie de situaciones intersubjetivas que nacen a partir de la realización del presupuesto de hecho se reduce, finalmente, a posiciones meramente instrumentales tendientes a concretar la deuda impositiva. "Tales series de actos que presentan (en el ámbito de un mismo esquema) un notable grado de elasticidad y de adaptabilidad se han reconducido a la noción de procedimiento, para indicar el nexo instrumental que liga cada acto que compone la propia serie; actos de diversa procedencia y, como veremos, de distinta naturaleza y que llevan a un resultado final que pueden asumir una forma diferente, pero que, concluyen en un resultado unitario que se define tradicionalmente como liquidación, para indicar la constatación histórica de un cierto acaecimiento (el presupuesto) y de las dimensiones del mismo, con eficacia preclusiva"⁸⁶.

El procedimiento tributario pasa a ser el medio idóneo a través del cual se concretan y relacionan los diversos derechos y deberes de la administración y de los administrados, de manera que estos se vinculan entre sí no como polos o partes de una relación intersubjetiva, sino como los sujetos de ese procedimiento⁸⁷. En cuanto medio de conexión de actos y situaciones no recíprocas, el procedimiento aparece como un medio menos limitativo que el de relación obligacional, permitiendo el ejercicio de la potestad administrativa y la determinación de la existencia y real dimensión del presupuesto de hecho del tributo. La concepción procesal del derecho tributario permite reflejar el dinamismo de la vida real del tributo, lo cual no puede ser logrado a través de la relación jurídica, dado su carácter eminentemente estático.

La concatenación de los diversos actos, su interdependencia dentro de un procedimiento, pone de manifiesto la existencia de situaciones subjetivas que se ligan unas al cumplimiento y otras al incumplimiento, producto de que la diversa reacción del ordenamiento frente a conductas antijurídicas⁸⁸. La potestad de imposición se encuentra

⁸⁶ MICHELI: (n. 84) pp. 223-224. Señala además que puede ocurrir que la serie de actos enmarcados en el procedimiento no se reconduzca finalmente a una verdadera liquidación. Hay casos que carecen de un acto formal administrativo, pero el conjunto de los actos intersubjetivos siempre produce un efecto de incontestabilidad que antes no existía.

⁸⁷ MORDEGLIA: (n. 81) p. 99.

⁸⁸ "Para el desarrollo de esta actividad el ordenamiento dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integra la llamada función tributaria. // Es precisamente dicha función tributaria la que protegen las normas penales que configuran delitos tributarios" (RADOVIC: (n. 3) p. 41).

regulada de manera tal que se determine necesariamente la dualidad cumplimiento-incumplimiento, de modo que la Hacienda Pública adquiere determinadas prestaciones pecuniarias a título de impuesto o de sanción. El ente impositor, al efecto, está revestido de los más amplios poderes de investigación y control; la actividad administrativa, en consecuencia, no constituye más una mera prolongación de potestad de imposición.

En este contexto, las posiciones instrumentales en las cuales son puestas las partes deben permitir la reclamación ante el juez para la solicitud de la declaración de nulidad o la declaración de inconstitucionalidad del acto administrativo tributario. En este sistema, el contencioso tributario se presenta dirigido al control de la legitimidad de los actos realizados por los distintos sujetos que participan en cada procedimiento tributario que concluye (o no) con la liquidación⁸⁹. El control se produce con referencia al acto final del procedimiento –cuando existe– y con referencia a su efecto preclusivo. Los vicios que dañen al procedimiento adquieren relevancia en la medida que se transmiten a este acto final, que contiene la liquidación.

B. CRÍTICA

Las críticas a la teoría de la función apuntan a sus tres aspectos centrales: la potestad de imposición, la noción de procedimiento y el enlace de las situaciones intersubjetivas que se dan al interior de este con la dualidad cumplimiento-incumplimiento.

Así, la teoría de la función constituiría solo “[...] una versión superficial, regresiva y vulgar de la vieja doctrina alemana de la relación de poder”⁹⁰, pues en ella el tributo es concebido como una manifestación esencial, atributo o emanación de un poder político superior, sin el cual este no podría cumplir su tarea esencial o función característica, cual es la de procurar el interés general. “[...] al potenciarse desmesuradamente el papel de la Administración frente al administrado en virtud del poder demiúrgico de sus actos, se sustituyó la relación tributaria asentada en un plano de igualdad por una situación de plano inclinado, caracterizada por la superioridad de la que goza la Administración frente a una manifiesta subordinación del administrado”⁹¹.

A diferencia de la antigua doctrina de la relación de poder, los partidarios de la función tributaria colocan la noción de potestad de imposición no solo en un plano general, sino también en uno concreto: ella se explica en una actividad administrativa dirigida a realizar el mandato normativo abstracto, a conseguir el paso de una cuota de la riqueza privada al ente estatal. Frente a esto, se señala que tal idea sustituye la libertad por la de autoridad, y que la heterogeneidad de las normas tributarias no justifica unificar la concepción del derecho tributario como un mero ejercicio de una potestad a través de diferentes actos, hechos y situaciones de carácter básicamente procesal. Tal concepción tampoco justifica abandonar la relación jurídica, cuya principal virtud es centrarse en la prestación del tributo como objeto de análisis.

Por otra parte, se estima que la noción de procedimiento parece corresponder a un acomodo meramente terminológico, utilizado con la finalidad de impedir el empleo de

⁸⁹ MICHELI: (n. 84) p. 304.

⁹⁰ FERREIRO: (n. 6) p. 58; JARACH: (n. 29), p. XIII del prólogo a la 3ª edición.

⁹¹ ALONSO: (n. 17) p. 42.

la expresión “relación jurídica” en dos significados diversos. El procedimiento sería solo un concepto jurídico más idóneo que permite reducir a un esquema unitario todas las situaciones jurídicas subjetivas emergentes de la actuación de un tributo y, en tal sentido, cumpliría la misma función que la relación jurídica en su sentido amplio, precisamente el blanco de ataque de los partidarios de la función⁹². No sin razón, Jarach ha señalado que la crítica a la doctrina de la función solo se refiere a la concepción amplia de la relación jurídica obligatoria y no a la restringida propuesta por él⁹³.

Finalmente, la potestad de imposición, configurada en función de y de tal manera que determine el cumplimiento-incumplimiento de las situaciones intersubjetivas generadas al interior del procedimiento, también ha sido objeto de críticas. Si hay cumplimiento, el ente impositor no requiere ejercer ninguna clase especial de poder para recibir y adquirir la suma debida por el contribuyente en forma regular, pues se trata en realidad de un acto propio y verdaderamente debido (deber de imposición) para el cual no es necesario el concurso de ninguna particular condición jurídica.

En el caso del incumplimiento, “la pretendida autonomía de la situación pasiva (obligación tributaria) de la activa (potestad de imposición) es solo la consecuencia del hecho de que en la correspondiente relación privatista la fase del débito es distinta de la de la responsabilidad”⁹⁴. En efecto, toda obligación comprende, como fenómenos separados, la deuda (*Schuld, devoir, duty*) y la responsabilidad (*Haftung, engagement, liability*). La primera indica, por el lado pasivo, solo el deber de realizar determinada prestación o adoptar un determinado comportamiento, y por el lado activo, está caracterizada por la mera expectativa del acreedor, a quien corresponde la posibilidad incoercible de que el deudor realice espontáneamente la prestación que lo grava. La segunda indica, por el lado del acreedor, en el poder de coacción que le ha sido atribuido por el ordenamiento positivo, y por el lado del deudor, la sujeción a las consecuencias del ejercicio de tal poder⁹⁵.

⁹² D’AMATI: (n. 20) pp.166-167. No niega, sin embargo, que descartado el procedimiento como modelo de teoría general, pueda ser aplicado en el ámbito particular de cada una de las relaciones jurídicas, permitiendo el abandono de esquemas propios del derecho administrativo, ajenos al campo tributario y financiero en general (p. 176).

⁹³ JARACH: (n. 29) p. XII del prólogo a la tercera edición. En el mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ expresa que “La insatisfacción que produjo la falta de determinación por parte de Giannini del resto de deberes que acompañan a la obligación tributaria material, agrupados de forma algo turbia en la llamada relación jurídica-tributaria compleja, alentó a una nueva hornada de estudiosos a superar estas insuficiencias a base de avanzar por un camino que progresivamente se iría alejando del punto de partida, de la relación jurídico tributaria y de la obligación tributaria” (ALONSO, *Devengo*, cit. en nota 17, página 39).

⁹⁴ D’AMATI: (n. 20) p. 169.

⁹⁵ Ambos elementos no constituyen situaciones jurídicamente independientes. La responsabilidad encuentra su justificación solo en la idea previa del deber, el cual, para ser calificado de jurídico, debe llevar aparejada una sanción que constituye, de alguna forma, responsabilidad. Vid. Díez-PICAZO, Luis, *Fundamentos del derecho civil patrimonial, tomo II: Las relaciones obligatorias* (Editorial Civitas, Madrid, 1993) pp. 59 y siguientes; Díez-PICAZO, Luis y Antonio GULLÓN: *Sistema de derecho civil*, volumen 2, 8ª edición (Tecnos, Madrid, 2000) p. 120; y, FUEYO LANERI, Fernando, *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones* (Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1991) pp. 32-37; y, del mismo autor, *Derecho Civil*, tomo IV: De las Obligaciones (Imp. y Lito Universo S.A., Valparaíso, 1958) pp. 31-33.

Resulta entonces que tampoco en el caso de incumplimiento de los deberes tributarios puede hablarse propiamente de una potestad de imposición, ni siquiera cuando en ella se comprende aquella prerrogativa que permite el control del exacto cumplimiento de la obligación.

La inexistencia de la potestad se hace evidente en aquellos casos en los cuales la verificación realizada por el ente público confirma el resultado obtenido por el contribuyente en orden a la cantidad de la prestación debida: en estos casos, si bien se puede hablar de ejercicio de un poder (el poder de verificación), este no puede ser configurado en caso alguno como potestad impositiva, pues no se ha concretado ninguna forma de aplicación de tributos, es decir, no hay consecuencias en orden a la suma debida.

En el caso contrario, si el sujeto es obligado por la administración financiera al pago de una determinada suma, tampoco existe ejercicio de la pretendida potestad. La Hacienda no está constituyendo un débito que ya ha surgido antes, sino por el contrario, está integrando la cantidad de la prestación ya debida por el contribuyente. Solo aparentemente hay obligación contributiva. La obligación del sujeto pasivo en realidad preexistía a la actividad del Estado, el que solo ejerce una actividad represiva a consecuencia de la violación de una norma (tributaria), sea sustancial o formal⁹⁶.

En definitiva, los principales cuestionamientos a las doctrinas de la función se centran en su falta de reconocimiento de la dependencia ontológica que las demás obligaciones tienen respecto de la obligación tributaria. Estas teorías, en su afán innovador, no controlaron adecuadamente el indebido alejamiento de los conceptos sobre los cuales se asentó y formuló el moderno derecho tributario.

Fecha de recepción: 2 de marzo de 2005
Fecha de aceptación: 21 de julio de 2005

⁹⁶ Estos planteamientos en D'AMATI: (n. 20) pp. 170-171.