

MAXIMO ANTEZANA ESPINAL
VOCAL INSTRUCTOR

Derecho Tributario, Estructura y Principios del Código Tributario*

Por CARLOS LLONTOP AMOROS

Catedrático Principal

El tema relativo a la estructura y principios del Código Tributario, exige una breve recapitulación del estado de los estudios del derecho tributario y sucinto análisis de derecho comparado.

Derecho tributario general.— En el año 1919, con la dación de la Ley de ordenamiento tributario del profesor Enno Becker, se inicia la época del estudio científico, orgánico y sistematizado del Derecho Tributario.

En Alemania, estos estudios que venían precedidos por los trabajos de Otto Mayer y de Franz Von Myrbach-Rheinfeld, se desarrollan a la luz de los conocimientos de tributaristas como el propio Enno Becker, Hensel, Buhler, Strutz, Ball, Mirbt, von Pistorius, el primero de ellos, integró el Tribunal de Finanzas de esa Nación, órgano jurisdiccional, a través de cuyas elaboraciones jurisprudenciales se consolidó el perfeccionamiento y cohesión de la Ley de Ordenamiento. Alberto Hensel publicó un importante Tratado sobre "Derecho Tributario".

Estos estudios jurídicos-científicos adquieren gran desarrollo en Alemania; a sus autores, podemos conceptuarlos como los abanderados doctrinarios del Derecho Tributario, sin perjuicio de los trabajos de Blumenstein en Suiza y de Troabas y publicistas franceses.

Esta inquietud investigatoria pasó a Italia con Griziotti, Pugliese, Giannini, Berliri, Ingrosso, Vanoni, Tesoro, Cosciani, Coscivera, Rubino, los que con Jarach y otros tratadistas desenvuelven notablemente la labor realizada en Alemania.

* El texto íntegro del Código Tributario se publica en la Sección Legislación y Jurisprudencia.

De Italia pasa a América. En Méjico se recogen positivamente las primeras manifestaciones del estudio científico jurídico del Derecho tributario, las que se extenderían a Sudamérica por medio de las realizaciones de Rubens Gomes de Souza y Arauco Falcao en el Brasil, Giuliani Fonrouge y García Belsunce en Argentina, Valdez Costa en Uruguay y figuras preclaras de la especialidad en nuestro país.

Esta clase de estudios continúa bajo el mismo criterio implantado en Alemania y pasa, en el momento actual, de América a España, en la cual se lleva a efecto un estudio analítico de los temas propios de la disciplina, en una etapa en la que se encuentran ya debidamente definidos sus principios e instituciones. La intensidad de estas investigaciones nos llega por medio de las publicaciones y traducciones realizadas por Fernando Sáinz de Buianda, Vicente Arche-Domínguez, Narciso Amorós, Sebastián, García Añoveros, Albiñana, Cortez, Díez Picaso, Rodríguez Sáinz, trabajos extraordinarios encaminados al perfeccionamiento del derecho tributario, que constituyen un valioso material de información doctrinaria.

Geográficamente podemos seguir el recorrido del desarrollo del derecho tributario, de Alemania a Italia, de Italia a América y de América a España.

Este desplazamiento se completa en nuestra patria, con la consagración definitiva del contenido científico-jurídico del derecho tributario, en cuyo estudio se profundiza. No nos son ya ajenos los conceptos de su autonomía dentro de la unidad del derecho, de la capacidad tributaria, de la legalidad y otros principios peculiares de esta rama jurídica. Se ha ubicado con propiedad su contenido y sus relaciones con las disciplinas económicas, financieras, políticas y tecnológicas.

Derecho tributario especial.— Pero, frente a este campo científico general de los principios y normas esenciales, es interesante confrontar si paralelamente el derecho tributario especial, esto es la parte atinente a cada tributo o grupo de tributos, ha seguido una evolución acorde con la seguridad o estabilidad de la doctrina.

Porque, la antigua discusión sobre la preeminencia de los impuestos directos o de los impuestos indirectos, parece esclarecerse a la luz de nuevos conceptos como los de la teoría del desarrollo económico y de la problemática macroeconómica.

En el nivel de los países de un alto grado de desarrollo económico, según su organización capitalista o socialista, se observa, de un lado, Estados Unidos, con un predominio de los impuestos a la renta, y los países socialistas con marcado acento en los impuestos indirectos o de incidencia en el ámbito del consumo.

Los impuestos directos consultan la justicia tributaria con la progresividad de su incidencia en las altas rentas y los impuestos indirectos parecen atenuarse en su inícuca incidencia con las exoneraciones de los artículos o elementos de primera necesidad o consumo popular. Preocupaciones de justicia tributaria o social muestran ambas clases de tributación.

Nuestros países en desarrollo cuentan con esta evolución del sentido de los tributos, disponen hoy y pueden usar de ellos, con su carácter de instrumentos tributarios o financieros y económicos o sociales o políticos. Pueden aplicarlos en el área de los capitales, de las rentas o del consumo, en forma unilateral o plurilateral, pueden influenciar negativa o positivamente la actividad del sector privado y conciliarla con la planificación del sector público.

En Estados Unidos, hace pocos años, el Profesor Universitario John F. Due, fue enviado por una Fundación norteamericana para que efectuase estudios de renovación tributaria. Llegó a Europa y preparó un notable trabajo sobre el impuesto a las ventas, cuyas ventajas puso de manifiesto, obra de relevante mérito como estudio de legislación europea comparada sobre este tributo, que es a la vez de preferencia por esta forma de imposición indirecta.

De regreso al país del Norte, sometió a consideración de las esferas oficiales, el resultado de sus estudios, con énfasis en la posibilidad de recurrir a esta nueva estructura de la tributación para revolucionar el régimen de preponderancia del *income tax* o de los impuestos directos.

Si consideramos que los datos estadísticos de las Naciones Unidas expresan que el 85% de los ingresos tributarios provienen en EE. UU. de los impuestos directos y sólo el 15% de los indirectos, e inversamente en Rusia, el 85% se sostienen en los impuestos indirectos y solamente el 15% en los impuestos directos; y si tenemos en cuenta que la pugna por el predominio entre Occidente y Oriente podía trasladarse a este campo, no

es sorprendente extraer la conclusión del criterio oficial norteamericano sobre el particular.

En efecto, se expresó en esa oportunidad que el portentoso desarrollo material de los EE. UU. se había desenvuelto al amparo y no obstante el régimen del *income tax* y que, no se veía la necesidad o conveniencia de recurrir a un régimen diferente, con mayor razón si dicho sistema era importado o provenía o era adecuado a un orden social que no se compadecía con la organización norteamericana.

Es ilustrativo que en Rusia, en 1959, el Ministro soviético de Finanzas Sverev, sustentaba para doctorarse en la Universidad, la tesis de la decadencia de la imposición directa y el auge de la imposición indirecta que afecta el consumo, como instrumento de adecuación económico. En este país, los impuestos directos han sobrevivido como medio confiscatorio de los escasos rezagos de acumulación de riqueza privada, especialmente, en la etapa inicial del régimen socialista.

Confrontación de las partes general y especial.— Este paralelismo entre el Derecho Tributario Especial y el Derecho Tributario General, en la parte del Derecho Tributario Substantivo o Material, mueve a cierta inquietud y también a considerar si el acervo doctrinario de principios consagrados y recogidos por nuestro Código han agotado la materia, o es preciso incursionar en el estudio de otros principios que reglen con cierta generalidad la parte especial de los tributos como institutos específicos.

Asumen importancia principios como el de la adecuación del Sistema Tributario a la realidad económico-social de la República. Esta recomendación de carácter general e imperativa sustenta la necesidad de estudiar y planificar el Sistema, evaluar su impacto total o parcial en nuestro medio y provee de un instrumento legal para evolucionar el Sistema, cuando así lo requiera la realidad económico-social del país.

Introducción al proceso de la codificación.— El resultado del avance tributario ha proporcionado una terminología o léxico propio, que puede darnos idea acerca de los planteamientos científicos de este derecho y de sus conceptos fundamentales.

Disciplina de derecho que se ocupa de la relación jurídica

derivada del tributo, entre el sujeto activo acreedor del tributo y el sujeto pasivo o contribuyente deudor del mismo.

Cuenta en primer lugar con el principio de la legalidad, *nullum tributum sine lege*, con los principios de la reserva de la ley, de la capacidad tributaria o económica, de la justicia tributaria, de la igualdad reglada de la relación Estado-Contribuyente, las leyes tributarias son leyes normales y no excepcionales. Está también admitido que el fenómeno de la obligación tributaria tiene más vinculación con el derecho privado, con la teoría del acto jurídico del derecho civil, que con los antiguos conceptos del derecho público o administrativo, y no porque tome a préstamo figuras del derecho civil, sino porque es un punto de vista original desde el cual puede ser asumido el estudio de la teoría de las obligaciones en el campo del derecho público.

Puede también establecerse en doctrina que en el proceso de elaboración de la norma tributaria hay un momento legislativo en el que el *jus imperium* opera con determinada amplitud. El Poder Legislativo crea el tributo dentro de las normas constitucionales; después, en una etapa siguiente, la norma se convierte en un precepto de remisión interpretativa de cumplimiento a la Administración tributaria y al contribuyente.

En esta etapa destaca la importancia del desarrollo de la doctrina estrictamente jurídica o el grado de progreso del derecho en general. Es interesante que citemos el relevante aporte que ha significado para la ciencia del derecho la Obra de Hans Kelsen "Teoría Pura del Derecho". El derecho es pura normatividad, esquematismo conceptual desprovisto de toda axiología. El objeto del derecho es la norma. Dentro de esta teoría se reponen los problemas de la interpretación, como proceso de creación jurídica inmanente a la ley, las lagunas del Derecho y de la legislación como nociones de carácter puramente lógico o de estimativa jurídica; la unidad del orden jurídico, la misión supletoria de la analogía jurídica como materia para la interpretación, pero no propiamente interpretación, porque ésta es creación. Los escalonamientos normativos, su validez y fundamento.

En este orden de ideas debemos referirnos al jusfilósofo argentino Carlos Cossio, el notable comentarista de Kelsen, al cual se le atribuye haber situado debidamente el logicismo de la doctrina Kelseniana; su obra "La Plenitud Hermética del Orden Jurídico" nos muestra las cuestiones que promueven el progreso del

derecho. Con respecto a la importancia del estudio de la Filosofía del Derecho, estima que es desoladora la idea que pretenda prescindir de este conocimiento cuando el tratamiento científico de los problemas del derecho exige enfrentarse a temas como los del conocimiento y del valor, los que sólo pueden admitir, en primer término, un enjuiciamiento filosófico.

Como puede apreciarse, los problemas de la evolución de la ciencia jurídica o de la Filosofía del Derecho, ligeramente esbozados, interesan a todas sus ramas sin excluir a la del derecho tributario. Su temática es la misma en un campo u otro.

La doctrina de Kelsen y Cossio esclarecen los principios, contenido y alcance de las regulaciones jurídicas, inquieren acerca de la norma, los valores, la conducta humana como objeto del Derecho y nos conducen a reafirmar que el objeto del derecho es el hombre en todas sus manifestaciones o actividades sociales en cuanto interesan a lo jurídico.

Traslademos esta realidad científica a nuestro artículo para glosar el concepto del Derecho que enuncia Cossio: "Interferencia intersubjetiva de las acciones o de las conductas humanas", y, nuestro Código Tributario no sería otra cosa que el enunciado de la conducta del legislador, la conducta del administrador, la del contribuyente y la del juez. Un plexo de regulaciones que discurren dentro de sus correspondientes cauces, moviéndose entre lo lícito y sus prohibiciones, aún en el ámbito legislativo; pues, si leemos el artículo 8º de la Constitución y advertimos que el dispositivo empieza diciendo: "Sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos y exonerar de su pago en todo o en parte", comprobaremos que aún en el nivel legislativo la libertad no es irrestricta, porque la facultad está permitida a condición de que se use con el fin del servicio público.

Sistemática estructural del Código.—La estructura del Código puede ser enfocada desde tres puntos de vista: el del Código como una nueva estructura; el de su estructura en comparación con otros códigos, proyectos o anteproyectos nacionales y extranjeros; y, el de su estructura conceptual que es a la vez dogmática jurídica.

El Código como nueva estructura.— Antes del Código, el sistema legal tributario estaba establecido a base de leyes, de-

cretos, resoluciones y jurisprudencia, algunas leyes como la N° 7904 con más o menos organicidad; pero, sin que toda esa legislación girara alrededor de un núcleo de doctrina. Sus principales destinatarios eran la Administración y los contribuyentes. El Poder Judicial no contaba con un cuerpo legal como son los códigos civil, penal y de procedimientos, que sirven para elaborar con cohesión la jurisprudencia. El Poder Legislativo no contaba tampoco con un cuerpo de doctrina que agrupase los principios e instituciones propios de este derecho, y que permitiese extraer de él la terminología y la política legislativa adecuada, dentro de un criterio legal unitario, toda vez que el derecho tributario y el Código que lo contiene, comprende y centraliza también, la parte denominada derecho tributario constitucional, o sea las normas fundamentales en esta materia, como el principio de la legalidad, del poder fiscal, y demás dispositivos constitucionales relativos a la tributación.

En consecuencia, en este proceso científico de unidad y cohesión del derecho tributario, el Código implica una elaboración que con el concurso de sus actuales destinatarios deviene en un nuevo elemento estructural que perfecciona nuestro régimen tributario.

Es una estructura jurídica, que teniendo carácter financiero, es a la vez económica y por ende social.

El profesor español Sáinz de Bujanda y el Argentino Giuliani Fonrouge, al enjuiciar los códigos de sus respectivos países han opinado con acierto respecto a que cualquiera fuere la imperfección de dichos textos legislativos, se ha ganado con el simple hecho de su promulgación.

Estructura del Código en comparación con la de otros países y con la de los anteproyectos nacionales.— La estructura del Código es sencilla y clara; está distribuída en las siguientes materias:

Título Preliminar.

1.—Obligación.

2.—Administración.

3.—Proceso.

4.—Penalidad.

Disposiciones Transitorias y Finales.

Equivale a lo que en doctrina se trata bajo los siguientes conceptos o divisiones del Derecho Tributario:

Derecho Tributario Constitucional, Internacional y algunas disposiciones generales:

- 1.—Derecho Tributario Substantivo o Material.
 - 2.—Derecho Tributario Administrativo o Formal.
 - 3.—Derecho Tributario Procesal.
 - 4.—Derecho Tributario Penal y Procesal Penal.
- Disposiciones Tributarias y Finales.

Esta parte teórica ha sido notablemente estudiada y difundida en nuestro país, en la cátedra universitaria y en las publicaciones de tributaristas peruanos.

El Anteproyecto del Código Tributario peruano, presentado el año 1965, por el Profesor español Jaime García Añoveros, tiene la siguiente estructura, contenida en un texto de 318 artículos:

- Título I.—Ambito de aplicación.
Título II.—Titulares del poder tributario.
Título III.—Normas Tributarias.
Título IV.—Créditos tributarios.
Título V.—Obligaciones tributarias.
Título VI.—De las infracciones y sanciones tributarias.
Título VII.—Organos de la Administración tributaria.
Título VIII.—Procedimiento de gestión.
Título IX.—Reclamaciones en vía administrativa.
Título X.—Recurso ante el Poder Judicial.
- Disposiciones Transitorias y Finales.

El Anteproyecto Sustitutorio que formulamos el 1º de Octubre de 1965, por encargo oficial fue redactado en muy breve tiempo, como aparece de la Resolución Ministerial N° 964 de 7 de Octubre de 1965, la cual en términos que nos honra, da por cumplida nuestra misión.

Con un texto de 181 artículos, las materias fueron estructuradas en la siguiente forma:

- Título Preliminar.
Libro I.—Derecho Tributario Substantivo o Material.
Libro II.—Derecho Tributario Administrativo o Formal.
Libro III.—Derecho Tributario Procesal.
Libro IV.—Derecho Tributario Penal y Procesal Penal.
- Disposiciones Transitorias y Finales.

El Código vigente ha recogido, substancialmente, la presente estructura y las bases sustitutorias que propusiéramos.

El modelo de Código Tributario para América Latina (OEA-BID), 1964, con 200 artículos aproximadamente, se divide en dos Libros, el primero contiene la parte general; y, el segundo, la parte especial. Sólo nos interesa para el estudio que hacemos el primer Libro:

Libro 1º.—Parte General.

Título I.—Disposiciones Generales.

Capítulo I. Normas tributarias.— Capítulo II. Tributos (Impuestos, tasas y contribuciones).

Título II.—Relación Jurídico Tributaria.

Capítulo I. Disposiciones Generales.— Capítulo II. Sujeto Activo.— Capítulo III. Sujeto Pasivo.— Capítulo IV. Hecho Generador.— Capítulo V. Extinción.— Capítulo VI. Intereses.— Capítulo VII. Privilegios.— Capítulo VIII. Exoneraciones.

Título III.—Infracciones y Sanciones.

Capítulo I. Disposiciones Generales. Sujetos Activos.— Capítulo II. Tipos de infracciones.

Título IV.—Procedimientos Administrativos.

Sección 1ª

Capítulo I. Normas Generales.— Capítulo II. Determinación.— Capítulo III. Fiscalización.— Capítulo IV. Deberes Formales.— Capítulo V. Certificaciones.— Capítulo VI. Consultas.

Sección 2ª.—Recursos.

Capítulo I. Recursos de Renovación.— Capítulo II. Recurso Jerárquico.

Título V.—Procedimientos Jurisdiccionales.

Capítulo I. Organos.— Capítulo II. Competencia.— Capítulo III. Reglas de Procedimiento.— Capítulo IV. Medidas Cautelares.— Capítulo V. Juicio Ejecutivo.— Vía de Apremio.— Capítulo VI. Repetición del pago de lo indebido.— Capítulo VII. Amparo.

El Anteproyecto con 147 arts. de la Dirección General de Estudios Tributarios, hoy Dirección General de Legislación Tributaria, Oficina Ejecutiva de la Comisión Revisora de la Legislación Tributaria Ley N° 14858, fue elaborado sobre la base de los tres anteriores, su estructura es la siguiente:

Libro I.—Obligación.

Libro II.—Organización de la Administración Tributaria.

Libro III.—Del Procedimiento de Gestión.

Libro IV.—De las Reclamaciones y Recursos.

Libro V.—De las Infracciones y Delitos y de las Sanciones.

La Comisión, encargada de la discusión definitiva, bajo la Presidencia del señor Ministro de Hacienda, señor Sandro Mariátegui, e integrada por Representantes de ambas Cámaras del Poder Legislativo, Delegados de las instituciones representativas de las actividades económicas y profesionales del país, por Funcionarios de la Superintendencia Nacional de Contribuciones, de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Dirección General de Estudios Tributarios, en sesión permanente estudió el articulado, redactó y sometió a la aprobación final el texto del Código que nos rige.

La comparación con los Códigos y Proyectos extranjeros, muestra que, con una inclinación más o menos doctrinaria, casuística o administrativa, todos coinciden en la unidad de doctrina que caracteriza al Derecho tributario contemporáneo, no obstante ligeras diferencias terminológicas y de orden de las materias.

El Código Fiscal Mexicano del año 1939 consta de los siguientes títulos y materias, con 286 artículos:

Título 1°—Disposiciones Generales.

Título 2°—Créditos Fiscales.

Título 3°—Procedimiento de Ejecución de Créditos (procedimiento coactivo).

Título 4°—Fase contenciosa.

Título 5°—Infracciones y Sanciones.

Título 6°—Delitos Fiscales.

Título 7°—Investigación Fiscal (Intervención de la Procuraduría Fiscal en la sanción de las infracciones).

El Código Tributario de Chile de los años 1960-1961, consta de 211 artículos, tiene un carácter pronunciadamente administrativo y reglamentario:

Título Preliminar.

Libro 1º—Administración, Fiscalización y Pago.

Libro 2º—Apremios, Infracciones y Sanciones.

Libro 3º—Tribunales, Procedimiento, Prescripción.

Título Final.—Vigencia y Derogación de Normas.

Argentina tiene establecido un régimen de Códigos fiscales provinciales. El Código Fiscal de Buenos Aires del año 1948, obra del Profesor Dino Jarach, se divide en una parte General y otra Especial, la ley anual que fija las alícuotas es su complemento, ha sido objeto de reiteradas modificaciones. En el ámbito Federal rige la Ley N° 11683 del año 1963, es de procedimiento, aunque recoge muchos principios, ha sido también objeto de reformas, las de 1964 y 1965 suprimen el principio del secreto fiscal. Imbuída de autoritarismo hasta 1959, no proporcionó suficiente defensa, dando origen a la creación del Tribunal Fiscal de la Nación.

La Ley General Tributaria que rige en España desde el 28 de Diciembre de 1963, de importante contenido doctrinario, con 171 a 180 artículos, consta de:

Título Preliminar.

Título 1º—Normas Tributarias.

Título 2º—Tributos (en esencia, aquí trata de las infracciones).

Título 3º—Gestión Tributaria (administración y procedimiento).

Disposiciones Finales.

Disposiciones Transitorias.

La Ley de Ordenamiento Tributario de Alemania, obra de Becker, año 1919, tiene 488 artículos y su estructura fundamental es la siguiente:

Disposiciones Preliminares.

Primera Parte.—Autoridades (Oficinas Fiscales, Corte de Finanzas).

Segunda Parte.—Imposición (dividida en Secciones y Títulos: obligación, nacimiento, extinción, determinación, etc. lo contencioso, recaudación).

Tercera Parte.—Derecho Penal y Procedimiento Penal.
Disposiciones Transitorias y Finales.

El Proyecto Brasileño, sobre la base del anteproyecto elaborado el año 1954 por Rubens Gomes de Sousa, es de notable valor técnico; tiene la siguiente estructura:

- Libro I.—Legislativo.— Competencia.
- Libro II.—Tributos.— Conceptos.
- Libro III.—Vigencia.— Aplicación.— Interpretación.
- Libro IV.—Obligación Tributaria.
- Libro V.—Constitución.— Extinción.— Exclusión del Crédito tributario.
- Libro VI.—Administración.
203 a 207 artículos.
- Libro VII.—Infracciones y Sanciones (*).
- Libro VIII.—Procesos administrativo y judicial (*).
- Libro IX.—Id. (*).
- Total 447 artículos.

El Proyecto Uruguayo del año 1959, preparado por una Comisión presidida por R. Valdés Costa, ha sido recogido en parte por la Ley N° 12804 de 30-XI-960 y en la Ley de Impuesto a la renta, comprende:

Parte General.

Título Preliminar (No alcanza al orden aduanero. Fuentes. Aplicación. Interpretación).

Título 1°—Relación Jurídico Tributaria.

Título 2°—Procedimiento administrativo, determinación, recursos, Tribunal Fiscal, contencioso judicial.

Título 3°—Infracciones.

Parte Especial.

(Sólo se terminó la parte general).

El Proyecto Giuliani Fonrouge, del año 1963, en colaboración con la Comisión Asesora integrada por García Belsunce,

(*) Materia no incorporada del Anteproyecto Gomes de Sousa.

Jarach, Rechter, Freytes, Sorondo. Inspirado parcialmente en el Anteproyecto de Código Fiscal del año 1942 del propio Giuliani Fonrouge y además en la legislación alemana, mejicana y española, incluye aduanas y parafiscalidad, consta de 251 artículos:

- Título I.—Disposiciones Generales.
- Título II.—Organos de la Administración Fiscal.
- Título III.—Obligación Tributaria.
- Título IV.—Infracciones y Sanciones.
- Título V.—Organos Jurisdiccionales y Procedimiento.
- Título VI.—Disposiciones Generales y Transitorias.

Acoge la interpretación mediante todos los métodos admitidos en derecho, incluso la analogía sin alterar el principio de la legalidad. Admite la interpretación económica en el caso de abuso de las formas jurídicas, aunque reconoce que su aplicación exagerada conduce a la inseguridad jurídica. El carácter declarativo-formal de la determinación. La validez del hecho o acto jurídico ilícito o nulo. Reconoce la figura jurídico tributaria de los "entes colectivos" con patrimonio y autonomía funcional. En las infracciones se pronuncia por el paralelismo con el Código Penal, pero no subordinación, en general las sanciones son de carácter pecuniario y las graves de índole penal. Elimina el principio *solve et repete*, sólo exigible agotada la jurisdicción del Tribunal. Las multas son reclamables sin pago previo. El Tribunal Fiscal se estructura con tendencia a convertirlo en un verdadero tribunal de justicia.

Estructura conceptual o Dogmática Jurídica del Código.— El estudio de la estructura conceptual del Código, esto es, la dogmática jurídico-tributaria adoptada en su articulado, nos conducen al estudio de los principios que ha recogido, entre los cuales cabe destacar los siguientes:

	Artículos
Unidad lógica del fenómeno tributario y declaración de contenido	I
Tributos, término genérico	II
Aplicación del Código a otros ingresos públicos no tributarios	II, in fine
Legalidad	IV y V
Reserva de la ley	IV
Especialidad de la ley tributaria	V

	Artículos
Modificación del Código por ley expresa	VI
Ley y reglamentos tributarios derogarán expresamente otros	VII
Interpretación como toda disciplina jurídica. Las leyes tributarias son leyes normales y no excepcionales	IX
Autonomía	X II I
Coscivera, Profesor de Bari, sostiene que la codificación en sí, implica o supone la autonomía. El español Cortés Domínguez, estima que la codificación en todo caso facilita el análisis y permite llegar al diagnóstico sobre la autonomía o dependencia del sector jurídico codificado.	
Fuente nacional tributaria	XIV
Reciprocidad exoneratoria diplomática, consular y de organismos internacionales	XVI
Delegación de reformas al Poder Ejecutivo, no en cuanto a exoneraciones	XVII
Son contribuyentes las entidades patrimoniales sin personalidad jurídica. Pueden ser integradas por personas jurídicas	4 y 73
Contribuyentes y responsables (no se emplea el vocablo tributario "sustitutos")	3
La obligación tributaria es personal y directa, los convenios sobre esta materia no surten efecto	16
La deuda o el crédito tributarios son compensables	35
Prescripción no aplicable de oficio	42
Unidad de la deuda tributaria: impuesto, recargos y sus sanciones	46 y 29
Secreto tributario	76
Las respuestas a las consultas, previos ciertos requisitos, obligan a la Administración Tributaria	93
Atenuación del principio <i>solve et repete</i>	117
Desistimiento con aceptación del órgano competente	129

Artículos

La jurisprudencia de carácter general del Tribunal Fiscal, es precedente de observancia obligatoria	134
Capacidad económico-tributaria	4
Consignación ante negatoria del órgano competente, a recibir el pago	34
Centralización tributaria, estructural y funcional, en el Ministerio de Hacienda	51

Presunciones:

Toda declaración es jurada	75
Exoneración sin plazo, se presume un año	VIII
Presunción de desestimación	118
Penas pecuniarias o administrativas, objetividad	146
Reiteración infractoria. Reincidencia	148
Las deudas por sanciones terminan con la persona	149
Retroactividad benigna	150
Las sanciones no son acumulables	153
Dolo en los delitos tributarios	163
Aplicación de penas, es sin perjuicio del cobro de los tributos y sanciones administrativas	165
No habrá lugar a reparación civil cuando la Administración haya hecho efectivos los tributos y sanciones administrativos	166

Es ilustrativo comprobar que algunos tratadistas incluyen la costumbre como una de las fuentes del Derecho Tributario, no mencionada por el Art. III de nuestro Código; así como también consideran disposiciones como los decretos, resoluciones supremas, ministeriales, resoluciones de las Superintendencias, directorales, etc. Desde luego, en su condición de fuentes que no contraríen el principio de la legalidad, ni el de la reserva de la ley. Sin embargo, es posible inferirlos como fuentes, del texto de diversos artículos del Código.

Ejemplo de costumbre la tendríamos en el artículo 3º, inciso a), parte final, de la Ley N° 10804, cuando establece que se toma como valor básico de los inmuebles, en el caso de terrenos cuyo valor no está señalado en el Arancel o a falta del mis-

mo "el que declare el cedente de acuerdo con los precios que han regido la compra-venta de terrenos en dicho término".

Investigaciones italianas y españolas han planteado últimamente nuevas inquietudes en el terreno doctrinal, cuya importancia puede ser esclarecida reponiendo el estudio de viejos temas de la disciplina.

Berliri sostiene que la liquidación constituye un acto declarativo-constitutivo; Giannini, que es declarativo-formal; la práctica generalizada de ella por el propio contribuyente, el que puede aún efectuar liquidaciones adicionales o complementarias para salvar sus omisiones, parecen hacer comprender que es una emanación del hecho jurídico tributario o de la ley y su presupuesto, para convertirse con cierta nitidez en un "acto de cumplimiento" provenga del obligado o provenga de la Administración, acto de cumplimiento en el que intervienen elementos substantivos, interpretativos y formales.

El voluminoso incremento de la labor de fiscalización administrativa es cada vez más difícil, ello debe hacernos pensar en la incorporación de elementos de cumplimiento más eficaces, en interrelaciones de control, en la educación del contribuyente, a nivel escolar, universitario y de todo otro orden. No obstante el gran desenvolvimiento mecánico fiscalizador de los EE. UU., anota un publicista norteamericano, su preocupación porque llegue, inconcebiblemente, un momento en que la mitad de los ciudadanos norteamericanos tengan que controlar a la otra mitad, a fin de hacer debidamente eficaz esta función. Tal aserción debe reforzar nuestra fe en las autoliquidaciones de cumplimiento del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Otro aspecto innovador y polémico aparece en la última obra del año 1965, del Profesor Antonio Berliri "Corso Istituzionale de Diritto Tributario", que recoge la doctrina expuesta en sus tres volúmenes de "Principii de Diritto Tributario" y la enriquece con nuevos conceptos que muestran la evolución de su pensamiento. Los ingresos del Estado los agrupa en tres categorías: Impuestos, tasas y límites a la libertad de los particulares. Estudia el debatido problema de si es o no ilimitada la potestad tributaria. En el Volumen I de sus "principii" sostenía que la potestad tributaria era teóricamente ilimitada y tan sólo consideraciones de orden político (no jurídico) pueden inducir a no emplear el poder tributario en un determinado sentido. Ahora expresa: "Debo reconocer que no es del todo

exacto lo que escribía sobre la ilimitada posibilidad del legislador de asumir cualquier situación como idónea para legitimar la aplicación de un impuesto; esto es cierto para el poder constituyente, pero no para el Parlamento, para la ley constitucional, no para ley ordinaria". El español Alvaro Rodríguez Bereijo, Miembro del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, opina que el carácter teóricamente ilimitado de la potestad tributaria supone no tener en cuenta la distinción, imprescindible, entre el poder constituyente y el poder constituido, el primero es ilimitado, libre de establecer o no el principio de la legalidad de los tributos o el de la capacidad contributiva; el segundo o sea el orden constitucional establecido constituye, en sí mismo, un límite al ejercicio de los poderes del Estado, límites no sólo fácticos o políticos, sino jurídicos.

Sobre el particular hemos citado antes el artículo 8º de la Constitución como límite establecido entre nosotros en el nivel Legislativo.

Hacemos notar que la Constitución italiana de 1947 recogió en su artículo 23 el principio de la legalidad y el de la capacidad contributiva en el artículo 53, bajo el título de "Derechos y deberes de los ciudadanos".

El principio de la legalidad está establecido por el citado artículo 8º de nuestra Constitución, en el artículo 109 de la Ley Nº 14816, Orgánica del Presupuesto Funcional de la República y en el Código Tributario; el de la capacidad contributiva sólo en el Código Tributario, aunque no redactado con el énfasis de la Constitución italiana.

Recientemente, Sáinz de Bujanda, ha publicado dos importantes trabajos sobre el nacimiento de la obligación tributaria y acerca del análisis jurídico del hecho imponible. El profesor Hensel, en 1924, afirmó ya, que el tratamiento científico del derecho de obligaciones en el área fiscal debe ocuparse, en primer lugar, del presupuesto de hecho del impuesto; Jarach nos habla en su obra "El Hecho Imponible", 1942, sobre la glorificación del presupuesto, problema central del derecho tributario material. Surge, a partir de la Ordenanza tributaria alemana de 1919, la cuestión atinente al nacimiento de la obligación tributaria, asociada desde entonces, a la realización de una situación de hecho prevista hipotéticamente por la ley. El vocablo alemán utilizado es el de *Tatbestand*, traducido a nuestro idioma de distintas maneras "situación de hecho", "circuns-

tancia de hecho", "soporte fáctico", "hecho presupuesto", "hecho imponible", *presupuesto di fatto, fattispecie tributaria* adoptado por Ezio Vanoni, *situazione-base dell'imposizione* de Allorio, "hecho generador del impuesto" de Gastón Jéze, empleado también en reciente obra de Araujo Falcao titulada *Fato gerador de obrigacao tributaria*, expresión usada por Rubens Gomes de Sousa.

Sobre esta misma conceptualización fáctica, a principios del siglo XIX escribía Jean Baptiste Say: "Mediante el impuesto se trata de afectar los capitales o las rentas de los contribuyentes; pero, a menos de gravarlos arbitrariamente, es necesario exigir su contribución con motivo de un "hecho" que sirve de base a la pretensión del Fisco... Tales son los "hechos" que sirven de base al impuesto".

El ilustre tributarista peruano Doctor Juan Lino Castillo, maestro y creador de las cátedras de Derecho Tributario en nuestras Universidades, tuvo la gentileza de dedicarme su programa de Derecho Tributario, dictado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, compendio y síntesis brillante de doctrina, contenía la expresión "hecho tributable", designación que el autor español Narciso Amorós en su obra "Derecho Tributario", utiliza con la denominación de "hecho tributario".

Este punto concita la atención en cuanto a si es el hecho el que causa la obligación o es la ley tributaria o son ambas consideraciones.

Problema cuya solución interesa esclarecer a fin de resolver el de los efectos jurídicos de la norma, de su imperio, de la exigibilidad de la obligación, de las colisiones normativas en el tiempo, ámbito en el espacio, de los deberes sustanciales y formales, ley aplicable, evaluaciones de rentas y bienes referidos al momento de surgimiento, domicilio fiscal, iniciación del cómputo prescriptorio, determinación de las sanciones y, en general, el de todos los momentos que afectan el ciclo jurídico de la obligación tributaria.

Sáinz de Bujanda advierte que en esta materia se cae en algunas imprecisiones, como en el caso de Blumenstein y Giuliani Fonrouge, los que no señalan la distinción entre las expresiones "objeto del tributo" y "presupuesto objetivo" de la obligación, pues las utilizan indiscriminadamente. Ejemplos de esta diferencia sería: para gravar el consumo (objeto del impuesto), puede convertirse la fabricación en presupuesto obje-

tivo; para gravar la renta que se presume obtenida de un bien determinado (objeto del impuesto), puede tomarse como presupuesto objetivo la mera posesión del bien, basándose en que la simple tenencia genera renta.

A. D. Giannini, no obstante su clarividente doctrina, deja entrever vacilación o inseguridad cuando dice: "La deuda tiene su fundamento jurídico, es decir, su fuente, en la ley o, más precisamente en la situación de hecho que, según el ordenamiento tributario, es idónea para hacerla surgir".

Los tributaristas parecen acordes en que el nacimiento emana de la ley y su supuesto; sin embargo, no existe esta concordancia en pronunciarse si es la ley, o el hecho o son ambos, los productores inmediatos, salvo la opinión de algunos autores que conceden prioridad jurídica al hecho, la conclusión se define en que la conjunción "hecho jurídico tributario" presta mejor relevancia al contenido actuante, dinámico y vinculatorio de la norma y el hecho.