

Respecto de la Autonomía del Derecho Fiscal

(De Trotabas, a Jarach y Berliri) ⁽¹⁾

Versión de León Cortinas-Peláez

I. La aportación del Decano Trotabas ⁽²⁾

1. Dos concepciones opuestas del Derecho Fiscal: ¿el Derecho Fiscal está sometido al Derecho Civil o constituye una disciplina autónoma?

Hace algún tiempo, una oposición muy neta y que va acentuándose, se nota entre dos maneras muy distintas de considerar los problemas de derecho fiscal. Los juristas que se han preocupado de estos problemas se dividen en dos campos: El primero, que es en verdad el más numeroso [Trotabas escribe en 1928], y el más representativo por la calidad de sus campeones, va al combate desplegando el pendón del derecho privado, buscando ante todo la protección del contribuyente contra los alcances del fisco. Gény, Pilón, Savatier, Lalou, a través de cuyos estudios fiscales se expresa

verdaderamente un acto de fe en la supremacía del derecho privado, condenan severamente todos los golpes que le infligen la jurisprudencia o la práctica fiscales. A esta actitud defensiva se opone la de un partido, que parece más audaz e innovador, más franco al menos, en cuanto se niega a reconocer, a priori, la superioridad de una fórmula jurídica cualquiera, aunque sea del Código Civil. Tendiendo por el contrario a admitir el carácter específico, la autonomía, al menos relativa, de las diferentes disciplinas, estos "independientes", consideran como una realidad jurídica que es vano criticar, y que vale más explicar, la ley, la jurisprudencia y la práctica fiscales. En verdad, este partido es poco numeroso, pero nos proponemos mostrar que puede reivindicar la autoridad de maestros eminentes, que reposa sobre una jurisprudencia clara, bien definida por los comisarios del Gobierno ante el Consejo de Estado, y que lejos de ser herética o revolucionaria, se halla en la verdadera tradición de las doctrinas jurídicas clásicas, que el campo adversario cree tener el privilegio de defender. Hoy, se ve a los más modernos de nuestros músicos resucitar los movimientos clásicos de Bach, a los más avanzados de nuestros pintores reencontrar las composiciones y los ritmos de Poussin, a los arquitectos en apariencia más innovadores recrear las líneas puras más simples del arte antiguo y los

1 Por su permanente interés científico y pedagógico, se hilvanan, en esta traducción conjunta, las consideraciones clásicas de Trotabas, entonces joven profesor de la Universidad de Nancy, con reflexiones posteriores (1947 y 1952) de los publicistas italianos Diño Jarach (Univ. de Buenos Aires) y Antonio Berliri (Univ. de Roma). Versiones castellanas, subtítulos, numeración de epígrafes, transición de autores y aportaciones son del traductor (L.C.P.). o

2 Traducción del francés por el Dr. León Cortiñas-Peláez, de los pasajes pertinentes del artículo publicado en 1928 "Essaisur le droit fiscal", París: rev. de science et de législation financières. Respecto del posteriormente ilustre fundador de la Facultad de Derecho y de la Universidad de Niza, de su vida y de sus obras, cfr. las Mélanges offerts à Monsieur le Doyen Louis Trotabas, París: L.G.D.J., 1970, 572 págs.

artistas que piensan permanecer en la tradición de los maestros, por una estéril imitación, se alejan, por el contrario, de las fórmulas esenciales: el arte jurídico conoce quizá parecida vicisitud.

La oposición de las dos doctrinas, que se enfrentan sobre el terreno del derecho fiscal ha sido muy netamente marcada por el Decano Gény, que ha querido dar una mirada sobre nuestra ofensiva, severa --es verdad-, pero al menos generosamente interesada. Hay aquí, a nuestros ojos, un malentendido que merece una puntualización, y querría mostrar que la autonomía del derecho fiscal reposa sobre algo distinto que sobre "dos o tres truismos de una banalidad rudimentaria". Por ello, constatando que los autores de tendencia civilista son hoy la mayoría, trataremos primero de mostrar que la doctrina en cierta manera oficial del derecho fiscal, tiende a considerar a ésta como una ciencia secundaria. Tal es, en efecto, el primer reproche que se puede dirigir a esta fórmula que ha conducido propiamente a la negación, por asfixia, del derecho fiscal. No podía hacerlo distintamente, porque verán enseguida que esta doctrina se basa en un error jurídico, cuando quiere explicar las divergencias evidentes de los puntos de vista fiscal y civil, por una simple "técnica fiscal". Estas primeras búsquedas no constituyen más que una parte crítica y negativa, en la que querríamos mostrar las fallas esenciales de la doctrina civilista. En una parte constructiva, ubicaremos a continuación el derecho fiscal en el marco del derecho público, que es el suyo. Veremos cómo su autonomía debe construirse alrededor del concepto de poder fiscal, cómo ella debe conciliarse con las otras disciplinas jurídicas y, más especialmente, con el derecho privado.

Realmente, no se puede abordar el estudio del derecho fiscal sin sorprenderse por el lugar exíguo asignado a esta disciplina entre todas las otras disciplinas jurídicas. ¿No será que la doctrina civilista, negando al derecho fiscal la independencia de la que tenía necesidad para desarrollarse, abusando de esas imágenes fáciles según los cuales el derecho fiscal estaría encerrado en el derecho común o derecho privado que, a la vez, parece, está "en su base" y lo "domina", lo ha realmente ahogado? Por una paradoja increíble, el derecho fiscal, que penetra en el fondo de toda actividad jurídica, controlando la vida de la nación tanto como la de cada persona, asegurando la gestión de los billones del Estado como apreciando las escasas economías del más pequeño contribuyente, es, en el conjunto de nuestras doctrinas jurídicas, el pariente pobre, la "Cenicenta", de la que nadie se ocupa. ¿No es esta sumisión de principio del derecho fiscal al derecho privado, que puede explicar por sí sola que los programas mismos de nuestras facultades ignoren, aún hoy, que las preocupaciones y los problemas de orden fiscal están en el primer plano de la actualidad jurídica? (Nota de Trotabas: Hay allí en nuestra opinión, una actitud científica que reproduce absolutamente la actitud social y política de la burguesía hacia las doctrinas fiscales)..

Se podría alargar el examen de las consecuencias -negativas- a las que la doctrina civilista ha conducido al derecho fiscal. Ello parece inútil, pero al menos, confesaremos no comprender esta especie de creencia mística que la mayoría de los juristas -que abordan el estudio de los problemas financieros, y principalmente de las cuestiones impositivas- tienen, en la superioridad, en estas materias, del derecho privado. El fondo de su pensamiento ha de ser proteger al contribuyente contra el fisco, considerando al Código Civil -con sus concepciones individualistas- un excelente sistema defensivo. Pero hay allí para la doctrina civilista, una base muy frágil. Esta doctrina, sin embargo, ha podido aparecer antes como jurídicamente fundada. En verdad, la generación que nos precede no ha conocido más que problemas registrales, como dificultades importantes en materia de impuesto. Los impuestos directos del tipo antiguo eran poco propicios a la eclosión de dificultades jurídicas comparables a las suscitadas por los impuestos modernos sobre los réditos. Y bajo la influencia del aspecto patrimonial que presentan las cuestiones registrales, como bajo la influencia de la formación jurídica, por otra parte muy avanzada, del propio personal fiscal, bajo la influencia además de la competencia judicial mal analizada, se tomó la costumbre de resolver las dificultades fiscales como si fueran únicamente dificultades de derecho privado. Se ha perdido de vista que las relaciones contribuyente-fisco, no se establecen sobre el plano de igualdad propio del derecho civil. De tal modo que la fórmula de aplicación de las reglas del derecho privado al derecho fiscal aparenta perpetuar una rutina: defendible, en rigor, en materia de registro (Nota de frotabas: pero allí no hay sino una apariencia, porque el estatuto del contribuyente es independiente de la categoría del impuesto) pero que si se trata de otro impuesto, procede de un error jurídico evidente que es menester precisar ahora.

2. La antinomia del derecho civil y del derecho fiscal

Cuando la doctrina civilista afirma, como se ha visto, que el derecho fiscal estaría en cierto modo incrustado en el derecho privado, ella no pretende, sin embargo, que el Código Civil rige la base, la liquidación y la recaudación del impuesto. Todo el mundo reconoce que leyes especiales han intervenido en estas materias, señaladamente para determinar las bases de la imposición y para someter ciertos bienes al impuesto. En la letra misma de la Ley Fiscal hay ya elementos de una diferenciación de esta ley y de la ley civil o, si se prefiere, el signo de una independencia de aquélla con relación a ésta. Recientemente Lalou ha mostrado como numerosos artículos del Código Civil son deliberadamente desconocidos por las disposiciones de la ley fiscal. La demostración es demasiado evidente para que se deba

retomarla. Agregamos simplemente que este desacuerdo no es propio de las más recientes leyes fiscales, y que ya, por ejemplo, una ley de 1836 desconocía los artículos del Código Civil sobre la distinción de los muebles e inmuebles ante una ley impositiva.

Aquellos que tienen al derecho fiscal como tributario del derecho civil, aunque reprochando a esta legislación violar la regla civil, se acomodan a ella, sin embargo, porque no hay allí -según ellos- más que una serie de excepciones, que confirmarían la regla de la supremacía del Código: forzados a inclinarse ante la Ley, reconocen que la Ley fiscal puede liberarse del derecho común. Pero es necesario reconocer además que la jurisprudencia fiscal desconoce igualmente la ley civil, o, más generalmente, las reglas del derecho privado. Es así, que la jurisprudencia fiscal (sea que emane de los tribunales administrativos o de los tribunales judiciales) no vacila en calificar de "renta", del punto de vista fiscal, y en ausencia de toda definición legal, sumas que son calificadas de "capital" en las relaciones de derecho privado: que considera que ciertas personas que, del punto de vista de la ley civil, no son comerciantes, realizan beneficios comerciales; que no vacila en reconocer la existencia de ciertas actividades como regulares, las cuales en derecho privado, son consideradas como contrarias a las buenas costumbres, o como alcanzadas por la ley penal; o incluso, que se separa deliberadamente del Código civil cuando se niega a pagar intereses al contribuyente que obtiene devolución de un impuesto, como se niega por otra parte a pagarlos al fisco, por morosidad del contribuyente.

3. Las afirmaciones de la teoría civilista. Discusión

Es ante esta jurisprudencia disidente que se precisa la doctrina fiscal de los civilistas. Si la mayoría de ellos se limitan a proclamar la superioridad del derecho civil sobre el derecho fiscal, lo que es una afirmación gratuita y no una razón demostrativa, tenemos, por el contrario, la suerte de encontrar, por la pluma del Decano Gény, la justificación teórica de esta doctrina. Gény en presencia de la antinomia revelada entre la ley fiscal y la ley civil, reconoce que existe "una técnica propiamente fiscal que introducirá en la técnica jurídica general algunos elementos nuevos, que la completarán sin destruirla, que podrán inclusive, a veces, poner en jaque algunos de sus principios". Y este autor agrega: "A condición solamente de ser formalmente legalizada, la técnica fiscal está autorizada para alcanzar o mellar el derecho común que, por otra parte, la domina con todo su valor universal". Es decir que el derecho fiscal no puede expresarse más que por la letra misma de un texto legal, y que, en el silencio del texto, sus dificultades deben ser resueltas según las reglas del derecho privado.

Esta fórmula revela, a nuestro parecer, el error de la concepción civilista del derecho fiscal. El meollo de la discusión está muy claramente planteado: nadie discute

el poder que tiene la ley de fijar reglas especiales para el derecho fiscal; se trata simplemente de saber si, en caso de silencio de la ley fiscal, el juez y el intérprete, quedan sometidos o no a la regla de derecho privado, para resolver una cuestión de derecho fiscal.

Para combatir la tesis civilista, observaremos, primero, que la ley fiscal está tan liberada del derecho privado, sobre todo hoy en día, que constituye realmente un cuerpo de doctrina independiente, que se traduce fatalmente por una autonomía, que no se puede limitar, como lo afirma Gény, a "una técnica propiamente fiscal".

Los pocos ejemplos que hemos recordado muestran ya que la concepción jurídica de la ley fiscal está tan alejada de la concepción civil que hay, en el fondo, una antinomia, una independencia, en cierto modo "material" de los dos órdenes legales. Pero hay más. La ley fiscal, o al menos la ley que establece un impuesto, está sometida a un procedimiento legislativo especial que supone o implica, una autonomía "formal" de la ley fiscal: esto confirma, al pasar, que la materia fiscal está reservada, incluso en derecho positivo, a un orden jurídico especial, respecto del cual el orden del derecho privado debe reconocerse inoperante.

Es inútil, por otra parte, el insistir sobre estos argumentos. Parece, en efecto, según las doctrinas mismas de Gény, que la "técnica propiamente fiscal" cuya existencia reconoce, debe tener consigo el reconocimiento de la autonomía del derecho fiscal. Ya que la ley escrita no contiene todo el derecho positivo en vigor, parece fatal que toda ley escrita segregue otro derecho positivo, que la desarrolla y la prolonga, y cuando esta ley escrita es especializada como la ley fiscal, debe crear de este modo un conjunto de derecho positivo especializado, autónomo.



Orozco. El diablo. 1945.

¿Cómo limitar el derecho fiscal a una pura técnica, si la "técnica", en la pluma misma de Gény, trasponiendo la idea de "construido", designa "el esfuerzo especial, y en cierta manera profesional, que toma, en el orden jurídico, un relieve sorprendente así como una importancia considerable", ya que sabemos que "lo circunstancial y lo construido se mezclan y entrecruzan para proveer a la vida jurídica de todas las direcciones necesarias", y que "no se debe desconocer que lo construido, obra de voluntad artificial, si no arbitraria, llega poco a poco a aumentar la suma de lo "dado"? Por derecho autónomo nunca se ha entendido un derecho arbitrario, y ciertamente sólo la ley puede establecer o aumentar los impuestos. Pero, cualquiera que sea la importancia de la ley escrita, en materia fiscal como en toda otra materia, subsiste al lado de ella un dominio de la "investigación libre", al menos para aplicar e interpretar la ley, dominio que va necesariamente a permitir la eclosión de una "construcción" jurisprudencial o consuetudinaria, y todo lo que aquí pretendemos es que esta búsqueda está tanto más "libre" en cuanto está liberada del respeto del derecho privado.

Pero admitamos que estos argumentos carezcan de valor, y veamos, yendo al fondo mismo de la cuestión, si se puede admitir, con Gény, que el derecho fiscal no existe más que si está "formalmente legalizado". Con ello, Gény entiende, según sus propias referencias, que el derecho fiscal, o, más especialmente, la ley impositiva, forma parte de esas hipótesis por las cuales "una ley escrita (o al menos una costumbre netamente caracterizada) aparece hoy necesaria para formular una regla de derecho, que escapa por ello mismo al círculo de la libre búsqueda del jurisprudente". Pero no hay allí más que una afirmación, tanto más insatisfactoria cuanto que desconoce ciertas reglas de nuestro actual derecho público. Así, cuando Gény cita, de una manera general, como la primera de estas hipótesis de las que la libre investigación está excluida, "las disposiciones escritas, incluso las consuetudinarias, constituyendo, sobre algún punto, un derecho positivo netamente establecido", no tiene en cuenta la jurisprudencia administrativa que se libera frecuentemente de la letra misma de la ley, y no duda en "construir" contrariamente a las disposiciones del texto escrito. Cuando afirma luego que "el derecho moderno excluye también de la esfera de la interpretación libre la determinación de los delitos y las penas", descuida también la práctica de derechos públicos de la Corte de Justicia, excepcional -lo reconocemos- pero no menos cierta. Cuando continúa diciendo que "las formas de procedimiento, de publicidad, de prueba, y de una manera más general, la mayoría de las formas jurídicas (señaladamente aún las formalidades administrativas) no pueden, lo más a menudo, en nuestro estado de civilización, ser creadas por el intérprete", deja de lado toda la jurisprudencia administrativa que, en el silencio de los textos, ha debido elaborar ella misma las reglas de procedimiento impuestas a los cuerpos deliberantes, al

igual que la jurisprudencia por la cual el Consejo de Estado autoriza a la administración a no observar ciertas reglas de forma, ciertos plazos expresamente previstos por la ley, y olvida finalmente que -como sostiene Hauriou- el procedimiento administrativo "es distinto del procedimiento civil, tiene su genio propio, y se desarrolla de una manera independiente: cuando los textos que la reglamentan son insuficientes, compete al propio juez administrativo formular sus reglas".

Vemos, por estos pocos ejemplos, que las distintas hipótesis en que la libre investigación estaría excluida, según Gény, se encuentran invalidadas en derecho público. Y, como es entre estas hipótesis que nos es presentada la fórmula de la "técnica propiamente fiscal", opuesta a "la autonomía del derecho fiscal", no parece cierto que esta fórmula pueda justificar la tesis civilista. Sin discutir el valor de los principios planteados por Gény, en la medida en que se trata, según el título mismo de su obra, de "ciencia y técnica en derecho privado positivo", se puede afirmar que la aplicación pura y simple de estos principios se torna discutible cuando nos encontramos en derecho público, como venimos de verificar: porque "las normas jurídicas que rigen la organización y el funcionamiento del Estado, o los vínculos de los individuos, con él, . . . que constituyen el derecho público, aunque cayendo bajo la noción genérica de derecho positivo, gozan de una mayor elasticidad, y configuran sanciones menos rígidas, incluidas en la organización misma del Estado". Y esto nos lleva a precisar al sentido y el alcance de la autonomía del derecho fiscal: es en derecho público que debe construirse, porque el derecho fiscal, precisamente en la medida en que se vincula a la aplicación de las leyes impositivas, depende del derecho público, y no del derecho privado, que regula únicamente "las relaciones de los particulares entre sí."

4. La autonomía de las disciplinas jurídicas

Antes de construir de este modo la autonomía del derecho fiscal en el campo del derecho público, no nos disgusta constatar, como un precioso estímulo, y como una especie de verificación previa, que la búsqueda de esta autonomía parece naturalmente llevada por la evolución de nuestras doctrinas jurídicas: los movimientos de ideas contemporáneas parecen todos en favor de la especialización de las disciplinas. Recientemente se ha visto a un autor célebre (Vivante), que se había dedicado a predicar la fusión del derecho comercial y del derecho civil, reclamar -al término de su carrera, por uno de esos cambios radicales de opinión que honran la consciencia profesional- la autonomía del derecho comercial. De un modo más general, Renard, uno de nuestros maestros más activos, que sabe conciliar el respeto de la tradición y las iniciativas audaces, por una serie de aproximaciones, ricas en vivas enseñanzas y observaciones concretas, ha iluminado las tendencias modernas a la "especialización" de las disciplinas jurídicas ("Le droit, la logique et le sens",

París, 1925, pp. 225-335). Y si invocamos aún el testimonio muy claro de maestros eminentes, sea del punto de vista general de los métodos jurídicos (Larnaude), sea, en fin, del punto de vista más particular de la autonomía de la Ciencia Financiera (Jéze), se ve que no partimos al combate sin jefes, y que la autonomía del derecho fiscal, no puede ser tenida como una fórmula revolucionaria, o por la expresión de una idea "en el aire", sino como una visión original, quizá, pero discutible.

Importa, además, precisar adecuadamente lo que entendemos por autonomía del derecho fiscal. En el fondo, se trata de asegurar la independencia jurídica de esta disciplina. Al igual que, en la organización romana, algunas ciudades del Imperio podían gobernarse por sus propias leyes, y eran, a este título, autónomas; igualmente, en la organización jurídica moderna, algunas disciplinas son regidas por reglas que les son propias, y se dice entonces que son autónomas. Para no hablar sino de las disciplinas del derecho público, que comprenden por otra parte al derecho fiscal -como veremos- decimos que el derecho administrativo es un derecho autónomo, porque posee reglas de derecho que le son propias y estas reglas son aplicadas por una jurisdicción que le es propia. Pero esta autonomía, hoy indiscutida, ha permitido realmente el desarrollo feliz de nuestro derecho administrativo, y se admite, en este dominio - ya se lo delimite según la idea de fin de utilidad pública, o según la idea de medio de servicio público- que se está, por ello mismo, fuera del derecho privado. Y esto se traduce prácticamente por el hecho de que la ley administrativa tiene calidad para reglar las situaciones jurídicas de otro modo que la ley de derecho privado, y que, en el silencio de la ley administrativa, el juez y el intérprete no deben obligatoriamente referirse a la ley de derecho privado considerada como derecho común ejecutorio de sí mismo: tienen el poder de apreciar en qué medida cabe referirse al derecho privado, y en qué medida cabe elaborar una regla de derecho propia al derecho administrativo.

No reclamamos sino para el derecho fiscal, hablar de su autonomía, es decir que la ley fiscal, como la ley administrativa, tiene el poder de reglar a su manera situaciones jurídicas, y que, dado su silencio, si se debe apreciar en materia fiscal una situación jurídica, no es necesariamente la ley civil que debe aplicarse. Como en derecho administrativo, ésta no se impone a priori al juez fiscal, y es tan inútil querer resolver cueste lo que cueste una cuestión fiscal por las reglas del derecho privado, o pretender que "el derecho civil domina o debe dominar al derecho fiscal", como sería inútil, en derecho administrativo, al querer resolver una cuestión que se relaciona con el funcionamiento de un servicio público, según el Código Civil.

Las razones que obligan a reconocer la autonomía del derecho fiscal, de este modo bien delimitada, parecen evidentes: porque, para el derecho fiscal como para el derecho administrativo, existen fuentes de derecho que

son propias a esta disciplina, y mismo un orden de competencia, ya que no una competencia judicial exclusiva, que le es propia, lo que caracteriza la autonomía jurídica. Todo ello, por otra parte, resulta, de la incorporación del derecho fiscal al derecho público; veremos luego que, incluso dentro del derecho público, el derecho fiscal se organiza con una fuerza creadora particular, y que está lejos de limitarse a una seca reglamentación, a una simple técnica. Por fin, nos quedará por indicar en qué medida el derecho fiscal parece admitir las reglas del derecho privado.

5. El derecho fiscal depende del derecho público

Afirmando que "el derecho fiscal forma parte del derecho público", reconocemos gustosos que esta fórmula, si se quiere, no es más que un "truismo" (perogrullada), pero confesamos preferir la expresión de una verdad banal al desconocimiento de esta verdad. Cuando decimos que el derecho fiscal forma parte del derecho público, lejos de reivindicar, en efecto, un descubrimiento, expresamos simplemente una opinión que tiene en su favor a toda la doctrina. La independencia del derecho fiscal en relación al derecho privado, su autonomía, debe necesariamente surgir de ello, como lo veremos, y se encuentra así colocada bajo el patrocinio de los mejores autores.

Sin remontarnos a las edades heroicas del derecho público francés, nos limitaremos a recordar que desde mediados del siglo XIX, incluso antes de que el derecho administrativo estuviera realmente organizado, el derecho fiscal estaba ya incorporado al derecho público. En un trabajo del siglo pasado de sugestivo título ("Essai sur la Science des Finances", 1840), leemos que la "ciencia de las finanzas reproduce ora principios generales o independientes de lugares y épocas, ora las combinaciones más favorables a la aplicación de estos mismos principios en un país y un tiempo dados: el primer título, se refiere esencialmente a la economía social de la que forma parte; el segundo, se liga al derecho público y administrativo al que sirve de base". En la misma época, Cotelle exponía que "la base y la recaudación del impuesto... todo lo que se una con la utilidad pública del reino y de las diferentes regiones, constituye el derecho público". A algunos años de allí, Laferrière escribe: "La Administración financiera y los impuestos son la parte más general de las materias de derecho administrativo, como el presupuesto es la ley más general de la administración. Es el motivo por el cual ubicamos a los impuestos luego de todos los títulos que conciernen a la administración financiera del Estado, considerada en sus relaciones con la conservación de la sociedad". Más cerca de nosotros, cuando Ducrocq aborda en su Curso el estudio de la Deuda Pública y del Impuesto, precisa que "si este volumen, íntegramente, trata exclusivamente de las partes capitales de la legislación financiera en Francia, esta legislación en su conjunto está tan estrechamente ligada a

cada uno de los elementos del derecho administrativo, de los que forma parte esencial, que no hay uno solo de nuestros otros volúmenes que no contenga más o menos algo de legislación financiera". Y si nos referimos a las autoridades actuales y más reales, del derecho administrativo, se percibe que la unanimidad de la doctrina se pronuncia todavía en el sentido de la incorporación del derecho fiscal al derecho público. Hauriou, Berthélemy, Duguit, Allix, Meyo, Roger Bonnard, están perfectamente de acuerdo al respecto. En cuanto a Gastón Jéze, cuya autoridad tiene un valor muy particular en materia de ciencia y legislación financieras, no parece a primera vista vincular las finanzas al derecho público, porque busca ante todo establecer que "todo problema financiero, es a la vez político, social, económico, histórico, jurídico". Pero para este autor, más que para ningún otro, la Ciencia de las Finanzas se coloca bien en el derecho público, puesto que todos sus problemas, que se trate de gastos, tasas, impuestos o empréstitos, se vinculan al de la distribución de las cargas públicas entre los individuos. Por lo demás, Gastón Jéze precisa excelentemente que "los servicios públicos, base de la ciencia de las finanzas, funcionan en condiciones esencialmente diferentes de las administraciones privadas", lo que "hace que los fenómenos financieros estén regidos por principios propios, cuyo estudio consiste justamente la ciencia de las finanzas".

Detrás de la autoridad de tales maestros, reunidos aquí en una bastante rara unanimidad, se puede considerar como adquirida la fidelidad del derecho fiscal al derecho público. Pero, entonces, es menester reconocer el sentido y el valor de las palabras. Decir que el derecho fiscal forma parte del derecho público, es quizá decir una verdad banal, pero no es ciertamente una fórmula de alcance restringido y vacía de sentido: porque ello implica, necesariamente, que el derecho fiscal -es decir, el conjunto de las reglas jurídicas que rigen los presupuestos, los empréstitos públicos y los impuestos- pertenece a un mundo jurídico extraño al derecho privado, cuyas reglas son válidas solamente, según la antigua definición de Domat, para las relaciones de particular a particular.

6. La Autonomía del Derecho Fiscal en el seno del Derecho Público

La incorporación del derecho fiscal al derecho público basta para arrastrar la autonomía del derecho fiscal frente al derecho privado, que nos hemos sobre todo propuesto establecer. Pero hay más, y no será indiferente mostrar, mismo en el seno del derecho público, que el derecho fiscal posee una autonomía real. Sí, en efecto, la mayoría de los autores cuya autoridad hemos invocado se limitan a ligar el derecho fiscal al derecho público, o incluso a colgarlo al derecho administrativo. Gastón Jéze, al menos, ha precisado que los fenómenos financieros están rígidos jurídicamente por "principios propios", lo que constituye la

autonomía real del derecho fiscal en derecho público, mismo frente al derecho administrativo.

Este aspecto nuevo de la autonomía del derecho fiscal se encuentra iluminado por la jurisprudencia del Consejo de Estado. Este, cuando debe resolver un conflicto entre una ley de derecho fiscal y una ley de derecho administrativo, distingue muy claramente el dominio propio de una y otra disciplina. Ello quiere decir que una misma situación puede ser jurídicamente analizada de una cierta manera en derecho fiscal, y de una manera diferente en derecho administrativo: es el signo mismo de la autonomía.

El fallo jurisprudencial más probante en este sentido es uno del Consejo de Estado de 21 de enero de 1921, *Syndicat des agents généraux des Compagnies d' assurances du Territoire de Belfort*. Este fallo fue dictado en circunstancias de hecho que merecen ser recordadas. Sabemos que las leyes fundamentales de nuestra organización administrativa han sometido a nuestros órganos administrativos a un régimen severo, que confina su competencia en las materias puramente administrativas. Esta "especialidad" ha sido impuesta al departamento, de una manera muy clara por los artículos 46, 47 y 48 de la ley del 10 de agosto de 1871. Resulta de estos textos que fuera de los servicios cuya creación está especialmente prevista por la ley-el Consejo General no tiene calidad para crear un servicio, sino cuando, la iniciativa privada no existiere. Pero dos leyes financieras vinieron primero a exentar de una tasa a "las cajas departamentales de seguros organizadas por los Consejos Generales", luego a precisar que "están y permanecen exentos de esta tasa todos los capitales asegurados por las cajas departamentales". Valiéndose de este texto que, se convendrá en ello, parece implicar claramente el reconocimiento legal de las cajas departamentales de Seguros, un Consejo general crea una caja de seguros. Pero, de inmediato, las Compañías de Seguros se inquietan de esta competencia administrativa, e impugnan ante el Consejo de Estado, por



José Clemente

ilegalidad, las decisiones administrativas creadoras de estos establecimientos departamentales. Ante el Alto Cuerpo, Corneille, comisario del Gobierno, en conclusiones que ya hemos invocado, precisó entonces, de una manera que no pudo ser más clara, la independencia del derecho administrativo y del derecho fiscal: "se trata, dijo, -para condenar la creación de la caja por el Consejo general de textos de leyes financieras, y, en principio, las leyes financieras no deben tener por objeto más que reglar el Presupuesto del Estado y los impuestos a percibir, y no podrían modificar textos orgánicos tan importantes como los artículos 46, 47 y 48 de la ley del 10 de agosto de 1871, sin que la intención modificativa sea explícitamente expresada en el texto mismo".

¿Es decir que la ley financiera es incapaz de modificar situaciones jurídicas establecidas por otras leyes, a las cuales estaría subordinada, como lo pretenden los civilistas? En absoluto, porque la ley de finanzas puede, por el contrario, modificar a voluntad estos regímenes jurídicos, al menos del punto de vista fiscal; o, más exactamente, puede decir lo que quiere, con toda libertad, haciendo abstracción de toda situación jurídica anterior (en la especie de orden administrativo, en otra parte de orden civil o comercial) porque, precisamente, no tiene que ocuparse por ella: la autonomía y la independencia de las disciplinas jurídicas no podría verificarse mejor: Así lo establece Corneille, cuando continúa: "Qué es, en efecto, una ley fiscal? Es una ley destinada a alcanzar la materia fiscal, la materia imponible, y que la alcanza allí donde la encuentra, sin inquietarse primordialmente por las condiciones en que la encuentra, que la toma tal como aparece de hecho, sin preocuparse de saber lo que vale de derecho. La ley fiscal impone por tanto estados de hecho y no situaciones de derecho, y en estos estados de hecho, hace una separación entre lo que caerá bajo el golpe del impuesto y lo que podrá escapársele". Y el Consejo de Estado ha adoptado esta concepción de la ley fiscal, reconociendo en el fallo precitado que las disposiciones legislativas invocadas en la especie por el Consejo General, "de carácter puramente fiscal", no podrían tener por efecto el modificar la competencia del Consejo General fijada por la ley del 10 de agosto de 1871.

En un fallo reciente (24 de mayo de 1927), el Consejo de Estado acaba de afirmar aún más su jurisprudencia. Un funcionario público impugna, por la vía del recurso por exceso de poder, un nombramiento viciado a sus ojos de ilegalidad. Pero la ley, cuyas disposiciones han sido violadas, no es una ley de naturaleza administrativa: es una ley fiscal, la ley del 10 de agosto de 1922, que organiza el control de los gastos autorizados y somete ciertos actos a la obligación del Visto. Y entonces, pese a la fórmula genérica que permite al Consejo de Estado anular "por violación de la ley", éste no pronuncia en la especie la nulidad del nombramiento -sin embargo ilegal— porque "El Visto del fiscalizador de los gastos autorizados

forma parte de un conjunto de medidas exclusivamente destinadas a establecer la ejecución de las reglas presupuestales". De donde, "la inobservancia de esta formalidad, que no puede sino comprometer, si el caso se presenta, la responsabilidad civil de los administradores, no podría ser invocada en apoyo de un recurso por exceso de poder". Existen, por lo tanto, claramente, en el seno del derecho público, dos mundos diferentes, el mundo administrativo y el mundo fiscal, teniendo cada uno sus reglas propias, su autonomía. "Verdad más acá de los Pirineos, error más allá", decía Pascal: podemos traducir hoy, lo que es legal en derecho fiscal puede ser ilícito en derecho administrativo, lo que viola la ley fiscal puede ser irreprochable del punto de vista administrativo.

En el seno del derecho público, la autonomía del derecho público, la autonomía del derecho fiscal, podría por otra parte establecerse no sólo frente al derecho administrativo, sino frente a cualquier otra disciplina. Es apenas necesario recordar las reglas especiales que aíslan al derecho fiscal de las reglas comunes del derecho constitucional: existe, en efecto, un derecho constitucional fiscal, o, si se prefiere, todo un aspecto fiscal del derecho constitucional. Igualmente, se podría estudiar un derecho fiscal internacional, cuyas reglas, apenas explotadas del lado del derecho internacional privado, deben enteramente despejarse desde el lado del derecho internacional público. Y se puede desde entonces afirmar que, del punto de vista de las otras ramas del derecho público, como del punto de vista del derecho privado, la ley fiscal posee una independencia que le permite establecer reglas propias: el derecho fiscal, como "Charbonnier", es dueño en su casa.

7. Relaciones con el derecho privado

El "acantonamiento" del derecho fiscal que acabamos de exponer, sobre todo en relación con el derecho privado, no debe entenderse como un aislamiento absoluto. En el punto de nuestras búsquedas a que hemos llegado, queda por mostrar cómo el Derecho fiscal autónomo se ajusta al derecho privado, porque autonomía ni quiere decir independencia total, y menos, aun desconocimiento y violación sistemáticas. El derecho administrativo, cuya autonomía no se discute, apela a veces, no sólo al espíritu de la ley de derecho privado, sino incluso a su texto. Igual sucede en derecho fiscal: su autonomía no implica una ignorancia de principio del derecho privado y es a veces tributaria de sus disciplinas. La razón es bien simple: toda autonomía, toda especificación, no se conciben jamás de una manera absoluta, sino que, al contrario, forman parte de un conjunto, de la unidad jurídica de la que toda disciplina es solidaria. Resulta de ello que se debe reconocer la existencia de un cierto "fondo común jurídico", que hace al derecho fiscal necesariamente tributario del derecho privado, porque este derecho común se acerca "en gran parte, a lo que hoy llamamos derecho



Orozco. Paisaje mexicano. 1930

civil". Pero, contrariamente a la tendencia de los civilistas que quieren hacer prevalecer en derecho fiscal todas las reglas del derecho privado, consideradas como igualmente válidas, pensamos con otros que este derecho común "no abarcaría todo el derecho civil; no retendría de él más que las nociones más comprensivas y, todavía, con la carga de flexibilizarlas". Es decir que en este conflicto que va a enfrentar a dos disposiciones legales contrarias -una disposición de derecho civil y una disposición de derecho fiscal- lejos de dar preferencia a aquella sobre ésta, probando el valor del derecho fiscal respecto al derecho privado, es más bien el valor del texto de derecho privado que debe ser medido y apreciado. ¿Pertenece a estas nociones comprensivas que forman parte del fondo común oponible a toda disciplina? Si la respuesta es afirmativa, está en su lugar en las discusiones de derecho fiscal, tiene su valor. Si es negativa, no constituye más que una regla de alcance relativo, válida en la autonomía del derecho civil, pero no en la del derecho fiscal. (Nota de frotabas: la necesidad de esta combinación de la ley fiscal y la ley civil, ha sido planteada en términos excelentes en el tratado de Championnière et Rigaud: "La aplicación de la ley fiscal exige la de dos legislaciones: ora son las reglas particulares a la ley especial, que es necesario poner en obra; ora se deben aplicar las de la ley común. Así, si se trata de la necesidad de registro, de los plazos de pago, del sujeto pasivo, de la prescripción de la obligación: es la ley fiscal que es necesario interrogar; pero si se debe reconocer el derecho, reconocer su exigibilidad,

determinar su cantidad, su dificultad, lo más a menudo rueda sobre el examen de la ley civil. El registro de una capitulación matrimonial, por ejemplo, plantea el decidir en qué término el acto debe ser sometido a la formalidad, si el notario debe anticipar sus derechos, en qué fecha debe ser llevada al registro; la solución de estos puntos pertenece exclusivamente a la ley fiscal. Pero se deben examinar igualmente si las disposiciones del contrato contienen una liberalidad o sólo una convención entre asociados; si la donación es actual o subordinada al fallecimiento; si es inmobiliaria o mobiliaria; si es hecha a los esposos o a uno de ellos; la ley fiscal sobre todos estos puntos guarda un silencio absoluto; nada en sus disposiciones puede, ni siquiera debe, servir a resolverlos, la ley civil es la única que puede conducir a su solución").

Se objetará quizá que el principio de esta elección será arbitrario y que las reglas, según las cuales se efectuará, serán inciertas. Pero otras disciplinas han sabido destacar las reglas que resuelven semejantes conflictos, y, en la especie, bastará hojear las colecciones de jurisprudencia para descubrir mil decisiones que tienden precisamente a delimitar la aplicación del derecho civil en derecho fiscal. La práctica jurisprudencial revela, en un gran número de puntos, una re flexibilización de la regla de derecho privado que sólo pueden desconocer aquellos que, por idea preconcebida, proclaman la supremacía de esta regla: esta jurisprudencia, tanto en su espíritu como en los motivos y soluciones positivas que brinda, ha planteado

las bases de una autonomía que no tenemos que construir, que basta, objetivamente, reconocer.

De los fallos examinados -una decena a penas- se pueden deducir los principios siguientes:

1º. Todos los principios admitidos en materia de derecho civil no influyen necesariamente sobre las modalidades de aplicación de la ley fiscal

Esta fórmula, es la expresión misma del derecho fiscal autónomo, la respuesta clara, formal, a todos los defensores de la primacía del derecho civil. Pues bien: no puede ser seriamente discutida porque está inscrita con todas las letras de un buen número de fallos de jurisprudencia. Sin retomar las diferentes especies que han planteado y precisado el divorcio del derecho civil y del derecho fiscal, destacaremos que es la opinión en cierto modo oficial de la tesis del Fisco, cuya tesis, aunque interesada, no carece de valor. Y señalamos además que el reflejo de la independencia del derecho fiscal y del derecho privado se encuentra en los considerandos de las decisiones jurisprudenciales, judiciales ordinarias o jurisdiccionales. (*Nota de Trotabas*: Así se ve a la Corte de Casación fundar sus fallos en "derecho fiscal", costumbre por otra parte tradicional en nuestros tribunales judiciales, criticada por Championnière et Rigaud que la exponían en estos términos: "algunos fallos agregan al enunciado de los principios, estas expresiones restrictivas: con relación al registro, en consideración a la ley fiscal, a los ojos de la Régie y otros equivalentes; haciendo saber a quienes tienen derecho que estas reglas deberán ser observadas cuando el proceso se desarrolla entre el contribuyente y el Fisco, y podrán no serlo si se plantea entre dos particulares". En los fundamentos de los fallos del Consejo de Estado, se encuentra por otra parte una fórmula que revela, en materia fiscal, un procedimiento de interpretación legal particularmente extensiva: a veces, en efecto, el Consejo de Estado se pronuncia, en materia fiscal, no en virtud de una disposición legal, ni siquiera por analogía, sino simplemente porque ninguna interpretación legal prohíbe determinada interpretación).

2º. En materia de hecho imponible, las situaciones contractuales son inoponibles al Fisco

Ello quiere decir que, si los particulares, pueden, contractualmente, crear situaciones jurídicas, estas calificaciones no son oponibles al Fisco. Así, cuando el Fisco procede a operaciones de base del impuesto, éstas deben alcanzar la materia imponible según la calificación dada objetivamente por las partes. La jurisprudencia administrativa y la doctrina de los Comisarios de Gobierno se han colocado muy claramente en este sentido.

Esta jurisprudencia, por otra parte, no es nueva. Estaba establecida sin discusión, en materia de registro; sea cual sea la calificación que las partes pueden dar a un acto, el

Fisco tiene el poder de restablecer, por encima de su voluntad, una calificación que dé lugar a la percepción del impuesto. No hay en el fondo más que un desarrollo de esta jurisprudencia en los recientes fallos del Consejo de Estado, en el sentido de que están sometidas al impuesto sobre los "réditos", las sumas que los interesados por el contrario califican de "capital" y que algunos autores, han criticado, por esta razón.

Podríamos tentarnos de ver en esta segunda regla, la aplicación del principio civilista: *res inter alios acta aliis ñeque nocere ñeque prodesse potest*. Pero no podría haber en ello, a lo sumo, más que una "transposición", porque, en derecho fiscal, existe una concepción especial del "tercero". El fisco no es, frente al contribuyente, un tercero en el sentido del Código Civil. Una cuestión de base del impuesto, no interesa ni los derechos subjetivos del Fisco ni los del contribuyente: la autonomía de la voluntad contractual está limitada, frente al Fisco, por la ley del impuesto que establece un estatuto objetivo, y es este estatuto que constituye el fondo de debate. En efecto, la ley impositiva, aplicada por el poder fiscal, impone soberanamente sus calificaciones y el juez no tiene que respetar en la especie el principio de la relatividad de los contratos: no invoca, por otra parte, jamás la letra misma del art. 1165 C. Civil y podría decirse a lo sumo de esta jurisprudencia que ofrece uno de estos ejemplos en que una regla de derecho privado es aplicada por el derecho fiscal, no porque esté inscrita en el Código, sino porque ella es la expresión de una de esas verdades de evidencia que, por encima de las barreras de las especificaciones y de la autonomía, pertenecen a todas las disciplinas jurídicas.

Gény, que no puede discutir esta jurisprudencia, y para quien la fórmula de la autonomía del derecho fiscal, que combate, no puede ser una explicación, tuvo otrora la ocasión de presentarla como una excepción al "papel de las categorías reales en la técnica del derecho". Ciertamente, tal como él lo expone, "entre varios medios jurídicos, aptos a realizar cierto resultado práctico, buscado por las partes, éstas tienen la facultad de elegir el medio que da lugar al impuesto de registro menos elevado". Pero como esta regla debe ser inmediatamente atenuada, se podría decir invertida, por la jurisprudencia que primeramente hemos citado, es necesario reconocer que la fórmula primitiva no hace más que "abusar de las categorías jurídicas", empleadas aquí "para tapar operaciones que la organización positiva ha querido prohibir o someter a exigencias molestas"; léase que las categorías terminarían desnaturalizando los hechos o actos jurídicos que la ley fiscal pretende imponer. Y entonces nos parece más simple, más jurídico, - menos "oportunistas", en todo caso, como el Decano Gény lo indica él mismo- plantear como regla y no como excepción, que el derecho fiscal no está ligado por las categorías que el derecho privado ofrece a la libre elección de las partes. En cuanto a las hipótesis en que el derecho fiscal toma en cuenta, por el contrario, estas categorías,

ellas resultan simplemente de que la calificación fiscal y la calificación civil se yuxtaponen exactamente: y, como no hay conflicto, es inútil aquí - pero la excepción y no la regla- hacer jugar el principio de la independencia y de la superiodidad de la calificación fiscal sobre la calificación civil.

3º, En materia de hecho imponible, las situaciones jurídicas establecidas por la ley civil son inoponibles al Fisco.

Acabamos de ver que las situaciones contractuales creadas por el contribuyente en el marco de la ley, pueden ser desconocidas por el derecho fiscal. Igual puede ser con las situaciones o calificaciones planteadas directamente por la ley. Por aplicación de esta regla, vamos a ver al Fisco ultrapasar no sólo "la autonomía de la voluntad" de las partes, sino incluso una definición legal establecida en derecho privado.

En las conclusiones de los Comisarios de Gobierno, ante el Consejo de Estado, se encuentra también la expresión muy clara de esta nueva fórmula. Planteada ya en las conclusiones precitadas de Corneille y Andrieux, ha sido precisada por Berget en el asunto del sometimiento de las "Villas' et appartements meublés" a la cédula de las profesiones comerciales: "Es cierto que la ley fiscal da a la expresión 'profesiones industriales y comerciales' un sentido más amplio que el que tiene en derecho comercial. La ley, grava, en efecto indiscutiblemente, toda una serie de profesiones que no son consideradas comerciales por el Código de comercio y la jurisprudencia de la Corte de Casación... Se puede decir por tanto que será la jurisprudencia que tendrá que decidir, según las circunstancias, si tal o cual profesión entra en la cédula de los beneficios sociales o en la de los beneficios no comerciales".

Es menester por lo tanto admitir que el fisco no está obligado por las reglas del derecho privado o por las fórmulas de la jurisprudencia civil. Puede, por el contrario, por una "libre búsqueda", establecer la base del impuesto: porque, las definiciones mismas de la ley civil, no son necesariamente válidas en derecho fiscal, y es falso pretender que la ley fiscal se refiere siempre a la ley civil para conocer la materia imponible. Ante estas constataciones, no se debe gritar contra lo arbitrario: por extendida que esté la potestad fiscal, está, en definitiva, sometida al control del juez, lo que se conforma a las concepciones tradicionales del derecho francés.

4º. Para la percepción del impuesto, los vínculos jurídicos que permiten la determinación del contribuyente, podrían apreciarse según las reglas del derecho privado.

Sobre este punto, actualmente, la jurisprudencia fiscal parece aplicar las disposiciones del derecho privado. Cuando un bien ha sido reconocido como "materia imponible", abstracción hecha, si es necesario, de la ley de derecho privado, es necesario saber en nombre de quién

el impuesto debe ser establecido. En esta nueva hipótesis, que se presenta desde las operaciones de impuesto, pero que no se relaciona únicamente con estas operaciones, el Fisco busca entonces al contribuyente, poniendo de manifiesto su estatuto de derecho privado. El contribuyente parece, en efecto, definido por ciertos vínculos jurídicos (propiedad, posesión) que existen entre él y la materia imponible, base de la imposición. Es decir que el derecho fiscal deja generalmente al derecho privado el cuidado de establecer los vínculos propios de una persona o de un bien, y no sólo los vínculos de esta persona o de este bien con el Fisco.

Quizá por aplicación de esta regla, el Consejo de Estado ha gravado a la esposa, luego de la muerte del marido, sobre los réditos percibidos en vida de éste, y caídos en comunidad, -aunque se trate aquí de saber, si antes de la muerte de su esposo, la mujer ha tenido, en el sentido de la ley fiscal, "la disposición" de su parte de réditos comunes- El Consejo de Estado responde por la afirmativa, invocando los art. 883,1401 y 1476 C. Civil. Es más verosímilmente esta regla que ha permitido al mismo juez prohibir la percepción del impuesto general sobre la mujer separada de bienes, en el caso de insolvencia del marido. Se puede decir que, en estas hipótesis, el reenvío al derecho privado se explica quizá porque el hecho imponible no es lo único en cuestión, sino que se trata más bien de saber quién va a ser imputado como contribuyente.

Sin embargo, no debería entenderse esta jurisprudencia de un modo muy absoluto. A nuestros ojos, ella no se justifica más que en la medida en que, dado el silencio de la ley fiscal, el juez está obligado a resolver el conflicto, por así decirlo, de acuerdo a la ley de las partes. Por cuanto ésta no es aplicada más que a título de disposición especial, de técnica propia, y no a título de principio generalmente válido; de este modo, nos parece que la ley civil debe ser apartada allí donde la ley fiscal ha resuelto el conflicto a su manera; que la ley civil, por otra parte, puede tener su interpretación algo desnaturalizada por el medio excepcional en que ella debe ser aplicada, y, finalmente, que la cuestión de saber si la ley civil puede ser aplicada y en qué medida, debe ser resuelta por el juez fiscal.

5º. Conclusiones.

Tilless son las primeras reglas que pueden extraerse de la jurisprudencia fiscal, sus primeras enseñanzas. Es necesario, no considerarlas como expresión definitiva, porque el derecho fiscal es demasiado vivo y complejo para ser cristalizado en algunas fórmulas. No hay allí más que una "indicación" verificada, por un análisis, voluntariamente limitado, de la jurisprudencia. Esta, en la práctica actual, parece desgraciadamente rebajada, si no ignorada. Mientras que el derecho administrativo se pliega a un conocimiento preciso de los fallos, escruta sus considerandos, y ahonda en las conclusiones de los Comisarios de Gobierno, el derecho fiscal se limita muy a

menudo, cuando se refiere a la jurisprudencia, a registrar algunas decisiones particulares, no viendo quizá en los fallos, como en la ley, más que una reglamentación, una "técnica". Es subrayable, por ejemplo, que los "tratados" que se proponen el estudio teórico y práctico de nuestros impuestos, pese a revelar a veces una cultura jurídica perfecta, destacando sabiamente las ideas de la legislación fiscal, descuidan completamente al estudio crítico del contencioso; los fallos del Consejo de Estado y de la Corte de Casación, tan importantes en la elaboración jurisprudencial del derecho fiscal, son mencionados apenas, las conclusiones de los Comisarios de Gobierno no son discutidas.

Reincorporar el derecho fiscal al derecho público, liberándolo de una injustificable sujeción de principio al derecho privado; reconocer, por otra parte, el valor constitutivo de la jurisprudencia fiscal, ya se trate del Consejo de Estado o de la Corte de Casación; y, por el análisis jurídico, dar a esta jurisprudencia desconocida la autoridad que debe tener; tales son, en el fondo, las reivindicaciones expresadas por la "autonomía del derecho fiscal", reivindicaciones que nos parecen muy clásicas, y, sin duda, "sólidas y fecundas".

II. La distinción de Jarach: Remisión

Si se encara este tema como un proceso, podría iniciárselo con la terminante argumentación de Trotabas que acaba de leerse, continuar con la distinción de Jarach entre autonomía estructural y dogmática -formulada como una exposición, más elaborada del concepto autonómico-⁽³⁾ y podría terminarse con las escépticas expresiones de Berliri (Antonio), que desvanece el problema y van ahora..⁽⁴⁾

III. La postura "prestacional" de Berliri

1. El problema de la autonomía del derecho financiero y tributario

Mucho, acaso demasiado, se ha escrito para saber si el derecho financiero en general, o el tributario en particular, son derechos autónomos, o especializados, o particulares o si, por el contrario, no son más que una parte como lo son todos los del género, ya que de por sí de limitada importancia, pero que aparece luego tanto menos grave cuando se reflexiona que todos los que se han ocupado de él, autonomistas y anti-autonomistas, están de acuerdo sobre los dos únicos puntos que podrían presentar un real y sustancial interés:

2. que el derecho financiero y el tributario no constituirían jamás algo diverso de las otras ramas del derecho, casi un ordenamiento jurídico para sí porque, dada la unidad del derecho, cualquiera de sus ramas, por más autónoma, está necesariamente conectada con todas las otras con las cuales forma un todo único inescindible.

Exactamente escribe D'Amelio que "la autonomía de una rama del derecho no puede jamás quebrar y ni siquiera resquebrajar el concepto unitario del derecho mismo. Uno universo iure es verdad fundamental y puede considerarse una de las conquistas definitivas del espíritu humano. Es tal que la autonomía es a la unidad como los radios a la esfera: de modo que autonomía no es desintegración sino parte del todo. De ahí que la autonomía de una rama del derecho no puede excluir ni ignorar las otras ramas, también ellas autónomas, de las cuales tiene necesidad para vivir". Y, más adelante, expresa más precisamente que: "ningún autonomista ha afirmado que el derecho financiero debe vivir separado de toda otra disciplina, en desolador aislamiento, y ninguno ha negado la *queadam cognatio* de que hemos noticiado al principio de nuestro decir".

3. que existen principios generales de derecho financiero y tributario a los cuales debe recurrirse para la interpretación e integración de las normas relativas, y esto tanto que se admita la autonomía de tal derecho como que se la niegue.

Y con esto basta: que todos, autonomistas y antiautonomistas, están de acuerdo en reconocer que, muy a menudo, para interpretar o integrar normas de derecho financiero o tributario se debe recurrir a principios generales propios de materias muy diversas: ¿quién querría negar, por ejemplo, que el derecho procesal tributario pertenece al derecho tributario? Y sin embargo está fuera de toda discusión que para la resolución de muchísimas cuestiones relativas al contencioso tributario y al procedimiento ejecutivo tributario debe recubrirse al derecho procesal civil. Y lo mismo puede repetirse para las cuestiones relativas al derecho penal tributario, cuyas soluciones postulan muy a menudo el recurso a los principios generales elaborados por el derecho penal común; o para las cuestiones relativas a la validez de los actos administrativos mediante las cuales se afirma y se forma la voluntad de la administración financiera, cuestiones que muy a menudo deben resolverse con el criterio del derecho administrativo. Pero de esto surge inevitablemente -y no podría ser, por otra parte, de otra manera- que el *ampliar, restringir o suprimir sin más el campo del derecho financiero o del tributario no tienen ninguna consecuencia sustancial*⁽⁵⁾: la atribución de una institución al derecho procesal o al administrativo no importa necesariamente que a aquella institución se apliquen normas diversas de las que se aplicarían si hubiese estado atribuido a una rama diversa del derecho.

3 Diño Jarach, "La autonomía del derecho fiscal y la teoría de las finanzas públicas", Montevideo: Revista de Economía, 1947 y ahora Finanzas públicas y derecho tributario, Buenos Aires: Cangallo, 1983, XLVIII + 973 págs, esp. p. 37 ss.

4 Antonio Berliri, *Principii di diritto tributario*, Milán: Giuffrè, 1952, Vol. I. Tit. I, cap. I. Trad. del italiano por el Dr. León Cortiñas- Peláez.

5 Subrayado del traductor.



Jean Charlot. Orozco. 1923

4. Por tanto, bien mirado, el problema de la autonomía del derecho financiero y del derecho tributario se reduce al problema de la oportunidad al menos, desde un punto de vista científico y didáctico, de destacar un cierto número -en verdad, muy notable- de normas o un cierto sector de vínculos -realmente muy numerosos- del derecho público y hacerlos objeto de un estudio separado donde poner de relieve las afinidades y divergencias que permiten la organización en un sistema lo más coordinado y armonioso posible, y facilitar así la identificación de aquellos principios generales, de los cuales las solas normas constituyen aplicación o excepción y a los cuales debe recurrirse para una interpretación sistemática y científica, que trascienda la meramente literal de las propicias normas, y para colmar, en base a la analogía, sus eventuales lagunas.

Llevado así a sus verdaderas o modestas proporciones, el problema de la delimitación del derecho financiero y del derecho tributario indudablemente existe y se presenta de este modo bajo un cierto aspecto prejudicial para una obra como la presente, dedicada precisamente al estudio del derecho tributario.

5. Según la opinión más difundida, el derecho tributario no sería más que una rama del derecho financiero ya que, mientras este último abrazaría todas las normas jurídicas que presiden la percepción, gestión y (a lo menos, según algunos) la erogación de las entradas del Estado y de los otros entes públicos menores, el derecho tributario comprendería sólo las normas referentes a la disciplina de la relación jurídica tributaria. Sin embargo, de inmediato se nota que la mayor parte de los que consideran al tributario como integrante del financiero, concentran luego su

atención sólo en el primero, al que reconocen explícitamente la homogeneidad frente a la heterogeneidad de las normas que concurrirían a formar el derecho financiero.

6. En nuestra opinión, tal construcción es artificiosa, ilógica y, en algunos aspectos, peligrosa, en cuanto, mientras el derecho financiero no tiene una razón de ser como disciplina jurídica autónoma, el derecho tributario debería ser encuadrado en una más vasta rama del derecho público.

7. La homogeneidad, en efecto, del derecho financiero se ha discutido mucho.

Vanoni, observa que, "a la par del derecho penal, del derecho procesal, del derecho laboral, el derecho financiero representa un conjunto de normas que, por el fin al que tienden, por la naturaleza de su tutela jurídica, por el orden del vínculo de la vida social a que se refieren, presentan caracteres propios que las diferencian de otras ramas del derecho público."

En el mismo orden de ideas está Pugliese, que afirma que "no sólo el fenómeno impositivo, sino todo el conjunto de la actividad financiera del Estado es estudiado con criterios jurídicos unitarios, los cuales, a su vez, presuponen la fijación de criterios básicos económico-financieros uniformes, que las otras disciplinas, en las cuales el derecho financiero se pretende desmenuzado (derechos constitucional, administrativo, privado), suelen descuidar".

Pero de distinta opinión es, por el contrario, D'Alessio, que observa cómo la "doctrina de los ingresos no tiene nada de común con la de la gestión. La doctrina de los ingresos tributarios es diferente, sustancialmente, a las doctrinas de los ingresos patrimoniales. La doctrina de los gastos no tiene más que referencias de escasa analogía con la doctrina de los ingresos. ¿Cómo es posible hablar de autonomía dogmática frente a estos institutos que son por su naturaleza heterogéneos, disciplinados por leyes diversas y que no pueden encontrar su punto de convergencia en una exigencia común, que es la que vale para caracterizar una rama del derecho, diferenciándola de las otras? Para que una rama del derecho pueda considerarse autónoma, debe comprender instituciones que estén disciplinadas por principios jurídicos uniformes y tales como para aplicarse sólo a ellas y no a otras"

Indudablemente, tales reparos son tanto más serios y se tornan sin más decisivos cuando se considera, como lo hace D'Alessio, que la causa jurídica de un ingreso algunas veces estaría en el derecho financiero -como, por ejemplo, cuando se trate de un tributo- mientras otras veces saldría de él -por ejemplo, cuando se trata de una entrada patrimonial, de una multa o de una confiscación- para entrar, por el contrario, en el derecho civil, penal, administrativo, etc.

8. Y lo mismo puede decirse para los gastos: los cuales, en gran parte están disciplinados por normas que

pertencen al derecho civil o al administrativo: si el Estado estipula un contrato para la adquisición de un género de enseres de cuartel o para el arriendo de la construcción de una carretera, la validez del contrato debe juzgarse con el criterio de las normas extrañas al derecho privado. Pero entonces, evidentemente no basta decir que el derecho financiero es el complejo de las normas que regulan la percepción y gestión de los medios económicos necesarios a la vida de los entes públicos; sería necesario introducir en tal definición algunas restricciones que permiten excluir del campo del derecho financiero aquellos vínculos que, aunque referentes a un ingreso o egreso público, están disciplinados por normas pertenecientes a otras ramas del derecho. No parece, por lo tanto, injustificada la posición de Giannini que observa que "precisamente por esta diversa naturaleza jurídica de los argumentos que forman la vasta trama del derecho financiero, parece más conforme a un exacto criterio sistemático asumir como objeto de una distinta disciplina jurídica aquella, en la parte del derecho financiero, que se refiere a la imposición y percepción de los tributos, cuyas normas, efectivamente, se prestan a ser coordinadas en un sistema científico, como aquellas que regulan, en modo orgánico, una materia bien delimitada, el vínculo jurídico tributario de sus orígenes hasta su actuación".

9. Encuadramiento del derecho tributario en una más vasta categoría comprensiva de todas las prestaciones de derecho público

Desde un punto de vista lógico, además, y prescindiendo de consideraciones de oportunidad, también esta delimitación parece arbitraria en cuanto separa instituciones que presentan entre sí gran afinidad, no sólo del punto de vista económico sino jurídico, cuales son el impuesto por un lado, la requisición, la expropiación, por utilidad pública y la leva militar por el otro lado. Cuando el Estado impone a quien posee más de dos muías el ceder una, ello implica un poder que, del punto de vista jurídico, es muy a fin con el que se exterioriza cuando se establece que quien percibe determinado rédito, debe ceder una determinada parte al erario, bajo forma de impuesto. De donde el ciudadano que se ve constreñido a ceder al Estado parte determinada de sus bienes, se encuentra en una condición muy análoga a la de aquél que teniendo un determinado patrimonio, debe verter una determinada alícuota de él al Estado, a título de impuesto. No obsta a tal aproximación el hecho de que, en la expropiación y en la requisa, haya una contraprestación de parte del Estado -el pago de la indemnización relativa- que falta por el contrario en el impuesto. Prescindiendo del hecho de que una tal indemnización podría también faltar -y en algún caso efectivamente falta- una tal diferencia podrá legitimar una discriminación entre dos grupos de instituciones, pero no justificar su atribución a dos ramas de derecho completamente distintas.

Consideraciones sustancialmente análogas pueden hacerse en la comparación con la leva militar. También aquí estamos frente a un instituto con el que el Estado se asegura un medio económico -la mano de obra- necesaria a su propia defensa, y también aquí es evidente la analogía con el impuesto. Desde un punto de vista sustancial, es fácil notar cómo en ambos casos tenemos una prestación que el Estado impone coactivamente al ciudadano en atención a su propia supremacía. Más aún: si la confrontación, en lugar de entre la leva y el impuesto en dinero, se instituye entre la leva y aquella singularísima imposición que es la prestación de obra para la construcción de carreteras comunales o para la lucha contra la langosta, el paralelismo entre las dos instituciones aparecerá todavía más destacado.

¿Pero, entonces, por qué limitar el campo de estudio y de búsqueda a sólo impuestos y tasas en lugar de extenderlo también a estos vínculos afines? El fraccionamiento y división del derecho -necesariamente e indiscutiblemente uno et universo en tantas ramas autónomas, encuentra su razón de ser y su justificación únicamente en la oportunidad de coordinar normas afines y concentrar la atención del estudioso en aquellas instituciones y aquellas normas que están regidos por principios generales comunes y para los cuales, por ello mismo, subsiste aquella analogía a la que debe recurrirse para colmar eventuales lagunas legislativas. El derecho tributario debería así encuadrarse en una más amplia disciplina que abrazase todas las prestaciones coactivas de hacer (desde la leva militar a la de construcción de caminos comunales), todas las prestaciones de dar (desde la expropiación por utilidad pública a las requisas o impuestos) y, finalmente, todas aquellas normas que condicionan la prestación de un servicio al pago de una tasa o que prohíben a los particulares el desarrollo de una actividad dada para asegurar al ente público un monopolio fiscal.

Por otra parte, la oportunidad de encuadrar los tributos en una disciplina que abarque todas las prestaciones que el súbdito, como tal, debe al Estado, como titular de la soberanía, para proporcionarle los medios necesarios para la consecución de sus fines, es tan manifiesta y pujante que era sentida cuando la sistematización estaba aún por hacerse ⁽⁶⁾.

6 Los textos anteriores, en su valor introductorio decisivo para el estudio del derecho de las finanzas públicas, los debe el traductor al criterio científico y a la lucidez creativa del Maestro Ramón Valdés Costa (n. 1908), Decano (1956), Director del Seminario de Finanzas y Catedrático por Oposición de Derecho Financiero y Tributario (desde 1953 a la fecha, con el paréntesis de su renuncia ante la dictadura "consolidada" en 1973-1985) en la Facultad de Derecho de Montevideo. En este sentido, adherimos, con emoción en sus ochenta años, a los homenajes que se tributan al único latinoamericano que justamente alcanzara, para la Patria Grande, la Presidencia de la Asociación Fiscal Internacional (I.F.A.).