ICDT

INSTITUTO COLOMBIANO
DE DERECHO TRIBUTARIO

REVISTA
40

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

DIRECTORES:

ALVARO ARANGO MEJIA
ALFREDO LEWIN FIGUEROA
ARTURO ACOSTA VILLAVECES

RELATORA:

MONIKA MURCIA ARDILA

AÑO 26 - BOGOTA, MAYO DE 1990

CALLE 16 No. 9-64 OFICINA 703 - TELS.: 281 39 51 - 282 85 09 - 281 29 35
A. A. No. 22726
BOGOTA - COLOMBIA - SURAMERICA

INDICE

Página

EDITORIAL

"XIV JORNADAS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DERECHO TRIBUTARIO"

DR. HECTOR B. VILLEGAS

Buenos Aires, Septiembre de 1989.

TEMA JURIDICO

"Las garantias constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente".

INFORME DEL RELATOR GENERAL

I— INTRODUCCION.

El propósito de este relato general es brindar un panorama de las informaciones y opiniones vertidas en los informes y comunicaciones nacionales, recogiendo los aspectos dominantes sobre las soluciones que los distintos países dan al problema planteado. Hemos creído conveniente complementar esta valiosa información con un aporte personal del relator general, que se referirá a aspectos conceptuales sugeridos por el tema.

Creemos que tomada la cuestión desde esa óptica, una reunión científica como la presente puede resultar útil en el sentido ya expresado por el Profesor Valdés Costa en su ponencia general presentada en las VII Jornadas Luso- Hispano-Americanas de Pamplona. Dijo en tal oportunidad el Dr. Valdés Costa: "Las reuniones científicas internacionales en materia jurídica requieren necesariamente un leal intercambio de teorías y principios y de informaciones sobre experiencias cumplidas, como medio para lograr el perfeccionamiento del Derecho. Estas características se acentúan hasta convertirse en esenciales en disciplinas que, como la tributaria, se encuentran en una etapa de formación o por lo menos de consolidación en lo que respecta a sus principios e institutos propios. No hay por lo tanto posiciones nacionales a defender, como en los Congresos Gubernativos, ni opiniones personales prevalecientes. Por eso nos hemos esforzado en realizar un análisis objetivo y sistemático del valioso material aportado y formular declaraciones y recomendaciones que si bien responden, como es obvio, a nuestra posición doctrinal, armonizan felizmente con las opiniones mayoritarias" (1).

II— FUNDAMENTO DEL TEMA ELEGIDO.

La razón que tuvo la Asociación Argentina de Estudios Fiscales para seleccionar el tema en análisis, parte de la consideración de que los aportes que la doctrina tributaria y constitucional han hecho al estudio de las garantías del contribuyente, o su contracara, los límites sustantivos del poder fiscal, se han referido básicamente a la protección que merece el contribuyente contra los desbordes estatales traducidos en gravámenes puntuales. Ha faltado, sin embargo, el estudio referido a la posibilidad del desborde menoscabante para los contribuyentes, y proveniente de una conjunción de gravámenes, situación que en los Estados de organización plural, presenta además la particularidad de que ellos pueden provenir de distintos niveles de gobierno.

Por ello es que en este relato general consideramos de interés iniciar el tratamiento del tema haciendo una síntesis de las conclusiones doctrinales en el caso de violación a las garantías constitucionales originadas en gravámenes puntuales, lo cual nos conduce especialmente al tema de la confiscatoriedad como razón de invalidez tributaria.

Una vez puntualizado lo anterior, pasamos a abordar lo que constituye el tópico central en estudio, o sea la consideración conjunta de todos los tributos que inciden sobre la actividad, la renta o el patrimonio de un mismo sujeto pasivo ante la evidente posibilidad de que la suma de todos esos tributos desborde la capacidad contributiva y resulten confiscatorios, no obstante que cada uno de los tributos integrantes, individualmente considerado, se ajuste a todas las previsiones del orden constitucional.

La cuestión anterior lleva a otra que le es inseparable, y es la de considerar hasta dónde es justiciable en el marco de la división de los poderes, una cuestión de la naturaleza de la planteada. En tal sentido corresponde examinar si resulta compatible con la función jurisdiccional, el análisis de la constitucionalidad de la presión tributaria global, aunque naturalmente quede circunscrita al caso concreto del sujeto afectado.

Para el supuesto en que se conteste afirmativamente a la cuestión anterior, o sea que se trata de una cuestión justiciable, habrá que ver quién es el titular del derecho a promover tal tipo de acciones. Por ejemplo, cabe preguntarse si únicamente pueden hacerlo los sujetos de jure, o si el derecho se hace extensivo a los sujetos de facto, cada vez más comprometidos ante la proliferación de los gravámenes indirectos.

También nos pareció interesante como un tema conexo al anterior, el referente a las vías procesales disponibles en los distintos países para la actuación efectiva de aquellas garantías constitucionales que todas las Cartas reconocen, y que podrían quedar violentadas ante la confiscatoriedad por exceso en la presión tributaria. Nos parece que no se daría satisfacción plena a las inquietudes que despierta la cuestión de fondo, si ella no va complementada por el estudio de las herramientas formales disponibles para asegurar real y efectivamente las garantías en juego. Es evidente que esta cuestión procesal que de por sí constituye un árduo problema, se torna aún más compleja si se tiene en cuenta que la violación se origina en un conjunto de gravámenes, y que éstos pueden provenir de diferentes niveles estatales.

Tal como habíamos pensado, la compulsa comparativa de los ordenamientos de los países miembros del Instituto que acompañaron informes, así como las experiencias y evaluaciones que surgen de dichos informes y de las excelentes comunicaciones presentadas, constituyen un aporte enriquecedor para un tema que hasta ahora había sido muy poco elaborado por la doctrina.

III— EL DESBORDE DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA POR UN GRAVAMEN

El ejercicio de la potestad impositiva puede resultar inconstitucional en forma vertical, cuando considerando el tema tributario de un solo nivel de gobierno (federal, estatal o municipal) uno de los tributos que lo integran, en sí mismo considerado, resulta confiscatorio, exorbitante o ruinoso, o porque su creación viene a romper el equilibrio impositivo. Por el contrario, la afectación de manera horizontal se presenta cuando un nuevo tributo, ya sea federal, estatal o municipal, rompe el equilibrio al desorbitar los niveles de la tributación (informe nacional de México, pág. 8).

De acuerdo a la distinción enunciada, corresponde examinar en primer lugar la inconstitucionalidad vertical que surge cuando un tributo individualmente considerado resulta confiscatorio.

El autor argentino Manuel Andreozzi sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los que se ubica preponderantemente la razonabilidad, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad (2).

Desde el momento que las Constituciones de los Estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias (3).

Refiriéndose al derecho argentino, Dino Jarach ha reflejado el sentido de esta protección constitucional: "en ningún otro campo como en esta materia, se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países igualmente constitucionales a una garantía formal sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive en su contenido útil o económico. Es así que la Corte Argentina manifiesta que no se puede admitir que por vía del impuesto, el poder público o el poder legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad. El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso, privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales (4). En efecto, la Corte Suprema de la República Argentina ha dicho que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa

ni valiéndose de los impuestos" (5). Precisando más este concepto, dijo en otro caso que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (6).

Esta jurisprudencia del más alto tribunal argentino ha sido resumida por Linares Quintana con las siguientes palabras: "el eje en torno del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscatoriedad de la contribución, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, y este quantum es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos" (7).

Enrique Bulit Goñi explica la cuestión de la confiscatoriedad en el derecho argentino, afirmando que la Constitución se propone asegurar la viabilidad de la Nación Argentina en términos de nacimiento, de afirmación, de continuidad y de progreso. Para ello, va desgranando una serie de definiciones que importan una elección en torno de lo que los constituyentes consideraron caminos idóneos para arribar a tales objetivos. En lo atinente la Constitución descarta las formas colectivistas, por lo que autoriza y tutela la propiedad privada desde distintos ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria útil y lícita. De tal manera, actuar desautorizando o desprotegiendo la propiedad privada en general, o coartando en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o aplicar gravámenes contradictorios con el interés general así definido, requeriría reformar la Constitución o de lo contrario, violarla (8).

Los relatores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostienen que el principio de no confiscatoriedad protege el derecho de propiedad, garantía fundamental en todo estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. En base a esta idea, el informe de Perú entiende que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

Coinciden con este enfoque los relatores nacionales por Chile Dres. Paolinelli Monti y Carrasco Fuentealba, para quienes doctrinariamente un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad. Sin embargo —agregan los relatores— tal carácter de confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido en forma teórica o empírica, sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, tales como las exigencias de tiempo y lugar y las finalidades económico-sociales del tributo.

El informe nacional de España, elaborado por Manuel Marín Arias, explica la prohibición de confiscatoriedad contenida en el art. 31 de la Constitución

DECIMOCUARTAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

EDITORIAL

El Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario ha querido entregar a sus miembros un nuevo ejemplar de su Revista, en esta oportunidad, la número 40.

Como puede apreciarse al analizar su contenido, se le ha dado especial importancia a los artículos de fondo, sin perder, desde luego, la secuencia cronológica de las disposiciones dictadas por el Gobierno Nacional a partir del Estatuto Tributario, así como también, en ella, se reseñan las más importantes doctrinas y jurisprudencias producidas en materia impositiva.

Considero de vital importancia que se mantenga esta orientación de la revista, ya que de tal modo el Instituto contribuye a llenar el vacío existente, ocasionado por la falta de estudios acerca de los distintos y variados aspectos del derecho tributario.

Esta entrega reúne las ponencias presentadas por los relatores generales y por los ponentes y panelistas colombianos durante las Decimocuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires durante el mes de septiembre de 1989.

De otra parte, y por primera vez, se incluyen los resúmenes preparados por los moderadores de las Mesas Redondas, llevadas a cabo por el Instituto durante el período comprendido entre el mes de abril de 1989 y marzo de 1990, las cuales se refirieron a diversos temas de actualidad, tales como: el impuesto de industria y comercio, las modificaciones al Código Contencioso Administrativo, el tratamiento de deudas del sector financiero, el régimen de renta presuntiva, la depreciación ajustada por inflación y el tratamiento fiscal del leasing.

Además se incorporan dos estudios que han sido elaborados sobre importantes materias, ellos son: La Culpabilidad en el Régimen Sancionatorio Tributario y Administrativo, y el Impuesto sobre las Ventas, Devolución y Liquidación de Revisión.

Me complace registrar la invitación que se le hizo recientemente al Instituto Colombiano de Derecho Tributario para participar, con sus revistas y memorias de jornadas tributarias, en el Concurso JOSE IGNACIO DE MARQUEZ sobre Derecho Económico, en cuyo evento serán tenidas en cuenta las publicaciones realizadas entre el 1º de julio de 1989 y el 30 de junio de 1990. Para este importante certamen, han sido seleccionadas las más destacadas publicaciones de Derecho Económico que se producen en Colombia, por lo cual, la escogencia realizada, constituye un reconocimiento a la labor de investigación y estudio que durante tantos años ha venido realizando nuestro Instituto, pero sin duda, a la vez entraña un serio compromiso, que debe servir de motivación a los miembros del mismo, para que contribuyan con sus estudios a incrementar la seriedad y prestigio que ostenta el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y por ende, presten su colaboración al desarrollo de la ciencia tributaria y la investigación en nuestro país.

ALVARO ARANGO MEJIA
Presidente

Española. Citando a Pérez de Ayala, sostiene que un impuesto debe considerarse confiscatorio cuando para pagarlo un sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, tomando de los medios monetarios así obtenidos, lo que precisa para hacer frente al abono del tributo. Aquí el patrimonio es la fuente de donde se han sustraído los recursos, y el impuesto debe calificarse de confiscatorio por cuanto, a través de él, el Estado ha tomado por vía coactiva para sí, una parte del patrimonio del administrado sin compensación alguna. A continuación se cita a Lejeune, para quien el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo, a fin de que no lesione el derecho constitucional a la propiedad, ya que no sólo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos reales que no frustren las lógicas y razonables expectativas que derivan de la propiedad privada. La no confiscatoriedad resulta ser así un límite a la progresividad, pero no un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario, sino un límite que surge desde el otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la confiscatoriedad tributaria.

Es particularmente interesante el enfoque que realiza el Profesor Geraldo Ataliba, relator nacional del Brasil.

Para este autor el análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria toma aspectos de esta riqueza, **pero sin destruír su base creadora.** Tanto el **conjunto de impuestos** como **cada impuesto** han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y capacidad económica ha de entenderse como la real posibilidad de poder ser disminuída patrimonialmente, pero sin destruírla y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es la materia de la tributación. La violación a esta regla por excesos tributarios —concluye Ataliba— configura confiscación, constitucionalmente vedada además de una suprema irracionalidad.

El informe nacional uruguayo también centra la cuestión en la capacidad contributiva, sosteniendo que la obligación de los habitantes de contribuir según su capacidad económica, por un lado configura un deber, pero por el otro existe el correlativo derecho de que la exacción fiscal sea conforme a esa capacidad sin agotarla, ya que esto último se identifica con los impuestos confiscatorios, con afectación indirecta del derecho de propiedad.

No obstante, y como refieren tanto los informantes uruguayos como la comunicante de la misma nacionalidad, Dra. Addy Mazz, la jurisprudencia uruguaya, a diferencia de la argentina, no ha recepcionado la vigencia del principio de no confiscatoriedad, en parte por considerar que la obligación tributaria es de carácter personal y no afectaría el derecho de propiedad, y en parte por el argumento de que no sería función de los jueces establecer cuándo un tributo es confiscatorio, ya que ésto supondría, en definitiva, fijar su alícuota invadiendo la esfera de actuación del Poder Legislativo.

La comunicación de la Profesora española María del Carmen Bollo Arocena introduce otro aspecto en la cuestión. Sostiene que cuando se dice que el

sistema tributario no debe tener alcance confiscatorio, se reconoce que en ningún caso podrá el sistema tributario despojar a los individuos de los bienes necesarios para llevar una existencia digna. Pero a continuación, la comunicante introduce el concepto de gasto público, ya que dice que dentro del marco de la prohibición de confiscatoriedad, comprende la imposición de cargas o gravámenes que no reviertan a la sociedad en forma de beneficios. Dicho de otro modo, para esta autora, si la tributación opera como desposesión de determinados bienes, sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. De ahí que puede predicarse la existencia de una íntima conexión entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia en el gasto, en el sentido de que todo gasto injusto originará la calificación del ingreso que lo sufrague como ingreso confiscatorio.

Como conclusión a este tema, puede sostenerse que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.

IV— EL DESBORDE POR UNA SUMA DE TRIBUTOS.

El problema que ahora planteamos y que es el punto central del tema elegido en estas Jornadas, es la situación que se produce cuando el desborde de la capacidad contributiva se origina no por un tributo puntual, sino por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan.

Los informantes por Uruguay, Dres. Nelly Valdés y Hugo Villanustre opinan que el tema es relativo, ya que su solución depende de la concepción que se tenga del Estado de derecho, de los poderes del Estado en materia tributaria, de los principios que según cada ordenamiento jurídico deben regir en una determinada sociedad, y del concepto que se tenga de cuando deba considerarse excesiva la presión fiscal a que están sometidos los contribuyentes.

No obstante esta relatividad, creemos que la esencia de la cuestión está bien planteada por el comunicante argentino Vicente Oscar Díaz: si partimos de la premisa que el conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente marcan el **límite crítico de la imposición**, se puede observar que superado este último por la falta de racionalidad jurídica económica de los tributos, se manifiestan sobre los administrados graves situaciones, cuya directa derivación es la violación de garantías constitucionales. El informe general de España se encarga de señalar que entendida la prohibición de la confiscación como referida al sistema tributario, ello justifica que no solamente un tributo en sí puede vulnerar el principio de capacidad económica, sino que éste puede verse afectado por el resultado conjunto de todo el sistema tributario.

Más adelante se considera como indudable que el principio de capacidad económica ha de aplicarse a la perspectiva global y conjunta de todo el sistema tributario, ya que éste es un conjunto armónico integrado de tributos, y no puede hablarse de un sistema justo si no lo son también los elementos que lo componen, por lo que en consecuencia, el principio de capacidad y el principio de justicia material del sistema tributario ha de extenderse a su exigencia en todos y cada uno de los tributos que lo conforman.

Coincidimos con este enfoque y creemos que un contribuyente afectado por una presión insoportable de gravámenes debe tener acción para defenderse, pudiendo argumentar que la aplicación sobre él de múltiples gravámenes que afectan su capacidad contributiva, exceden esa capacidad, detraen su patrimonio y le impiden ejercer su actividad.

Con esta postura no coinciden los relatores por Chile, para quienes los recursos que resguardan la garantía del respeto a la propiedad privada, sólo tienen cabida frente a situaciones específicas y deteminadas, no haciendo posible —a través de ellos— el análisis de la constitucionalidad de la presión tributaria global.

Sin embargo, pensamos que la cuestión no pasa por el análisis de una presión tributaria global que se configure por el sólo hecho de la superposición impositiva.

Hay aquí dos diferencias: la primera se refiere al hecho imponible, porque no se requiere el análisis técnico para determinar si ha existido una múltiple imposición, sino que se trata de la concurrencia de diversos gravámenes, todos los cuales individualmente considerados podrían resultar inobjetables. Además, y como dice Bulit Goñi, no se trata de que esta situación afecte en mayor o menor medida la capacidad contributiva, sino que directamente excluye al contribuyente del mercado (9).

Esta situación es explicada en el informe argentino a cargo del Dr. José Osvaldo Casás, quien señala que la objeción más seria respecto a la concurrencia impositiva es que en la utilización de los gravámenes los distintos planos gubernamentales suelen desentenderse de la intensidad con que se aplican análogos tributos por los restantes fiscos, con lo cual la situación del contribuyente puede convertirse en insostenible al ver ampliamente sobrepasada su efectiva capacidad contributiva.

El inconveniente de este exceso es puesto de manifiesto por Vicente Oscar Díaz, para quien la violación del límite crítico de la imposición genera la violación a la iniciativa económica privada, la cual está relacionada con la protección constitucional del derecho de propiedad. Por ello —continúa este comunicante— la presión fiscal afecta a los propietarios cuando su límite desborda la posibilidad racional de mantenerse en el mercado sin alterar sustancialmente las condiciones de operatividad. Si ello así sucede, no cabe duda que las garantías constitucionales han sufrido mengua, en cuyo caso deben existir recursos idóneos dentro de un Estado de derecho para poner coto a tal situación.

En coincidencia con esta posición, sostiene el comunicante uruguayo Estévez Paulós que la presión tributaria de un tributo, de varios de ellos o del sistema tributario por encima de los límites de lo razonable, en función de las condiciones políticas, sociales y económicas de un país en un tiempo determinado, puede afectar los derechos individuales, en especial el derecho de propiedad, en la medida que atente contra el interés general.

Esta es por otra parte, la postura del relator por Brasil Geraldo Ataliba, ya que el mismo sostiene que la destrucción de la base creadora de la capacidad contributiva puede operarse tanto por cada impuesto en particular, como por un conjunto de impuestos. También coincide la Dra. Addy Mazz, para quien en

el derecho uruguayo existe el principio de no confiscación en forma implícita, ya que la propiedad no podría ser limitada por el medio de establecer un tributo para cuyo pago el contribuyente deba enajenar parte de su patrimonio. Este principio se aplica también cuando la carga desmedida deriva de un cúmulo de tributos, sean de fuente nacional o departamental.

Sentado lo anterior, un problema que debemos resolver a continuación es el siguiente: si un sistema tributario desborda la capacidad contributiva, ¿cuáles de los tributos que lo componen deben considerarse para determinar si se trata o no de una confiscación por lo excesivo de la presión tributaria?

Los relatores de Perú indican que deben excluirse las contribuciones y las tasas, porque el monto exagerado de unas u otras tiene como efecto no el convertirlas en confiscatorias, sino el de cambiarles su condición de tasa o contribución. Esto es así porque si el monto de la tasa resulta exageradamente elevado por superar la contraprestación que la origina, no se está frente a una tasa confiscatoria, sino frente a un impuesto. Lo mismo sucede con la contribución, cuando su importe excede irrazonablemente del beneficio.

Ahora bien, colocados en esta posición corresponde una segunda salvedad, porque no todos los impuestos deben tomarse en cuenta para efectuar la mencionada evaluación.

No cabe duda, en primer lugar, que los impuestos directos como los que gravan la renta y los que afectan el patrimonio, deben considerarse para determinar si la presión fiscal es excesiva en relación a la capacidad del contribuyente.

Pero en el caso de los impuestos indirectos y los que afectan la importación de bienes, los relatores peruanos consideran que en tales casos no se puede producir la confiscación a que hemos hecho referencia, debido a que el monto que abona el contribuyente es trasladado al adquirente al momento de vender el producto, recuperando por la vía del precio, tales impuestos. Por ende, quien resulta afectado económicamente por los mismos es el contribuyente de hecho, quien no tiene titularidad jurídica para recurrir a las vías correspondientes a efectos de reclamar por lo confiscatorio de los impuestos que le fueron trasladados. Además, en el caso de los derechos aduaneros que afectan la importación, muchas veces lo elevado de su monto obedece a razones extrafiscales, generalmente la protección de la industria nacional, lo que constituye una razón adicional para no incluirlos dentro de los impuestos computables para determinar si el sistema es confiscatorio o no.

El caso de los tributos que afectan a la exportación es distinto, pues no son trasladables debido a que los precios de los mercados internacionales se fijan sin tener en cuenta la existencia de estos impuestos, por lo cual deben considerarse para establecer si un sistema tributario es confiscatorio.

En coincidencia con esta posición, el comunicante argentino Patricio Navarro analiza la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional y señala que la confiscatoriedad puede ser alcanzada por la acumulación de varios gravámenes, sobre todo cuando se trata de impuestos directos. Cita este autor un fallo de dicho tribunal, el cual descarta que el cotejo de la totalidad de los tributos que paga una empresa en relación a su patrimonio, pueda ser demostrativo de la

confiscatoriedad de los mismos. Según el comunicante esto es correcto, pues si analizamos el conjunto de tributos a cargo de una empresa industrial, comercial o agropecuaria, veremos que muchos de ellos, por su carácter de indirectos, son trasladados a otros contribuyentes de hecho, quienes resultan ser finalmente, los que verdaderamente sufren la incidencia.

Llegados a este punto, estamos en condiciones de extraer conclusiones sobre los aspectos esenciales del tema.

Por lo pronto, es evidente que así como uno de los tributos que integra el sistema puede ser considerado en sí mismo como exorbitante y por ende confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar para el contribuyente.

No puede haber variación entre una y otra violación desde el punto de vista de la propiedad privada, que queda menoscabada cuando la concurrencia tributaria va más allá de lo que razonablemente puede aportar el contribuyente.

En otras palabras: si se admite la posibilidad de que un tributo puede ser confiscatorio, no entendemos cómo puede negarse la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes. Si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas formas y ello da lugar a los múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales. Siempre es una sola, y en definitiva todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado. Si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables, aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, al disminuir ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

En cuanto a la cuestión de cuáles tributos pueden integrar la concurrencia confiscatoria, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

1) Es aceptable la tesis de que los impuestos que son trasladados no pueden fundar la confiscatoriedad, sea como impuestos puntuales o como integrantes de una concurrencia impositiva, ya que el contribuyente recupera por la vía del precio tales importes, no resultando económicamente afectado por los mismos.

2) Pero debe también sostenerse que la traslación o no de los gravámenes deberá examinarse en cada caso particular, por cuanto "a priori" es imposible decidir cuáles podrán o no ser efectivamente trasladados. En tal sentido, y si bien en general puede sostenerse que los impuestos indirectos se trasladan y no los directos, éstos sin embargo pueden sufrir modificaciones en algunos casos particulares, conforme se verá enseguida.

3) En relación a las tasas, hay algunas que distorsionan conceptualmente su calidad de tal y que no son otra cosa que impuestos encubiertos, como por ejemplo las contribuciones municipales a la propiedad inmobiliaria y a las actividades lucrativas, con servicios que no se prestan y con importes graduados según la capacidad contributiva. En estos casos es evidente que tales tributos pueden ser integrantes de la concurrencia confiscatoria. Puede también ocurrir que se trate de tasas y contribuciones especiales conceptualmente correctas, pero de monto irrazonable y excesivo en relación al costo del servicio que se pres-

ta, o al presunto beneficio derivado de la obra o actividad. Estos tributos pueden integrar la concurrencia confiscatoria.

4) Las contribuciones parafiscales (exacciones de ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo) son posibles integrantes de la concurrencia confiscatoria, si se trata de aportes de contribuyentes que no reciben beneficios de los entes (por ejemplo, el patrón que paga aportes jubilatorios de sus empleados y obreros).

5) No pueden integrar en cambio el conjunto las multas e intereses, ya que no revisten el carácter jurídico de tributos, y responden a conceptos distintos. La multa es un castigo por actos ilícitos y el interés es una sanción por retardo. Si bien estos importes suelen resultar abrumadores, no pueden fundar la confiscatoriedad tributaria.

Tomando como base los principales tributos del sistema argentino, veamos cuáles de ellos podrían concurrir sobre un mismo contribuyente, desbordando su capacidad contributiva y configurando un conjunto confiscatorio.

Pueden integrar este conjunto el impuesto a la renta (impuesto argentino a las ganancias) y al patrimonio (impuestos argentinos al patrimonio neto y al capital de las empresas) cuyos montos excesivos son susceptibles de disminuir el capital o privarlo de sus frutos. También el impuesto a la exportación, por no ser trasladable, dado que los precios de los mercados internacionales se fijan sin considerar estos impuestos.

De la misma manera, los impuestos provinciales y municipales a la propiedad inmobiliaria, siempre que los importes tributarios no sean trasladados, por ejemplo, a locatarios de los inmuebles.

En lo que hace a impuestos indirectos en general, como ser impuesto al valor agregado, internos, al consumo, aduaneros a la importación, sellos e ingresos brutos, en principio no pueden integrar el conjunto confiscatorio, salvo que **el contribuyente afectado pueda acreditar que le fue imposible trasladar, y que en definitiva su patrimonio fue el incidido por el impuesto.** Esto puede deberse a diferentes razones, y entre ellas a la circunstancia de existir precios fijados por el Estado que no contemplan la incidencia impositiva. Un supuesto de estas características se dio en el caso "Aerolíneas Argentinas", en el cual la Corte Suprema Nacional argentina ordenó restituir un impuesto que no pudo ser trasladado por la circunstancia antedicha (ver fallo en Derecho Fiscal, T. XLII, pág. 255, Nº 465).

Por último, y en cuanto a los impuestos a los beneficios eventuales, premios y enriquecimiento a título gratuito, no creemos que puedan agregarse para fundar confiscatoriedad, por cuanto están unidos a una elevación de la capacidad contributiva.

En definitiva, y para dar una pauta más o menos general, podemos decir que el contribuyente puede integrar en su concurso confiscatorio de tributos, todos aquellos importes que tengan la calidad de tales, cuyo peso económico recaiga en su patrimonio sin poder ser trasladados a terceros, y que no vayan unidos a un incremento de riqueza, la prestación de un servicio por el Estado o un beneficio a sus bienes.

V— EL DESBORDE DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA A LA LUZ DE LAS CONSTITUCIONES.

Las cuestiones que estamos estudiando deben ser analizadas a la luz de las respectivas Constituciones, porque la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran los respectivos ordenamientos, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. De ahí que como sostiene Ernesto Lejeune Valcárcel, el análisis del programa constitucional debe constituír en el futuro uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica (10).

Considerado el asunto desde este enfoque, no cabe duda que si una presión tributaria excesiva se vuelve contra un contribuyente inhibiéndolo de invertir más, si lo priva de parte de su patrimonio, si lo excluye drástica y paulatinamente del mercado, y si además estos mayores aportes se exigen para el sostén de un estado exorbitado cuyas crecientes demandas retroalimentan la crisis nacional, ese conjunto de tributos deja de ser razonable, lo que equivale a sostener que deja de ser constitucional.

Veamos ahora cómo analizan los distintos informes la situación constitucional que se produce cuando un tributo en particular o un conjunto de tributos, va más allá del límite crítico de la imposición.

ESPAÑA:

El art. 31 de la Constitución Española establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio. El Tribunal Constitucional Español ha declarado que los principios generales del derecho incluidos en la Constitución tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico, que debe ser así integrado de acuerdo con los mismos. Partiendo de esta base, la consideración sobre el desborde al orden constitucional por una suma de tributos, no dejará de ser una discusión de contenido más o menos abstracto hasta que se pueda delimitar hasta qué punto resulta aceptable para un país la presión tributaria global. En tal sentido, no deja de ser atractiva la tesis que propugna que toda Constitución debería establecer límites tributarios y del gasto público. Desde esta óptica, no se ve por qué no podría delimitarse la acción del poder y cuantificarse los niveles máximos que fueran tolerables desde esa óptica para una sociedad.

Los comunicantes españoles, Dres. Bayona y Soler, hacen una acotación interesante cuando relatan que en sentencia del 26 de marzo de 1987, el Tribunal Constitucional Español se ha pronunciado sobre la adecuación al principio de capacidad económica de un impuesto autonómico de finalidad extrafiscal, concurrente con otros dos impuestos. Según el Tribunal, esta circunstancia no determina la inconstitucionalidad del tributo, por cuanto se considera posible y legítima la concurrencia entre impuestos autonómicos y locales. Sin embargo, los comunicantes hacen la crítica de este fallo y señalan que el Tribunal no entró en el verdadero problema de fondo, que consistía en determinar si estas situaciones de concurrencia impositiva podían vulnerar la exigencia de contribuir

de acuerdo con la capacidad económica por un exceso de carga tributaria, sobre idénticas o análogas manifestaciones de riqueza de un mismo sujeto.

PARAGUAY:

Luego de establecer los límites admisibles de la presión fiscal en Paraguay el relator de ese país, Dr. Pangrazio, afirma que la presión excesiva de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente constituye materia que debe ser subsanada por el Poder Judicial.

El art. 50 de la Constitución del Paraguay establece que toda persona tiene derecho a ser protegida por el Estado en su vida, su integridad física, su libertad, su seguridad, su propiedad, su honor y su reputación.

Es decir que la Constitución ordena la protección por el Estado de sus derechos más esenciales, y entre ellos el de propiedad. Si el impuesto atenta contra esas garantías, podrá incoarse la acción de inconstitucionalidad. Esto surge del art. 200 de la ley fundamental que asigna a la Corte Suprema de Justicia la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y la inaplicabilidad de las disposiciones contrarias a la Constitución. El informe concluye sosteniendo en cuanto a este punto, que si por vía de la imposición se despoja de sus bienes al administrado, hay suficiente fundamento para promover la acción.

MEXICO:

La presión fiscal puede lesionar cualquiera de las garantías constitucionales, pero en particular, su efecto resulta más significativo respecto de la garantía de la proporcionalidad, cuando el incremento de la presión es tal que alguno o algunos de los tributos lesiona la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto. Cuando un nuevo tributo, ya sea federal, estatal o municipal, rompe el equilibrio al desorbitar los niveles de la tributación, la Constitución resulta afectada de manera horizontal. Generalmente sólo tiene que combatirse la nueva contribución en sí misma, pero las argumentaciones no pueden dejar de tomar en cuenta la presión de todo el sistema tributario.

El relator mexicano hace notar, sin embargo, que a nivel judicial no se ha establecido jurisprudencia respecto del equilibrio a nivel de todo el sistema tributario, y las consideraciones se han hecho de manera individualizada, tributo por tributo. De tal manera, una contribución en particular ha sido declarada inconstitucional, entre otras causales, cuando se determina que ella en sí resulta desproporcionada o equitativa. Esto no implica que en la defensa de las garantías individuales no se utilice el enfoque del sistema tributario en general, para que al combatir una contribución pueda reforzarse el planteamiento de la falta de constitucionalidad de la contribución a la luz de toda la presión fiscal.

PERU:

Señalan los relatores peruanos que cuando el art. 139 de la Constitución de ese país menciona los principios de uniformidad y justicia, está involucrando los principios de capacidad contributiva, igualdad y proporcionalidad. En consecuencia, si el sistema tributario peruano desborda la capacidad contributiva que por otra parte está implícita en el concepto de equidad a que alude el art.

77, está violando tanto a la garantía contenida en dicho art. 77, como a los principios de uniformidad y justicia que menciona el art. 139. También el principio de no confiscatoriedad mencionado por el art. 139, haciendo notar que en la Constitución peruana este último principio sólo está referido a los impuestos y no a todos los tributos.

Se aclara seguidamente que se ha dado por supuesto que un solo tributo puede desbordar la capacidad contributiva. Los relatores piensan que con mayor razón puede hacerlo el conjunto de tributos que se aplican en un determinado momento en un país dado.

Se argumenta que si el conjunto de tributos, o uno, o varios de ellos, carecen de legitimidad porque se aplican a quienes no tienen capacidad contributiva o porque tratan desigualmente a los iguales, se está frente a casos de confiscatoriedad de la propiedad de los contribuyentes, los que atenta contra los principios de tributación recogidos en la Constitución.

BRASIL:

En contraste con los textos constitucionales conocidos por el estudio del derecho comparado, la Constitución brasileña es extremadamente minuciosa en materia tributaria, tanto en lo que se refiere a aspectos sustantivos como adjetivos. Puede así decirse que el sistema tributario brasileño está en la Constitución, y que al legislador ordinario solamente le queda la tarea de reglamentar.

Según interpreta el relator brasileño, Dr. Ataliba, la superioridad del principio de capacidad contributiva sobre todas las reglas fijadoras de la hipótesis de incidencia es un criterio material, limitador para el legislador originario.

Cabrá en consecuencia al poder judiciario el control de las alicuotas tributarias para que ellas no sólo no violen las exigencias de capacidad contributiva, sino también para asegurar que en su conjunto ellas no anulen en relación a cada ciudadano, las exigencias del principio de capacidad contributiva.

En verdad —concluye el Dr. Ataliba—, siendo el principio de igualdad el principio básico dominante de toda Constitución, y siendo la capacidad contributiva la proyección de ese principio en el sector de los impuestos, es perfectamente posible que el Poder Judicial declare que una determinada alícuota (o incluso un sistema de alícuotas) adoptada por una norma, es inconstitucional.

CHILE:

La Constitución política de 1980 prohíbe la existencia de tributos confiscatorios al establecer en el art. 19, Nº 20, inc. 2º, que "en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos", garantía que se encuentra reforzada por aquella otra de conformidad a la cual los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no pueden afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio (art. 19, Nº 26).

Ante estas regulaciones, los relatores chilenos explican que la declaración de tributos como confiscatorios, al no estar expresamente definidos por el legislador, dependerán del juicio de razonabilidad de los Tribunales de Justicia fren-

te a cada caso concreto que sea sometido a su consideración. Así, por ejemplo, en fallo del 13 de mayo de 1982 la Corte Suprema de Justicia declaró la inconstitucionalidad de un tributo por su elevada cuantía. En el caso se exigía un tributo equivalente al 85% de las sumas que debían pagarse por el Fisco a título de indemnización y restitución.

Los mecanismos para el resguardo de la garantía de respeto a la propiedad privada (asegurada por el art. 19, Nº 24) son el recurso de inaplicabilidad de la ley por inconstitucionalidad (art. 80) y el recurso de protección (art. 20), que resultan eficaces para evitar la existencia de tributos confiscatorios. Sin embargo, y como antes señalamos, el informe no cree posible que puedan prosperar estos recursos si mediante ellos se intenta el análisis de la constitucionalidad de la presión tributaria global.

ARGENTINA:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en numerosos fallos ha sostenido que la doble imposición por sí sola no contraviene normas constitucionales.

A su vez, la compulsa de la colección de fallos del alto Tribunal demuestra la carencia de precedentes en los cuales se abordara concretamente la existencia de límites constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente descalificando, por implicancia, la imposición exorbitante que pudiera haber resultado de la acción fiscal concurrente. No obstante ello, el relator argentino Dr. Casás, examina algunos casos que a su entender otorgan basamento alentador para la aspiración de que se consagre judicialmente la buena doctrina en la materia, según la cual el exceso de presión del conjunto de tributos que recae sobre el contribuyente, con desborde de su capacidad contributiva, debe ser judicialmente descalificable.

Como basamentos alentadores se mencionan los "obiter dictum" (11), por ejemplo en el caso "Frederking", en el cual se objetaba la existencia de un doble gravamen con un mismo hecho imponible. La Corte admitió la doble imposición, pero en tanto no se excediera el límite que fija el concepto de confiscatoriedad. En forma más o menos similar, en el caso "General Electric c/ Municipalidad de Rosario" (superposición impositiva entre la Municipalidad de Rosario y la Provincia de Santa Fe) el mismo Tribunal sentenció que esa superposición no se oponía a norma alguna, a menos que se probara que ambas contribuciones en conjunto eran confiscatorias.

De estas afirmaciones de la Corte Argentina se desprende que si se diera la situación de que un conjunto de tributos desbordara la efectiva capacidad contributiva del obligado, invalidaría por vicio constitucional los gravámenes que se intentase recaudar en el caso, por mediar arbitrariedad e inequidad manifiesta.

Es importante la conclusión del informe en el sentido de que por razones de elemental congruencia se debe coincidir en que la violación, quebrantamiento o supresión del derecho de propiedad igual se alcanza, ya sea por el camino de la aplicación de un solo tributo exorbitante, ya por la vía de acumular en el contribuyente la obligación de afrontar un sinnúmero de tributos quizás individualmente moderados, pero que en su conjunto acarrean del mismo modo

el despojo sustancial de beneficio, afectando el propio capital que lo produce. Por ello la tutela del derecho de propiedad se exhibe hoy como un permanente valladar infranqueable para el desborde fiscal, aunque a él se arribe por el conducto indirecto de la aplicación de diversos gravámenes, en tanto la presión fiscal que represente suprima el legítimo derecho al beneficio de quien produce riqueza.

El comunicante Patricio Navarro comparte el criterio del relator, en cuanto a que ciertos precedentes de la Corte permiten alentar la esperanza que encuentre acogida favorable la tacha de inconstitucionalidad ante el conjunto de tributos que desborda la capacidad contributiva.

URUGUAY:

En el derecho uruguayo la potestad tributaria está obviamente sometida a la Constitución, con la precisión de que ella presenta limitaciones que emanan de la existencia y configuración del Estado de derecho y que derivan de principios expresa o implícitamente comprendidos en el texto constitucional. Estos principios no son meramente programáticos sino que tienen valor jurídico, por lo cual la violación de los mismos hace justiciable la pretensión de los interesados para obtener el amparo de sus derechos. Entre estos principios están el de la igualdad, íntimamente vinculado a la capacidad contributiva, y el de propiedad. En defensa de ellos se ha prestado especial atención a las limitaciones y prohibiciones sobre retroactividad y confiscatoriedad.

El principio de igualdad supone que ante igualdad de situaciones debe existir la igualdad del tratamiento tributario, y para medir o cuantificar esa igualdad se recurre al principio de la capacidad contributiva. Por lo tanto, un desborde en la capacidad contributiva que afecta a determinados sujetos, derivado de una presión fiscal excesiva, individual o sectorialmente, es violatorio del principio de igualdad establecido en la Constitución.

También resguarda la Constitución Uruguaya el derecho de propiedad, existiendo tres posibilidades de que por medio de la tributación pueda llegarse a amputar la totalidad o parte importante del capital o utilidades: a) mediante la utilización de tasas porcentuales o progresivas elevadas; b) por el efecto de superposición de ambas potestades tributarias —nacional y departamental— sobre una misma fuente; c) por la agregación de recargos o intereses a las sumas a abonar por concepto de tributos.

VENEZUELA:

La Constitución de la República de Venezuela consagra el derecho de propiedad, las condiciones y limitaciones de la expropiación y la prohibición de decretar y ejecutar confiscaciones en las normas contenidas en los arts. 99 a 102. Estas normas no contienen precisiones que definan la presencia del carácter confiscatorio de un tributo. Sin embargo es evidente que cuando la Constitución garantiza la propiedad pero la somete a las contribuciones legales, ello implica que tales contribuciones no pueden llegar a confiscarla, porque se desnaturalizaría la finalidad de la norma amén de que se violaría la disposición especial del art. 102, que prohíbe la confiscación. A su vez existe en la Constitución una referencia específica a la tributación en el art. 223, según el cual el sistema tri-

butario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente.

Esta norma, que se considera de naturaleza programática, refuerza la conclusión de que los tributos confiscatorios violan la Constitución, pues si llegara a establecerse alguno con ese carácter, o el conjunto de tributos produjera efecto confiscatorio, es evidente que ellos no estarían dentro de la norma constitucional citada, al contrariar la distribución de las cargas según la capacidad económica de los contribuyentes, aparte de la violación directa al derecho de propiedad y de la prohibición de confiscarla.

VI— CUESTION JUDICIABLE O DE POLITICA FISCAL.

Dando por sentado que la capacidad contributiva puede ser excedida por la presión que representa un conjunto de tributos, se ha planteado como tema siguiente el de decidir si ésta es una cuestión que puede ser resuelta por los jueces, o si por el contrario se trata de un aspecto de política fiscal que queda al margen de su acción.

La situación concreta que se plantea es la siguiente: un sujeto pasivo tributario se presenta ante un Tribunal y demuestra que el cúmulo de tributos que soporta se apropia de su renta en proporciones abusivas, o en su caso avanza sobre el capital en condiciones tales que le impiden continuar el ejercicio de su actividad. ¿Están habilitados los jueces para intervenir dando solución al problema?

En la República Argentina, determinadas materias han quedado fuera del control del Poder Judicial, para asegurar un equilibrio armonioso entre las tres ramas de la administración. En tal sentido, se afirma que los Tribunales de justicia no pueden conocer en cuestiones políticas, controlar el ejercicio de facultades privativas de otros poderes o juzgar los criterios de oportunidad y acierto con que actuaron los Poderes Legislativos de los distintos estamentos del Estado. Es decir, a los Jueces les está vedado emitir juicios de conveniencia para desde ese punto de partida concluir declarando la inconstitucionalidad de las leyes.

No obstante, y más allá de las restricciones referidas, el relator Dr. Casás entiende que superado el punto crítico de la imposición, el máximo Tribunal argentino ya ha brindado inveterada tutela al contribuyente cuando a tal resultado se arribe como consecuencia de la percepción de un tributo. Ante ello, y por elementales razones de congruencia, igual conclusión se impone cuando la exacción es el resultado de la acción concurrente y combinada de la aplicación de más de un gravamen. La neutralidad del Poder Judicial cuando se verifica la confiscatoriedad, no se concibe en un sistema institucional en el cual se ha encomendado a dicho poder el actuar como custodio y guardián de la Constitución Nacional. No se trata aquí de reclamar de los magistrados judiciales que emitan juicios de conveniencia sobre la legislación fiscal, sino por el contrario que teniendo en cuenta que no hay derechos absolutos para los particulares, tampoco existen potestades absolutas para la autoridad.

El relator por Brasil razona que si la capacidad contributiva es un principio constitucional, incuestionablemente otorga derechos públicos subjetivos en be-

neficio de cada contribuyente. Respecto a la cuestión que se formula por el relator general, se responde que en Brasil la cuestión es clara, y no cabe duda que es materia jurisdiccional. No cabe duda de esto, dado que el texto de la Constitución Federal Brasileña es explícita, al preceptuar que ninguna lesión de derecho será sustraída al conocimiento del Poder Judicial. Se trata de la consagración del principio de la universidad de jurisdicción. Esto significa que todas las cuestiones de derecho pueden ser conocidas y decididas por los Tribunales. No hay litigio que no pueda ser llevado a los jueces, dado que en Brasil no existen "cuestiones políticas" vedadas al conocimiento del Poder Judicial. En tal sentido, no hay decisiones personales o gubernamentales que puedan afectar derechos o personas que no sean pasibles de control, revisación, corrección y censura judicial. Además no existe la alternativa entre problema de política fiscal y cuestión jurisdiccional. En verdad se trata de un nítido problema de política fiscal, pero eso no significa que la materia deje de ser pasible de conocimiento por el Poder Judicial.

Los relatores por Perú no están de acuerdo con que se trate de un problema de política fiscal, sino que es fundamentalmente una cuestión de derechos humanos que el Estado pretende asegurar. En tal virtud, la Constitución Peruana otorga un conjunto de acciones para permitir a los ciudadanos y no solamente a los contribuyentes afectados, defenderse de un sistema tributario que adolece de una presión excesiva y por lo tanto intolerable.

Coincidentemente, el informe de España señala que dentro de la relatividad que supone la falta de precisión sobre el concepto de capacidad económica o contributiva, lo cierto es que la cuestión constituye en el derecho español, materia justiciable. Se explica que los Tribunales españoles en distintas ocasiones han entrado a conocer el fondo del asunto cuando se plantea la cuestión de que un tributo vulnera el principio de capacidad económica.

Por el contrario, el informe no da cuenta de que este avocamiento se haya producido cuando la confiscatoriedad se produce por exceso de presión de distintos gravámenes.

Los relatores por Chile aclaran que de acuerdo al ordenamiento jurídico de ese país, el desborde de la capacidad contributiva por gravámenes impuestos por las leyes es en principio un problema de política fiscal, y producido el desborde, constituye una materia que puede caer en el ámbito de lo jurisdiccional.

Sin embargo, ya se ha indicado en líneas anteriores que los relatores, si bien indican que las acciones legales pertinentes funcionan en caso de confiscatoriedad por un tributo, no creen posible que tales recursos sean viables, cuando se trata de un caso de confiscatoriedad por presión tributaria global.

El informe de Paraguay señala por su parte que la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente, constituye materia justiciable.

Los relatores por Uruguay señalan que si la ley tributaria aumenta excesivamente la presión fiscal sobre un individuo o grupos de individuos, detrayendo toda su renta e incluso su patrimonio, estaría atacando principios constitucionales, y en consecuencia, esa norma sería materia justiciable ante los órganos

jurisdiccionales. No se trata en estos casos del gobierno de los jueces, sino del contralor jurisdiccional de la autoridad legislativa.

La conclusión que puede extraerse respecto a este punto es que en lineas generales los países participantes coinciden en sostener que la cuestión es jurisdicional, o sea que planteada mediante los recursos legalmente admitidos, deberá ser objeto de resolución por los Tribunales judiciales.

Claro está que quizás los primeros pasos de la jurisprudencia encierren dificultades. Como dice Bulit Goñi da la impresión de que nos encontramos ante una de esas situaciones extremas que ponen a prueba las construcciones jurídicas y que a veces las desbordan, dando lugar a construcciones de reemplazo (12).

La comunicante Dra. Mazz deja traslucir serias dudas sobre la misión que eventualmente podría corresponder a los jueces, y se pregunta: ¿Qué facultades tendrá el Tribunal que entienda en el asunto? ¿Podrá declarar inconstitucionales todos los tributos, o uno, o algunos? Y en estos dos últimos casos, ¿qué tributo será declarado inconstitucional? ¿El más gravoso, el último, el primero? Son todos problemas a resolver, y que en definitiva constituirán el único modo de efectivizar la protección constitucional.

El relator venezolano, Dr. Octavio, también da la voz de alerta sobre la seria dificultad que se presentará para los jueces, especialmente cuando no puedan resolver el problema mediante la anulación de un tributo en particular que aparezca por sí solo o en el conjunto, como el causante de la violación de la garantía. En todo caso —razona el Dr. Octavio— se trata de un problema concreto ante el cual se hace difícil dar opiniones generales, y que el Poder Judicial resolverá frente a cada caso con base en las normas constitucionales. Difícil tarea, sin duda, pero que el Poder Judicial no debe eludir escudándose en posiciones formalistas.

No se trata de propiciar el gobierno de los jueces, como sostiene el informe uruguayo, pero si su función es la custodia de la primacía constitucional, es inferible que no podrán quedarse sin actuar en caso de que se obligue a los contribuyentes a pagar más impuestos de los que su patrimonio soporta.

VII— TITULARIDAD DE LA ACCION DE CUESTIONAMIENTO.

Dando por sentado que se considera la cuestión como justificiable, el problema siguiente a dilucidar versa sobre si la titularidad para promover tal tipo de acciones se limita a los sujetos de jure, o si también se hace extensiva a los sujetos de facto, cada vez más comprometidos ante la proliferación de los gravámenes indirectos.

El relator argentino, Dr. Casás, responde que la posibilidad de impugnar legalmente un gravamen ha sido reservada en forma exclusiva a los destinatarios legales del gravamen o contribuyentes, si bien en algunos supuestos se ha admitido tal prerrogativa a los responsables por deuda ajena, cuando han atendido la prestación con fondos propios y carecen de acción de resarcimiento contra el contribuyente.

Considerando la cuestión desde el ángulo de los contribuyentes de hecho, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no les ha reconocido en ningún caso la prerrogativa para accionar respecto a tributos por los cuales resultaron incididos.

O sea que en la República Argentina como principio, la acción de cuestionamiento corresponde en forma exclusiva al contribuyente, que en su carácter de tal atendió el pago del tributo al fisco. A pesar de ello, corresponde hacer la salvedad cuando de lo que se trata es de impugnaciones al gravamen en razón de la exorbitancia de su monto, ya que en este caso es válido afirmar que nadie puede agraviarse por la presunta confiscatoriedad de un tributo, si el mismo es por propia estructura y características de aquellos que naturalmente se trasladan, siendo nítida tal situación en los impuestos a los consumos.

Sin embargo, el Dr. Casás agrega que en un más avanzado estudio de la cuestión, resulta razonable a fin de establecer el punto crítico de la imposición, que junto con los impuestos directos que debe atender el contribuyente, se computen también los indirectos que vienen incorporados en sus insumos sin generarle un correlativo crédito fiscal, a la vez que ciertas manifestaciones económicas del Estado que operan finalmente con cargas efectivas sobre el potencial beneficio de los negocios. Ejemplos en este campo, los encontramos en las retenciones cambiarias, o desdoblamientos de mercados para la liquidación de divisas, lo que constituye implantar en los hechos, sin ley, verdaderos gravámenes encubiertos a las exportaciones; o en la emisión de dinero para enjugar el déficit fiscal, vía por la cual se sanciona un indiscutible impuesto a los activos monetarios, en cuanto se recorta el poder adquisitivo de la moneda circulante.

De tal manera, se podría tomar un rédito global teórico de cada explotación o actividad, y en paralelo, adicionando el total de las prestaciones fiscales que se hayan abonado sin ser trasladadas, con los gravámenes y medidas económicas referidas en el párrafo anterior, se obtiene la exacción del contribuyente en su conjunto, en forma tal de poder fijar al porcentaje que representa la carga fiscal total efectiva sobre el beneficio obtenido por el contribuyente, para definir si tal nivel de sacrificio vulnera o no las garantías consagradas en la Constitución Nacional.

El Dr. Ataliba, relator brasileño, sostiene que en la generalidad de los casos el contribuyente de jure es el único titular del derecho a la acción tendiente a cuestionar judicialmente la inobservancia del principio de capacidad contributiva. Este relator advierte no obstante, que es innegable el interés jurídico del contribuyente de facto, en aquellos casos en que la estructura de la legislación es clara en el sentido de atribuirles las cargas económicas en que se traduce el tributo. En este último caso, se afirma que la adecuada demostración de esta circunstancia investiría también al contribuyente de facto de la calidad de persona habilitada procesalmente para accionar judicialmente.

El relator de España, Don Manuel Marín Arias, indica que quien puede acudir a los remedios jurisdiccionales es el contribuyente de jure. En cuanto al contribuyente de facto y aunque el tema no ha sido estudiado hasta ahora, se admite que podría emplear los mismos medios procesales que el contribuyente de jure, introduciéndose en la vía económico-administrativa en base a un procedimiento especial regulado en el art. 122 del Reglamento Español de Reclamaciones Económico-Administrativas. Pero en todo caso, y a pesar de que la ju-

risprudencia española se ha mostrado últimamente muy abierta y comprensiva en cuestiones de legitimación, será necesario que el contribuyente de facto demuestre un interés legítimo y directo para acudir al citado procedimiento.

Los Dres. Hernández Berenguel y Vidal Henderson, relatores por Perú, señalan que las únicas personas que pueden iniciar el procedimiento administrativo e interponer en su momento el recurso de revisión ante la Corte Suprema de la República, son el contribuyente y el responsable. Es decir, únicamente los sujetos pasivos a quienes se dirige la determinación de la obligación tributaria. Tales acciones no pueden ser intentadas por terceros, entendiendo por éstos a quienes no son contribuyentes ni responsables involucrados en la determinación, aún cuando tengan interés legítimo, personal y directo afectado por el acto administrativo o interés actual comprometido. En consecuencia, en el caso de los tributos trasladables, no es posible que la acción sea iniciada por el contribuyente de facto, pues éste nunca será el sujeto contra el que se dirige la determinación.

El Lic. Luis Alberto Delgadillo Gutiérrez, en su carácter de relator nacional de México, se expide sosteniendo que el interés jurídico reconocido por la ley no es sino lo que la doctrina jurídica conoce como derecho subjetivo. No existe derecho subjetivo cuando la persona tiene sólo una mera facultad que se da cuando el orden jurídico concede una mera actuación particular sin que ésta tenga la capacidad para imponerse coercitivamente a otros sujetos. Por tanto, para el sistema jurídico mexicano sólo existe interés jurídico y se pueden ejercer las acciones cuando la norma reconoce la existencia de un derecho subjetivo, de tal forma que los intereses legítimos o el simple interés, no son suficientes para echar a andar el procedimiento contencioso. De acuerdo a esto, y conforme a lo que puede deducirse del informe, solamente los sujetos pasivos tributarios tendrían derecho a actuar jurisdiccionadmente, y por el contrario, no sería suficiente el carácter de contribuyente de facto afectado por un conjunto de tributos inconstitucionales, para poder accionar.

El relator por Paraguay, Dr. Pangrazio, responde que para los impuestos indirectos la titularidad de la acción corresponde únicamente a los sujetos de jure. En los tributos indirectos, la acción puede extenderse a los sujetos de facto, al tener éstos interés legítimo por la traslación de la carga que soportan. Reconoce este relator que la mayoría de los códigos procesales no conceden ese derecho a los contribuyentes de facto, omisión que debe subsanarse en la legislación de cada país. Es más, debe bastar el interés social y comunitario ("intereses difusos") para que cualquier ciudadano pueda accionar en demanda de justicia.

Los relatores por Uruguay, Dres. Valdés y Villanustre, se expiden manifestando que no es posible aceptar la legitimación procesal de los contribuyentes de facto o la representación de los intereses difusos, ya sea para la acción de inconstitucionalidad como para la acción de nulidad, ya que se requiere la existencia de un interés directo, personal y legítimo. A su vez, el punto debe vincularse con los diferentes tipos de imposición que pueden coexistir en los diversos ordenamientos. Consideran los relatores que la ilegitimidad de la imposición por sus efectos confiscatorios se plantea con respecto a los llamados impuestos directos, es decir, aquéllos que gravan la riqueza poseída o adquirida, o sea que actúan directamente sobre la renta o el patrimonio. En estos casos no hay duda

que la titularidad de la acción corresponde a los contribuyentes de jure, directamente incididos por la tributación. La situación es diferente en los impuestos indirectos, es decir, aquéllos que gravan la circulación de riquezas, y son generalmente trasladables a los adquirentes.

Por el contrario, el relator de Venezuela sostiene que en esta materia es recomendable la mayor amplitud, por lo que la defensa de las garantías constitucionales debe corresponder a todos los ciudadanos incluyendo a los contribuyentes de facto.

En definitiva, y en cuanto al punto, pensamos que el contribuyente de jure, o sea el realizador del hecho imponible, es en principio el sujeto admisible como titular de la acción de cuestionamiento ante el desborde de la capacidad contributiva por una presión excesiva de tributos plurales.

Pero a su vez, cabe señalar que **el contribuyente de jure también debe serlo de facto**, o sea que no sólo se requiere el mandato de pago por vía legal, sino también su efectiva incidencia por recaer el peso del tributo sobre sus bienes. Quiere decir que como antes se sostuvo, los impuestos que pudieron ser trasladados no pueden ser integrantes del conjunto confiscatorio.

Según expresa en disidencia el Vocal de la Corte Suprema Nacional, Dr. Carlos Fait, en un fallo (13), es importante precisar si el pagador del impuesto no fue desinteresado por las traslaciones, en cuyo caso ya no posee interés para el ejercicio de la acción.

La razón para esta conclusión es evidente y ya fue señalada anteriormente: los impuestos efectivamente trasladados no pueden fundar la confiscatoriedad como impuestos puntuales o integrantes de un concurso impositivo, ya que si el contribuyente recupera los importes por vía del precio, no resulta afectado económicamente por tributos que no recaen sobre su patrimonio.

La traslación o no de los gravámenes es un asunto que como también ya sostuvimos, deberá examinarse en cada caso en particular. En tal sentido, la diferencia entre impuestos directos e indirectos debe operar como una cuestión presuncional y esto incidirá en la carga de la prueba.

Así, deberá presumirse que los impuestos directos no son trasladados, y por lo tanto pueden integrar el elenco confiscatorio, aún cuando quedará a salvo la posibilidad probatoria del fisco, de acreditar que en un caso concreto la traslación se produjo.

En lo que hace a los impuestos indirectos, operará la presunción de que han sido trasladados, y por lo tanto estos impuestos no podrán ser participantes del conjunto confiscatorio, pero quedará siempre la posibilidad del contribuyente de jure, de demostrar que por cualquier motivo no pudo trasladar el gravamen, y que en consecuencia también se transformó en contribuyente de facto (por ejemplo, imposibilidad de traslación del impuesto a los ingresos brutos ante la existencia de precios oficiales que no contemplen la incidencia impositiva).

Una vez establecido cuáles son los tributos que incidieron efectivamente sobre el patrimonio del contribuyente, y cuya presión tributaria conjunta des-

bordó la capacidad contributiva, ese contribuyente, que será a su vez de jure y de facto, deberá demostrar que pagó puntualmente los gravámenes impugnados. Presentados los comprobantes que acrediten el pago de los gravámenes impugnados, su monto total habrá de compararse con las utilidades efectivas que arroja su actividad, lo que también deberá acreditar con la máxima precisión que sea posible.

La prueba deberá demostrar en forma incontrastable que un contribuyente que actúa con razonabilidad y eficiencia media, no puede subsistir en razón de la presión impositiva global que le resulta asfixiante. Demostrado esto, los Tribunales tendrán la última palabra.

Como importante cuestión a dilucidar, queda la de determinar si el contribuyente que es de facto pero no de jure, puede incluir en el elenco confiscatorio tributos indirectos que lo alcanzan por vía de la traslación y sin sujeción pasiva legal. Habrá que ver si es admisible la inclusión de estos impuestos cuyo peso económico recae sobre el patrimonio sin generar crédito fiscal. Incluso será cosa de analizar si es factible que también sean integrantes del conjunto impositivo confiscatorio ciertas manifestaciones económicas del Estado que operan como cargas efectivas sobre el potencial beneficio de los negocios (por ejemplo, retenciones cambiarias y desdoblamientos de mercados para la liquidación de divisas que son verdaderos gravámenes encubiertos a la exportación).

VIII— VIAS PROCESALES IMPUGNATIVAS.

Corresponde ahora examinar a la luz de la legislación positiva de los países intervinientes, cuáles son las vías procesales concretas con que cuenta el contribuyente perjudicado por la presión tributaria excesiva.

En México, y desde el punto de vista contencioso, las violaciones constitucionales permiten la procedencia del juicio de amparo, que puede ser contra leyes inconstitucionales o contra actos de autoridad, que por tener como base una ley inconstitucional producen la ilegalidad del acto. A su vez, las vías para impugnar la ilegalidad de la actuación de las autoridades fiscales, como el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante los Tribunales de lo contencioso administrativo, así como los recursos administrativos ante la propia autoridad emisora del acto, resultan adecuados para combatir los actos de las autoridades fiscales que lesionan los intereses jurídicos de los contribuyentes.

El fundamento constitucional en esta materia se encuentra en la fracción 1 del art. 103 de la Constitución Mexicana, al disponer que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales (informe de México, págs. 10 y 11).

En el sistema legal paraguayo, si el impuesto atenta contra las garantías fundamentales entre las cuales están la de propiedad, puede incoarse a acción de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia, que tiene la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y la inaplicabilidad de las disposiciones contrarias a la Constitución en cada caso concreto, y en fallo

que sólo tendrá efecto en relación a ese caso (art. 200 de la Constitución Paraguaya).

Aparte de esta acción, el derecho positivo paraguayo contiene vías procesales impugnativas disponibles tanto en la instancia administrativa como judicial, las cuales son descriptas en el respectivo informe de ese país págs. 6, 7 y 8).

En síntesis, los principales medios procesales impugnativos referidos a la materia tributaria, son los siguientes:

1) Recursos administrativos de reconsideración y Alzada.

2) Recurso y acción de lo contencioso administrativo ante el Tribunal de Cuentas.

3) Acción de inconstitucionalidad incoada ante la Corte Suprema de Justicia (informe, pág. 8).

En el derecho positivo peruano las vías procesales disponibles son también administrativas y judiciales. La vía administrativa sólo permite que la resolución que se expida al término del procedimiento proteja en el caso concreto a quien la inició, aún cuando quienes estuvieran en la misma situación podrían invocar a su favor como antecedente, dicha resolución. La existencia de una resolución administrativa favorable que después es cambiada por el propio órgano que la expidió, permitiría que todos aquéllos que se encuentren en el mismo caso, puedan invocar la dualidad de criterio para quedar exceptuados del reajuste por inflación, de las sanciones y de los intereses, quedando únicamente obligados al pago del monto original del tribunal (informe peruano, pág. 26).

Como acción judicial está la de amparo, que se interpone ante el juez de 1ª instancia en lo Civil de turno, en la fecha del acto violatorio del derecho constitucional, en el lugar donde se afectó el derecho, o donde tiene su domicilio el afectado, o donde tiene su domicilio el autor de la infracción, a elección del demandante (informe peruano, pág. 27).

La acción de inconstitucionalidad es otra acción judicial, que termina con la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma contra la que se ha promovido la acción. Si la sentencia se refiere a una ley o a un decreto, el Tribunal de garantías constitucionales comunica la sentencia al presidente del Congreso para que éste mediante ley derogue la norma constitucional, y si ello no ocurre dentro de los 40 días calendario, la norma inconstitucional se considera derogada. Si por el contrario, la sentencia desestima la inconstitucionalidad, ningún Juez puede dejar de aplicar esa norma. De otro lado, la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma declara igualmente la de aquellos otros preceptos de la misma norma, a los que debe extenderse por conexión.

La acción popular se interpone ante la Sala de turno de la Corte Superior del distrito judicial al que pertenece el órgano que ha emitido la norma de carácter regional o local que es objeto de la acción, o en la Sala correspondien-

te a la Corte Superior de Lima, en todos los demás casos. La sentencia que ampara la acción popular determina la inaplicabilidad de la norma cuya ilegalidad fue declarada (informe de Perú, pág. 28 y 29).

En España el particular afectado puede reaccionar por vía jurídica contra la liquidación en sí, acudiendo a los llamados Tribunales Económico-Administrativos, que aunque no forman parte del Poder Judicial por integrarse en la Administración, resuelven con carácter previo. Si no obtiene satisfacción a sus pretensiones puede acudir, ya dentro del esquema judicial, a la llamada vía contencioso administrativa. También a esta última vía podrá acudir para impugnar, no ya la liquidación sino la norma que establece el tributo inconstitucional. Además se puede plantear ante el Juez ordinario la llamada cuestión de constitucionalidad, que permite a éste plantear ante el Tribunal constitucional si la norma denunciada se ajusta o no a los principios de la Constitución Española (informe español, pág. 13).

Se hace notar sin embargo que la cuestión ofrece dificultades, no sólo por el carácter inevitablemente político del contenido del juicio de constitucionalidad, sino sobre todo por la propia dificultad de enjuiciamiento en relación a determinados principios (comunicación de los Dres. Bayona de Perogordo y Soler Roch).

En Chile se ha entendido que la garantía de protección jurisdiccional consiste en el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un Juez idóneo e independiente, y a través de un procedimiento racional y justo. En Chile esta garantía se encuentra consagrada en la Constitución a través del derecho al debido proceso y del establecimiento de los mecanismos de protección de los derechos constitucionales tributarios, esto es, de los recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y de protección.

El recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad es el mecanismo ordinario de protección del contribuyente frente al establecimiento de tributos violatorios de la Constitución. En un recurso extraordinario el Tribunal competente es la Corte Suprema de Justicia y está consagrada por el art. 80 de la Constitución Chilena.

El recurso de protección es una de las mayores innovaciones creadas por el constituyente para amparar el legítimo derecho de los derechos constitucionales frente a actos u omisiones ilegales que importen privación, perturbación o amenaza. Los Tribunales competentes son las Cortes de Apelaciones respectivas, que pueden adoptar de inmediato las providencias que juzguen necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado (informe chileno, pág. 2).

En la República Argentina puede ser utilizada la acción declarativa prevista por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Este tipo de demanda recién se está abriendo paso en el derecho judicial argentino, en cuanto su planteo contenga una articulación de inconstitucionalidad de una disposición legislativa, y su efectividad queda supeditada al dictado de una eventual medida cautelar que prohiba innovar a los Fiscos comprometidos en la litis.

Tradicionalmente nuestra Corte se negó a admitir las acciones declarativas de inconstitucionalidad en materia tributaria, por considerar que allí no había "causa" o "caso" judicial. Pero más recientemente ha abandonado esta orientación y ha admitido esa vía procesal excepcional para discutir la constitucionalidad de un gravamen.

Debe también destacarse que en la ejecución fiscal, si bien las excepciones se encuentran expresamente acotadas en los ordenamientos procesales respectivos, la Corte Suprema Nacional ha admitido en casos muy extremos la impugnación del gravamen que se ejecuta con base a su inconstitucionalidad, como también la apertura del recurso extraordinario.

Sin embargo, corresponde apuntar que la vía normalmente utilizada en la Argentina para cuestionar tributos inconstitucionales es la de repetición, sin perjuicio de que se encuentra pendiente de tratamiento por la Corte Suprema de la Nación los efectos que puedan haberse operado en relación al principio "solve et repete" a resultas de haber suscripto la Argentina el Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por ley 23054 (14).

En Uruguay la principal vía impugnativa es la petición de incuonstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia, que está admitida en la Constitución Uruguaya (arts. 250 a 261) tanto por vía de acción como de excepción o de oficio. La solicitud de declaración de inconstitucionalidad procede contra las leyes nacionales y/o contra los decretos de los gobiernos departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción. Según el art. 259 de la Constitución el fallo de la Suprema Corte de Justicia se referirá exclusivamente al caso concreto y sólo tendrá efecto en los procedimientos en que se haya pronunciado.

Existen también en Uruguay vías procesales impugnativas contra los actos administrativos del gobierno central o de los gobiernos departamentales. Entre ellas se cuenta la acción de amparo consagrada por la ley 16011 del 19 de diciembre de 1988, y que podría interponerse en caso de actos administrativos que de alguna forma puedan elevar la presión fiscal con ilegitimidad manifiesta. Sin embargo, es necesario tener presente que esta acción sólo procede cuando no existan otros medios judiciales o el recurso de apelación ante la Cámara de Representantes.

En Venezuela se atribuye a la Corte Suprema de Justicia la competencia para declarar la nulidad de leyes nacionales y estaduales, de las ordenanzas municipales, de los reglamentos y demás actos del Poder Ejecutivo Nacional cuando sean violatorios de la Constitución. La ley orgánica de la Corte Suprema de Justicia establece la acción procesal procedente y su procedimiento, en los arts. 112 y 121. que a su vez están fundados en el art. 206 de la Constitución, que establece la jurisdicción contencioso administrativa.

La disposición del art. 112 se refiere a leyes y demás actos de efectos generales, por lo cual comprende sin duda las leyes tributarias, y consagra la vía para su impugnación ante la Corte Suprema de Justicia.

Según la disposición del art. 121, se efectúa la impugnación a los actos de la administración tributaria de efectos particulares, la cual se ventila por el procedimiento consagrado en el Código Orgánico Tributario. El recurso procedente es el contencioso ante los Tribunales competentes en la materia, y cuyo

conocimiento en 2ª instancia corresponde a la Corte Suprema de Justicia, conforme a los arts. 174, 187, 189 y 213 del Código Orgánico Tributario.

Según opinión del relator venezolano, tanto la acción de nulidad ante la Corte Suprema de Justicia como la impugnación de actos particulares conforme al procedimiento del Código Orgánico Tributario, pueden estar fundados en la violación de la garantía constitucional del derecho de propiedad, y de la consecuente prohibición de confiscación. En el primer caso como acción preventiva, y en el segundo como recurso defensivo.

A su vez, el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, de carácter reparatorio, sería igualmente aplicable para reclamar la repetición del pago indebido.

IX— VIAS PROCESALES CUANDO LA PRESION FISCAL EXCESIVA PROVIENE DE DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO.

La cuestión procesal se complica cuando los gravámenes integrantes del conjunto confiscatorio emanan de diferentes niveles de gobierno, situación que se da especialmente en aquellos países cuyas Constituciones establecen el régimen federal.

El informante español es escéptico en cuanto a la posibilidad real de esta hipótesis. Así, su relator sostiene que desde el punto de vista teórico es posible que la aplicación conjunta de tributos pueda suponer una vulneración del principio de capacidad económica. Pero más difícil es pensar que de la aplicación conjunta de tales tributos que tengan su origen en el Estado, comunidades autónomas, ayuntamientos, etc., pueda vulnerarse el principio de no confiscatoriedad. Lo cierto es que si pudiera acreditarse habría que acudir a los medios procesales ya citados en cuanto a las liquidaciones concretas que produjeran tal efecto, o en cuanto a las normas que establecen los tributos constitucionales (sobre las vías procesales impugnativas en España, ver el punto anterior de este relato).

En conclusión, y según puede inferirse del informe, en España parece dudoso que pueda prosperar un ataque por confiscatoriedad a la aplicación conjunta de tributos, cuando éstos provienen de diferentes niveles de gobierno.

De la misma manera, y según se desprende del informe paraguayo, en este país aparece como dificultoso que pueda plantearse la cuestión en análisis. Dice el relator: "la posibilidad del litis consorcio pasivo en la relación procesal tributaria de acuerdo con nuestra actual legislación vigente y fallos jurisprudenciales referidos al presente caso, es una cuestión muy controvertida" (informe paraguayo, pág. 9).

En cuanto al Perú, los relatores admiten la posibilidad de que la confiscatoriedad pueda surgir aún en el caso que los tributos cuya conjunción es confiscatoria, emanen de distintos órdenes de gobierno. En tal sentido se señala que en el derecho positivo peruano los tribunales pueden ser creados por el Congreso o por el Poder Ejecutivo, así como por los gobiernos regionales y por los gobiernos locales, sin olvidar que como lo dispone el art. 79 de la Constitución respectiva, el Perú tiene un gobierno unitario, representativo y descentraliza-

do. Por tanto, si sucede que los gobiernos regionales y locales, a través de sus normas tienden a favorecer la existencia de un sistema tributario que desborde la capacidad contributiva del sujeto contribuyente, o viole la Constitución, no se sustraen a las vías procesales antes descriptas, no determinando la aplicación de normas procesales especiales (informe, pág. 32).

En el informe correspondiente al Uruguay se admite como factible que por concurrencia permitida o no prohibida constitucionalmente de diferentes niveles de gobierno (gobierno central y gobiernos departamentales), la presión fiscal sobre determinados contribuyentes sea realmente excesiva o alcance límites que puedan considerarse confiscatorios. En estos casos debe considerarse como posibilidad implícitamente admitida en el derecho uruguayo, que la impugnación de los contribuyentes se dirija contra todas las normas que consideran lesivas de sus derechos ya sea que ellas emanen del ámbito nacional o local.

En la República Argentina, la acción que se intente dirigida a obtener la declaración de inconstitucionalidad total o parcial de los gravámenes, se orientará contra un litis consorcio pasivo necesario, que estará integrado según el caso por la Nación, provincias y municipalidades. Frente a las distintas combinaciones de partes demandadas la jurisdicción podrá variar, pero siempre que la litis se integre con una provincia, podrá quedar abierta la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme se encuentra definido en el art. 101 de la ley fundamental (informe argentino, pág. 179).

Como antes hemos dicho, la vía procesal más segura para articular la tacha en la actualidad está constituída por la demanda de repetición de los tributos abonados, si bien es deseable que se mantenga la orientación jurisprudencial aperturista, tanto en relación a la acción meramente declarativa o de certeza, como a la admisión de la excepción de inconstitucionalidad planteada en la ejecución fiscal.

En materia de jurisdicción competente para incoar la articulación, ello dependerá del nivel de gobierno a que pertenezcan los tributos que se cuestionan. Así, por ejemplo, si un contribuyente con domicilio fiscal en la provincia de Buenos Aires que ejerza allí su actividad deseará demandar a la Nación, a dicha provincia y a la municipalidad a que pertenece, por inconstitucionalidad de los gravámenes que en conjunto recaen sobre sus actos y bienes, entendemos que debería hacerlo ante el Juez Federal que territorialmente corresponde, siendo las decisiones de éste, apelables ante la Cámara Federal que revise las decisiones de dicho magistrado. Ello es así porque al ser la Nación una de las demandadas, el fuero federal es el pertinente, atrayendo necesariamente a su competencia a los otros dos sujetos demandados (la provincia y el municipio). Si en ese mismo supuesto el sujeto tuviese su domicilio fiscal en la Capital Federal, podría demandar ante la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 100 y 101, C. N.) porque sería un litigio entre una provincia y un vecino de otra jurisdicción, produciéndose también la atracción necesaria de los otros dos fiscos integrantes del consorcio demandado.

X— CONCLUSIONES.

Llegados a este punto, es posible extraer algunas conclusiones que puedan ser de utilidad a los fines del tratamiento del tema en las Jornadas.

1) La confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente. La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada, e impidiéndole ejercer su actividad.

2) Así como uno de los tributos que integra el sistema puede ser considerado en sí mismo como exorbitante y por ende confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar para el contribuyente.

No existe variación entre una y otra violación desde el punto de vista de la propiedad privada, porque la capacidad contributiva es una sola y todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado. Si la concurrencia va más allá de los límites tolerables aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, al disminuír ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

3) Los tributos que son trasladados no pueden fundar la confiscatoriedad, sea como tributos puntuales o como integrantes de una concurrencia tributaria, ya que el contribuyente recupera los importes por la vía del precio, no resultando económicamente afectado.

4) Pueden integrar el concurso confiscatorio de tributos, todos aquellos importes que tengan la calidad de tales, cuyo peso económico recaiga en el patrimonio del contribuyente sin poder ser trasladado a terceros, y que no vayan unidos a un incremento de riqueza, la prestación de un servicio por el Estado o un beneficio a sus bienes.

5) A la luz de las Constituciones de los países intervinientes, y en la medida que expresa o implícitamente protegen la propiedad privada y consagran el principio de la capacidad contributiva, puede llegarse a la conclusión que los contribuyentes no pueden ser sometidos a un conjunto irrazonable de tributos que por su presión fiscal excesiva desborde la capacidad contributiva y los prive de parte de su patrimonio.

6) En líneas generales la cuestión es judiciable, o sea que planteada mediante los recursos legalmente admitidos en los países participantes, deberá ser objeto de resolución por los Tribunales judiciales.

7) El contribuyente de jure, o sea el realizador del hecho imponible, es en principio el sujeto admisible como titular de la acción de cuestionamiento. Ese contribuyente de jure debe serlo también de facto, o sea que no sólo se requiere el mandato de pago por vía legal, sino también su efectiva incidencia por recaer el peso del tributo sobre sus bienes. Queda a dilucidar si el contribuyente que es de facto pero no de jure, puede incluír en el elenco confiscatorio tributos indirectos cuyo peso económico recae sobre su patrimonio sin generar crédito fiscal. Incluso deberá analizarse si es factible que integren el conjunto impositivo confiscatorio ciertas manifestaciones económicas del Estado que operan como cargas efectivas sobre el potencial beneficio de los negocios.

8) En los países intervinientes existen vías procesales con que podría contar el contribuyente perjudicado por la presión tributaria excesiva. No obstante se nota una gran disparidad sobre este punto, y no parecen existir remedios procesales específicos y concretos. La cuestión se torna más dificultosa cuando los tributos que integran el conjunto confiscatorio emanan de distintos órganos de gobierno.

XI— SUGERENCIAS.

Es aconsejable que las Jornadas hagan un pronunciamiento firme y concreto para que en la medida de lo posible, los legisladores tengan en cuenta la presión tributaria global a que se ven sometidos los contribuyentes, de modo tal que el conjunto de tributos que recae sobre los mismos no exceda el límite crítico de la imposición.

Asimismo, resultaría conveniente permitir el accionar sin trabas de las personas físicas o jurídicas que se crean lesionadas por la presión excesiva de un tributo o de un conjunto de tributos, regulando las acciones administrativas y jurisdiccionales concretas para que puedan hacer valer sus derechos.

Córdoba, 15 de agosto de 1989.

Dr. Héctor B. Villegas, Relator General. - Tema Jurídico.

NOTAS

1) Ponencia sobre el tema "El principio de la irretroactividad de las leyes y de los actos administrativos en materia tributaria", en "Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios", pág. 17 y siguientes.
2) Autor cit., "Derecho Tributario Argentino", T. II, pág. 108.
3) Conf. Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Vol. 1, 3ª edición, pág. 307.
4) Autor cit., "Curso de Derecho Tributario", T. I, pág. 110.
5) Caso "Mario Sáenz c/ Pcia. de Buenos Aires", 1942, "Fallos", T. CXCIII, págs. 373/4.
6) Caso "Banco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Nación Argentina", "Fallos", T. CLXXXVI, pág. 170.
7) Autor cit., "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional", 2ª edición, T. V., pág. 313.
8) Autor cit. "¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?, trabajo publicado en "La Información", T. LVII, pág. 73.
9) Autor y op. cit., pág. 81.
10) Autor cit., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en "Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional, Tributario", EDERSA, Madrid, 1980, págs. 115 a 180.
11) Afirmaciones contenidas en las sentencias judiciales referidas a aspectos jurídicos, que sin ser imprescindiblemente necesarias para resolver el caso que se falla, importan anticipar criterios del juzgado.
12) Autor cit., trabajo citado en Nota 8, pág. 86.
13) Caso "Ford Motor Argentina S. A.", "Fallos", T. CCCVI, pág. 1.401.
14) El análisis de esta cuestión puede verse en Villegas, Héctor B., "La regla 'solve et repete' y su vigencia en el Derecho Tributario Argentino", "Derecho "Fiscal", T XLIII, pág. 289 y siguientes.

PONENCIA DE COLOMBIA

Ponente: Dr. Bernardo Carreño Varela

1. **NORMAS SUSTANCIALES**

1.1. **Introducción**

1.1.1. El tema, en sí mismo y por la forma en que está planteado equivale a la pregunta: ¿En Colombia se puede "nacionalizar" toda la propiedad privada por la vía tributaria?"

Para señalar el paso de la propiedad privada a la pública se utiliza, ex professo un término que estuvo en boga en Europa y luego en América Latina y especialmente en Colombia —aun cuando, ahora haya perdido actualidad pues el fenómeno es el contrario—, para señalar un proceso general y no uno individualizado y regulado con normas específicas (expropiación, confiscación, etc.). Y se habla de la vía tributaria, pues se da a "tributo" y a sus derivados el carácter de género, del cual los impuestos, las tasas, las contribuciones y aún algunos precios públicos, son especies.

1.1.2. Entendido el problema en esa forma es preciso estudiar dos aspectos básicos: la protección de la propiedad —y la del trabajo, que es una forma de apropiación—, y la posibilidad de sancionar, privando de la propiedad y de la capacidad de trabajo, en ambos casos, disminuyendo el derecho del sancionado a la propiedad o al trabajo.

1.1.3. Existen otros derechos que pueden ser vulnerados, como v.gr. la libertad de prensa, la de enseñanza, etc.- Además se transcribe el voto de un magistrado de la Corte que pone de presente este punto.

1.2. **Los bienes jurídicos protegidos por la Constitución.**

1.2.0. **Breve Aclaración.**

La tributación versa, generalmente, sobre los frutos; y estos son producidos por dos fuentes: la propiedad y el trabajo. El fin de este estudio es, precisamente, investigar si en la legislación colombiana, se pueden establecer tributos y sanciones en tal forma y cuantía que no vulneren una y otra.

1.2.1. **La propiedad.**

1.2.1.1. La Constitución Colombiana tiene una definición —que acoje la teoría que el Profesor León Düguit esbozara en dos célebres conferencias en el Teatro Colón de Buenos Aires—, que es tal vez la más avanzada que se conoce: "La Propiedad es una Función Social que implica obligaciones" (art. 30).

Para entenderla en su totalidad hace falta remontarse al viejo derecho germánico de la alta edad media, cuando las tribus no habitaban territorio propio sino que "la nación de los vosgos" (v.gr.) ocupaba un territorio, que le dejaba una más poderosa (los francos, v.gr.), para que defendiera las fronteras y, a cambio, prestara "homenaje" —impuestos, soldados, etc.—. —Y como los tratados se hacían de Jefe a Jefe, el Emperador Franco "enfeudaba" al duque vosgo, etc.—.

Pero la Jefatura —y los derechos a ella anexos— no era hereditaria; por eso, cada señor hacía reconocer a su hijo antes de morir.- Costumbre con la cual, en concurrencia con el apaciguamiento, el retorno del derecho romano, el sedentarismo, volvió el concepto de propiedad como facultad de usar, gozar y abusar.

Düguit y los socialistas desenterraron el concepto germánico de la propiedad, para decir: El propietario tiene una función, es un funcionario; a nombre de la sociedad, dueña de verdad, debe hacer con los bienes lo que el común quiera.- Antes fué la defensa, o la guerra; hoy la producción, el trabajo.- Antes la función la asignaba el señor; hoy la fija la ley.

1.2.1.2. La Jurisprudencia, sin embargo, no ha ido hasta allá: ha llegado a defender una figura rarísima que algunos tratadistas —españoles, especialmente— llaman la "propiedad solidaria", que pretende, equivocadamente por cierto, tener sus raíces en la constitución de Weimar, según la cual

> "nuestro sistema positivo resulta, pues, en evidente "coincidencia con la tendencia universal que concibe "al dominio como la facultad o poder pleno del sujeto "de derecho sobre las cosas para la satisfacción de "sus necesidades y el cumplimiento de sus fines, den-"tro de la comunidad y con sujeción a las limitaciones "por ella impuestas". —Pág. 913; Corte Suprema— Sala "Plena (sentencia, agosto 11/88, publicada en "Juris-"prudencia y Doctrina', T. XVII, N° 202.

1.2.1.3. La concepción jurisprudencial aparece evidentemente desprendida del concepto romano de propiedad consagrada en todas las legislaciones inspiradas en los Códigos napoleónicos; por ejemplo, el Código Civil Colombiano (art. 669) dice:

> "El dominio (que se llama también propiedad), es el "derecho real en una cosa, para gozar y disponer de

"ella arbitrariamente, no siendo contra la ley o con-
"tra el derecho ajeno".

Puede verse, fácilmente que la "propiedad solidaria" es la misma concepción, en la cual se precisa que la ley o el "derecho ajeno", expresan, también, derechos y privilegios de la sociedad (así sea la local), que implican, inclusive, obligación de dedicar el bien a un fin determinado, o aún la posibilidad de la expropiación.
Todo ello se ampara, en la constitución colombiana, con el precepto que establece que "el interés privado deberá ceder al interés público o social" (art. 30).

1.2.1.4. Si bien es cierto que la tesis de la función de la propiedad está inserta en la constitución colombiana, no es menos cierto que la tesis de la legalidad, también forma parte de la espina dorsal del ordenamiento jurídico; según esta última toda la actividad del Estado está descrita por las leyes.- En su virtud los funcionarios públicos sólo tienen capacidad para hacer aquello que la ley los autoriza, pero deben hacer todo lo que la ley les ordena (Const. 20).

De esta circunstancia se desprende que el ejercicio de la función de la propiedad —o, visto con la óptica de la "propiedad solidaria", el límite al derecho de la propiedad— está definido por la ley; que mientras se cumpla con los deberes ("obligaciones", dice la Constitución) que implica la propiedad, esta debe ser respetada y defendida por el Estado.- Para esa protección están instituidas las autoridades (Const., art. 16); no se puede privar de la propiedad si no por expropiación, previa indemnización y sentencia judicial (Const., 30) —reglas estas que admiten excepciones—; los monopolios sólo se pueden establecer previa indemnización (id. 31); se garantizan la libre empresa y la iniciativa privada (id. 32); no podrá haber pena de confiscación (id. 34); se protege la propiedad intelectual (Const. 35); y el destino específico de los bienes asignados a las fundaciones (id. 36).

1.2.2. **El Trabajo.**

1.2.2.1. El artículo 17 de la Constitución colombiana establece que "el trabajo es una obligación social y gozará de la especial protección del Estado".

Esta tajante afirmación tiene su base en el hecho de que los bienes, objeto de la propiedad (la apropiación del potencial laboral ajeno está proscrita en Colombia: aa. 22, 23, 37 de la carta), no tienen significación sin que a ellos se añada el trabajo; y a que una gran cantidad de gente —mayoría en nuestros países tercermundistas— sólo tiene su fuerza de trabajo como posibilidad para obtener ingresos.

Es especialmente para quienes trabajan por cuenta de otros —asalariados, contratistas, profesionales, pequeños comerciantes— para quienes según la aplicación e interpretación prácticas, se ha con-

del patrimonio del ofendido, así este sea el Estado.

De igual manera, sanciones específicas, como las multas, los decomisos, así comprometan todo el patrimonio del sancionado, no se torna "confiscación".- La posibilidad de que las sanciones generalizadas y aplicadas indiscriminadamente conduzcan a casos aberrantes, han conducido a la doctrina a la proscripción de los delitos formales y de la responsabilidad objetiva, consagradas hoy en Colombia en la ley penal (C. P. aa, 1 a 13), con base en algunos artículos constitucionales (Const. aa. 23, aa 29).

1.4. **La Tributación.**

1.4.1. **Cuestiones Generales.**

1.4.1.1. **La necesidad de la tributación.**

No se trata de establecer la justificación teleológica y jurídica de la tributación.- Apenas se va a señalar que ella es indispensable y no sólo como medio para sostener al Estado (se entraría en una nueva argumentación para demostrar su existencia y la necesidad de que exista), sino para señalar cómo en las sociedades modernas sirven para regular la economía y, especialmente en las subdesarrolladas, como sistema para redistribuir el ingreso.

1.4.1.2. **La Naturaleza de la Tributación.**

Cualquiera que sea la idea que se tenga de los tributos, o acerca de la naturaleza de la potestad estatal para establecerlos, se debe estar de acuerdo en que son una forma de traspasar la propiedad privada a la pública.- Los tributos, cualquiera que sea su forma, son simplemente eso: traspaso de la propiedad privada al fisco.
La facultad para establecerlos no se discute: solamente cabe la pregunta de si la apropiación puede ser de tal naturaleza que acabe con uno de los elementos tradicionales de la propiedad —el ius fruendi—, lo que en algunos casos puede significar la conculcación de la fuerza de trabajo, o inclusive apropiarse de la fuente misma de los frutos: el bien fructífero o la capacidad de trabajo.

1.4.2. **La Tributación: Figura Jurídica Autónoma**

1.4.2.1. **La Historia Constitucional en Colombia.**

Desde cuando Colombia se independizó —en 1810— la han regido 8 constituciones diferentes (tres de ellas en unión con Venezuela y Ecuador y la última, centenaria ya, y con modificaciones de importancia).- En todas ellas se han diferenciado siempre la protección a la propiedad, la penalidad y la capacidad de imponer gravámenes.- En la última, con las enmiendas de 1936 y 1968, se estableció la función social de la propiedad, y se dio al trabajo rango de bien específicamente protegido por la constitución.

1.4.2.2. **El Estado Actual.**

En un resumen apretado puede decirse que la cuestión tributaria está reglamentada en la constitución colombiana así: correspon-

de a la ley crear los tributos (se utiliza el término "tributo" en sentido amplio: comprende tasas, contribuciones y aún precios políticos) nacionales y autorizar a las entidades regionales (departamentos y distritos especiales) para crear los regionales y aún los locales (municipios corrientes en los cuales los departamentos pueden tener ingerencia), (constitución art. 76, Nº 14; 187, 196, Nº 2).- La función legislativa en esta materia se ejerce por regla general y en tiempos de paz, (const., 43) por el Congreso, las Asambleas departamentales (o sea el Parlamento regional) y los Concejos municipales (parlamento local) (Const., 43).- Con todo el Gobierno la puede ejercer en los siguientes casos: en ejercicio de "facultades extraordinarias" que le concede el Congreso (Const., 76, 11) (este ejercicio lo autorizan jurisprudencias que algunos autores, entre quienes se cuenta el de esta ponencia, consideran equivocadas); para restaurar el orden público, cuando se halle turbado por guerra exterior o conmoción interior (Const. 121); y para restablecer el "orden económico o social" (ibid. 122).- En los dos últimos casos, según la jurisprudencia (reciente, en el caso del art. 122, antigua en el de 121), las medidas sólo pueden ser transitorias y relacionadas con las causas que dieron origen a la turbación.

Ninguna norma establece, de manera explícita, límite alguno a la facultad de imposición.

1.5. **La Zona de Conflicto.**

1.5.1. **Metodología.**

1.5.1.1. Los matemáticos, para el análisis de un problema y el establecimiento de fórmulas utilizan, como método, el estudio del comportamiento de la unidad.- Partiendo de él, llegan a conclusiones generales, deducen fórmulas aplicables a un sinnúmero de casos, y los resuelven.

1.5.1.2.1. Para el estudio del tema se utilizará un método similar. ¿Qué ocurre si un solo gravamen desborda la capacidad contributiva de un contribuyente?, el resultado de ese análisis es válido para el conjunto de impuestos.

1.5.1.2.2. En el caso de un conjunto de tributos, después se analizará cuál o cuáles de los tributos "llenan la copa", es decir, exceden de la capacidad contributiva.

1.5.1.2.3. El contribuyente que se analice debe ser un prototipo, de suerte que condiciones específicas propias de uno determinado no se tendrán en cuenta; esos atributos propios pueden dar origen a acciones individuales cuya incidencia y posibilidad se verá luego.

1.5.1.3. Aún cuando adelante se volverá sobre el tema, se resalta que, en Colombia, y "prima facie" el conflicto se presentará entre la ley (ya sea la que crea el impuesto nacional, ya la que autoriza la creación del tributo local) y la constitución, pues los actos que in-