

Las fuentes invisibles del Derecho Tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica

The Invisible Sources of Tax Law:
for a Juridical Hypostasis Theory

As fontes invisíveis do direito tributário:
por uma teoria da hipóstase jurídica

JEAN CLAUDE MARTÍNEZ¹

Profesor emérito de la Universidad París II – Francia

NORMA CABALLERO GUZMÁN²

Doctora en derecho de la Universidad París II – Francia

Fecha de recepción: 23 de octubre de 2014

Fecha de aprobación: 14 de enero de 2015

Página inicial: 129

Página final: 160

Resumen

El Derecho Tributario, como todas las ramas del derecho, tiene sus fuentes que van desde la Constitución hasta la jurisprudencia, sin pasar por alto la doctrina. Sin embargo, sobre estas fuentes formales, oficiales y visibles se encuentran las “invisibles”.

Como estas fuentes están “por debajo” del término griego, proponemos llamarlas etimológicamente por el «misterio» que representan y su verdadera realidad «**la Hipóstasis tributaria**», que proviene del término griego *hypostasis*³. Esto con el objetivo de construir a partir de esta definición una teoría, a partir del análisis de su composición, naturaleza y alcances.

¿De qué están compuestas las fuentes invisibles? de ideologías, creencias, condicionamientos antropológicos, paradigmas, es decir, de ideas que llegan a

1 Jean Claude Martínez, Profesor Emérito, Universidad Panthéon-Assas, París 2.

2 Norma Caballero Guzmán, Doctora en derecho público de la Universidad Panthéon -Assas, París 2, Granrut Avocats, París.

3 El término griego tiene como sentido fundamental la acción de situar debajo, lo que se sitúa abajo, lo que está al fondo.

un conceso en un momento determinado. Por ejemplo, la progresividad, la tributación según la capacidad contributiva, la autonomía fiscal de las entidades territoriales o cuando se tiene en cuenta el cónyuge para el cálculo del impuesto, el número de descendientes o ascendientes. En otras palabras, las estructuras elementales del parentesco.

¿Cuál es la naturaleza de las fuentes invisibles? por su presencia repetitiva en todos los derechos tributarios nacionales y la necesidad de la *opinio juris*, estas tienen la apariencia de la costumbre, pero son más que eso “normas imperativas, reconocidas y aceptadas por la comunidad internacional de los Estados en su conjunto”, estas son de *jus cogens fiscal* y expresan un Derecho Tributario natural de la humanidad.

Palabras clave

Fuentes invisibles, hipóstasis, costumbre, *jus cogens*, OCDE, ONU, IASB, multinacionales, consentimiento al impuesto.

Abstract

The Tax Law, as all branches of law, has its sources from the Constitution to the Jurisprudence and doctrine. Nevertheless, the formal, official and visible resources are “sightless”.

Because the sources of law are “below” from the Greek concept of hypostasis, we propose to call them, etymologically, for the mystery and reality they represent: <Tax Hypostasis>, and build from it a theory, by analyzing their composition, nature and scope.

From what are composed those sightless sources of law? From ideologies, believing, anthropological constrains, paradigms, or established ideas in a particular moment. For example, progressivity, taxation depending on contributive capacity, tax autonomy of the local entities, or the number of descendants or the relationship structures took into account to calculate the spouse tax.

Which is the nature of the sightless sources? For its repetitive presence in all national tax rights and the needing of the *opinion juris*, the sightless sources of law have the appearance of the custom, but they are much more than that. They are “imperative norms, recognized and accepted for the international community of the States”. These sources are the *tax ius cogen*, which represent the natural tax law of humankind.

Keywords

Sightless sources of law, hypostasis, custom, *ius cogens*, OECD, UN, IASB, multinationals, tax consent.

Resumo

O direito tributário, como todas as ramas do direito, tem suas fontes que vão desde a constituição até a jurisprudência, sem esquecer a doutrina, no entanto, sobre estas fontes formais, oficiais e visíveis encontram-se as “invisíveis”.

Como elas estão “em abaixo”, do termo grego *hypostasis*, propomos chama-las etimologicamente pelo «mistério» que elas representam e sua verdadeira realidade «a hipóstase tributária» e construir a partir disto uma teoria, mediante a análise de sua composição, natureza e alcances.

De que estão compostas as fontes invisíveis? De ideologias, crenças, condicionamentos antropológicos, paradigmas, é dizer ideias que chegam a um consenso em um momento determinado. Por exemplo, a progressividade, a tributação segundo a capacidade contributiva, a autonomia fiscal das entidades territoriais ou quando se tem em conta o cônjuge para o cálculo do imposto, o número de descendentes ou ascendentes, em outras palavras, as estruturas elementares do parentesco.

Qual é a natureza das fontes invisíveis? Por sua presencia repetitiva em todos os direitos tributários nacionais e a necessidade da *opinio juris*, estas têm a aparência do costume, mas são mais do que isso “normas imperativas, reconhecidas e aceitas pela comunidade internacional dos Estados em seu conjunto”, estas são de *jus cogens* fiscal, expressando um direito tributário natural da humanidade.

Palavras-chave

Fontes invisíveis, hipóstase, costume, *jus cogens*, OCDE, ONU, IASB, multinacionais, consentimento ao imposto.

Sumario

1. La invisibilidad horizontal: Las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario – 1.1. Los cuatro factores de la invisibilidad: privatización, internacionalización, superposición y contratación – 1.1.1. La privatización de la fuente contable del Derecho Tributario: la Junta Internacional de Normas de Contabilidad o International Accounting Standards Boards – 1.1.2. La internacionalización de las fuentes

de inspiración del Derecho Tributario: El Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios – 1.1.3. La superposición de las fuentes en la tributación local: El Comité de Finanzas Locales como fuente de los impuestos locales – 1.1.4. La contratación como fuente para las multinacionales: su consentimiento directo al impuesto – 1.2. La doble magnitud de la invisibilidad – 1.2.1. La amplitud del perímetro de la invisibilidad inducida – 1.2.2. La magnitud de las consecuencias sufridas por la invisibilidad – 2. La invisibilidad vertical: Las fuentes subyacentes paradigmáticas del Derecho Tributario – 2.1. La identificación indirecta de las fuerzas invisibles: Las normas creadas, reveladoras del origen de su producción – 2.1.1. Dos observaciones de convergencias en las reglas: dos fuentes ideológicas – 2.1.2. Una hipótesis de la influencia de las reglas: las fuentes paradigmáticas del Derecho Tributario – 2.2. Hacia una teoría de las fuentes invisibles: la Hipóstasis Tributaria – 2.2.1. Los elementos de la hipótesis tributaria: de los paradigmas a las costumbres – 2.2.2. El alcance de la hipótesis tributaria: entre la costumbre y el *jus cogens fiscal* – 3. Conclusiones

Introducción

Al igual que las otras ramas del derecho, la disciplina tributaria tiene evidentemente numerosas fuentes jurídicas conocidas⁴. Estas fuentes pueden ser formales, según la expresión del Decano Gény⁵, materiales⁶, internas, internacionales, grandes, “pequeñas”⁷, escritas, no escritas⁸, directas, mediatas⁹, consolidadas, como las fuentes constitucionales, europeas, internacionales o de conducción¹⁰, junto con la Ley que ya no es más “la reina del mundo, de los hombres y los dioses” de todas las fuentes jurídicas conocidas y reconocidas que alimentan las aguas subterráneas inagotables de las normas tributarias de forma continua.

No falta como fuente la costumbre, puesto que el Consejo de Estado admitió mediante una sentencia del 23 de octubre de 1987¹¹ que “la aplicación directa en

4 Sobre las fuentes del derecho, J. Pérez Royo. Las Fuentes del derecho. Ed.Tecnos, (1993). Sobre el panorama de las fuentes del Derecho Tributario, Lucy Cruz de Quiñones. Fuentes del Derecho Tributario. Tomo 1 Pág. 279 a 328. en César García Novoa y otros, El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. (2008).

5 La noción de « fuente formal » la tomamos de la obra fundadora del Decano Gény: Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif. Tomo 1, Pág. 237 y otros) LGDJ(1919)

6 Alexandre Métrot de la Motte. Droit fiscal, Puf. Pág 59 y siguientes. (2011).

7 Stéphane Gerry –Vernières. Les petites sources du droit, à propos des sources étatiques non contraignantes. Ed. Economica, París, 2012.

8 Sobre esta distinción, Jean Lamarque et *alii*, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 3ème édition, París, 2014, p.183, § 308.

9 Sobre estas distinciones, entre las fuentes *directas de elaboración* de la norma y las *fuentes mediatas de interpretación*, cf. Jean Lamarque, *op.cit.*, Pág.1283 § 309.

10 Sobre esta distinción en derecho administrativo, Bertrand Seillier. Droit administratif. Les sources et le juge. (p. 34 a 138 Tomo 1) Champs Université, Flammarion. (2001).

11 Arrêt Nachfolger. Navigation Company. Pág 319. Ed. Rec. Lebon RFDA, París, p. 963.

derecho interno de una norma internacional no escrita puede fundamentarse en el preámbulo de la Constitución de 1946, retomado en la Constitución de 1958 y según el cual *‘la República francesa fiel a sus tradiciones, está sujeta a las reglas de derecho internacional público’*¹².

Más sorprendente resultan los adagios o máximas, frecuentemente “objeto desconocido del derecho público”¹³ herméticos de los «latinismos» y muy impregnados del espíritu de dominación para dejarse influenciar por la fuerza de la tradición¹⁴, no son totalmente ajenos al Derecho Tributario. Sobre todo si estos abundan en este sentido como, por ejemplo, *Dura lex sed lex*, que viene a justificar una práctica antigua que no vincula a la administración de impuestos en el futuro¹⁵; o *Fraus Omnia corrumpit* “El fraude corrompe todo”, que permite a la administración, francesa¹⁶ autorizar todas las veces investigaciones en caso de «flagrancia fiscal»¹⁷, desencadenando reacciones contra la “tiranía fiscal”¹⁸, “el horror”¹⁹ o “la arbitrariedad del fisco”²⁰.

Tras el jurista Modestino²¹ hemos conocido en la doctrina tributaria francesa, al igual que en numerosos códigos tributarios como el ruso, moldavo, hondureño o chino²² y en el Derecho Tributario belga, un adagio que es una consigna de la interpretación “*in dubio contra fiscum*”²³, que no es más que la aplicación de otro adagio: «no debemos escuchar los *Jura singularia*».

-
- 12 C. David O. Fouquet & B. Plagnet, P. F. Racine. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. (Pág.92) Dalloz, Quinta edición.
- 13 Pascale Deumier & Xavier Magnon. In Les adages en droit public, sobre la cuestión de saber cuál es su valor y su estatus de fuente de derecho. Pág 13. RFDA, (2014), Laetitiaé Janicot, Olivier Deshayes, Les adges exclus du droit public. Pág 207 y siguientes. Ed. RFDA, (2014).
- 14 Cf. Benoît Plessis. Les adages propres au droit public. Sobre los obstáculos al desarrollo de los adagios en derecho público. Pág. 211-213. Ed. RFDA, Dalloz, (2014).
- 15 Es verdad que el Derecho Tributario ha sido capaz, desde el Artículo 100 de la Ley del 29 de diciembre de 1959 y ahora en los artículos L 80 A y L 80 B del LPF, de dar garantías al contribuyente contra la dureza justificada por el adagio. Esto es en el fondo un caso de aplicación de un principio de protección de la confianza legítima, reconocida en varios países, entre esos Francia. En Argentina por ejemplo, Fernando G. Camaeur, *La confianza legítima*. Revista de estudios aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. (2008-2010). Pág. 55 y siguientes.
- 16 El Derecho Tributario belga no reconoce la teoría del fraude a la ley, desde la sentencia Brepols, del 6 de junio de 1961 de la Corte de Casación, *fraus omnia corrumpit* no está reconocido.
- 17 Thierry Lambert. Procédures fiscales. Sobre los poderes de la administración tributaria. Págs. 45-85, Montchrestien, Paris, (2013).
- 18 Pascal Salin & Odile Jacob. La tyrannie fiscale. (2014).
- 19 Sylvie Hattemer & Irène Inchauspé. L’horreur fiscale. Ed Fayard. (2014).
- 20 Pascal Salin. L’arbitraire fiscal. Robert Laffont. (1999).
- 21 Digesto, Libro 10, citado por Carlos G. Fonrouge, *Derecho financiero*, Depalma, 7 edición Buenos Aires, 2001, p 88. También Vanoni Enzo. L’esperienza della codificazione tributaria, Opere Giuridiche, Tomo 2. Pág 417. Ed. Giuffrè, Milan. (1962).
- 22 Artículo 3 §7 del Código Tributario ruso, Artículo 11 del Código Fiscal de Moldavia, Artículo 6 del Código Tributario de Honduras y en el proyecto de 2008 del Código Chino. Sobre todos estos temas, Norma Caballero, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*. § 255 Pág. 449 et §271, Pág. 466. Ed. L’Harmattan. Paris. (2011).
- 23 Arthur Wellesley Wellington (Duke of), John Gurwood, Choix de dépêches, Editeur Méline, Cans et Co, Gand. *Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*. Pág. 241. (1841).

Igualmente, el adagio “*la ley rige para el futuro*” no es totalmente extraño a un Derecho Tributario que está habituado y autorizado por el Consejo Constitucional²⁴ a la retroactividad de las leyes tributarias no represivas y las validaciones legislativas²⁵.

Por ejemplo, desde una instrucción del 31 de enero del 1928, la administración afirmaba que “en caso de cambio de jurisprudencia o de modificación de la doctrina administrativa, los suplementos de la imposición que podrían justificar las nuevas reglas solo deben aplicarse hacia el futuro”. Esto estaría justificado por la doctrina alemana con base en la protección del principio de la confianza legítima²⁶, lo que el Consejo Constitucional francés se negó a consagrar en 1996 y 1997. Al tiempo que limita la retroactividad con condiciones²⁷, consagra el vasto principio de la seguridad jurídica²⁸.

En otras palabras, la gama de fuentes del Derecho Tributario es más amplia de lo que parece. No hace parte del universo jurídico tradicional de cuatro dimensiones: constitucional, legal, reglamentario y jurisprudencial, sino, como en la astrofísica moderna del universo, está compuesto de varias dimensiones y elementos invisibles.

El universo tributario es más complejo que la masa visible de normas que lo habitan. En el Código General de Impuestos Francés (CGI), por ejemplo, hay 1,6 millones de palabras reagrupadas en 4662 artículos, sin tener en cuenta los artículos dispersos en el Código General de las Entidades Territoriales, el Código Aduanero, del medio ambiente, de la seguridad social, de la salud o de seguros, y el Código de Procedimiento Tributario con 1940 artículos, conformando una galaxia sobre la tributación de las personas naturales, empresas o patrimonio²⁹.

En cuanto a los Estados Unidos, la densidad en materia tributaria es conocida con el Internal Revenue Code, de 9834 secciones, divididas en sub-secciones, párrafos, subpárrafos y cláusulas³⁰, en los que están más de 7 millones de palabras.

24 Consejo Constitucional 29 diciembre 1984.

25 Thierry Lambert. Sobre las leyes retroactivas o de validación, *Les grands arrêts. op.cit.*, Pág.60 - 61. *op.cit.* Pág. 613.

26 Sylvie Calme, Du principe de protection de la confiance légitime, en droits allemande, communautaire et français Ed. Dalloz. (2003); Dorothe Gallois- Cochet, *La confiance en droit fiscal*, in Benedicte Fauverque-Cosson, Peter Jung y otros. *La confianza*, 11 jornadas bilaterales franco – alemanas. Pág. 83-103. Marc Desen, *La protection de la confiance en droit fiscal allemand*, in Benedicte Fauverque- Cosson, *op. cit.*, Pág. 73 - 83. (2013).

27 Alexandre Maitrot de la Motte, *op. cit.* Pag. 149.

28 Jacques Buisson y otros, *La sécurité juridique*. Ed L' Harmattan. (2011).

29 Sobre esta masa normativa, evaluada en 2006, cf. Morgan Vail, *Le code général des impôts français*, Mémoire Master 2 Recherche Droit fiscal. Universidad París 2, 2008. Posteriormente se agregan los 84 impuestos creados de enero de 2011 a enero de 2014.

30 Sobre el IRC de los Estados Unidos, cf; Caballero Norma, *op. cit.* Pág. 257.

Más allá de esta masa normativa bien identificada, existe un elemento invisible en el universo tributario como una materia normativa oscura,³¹ oculta en fuentes invisibles o poco conocidas. Lo que es sorprendente, puesto que la tributación está totalmente dominada por la legalidad. Una gran parte de la doctrina habla de “*reserva de ley*”³², para referirse al impuesto que está totalmente sujeto a la ley que es votada en el Parlamento y cuya transparencia se considera insuperable. Así las cosas, ¿cómo podríamos hablar de invisibilidad? Adicionalmente, junto a las fuentes legales del impuesto, están las fuentes tributarias paralelas, técnicamente poco visibles, pero productoras de normas que se ven y se aplican.

Hay verticalmente fuentes subyacentes del Derecho Tributario. Si estas no se perciben directamente, su existencia se concreta a partir de la observación de normas que, presentes en varios países, implican precisamente estas fuentes emisoras con una fuerza suficiente como para tener influencia sobre diversos legisladores.

Es esta doble invisibilidad, horizontal, con las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario (I) y vertical, con las fuentes subyacentes paradigmáticas de este (II), que merece ser estudiada para construir una teoría de la invisibilidad en el Derecho Tributario, así como nunca se ha dejado de construir la de su legalidad.

1. La invisibilidad horizontal: las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario

Existe un universo tributario conocido, el de la legalidad, que tiene 800 años. Desde el lunes 15 de junio de 1214, cuando el rey Juan sin tierra concede a los señores burgueses, la *Magna Carta*, con el consentimiento al impuesto y el *Magnum concilium* para votarlo³³. La fuente del Derecho Tributario, escrita y publicada, tiene amplia visibilidad. Sin embargo, lo invisible no está ausente en la tributación.

31 Sobre la materia negra o sombra del universo, representando con la energía sombra el 95% del universo o de la materia visible que es tan solo la punta del 4% de un iceberg de materia negra cf. Paul Parsons. 3 minutes pour comprendre les 50 plus grandes théories scientifiques. Pág. 118 Ed. Le Courrier du libre. (2009). Robert Sander, A la recherche de la matière noire: histoire d'une découverte fondamentale. Ed. De Boeck, (2012).

32 En una gran bibliografía, cf. Eugenio Simón Acosta. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, Principios constitucionales tributarios. Pág. 148-170. Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México. (1993). Sitali Torruco. El principio de reserva de ley en materia tributaria en España y México. Tesis Salamanca (2003). Ruth Yamile Salcedo Younes - Alix Adriana Llanes Arenas (Colombia): I principi costituzionali tributari. Principio della riserva di legge e principio di irretroattività, in Studies in honor of Andrea Amatucci, From Public Finance Law to Tax Law, Vol III. Ed. Temis. Bogotá.(2011).

33 Sobre la Magna Carta. Jean-Claude Martinez, & Norma Caballero, 1215-2015, 800 ans après la Magna Carta, Une Charte européenne des garanties du contribuable, in Homenage a Diego de Leite de Campos. Pág. 17 y siguientes. Ed., Saraiva. (2012).

Sin hablar de la tributación de las plusvalías latentes³⁴, que poseen una parte de invisibilidad, o de las célebres imágenes del profesor francés Maurice Cozian sobre las sociedades de personas, donde la opacidad, la semi-transparencia, la translucidez o la transparencia, crean grados variables de invisibilidad³⁵. Por ejemplo, la tributación específica de las transacciones financieras a título de operaciones especulativas³⁶ o la de los mercados de cuotas de emisión de gas y, sobre todo, la invisibilidad de la tributación de la tecnología digital cuando se debe gravar a una página web de naturaleza inmaterial o buscar inventar un establecimiento estable virtual³⁷.

En todos estos casos, el Derecho Tributario actual tiene algo de la nueva física, está a la caza del “*boson fiscal de higgs*”.

Es peor con el fenómeno de la repercusión. El impuesto, sobre todo si es indirecto, lo soportan los contribuyentes difícilmente conocidos, tanto así que se convierten en invisibles. Es todo el misterio económico de la incidencia³⁸, hasta el punto que el economista francés Canard pensaba que de la repercusión-transferecia, el impuesto final, al estar soportado por nadie, se convierte en económicamente invisible³⁹.

De otra parte, en otros regímenes fiscales derogatorios que hacen gastos fiscales, los nichos⁴⁰ o privilegios de los que hablaba el antiguo régimen son poco visibles y su monto es totalmente invisible.

En otras palabras, la cuestión de saber quién paga⁴¹ y quién no, por qué monto puede legalmente evadirse el Derecho Tributario, funciona en la invisibilidad.

Pero el tema aquí no es el de la invisibilidad en el contenido del Derecho Tributario y sus efectos, sino la invisibilidad hacia arriba de ciertas fuentes de esta materia de estudio. Porque, bajo el efecto de diferentes factores, hay fuentes invi-

34 Por ejemplo con la *exit tax* francesa desde el 2011. Sobre la *exit tax*, Pedro R. Herrera Molina, *Exit taxes and community freedoms: contradiction or evolution of European Court of Justice's case-law?* Revista di diritto tributario international. Enero 2013. Pág. 19.

35 Maurice Cozian, *Images fiscales, Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Tema 29. Pág. 271 Paris, Litec, (2000). *Les petites affiches*. Pág. 5 y siguientes. (1996). *Un sac d'« embrouille »: le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu*, in *Droit fiscal*. Pág. 205 y siguientes. (1994). Sobre este juego de esconder entre la personalidad moral de las entidades compuestas que se dejan ver a medias del fisco, cf. Hélène Paerels, *Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal français*, thèse Lille 2, juin 2008.

36 CGI francés, Artículo 235 ter ZD y siguientes.

37 Hélène Simonian – Gineste, *La discontinuité en droit*. Pág. 92-97. Ed. LGDJ. (2013).

38 Sobre la incidencia, Lucien Mehl, *Science et technique fiscales*. Ed. Thémis. (1959). Andrés Blanco, *La translación de los tributos*. César García Novoa & Catalina Hoyos Jiménez. *El tributo y su aplicación, Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo 1. Pág. 1067 y siguientes. Ed. Marcial Pons. (2008). pág.1067.

39 Nicolas François Canard, *Principes d'économie politique*. París. (1801).

40 Katia Weidenfeld, *A l'ombre des niches fiscales*. Economica. (2011).

41 Sobre este tema, Nicolas Schweitz, *La répartition de la charge fiscale*. Tesis París. (2002).

sibles que emiten reglas con una amplitud lo suficientemente grande para que el fenómeno no tenga la marginalidad que excusa el evidente desinterés.

1.1. Los cuatro factores de la invisibilidad: privatización, internacionalización, superposición y contratación

El Derecho Tributario siempre ha conocido normas camufladas. Se trata de las cortinas de humo tributarias que están bajo la opacidad técnica de las deducciones, imputaciones, reducciones que hacen invisibles la amplitud de las ventajas acordadas⁴². Pero también existen técnicas que hacen invisibles las fuentes de emisión de las mismas normas tributarias. Entre ellas están la privatización, internacionalización, superposición y la contratación, que crean fuentes que compiten al lado de la fuente parlamentaria, titular desde 1787 y el “*No taxation without representation*” de las 13 colonias británicas, en el monopolio de la producción de normas fiscales.

La competencia es más real, tanto así, que estas fuentes discretas o invisibles, son frecuentemente orgánicas. Existe una asamblea que compite con el Parlamento, tal es el caso de las reglas contables que emanan de una fuente orgánica privatizada.

1.1.1. La privatización de la fuente contable del Derecho Tributario: la Junta Internacional de Normas de Contabilidad o International Accounting Standards Boards

Tal como se observó el derecho público, este tiende a volverse subjetivo y hasta privado⁴³, como es el caso de la fuente contable del Derecho Tributario. En 1973 fue creado el International Accounting Standards Committee. Desde 1975, este organismo privado ha publicado normas sobre los métodos contables y sobre la valorización y la presentación de los stocks según el método de los costos históricos, para convertirse en 1982 en la referencia contable internacional, reconocido por la Comisión europea que desde 1990 ocupa un lugar como observador.

En 2001, este comité desapareció en provecho de la I.A.S.B., organismo privado de normalización contable creado en 1973 por los institutos contables de 10 países (Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos) con sede en Londres. Funciona de forma aparentemente independiente, sin tener que rendir cuentas, aunque lo hace solo a

42 Norma Caballero sintetizó la teoría de «las cortinas de humo fiscales». *Les codes des impôts en droit comparé*, op. cit. Pág. 399 y siguientes.

43 Didier Truchet, prefacio a Sylvia Camels, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Dalloz. (2001).

las fundaciones que lo financian, en donde encontramos a los más grandes establecimientos financieros y las principales firmas de auditoría del mundo.

De hecho se encuentra bajo la tutela del I.A.S.C.F, *International Accounting Standards Committee Foundation*, creado en febrero del 2001, bajo la forma de una entidad sin ánimo de lucro registrada en el Estado de Delaware en los Estados Unidos y compuesto de 22 miembros llamados fideicomisarios.

Así, existe una asamblea o «corporativo», oligarca que se ha auto-investido del poder normativo mundial para:

- Elaborar y publicar las normas contables internacionales para la presentación de los estados financieros;
- Promover su utilización a nivel mundial;
- Publicar las interpretaciones que están desarrolladas por el International Financial Reporting Standards Interpretations Committee - I.F.R.I.C.

Desde el 1 de enero de 2001, estas normas «privadas» son emitidas normalmente por el *International Financial Reporting Standards* o I.F.R.S, renunciando a la antigua denominación de *International Accounting Standards* o I.A.S. Pero como dos reglamentos comunitarios de 2002 y 2003⁴⁴, adoptaron casi en su totalidad estas normas⁴⁵, estas tienen la fuerza jurídica de los reglamentos y poseen igualmente una fuerza internacional.

En otras palabras, una fuente anglosajona invisible para el gran público, produce principios contables que repercuten sobre la evaluación de los resultados de los grandes grupos sociedades. No solamente en Europa, sino de China hasta los países emergentes, esta normatividad contable tiene incidencias que ganan el mundo, compitiendo con todos los parlamentos y disminuyendo el perímetro de su consentimiento⁴⁶.

Este también es un ejemplo de la invisibilidad por la internacionalización de la norma. Convertidas en grandes y lejanas por su globalización, escapan a los instrumentos clásicos de observación del derecho y no están solas; del FMI a la OCDE, pasando por los foros fiscales mundiales, ejercen un efecto en el Derecho Tributario.

44 Reglamento Comisión Europea (CE) n°. 1606/2002 « I.F.R.S. 2005 », del 19 de julio de 2002 y reglamento CE n°. 1725/2003.

45 I.A.S. 1 a I.A.S. 41, con excepción de I.A.S. 32 y de I.A.S. 39.

46 Bajo la dirección de Michel Capron. *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. La Découverte. (2005).

1.1.2. La internacionalización de las fuentes de inspiración del Derecho Tributario: El Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios

Hay una fuente internacional del Derecho Tributario muy visible desde el siglo XIX. Se trata de la primera convención para evitar la doble imposición de la historia, entre Bélgica y Francia. Desde entonces los modelos de imposición de la OCDE o de la ONU se han multiplicado.

Recientemente, el 19 de abril de 2013, una norma, para el intercambio automático de información relativa a las diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, salarios o pensiones), por parte de los países de la fuente del ingreso al país de residencia del contribuyente, fue aprobada por los ministros de finanzas del G20 y los dirigentes de las bancas centrales. Invisibles para las administraciones de impuestos de los países de residencia, estas rentas salen del anonimato gracias a una fuente internacional conocida y visible.

Pero, hay fuentes internacionales con poca visibilidad que llenan la función superior a la simple inspiración e inferior a la verdadera legislación. Estas están en el *soft fiscal law*, parodiando la fórmula del profesor René Jean Dupuy⁴⁷. *Le Fórum fiscal mondial* es el ejemplo de este derecho llamado por la doctrina hispanoamericana «derecho suave»⁴⁸.

El órgano más grande en materia tributaria cuenta con 121 miembros, desde la OCDE, el G20 y hasta la Comisión Europea. Este Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios fue creado en el 2000 en el marco de los trabajos de la OCDE sobre los paraísos fiscales, actuando como un marco multilateral para tratar los problemas de intercambio de información entre los Estados, garantizando el funcionamiento rápido y eficaz de las normas en materia de transparencia e intercambio de información a través de un seguimiento profundo de las prácticas de todos los Estados publicadas en los informes de evaluación.

Es allí donde se encuentran las recomendaciones hechas a los Estados para modificar su práctica fiscal perjudicial y es en este sentido que hay una fuente tributaria orgánica original y relativamente poco conocida.

Hay otros casos de la internacionalización de este proceso normativo que son invisibles. Por ejemplo, cuando en el 2007, para tratar la aplicación de las

47 René Jean Dupuy. Droit déclaratoire et droit programmatore, de la coutume sauvage à la soft law, in élaboration du droit international public, Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse, Ed. Pedone. (1976).

48 Pasquale Pistone, Tratados fiscales internacionales y soft law, in César Garcia Novoa y otros, op.cit., Tomo 1 pág. 1195.

convenciones fiscales a los fondos de inversión inmobiliarios, la OCDE creó un grupo técnico informal de consulta, compuesto por representantes de las administraciones de impuestos del sector. También es cierto que hay propuestas que sugieren reformar los comentarios al modelo de convención fiscal de la OCDE, hechas por este grupo discreto que llegan al final a las fuentes formales cuando los Estados las incluyen en sus convenciones tributarias bilaterales. Pero existe allí una fuente de inspiración con poca publicidad.

A nivel interno, existe una fuente orgánica poco visible que interviene en la emisión de las reglas de la tributación local, según un proceso original. Se trata del Comité de Finanzas Públicas Locales, que funciona como una cámara corporativa de impuestos locales.

1.1.3. La superposición de las fuentes en la tributación local: El Comité de Finanzas Locales como fuente de los impuestos locales

Instaurado por una ley del 3 de enero de 1979, el Comité de Finanzas Locales (CFL) está compuesto por 32 miembros titulares, representantes elegidos por 3 años, de las regiones, los departamentos, las comunas, a los cuales se agregan los 11 representantes titulares del Estado.

Esta composición permite tener en cuenta los intereses de cada escala de la acción pública local, la asamblea oficial del lobbying financiero local hecha de un comité.

El gobierno puede consultarlo sobre todo proyecto de ley, reforma o todas las disposiciones reglamentarias de carácter financiero que conciernen las colectividades locales. Este Comité de Finanzas tiene como misión otorgar al Gobierno y al Parlamento el análisis necesario para la elaboración del proyecto de ley de finanzas relativo a las finanzas locales.

Por ejemplo en el 2013, cuando se trataba de modernizar la tributación, el primer ministro de entonces había encargado al presidente del Comité ser «el piloto» de los trabajos sobre la reforma tributaria, para presentarle propuestas de «modernización». Él invocaba precisamente dos temas de estudio: la simplificación de la arquitectura de los tributos locales, «para obtener una mayor claridad» y la «eventual reforma del sistema de exoneraciones». La misión encargaba también al comité fijar las «condiciones en las cuales la tributación local podría articularse con una reforma al concurso financiero de Estado y las colectividades territoriales» y «las modalidades de una mejor especialización de los impuestos locales entre colectividades, unido a las competencias que estas ejercen».

Aquí tenemos una fuente orgánica que se impone a la fuente parlamentaria. En la operación del proceso que va a conducir a las normas tributarias locales, esta se ubica en una posición original, ya que está por un lado en el proceso anterior al legislativo, pero al mismo tiempo vía los congresistas miembros de este comité que están igualmente en las dos asambleas.

Esta es una fuente tributaria en hipóstasis jurídica sometiendo a la fuente parlamentaria⁴⁹.

En estas tres fuentes examinadas: privada, internacional y local, hay una asamblea que trae consigo un mínimo de visibilidad. Por el contrario, en un cuarto caso, donde la fuente tributaria es contractual, la invisibilidad es casi total.

1.1.4. La contratación como fuente para las multinacionales: su consentimiento directo al impuesto

El contribuyente está, según la buena doctrina jurídica, en una situación legal y reglamentaria. Este es su estatus⁵⁰, marcado por la unilateralidad, ya que viene de la ley, visible para todos y no del contrato, conocido solo por las partes.

Este es el discurso oficial en todos los países y en cualquier momento. El impuesto, el cual tiene un carácter público, no es un objeto de comercio jurídico. “La obligación tributaria no puede ser objeto para hacer un contrato”⁵¹. Sin embargo, la expresión “contratos de estabilidad tributaria” es conocida desde hace décadas⁵², así como las homologaciones, los preacuerdos sobre los precios de transferencia⁵³ o los *rulings*⁵⁴, hace evidente la presencia del espíritu del contrato en el Derecho Tributario.

Hay casos que no son insignificantes, porque el contribuyente poderoso manifestó su voluntad por medio de una obligación tributaria que ya no es *ex lege*, sino contractual⁵⁵. Para ir más lejos en el antiguo régimen, las ciudades negociaban con el rey la fracción del impuesto que ellas aceptaban pagar, hoy hay ejem-

49 Esta superposición de fuentes emisoras se encuentra en la elaboración de normas contables que condicionan el resultado fiscal. El Consejo Nacional de la Contabilidad, que se convirtió a partir del 2009 en una autoridad de normas contables, es una fuente discreta de creación de normas contables que se ubica «por debajo» de la fuente visible reglamentaria, cf. G. Heem, *La réforme de la normalisation comptable française: simple modernisation ou rupture profonde*, Les Petites Affiches. n°4. Pág. (2008). Arnaud de Bissy, *Comptabilité et fiscalité*, Lexis – Nexis. Págs. 37-38. (2013).

50 Jean-Claude Martinez. *Le statut du contribuable*. LGDJ. París (1980).

51 Frédéric Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions fiscales de droit privé en droit fiscal*, L'Harmattan. Pág. 37. París. (2014).

52 G. Timsit. *Les contrats fiscaux*. Chron. Pág 115. D S. París. (1964).

53 J Schimdt, *L'utile et le juste dans les rapports des contribuables avec l'administration*. Homenage a Jacques Ghestin, *Le contrat au début du XXIème siècle*. Pág 772 LGDJ. París. (2001).

54 Sobre estos puntos ver M Bouvier, *Les accords fiscaux préventifs*. agosto, Pág. 19 y siguientes.

55 Agosto 2014. N° 127. RFFP Alexis Spire, *Faibles et puissants devant l'impôt*. Ed. Raisons d'agir. París. (2012).

plos en donde las sociedades han hecho acuerdos tributarios discretos con los Estados. No solamente con los Estados del sur desarmados frente a los grandes grupos internacionales que operan en sus territorios. La República Democrática del Congo es un ejemplo, en donde las multinacionales petroleras tienen desde hace décadas el estatus contractual de exoneradas.

Pero en Europa también hay Estados que han debido hacer acuerdos -con la mayor discreción- con las multinacionales de la tecnología digital o del comercio electrónico para otorgarles un estatus tributario privilegiado e invisible.

1.1.4.1. *El contrato como fuente clásica del Derecho Tributario para las compañías petroleras: El ejemplo de la invisibilidad tributaria en la República Democrática del Congo*

El primero de enero de 2012 el IVA se introdujo en la República Democrática del Congo. Sin embargo, cinco compañías petroleras no están sometidas. ¿Por qué? Porque estas se han negado a estarlo, amparadas en contratos que habían suscritos en los años 60, con el poder político de entonces, para ser exoneradas de toda contribución sobre volumen de sus negocios. Según estas compañías, el IVA no les concierne.

Esto es lo que la asociación de productores petroleros explicó al director general de impuestos en una carta el 5 de noviembre⁵⁶.

En ningún momento, el hecho de que todo contribuyente esté en una situación general e impersonal vino a su mente. Igualmente, el hecho que las cláusulas convencionales sean invocadas y se encuentren en acuerdos ilustran un derecho económico internacional, que podría ser golpeado invocando la nulidad mediante el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, no les pareció que pudiera viciar su posición⁵⁷. Como hay «deudas del régimen» y deudas odiosas⁵⁸, allí había una exoneración “del régimen” que podía ser contestada.

Sin embargo, una sentencia del 30 de diciembre de 2011 vino a confirmarlo. Ciertamente allí se vio un texto, una fuente del Derecho Tributario visible y clásica. Pero hacia atrás, durante 40 años, existió una fuente contractual emitiendo

56 Sobre todos estos puntos, Athanase Kyelu Matenda, L'introduction de la TVA en RDC. Tesis París II. 2013, § 75 et 15.

57 «Es nulo todo tratado, que este en conflicto con la norma imperativa de derecho internacional general. Para cumplir el fin de la presente convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de los Estados en su conjunto. Ya que ninguna derogación le es permitida y que no puede ser modificada por una nueva norma de derecho internacional que tenga el mismo carácter».

58 Sobre la teoría de las deudas del régimen y de las deudas odiosas, especialmente la de Drago, cf. Alejandro Olmos Gaona, La Deuda Odiosa: El valor de una doctrina jurídica como instrumento de solución política. Ed. Continente. Buenos Aires. (2005).

una regla de exoneración con toda discreción. La observación vale también para otros países, como Camerún, donde las exoneraciones al sector petrolero están hechas mediante contratos.

La misma técnica se encuentra hoy con una invisibilidad o una opacidad total al seno de los Estados europeos, donde se pensaba que el principio de legalidad era una fuente suficientemente poderosa para evitar las reglas clandestinas. El régimen contractual de las sociedades de tecnología digital es una ilustración de esta clandestinidad.

1.1.4.2. *El contrato como fuente discreta del Derecho Tributario de las multinacionales de la tecnología digital*

Con acuerdos discretos o *general agreement*, escritos, desmaterializados o simplemente por la pasividad del fisco frente a la transferencia de la materia imponible, los gigantes de las tecnologías digitales cuentan en diversos países con un estatus fiscal óptimo. Así durante más de 20 años, Apple, con un valor estimado en 100 billones de dólares, se ha beneficiado en Irlanda de una tributación «contractual» de sus beneficios con una tarifa de 2%, mientras que el promedio para otras sociedades es de 12,5%. La misma Comisión Europea reconoció en 2014 que no se había dado cuenta. Al punto que descubrió, en junio de este año, un estatus privilegiado, iniciando una investigación profunda sobre las estrategias no solamente de Apple, sino también de la cadena de cafés Starbucks y de una filial de Fiat, Fiat Finance and Trade, respectivamente en Irlanda, Holanda y Luxemburgo.

En 2012, Starbucks había sido objeto de una investigación por parte de una comisión parlamentaria británica por un acuerdo con el fisco neerlandés que le otorgaba una tributación «muy baja» a una sociedad que explota una fábrica tostadora de café Ámsterdam.

En el 2013, una investigación del Senado americano concluyó que Apple logró ser exonerado de varios billones en impuestos a sus beneficios gracias a sus filiales irlandesas que no tienen ninguna residencia. Por tanto, el grupo pagó solo el 3,7% de impuestos sobre los beneficios realizados fuera de los Estados Unidos el año pasado con una tarifa efectiva muy inferior a la tarifa legal vigente en sus principales mercados internacionales.

En todos estos casos, entre una multinacional y el fisco, un acuerdo no conocido en su existencia y forma vale como fuente contractual invisible del Derecho Tributario⁵⁹, lo que está lejos de ser anecdótico. Al tener en cuenta las bases

59 Sobre estos casos, cf. Financial Times. Lunes 29 sept. 2014. Le Monde. Martes 30 sept. At.5.

gravables en juego, la amplitud de la invisibilidad no se puede pasar por alto, al contrario se confirma. Se trata de una invisibilidad que tiene una doble magnitud por sus implicaciones.

1.2. La doble magnitud de la invisibilidad

Evidentemente, hay primero un perímetro invisible directamente inducido por las cuatro fuentes examinadas. Pero no es suficiente para medir la magnitud de este fenómeno, porque hay que agregar la magnitud de las consecuencias sufridas por los fundamentos del Derecho Tributario y la pertinencia de los debates de política fiscal.

1.2.1. La amplitud del perímetro de la invisibilidad inducida

En el Derecho Tributario internacional y el Derecho Tributario comunitario, las reglas vienen de fuentes discretas o invisibles. Vía la OCDE y sus modelos de convención, el Fórum fiscal mencionado o las comunicaciones de la Comisión Europea que desde 2001 ha cambiado su estrategia de elaboración de normas tributarias, renunciando a la armonización de directivas para la coordinación *soft*. Así, la internacionalización suave de las fuentes del Derecho Tributario se ha convertido en el principal instrumento de emisión de reglas tributarias internacionales⁶⁰.

Pero es la fuente privada de la contabilidad que induce, sobre las reglas de tributación de las sociedades, los efectos visibles, ya que es fuerte el lazo entre el resultado fiscal y el resultado contable, en virtud del principio centenario de conexión de las reglas tributarias y contables.

Este lazo se tejió hace un siglo, con la Ley del de 31 julio de 1917⁶¹, estipulando que «se establece un impuesto anual sobre los beneficios de las profesiones comerciales e industriales realizados durante el año precedente...», de 1984, año durante el cual el artículo 38 quater del Código General de Impuesto, anexo 3, presentó sin ambigüedad esta relación: «Las empresas deben respetar las definiciones que se encuentran en el plan contable general, bajo reserva que estas no sean incompatibles con las reglas aplicables a la base gravable del impuesto».

Así, en la práctica, el impuesto sobre los beneficios se calcula sobre la base de la información que está en la declaración de impuestos presentada anualmente por las sociedades con los diferentes documentos contables como el balance y la cuenta de resultado.

60 Sobre este análisis, Pasquale Pistone, *Tratados fiscales internacionales y soft law*. Pág. 1195 y siguientes.

61 Martial Chadeaux & Jean-Luc Rossignol, *Fiscalité et comptabilité*. At59. *Encyclopédie de Comptabilité*. (2009).

En otras palabras, la base gravable está conformada por el beneficio neto de la empresa. Así los tratamientos contables traen consecuencias sobre el cálculo del impuesto. Por lo tanto, la modificación de las normas contables privadas⁶², comenzando por el plan contable general francés, modificado en la parte de la evaluación de activos⁶³, las amortizaciones⁶⁴ y las provisiones⁶⁵, tuvo fuertes repercusiones en materia tributaria.

La administración de impuestos debió adaptar las reglas, mediante una instrucción del 30 de diciembre de 2005, para mantener la conexión entre la contabilidad/tributación, querida por la Dirección de Legislación Fiscal (DLF). El resultado contable debe servir de base para la determinación del resultado. Lo anterior para evitar que las PYME no establezcan cuentas consolidadas y así establecer dos juegos de cuentas: una tributaria y una contable.

La ilustración de este principio de conexidad se encuentra en la actualización de la definición tributaria de costo de reventa de las inmovilizaciones y de los stocks, según los lineamientos de la nueva definición contable.

Asimismo, se buscaba la simplicidad, es decir, la limitación de las reformulaciones para no hacer más pesado el costo administrativo de elaboración de documentos tributarios.

Finalmente, la neutralidad para atenuar el impacto de las nuevas reglas contables más significativas sobre la base gravable de los impuestos a la vez para las empresas y el presupuesto del Estado.

Este proceso indirectamente privado de emisión de normas tributarias, mediante reglas contables que las condicionan y que emanan de una fuente privada e invisible, tiene una gran magnitud. Sorprende que al seno de un organismo privado como la IASB presentado anteriormente, las grandes firmas de auditoría y los grandes establecimientos financieros del mundo, «representados por un puñado de expertos nombrados por fiducias situadas en el Estado de Delaware» puedan, sin mandato alguno o sin control⁶⁶ «legislar» para el mundo entero sobre las reglas contables IFRS condicionando la tributación. Esto pese a que el Consejo de Estado no haya visto la violación del principio de legalidad vía un recurso por exceso de poder interpuesto contra uno de estos reglamentos contables, bajo el argumento que las disposiciones demandadas no son «materia tributaria»

62 D. BAERT et G. YANNO, «enjeux des nouvelles normes comptables, Rapport d'information, - Doc. Ass. Nat., 10 marzo 2009.

<http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-info/i1508.pdf> (2014).

63 Convergencia con las IAS 2, 16, 23, 38.

64 Convergencia con las IAS 16 y 38, inmovilizaciones corporales e incorporales.

65 Convergencia con IAS 36 depreciación de activos.

66 Par ejemplo G. Blanluet, in *Fiscalité des entreprises: évolution et perspectives*, Actos del seminario en el Senado, 18 juin 2007, *Droit Fiscal*, 2007, n° 37, comm 821, n° 2. Arnaud de Bissy, *op. cit.* Pág.39-40.

y no causan un «efecto fiscal»⁶⁷. Esencialmente este principio de legalidad, reconocido por todas las constituciones del mundo como un principio de *jus cogens* constitucional, no se encuentra seccionado en secreto por el sector privado. Esto demuestra la importancia de las consecuencias que trae la invisibilidad del Derecho Tributario.

1.2.2. La magnitud de las consecuencias sufridas por la invisibilidad

Desde que las fuentes privadas, internacionales, contractuales o corporativas, emanan el *hard fiscal law* o también el *soft fiscal law*⁶⁸, el consentimiento al impuesto se ha debilitado. Gradualmente el final de los 800 años de existencia de este paradigma llega aunque sea invocado políticamente.

Sin embargo, es necesario tratar las consecuencias de invisibilidad de las fuentes tributarias examinadas.

1.2.2.1. Las consecuencias de la invisibilidad sobre el consentimiento al impuesto: su debilitamiento

El 15 de junio de 2015 festejó sus 800 años, al oeste de Londres, al borde del río Támesis, donde el lunes 15 de junio de 1215, los barones y los prelados, solicitaban al Juan Sin Tierra de poner su sello sobre un documento en latín estableciendo, a lo largo de 63 artículos minuciosos, el *habeas corpus*, las libertades de la Iglesia y de las ciudades, la garantía de los derechos federales y sobre todo, en el artículo 12, la obligación de someter la creación de todo nuevo impuesto a un concejo comunitario⁶⁹.

La *Magna Carta libertatum* nació con la invención del consentimiento al impuesto, el paradigma mundial del Derecho Tributario. Sin embargo, 800 años después, no se tienen en cuenta los análisis sobre sus límites⁷⁰ y sus artífices⁷¹. Un presidente francés Valéry Giscard d'Estaing, al proponer en un libro en el 2014 la necesidad de ir hacia una unificación tributaria en Europa, escribía que no había que tener miedo de la pérdida del poder positivo del Parlamento ni a su con-

67 C.E. 8 de junio 2005. SAS Sofinad RJF.8-9 2005, N° 885. Pág. 577.

68 Sobre esta distinción, Christian A. Hard law and soft law in international taxation, in *Wisconsin International Law Journal*. vol 25, n° 2. Pág. 1 y siguientes. Summer 2007.

69 Bernard Cottret, *Histoire de l'Angleterre*, Tallendier. Pág. 63-66. (2007)- Pág.63-66; Pág. 423-433 para el texto de la carta. Jean Claude Martínez, Norma Caballero, 1215-2015: 800 ans an après la Magna Carta..., in *Mélanges Diogo Leite de Campos*. Saraiva. San Paulo.

70 Por ejemplo para el consentimiento del impuesto casi inexistente en África, cf. el análisis minucioso de Athanase Kyelu Matenda, *L'introduction de la TVA en RDC*. Tesis. París II. (2013).

71 Sobre estos temas, Jean-Claude Martínez, *Lettre ouverte au contribuable*. Albin Michel, 1984; *Droit budgétaire*, Litec 1999. Pág. 118 y siguientes.

sentimiento, ya que entre el poder de la administración y del lobbying, este es ilusorio.⁷²

Es necesario adicionar la confiscación del consentimiento al impuesto por el Consejo Constitucional. Fue evidente en el 2009 y en el 2012 con “la censura al proyecto de la contribución al carbono propuesta por Nicolás Sarkozy y la nulidad de la tarifa de 75% prometida por François Hollande”⁷³ donde el juez contesta la elección del legislador. Él va hasta censurar la apreciación de la oportunidad para mantener un Régimen Tributario derogatorio, como es el caso de la exoneración en Córcega de los derechos de sucesión sobre bienes inmobiliarios⁷⁴.

Con la emisión de reglas fiscalo-contables internacionales por el IASB o la fijación de reglas fiscales contractuales, por acuerdos entre las multinacionales y los Estados, se puede ir más lejos. El Parlamento no está presente en el proceso decisorio. Su consentimiento no es una necesidad procesal. No existe. La invisibilidad de la fuente llega al extremo de la inexistencia del consentimiento.

Esta trae consigo la pérdida de un debate tributario.

1.2.2.2. *La pobreza como consecuencia de la invisibilidad en los debates tributarios*

De la tributación local a la nacional, de década en década, el debate sobre las políticas del sistema fiscal no deja de ser una larga letanía de salmos que recitan los clichés sobre la revisión de los valores catastrales para establecer los impuestos locales, la necesaria simplificación de la legislación, la ardiente búsqueda de mayor justicia y la lucha contra el fraude, entre otros beneficios del progreso.

El inventario de los clichés reformadores, y la miseria de la filosofía de las reformas propuestas incluye todas las réplicas⁷⁵.

1.2.2.2.1. El inventario de los clichés reformadores

El discurso fiscal cambia poco, inclusive con el tiempo, permanece (en su esencia) evidentemente anti-fiscal. Los programas propuestos durante las campañas electorales, tales como las presidenciales, incluyen siempre los mismos temas: mantener o suprimir el Impuesto a la Fortuna –aún si es de menor envergadura que el Impuesto de recolección de Basuras –, disminuir la tarifa del IVA o aumentarla, implementar el Impuesto a los Carburantes y otros Impuestos Ecoló-

72 Valéry Giscard d'Estaing, Europa, La dernière chance de l'Europe. Ed., X éditions. (2014).

73 M Collet, L'impôt confisqué. Odile Jacob. París. Pág.17.

74 Sentencia del 29 de diciembre de 2012.

75 George Sand, G. Sand, Histoire de ma vie. Pág. 256. T. 3. (1855).

gicos⁷⁶, instaurar los nichos fiscales, reconsiderar o limitar, combatir el fraude fiscal y por supuesto, modificar el Impuesto a la Renta compuesto de franjas sin fin.

En todos estos casos, el debate fiscal se limita a los asuntos internos puesto que la miopía de la visión de la globalización y de la contratación de las fuentes del Derecho Tributario no logra llevar al público la discusión del estatus deferencial de los contribuyentes nómadas. El debate continúa entonces entre los contribuyentes sedentarios, quienes no cuentan con los privilegios de los primeros.

Es decir que la invisibilidad de algunas fuentes fiscales vuelve invisible la situación tributaria de los contribuyentes gigantes, reduce y encierra el debate fiscal en una tertulia a puerta cerrada, donde se exagera la violencia fiscal mimética –evocada por el filósofo René Girard –dentro de un marco de miseria filosófica de las propuestas de reforma fiscal⁷⁷.

1.2.2.2.2. La miseria en la filosofía de las reformas tributarias propuestas

Aparentemente, no faltan las propuestas de reforma que se suman a menudo a otras propuestas de revolución fiscal⁷⁸. Sin embargo, cuando se analiza en el fondo, estas reformas se reducen con frecuencia, si se excluye la ilusión semántica del IVA social, a la propuesta de fusionar Impuesto a la Renta con la CSG⁷⁹.

El ejemplo más plausible de esta fatiga de la imaginación fiscal lo da el economista Thomas Piketty⁸⁰, tras 792 páginas de constatación, en su obra “El capital en el siglo XXI llega a la propuesta “Repensar el Impuesto Progresivo a la Renta⁸¹, en 34 páginas sobre la conocida historia de esta tributación en Europa y Estados Unidos. En verdad no hay una nueva propuesta, con excepción de retomar la idea del economista londinense, Gabriel Zucman sobre un impuesto mundial que grave el capital⁸².

A este nivel, donde a fuerza de practicar durante décadas una filosofía tributaria de pobreza, se ha llegado hasta la miseria de la filosofía tributaria. Por tanto, se debe pensar en algo más. En efecto, no existen solamente las fuentes técnicas invisibles, paralelas a las fuentes oficiales, sino que en realidad hay verticalmente una capa freática ideológica profunda que nutre, condiciona y limita el debate

76 Guillaume Sainteny. *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, París. (2012).

77 Sobre una aplicación de los conceptos antropológicos de René Girard y el análisis de los comportamientos tributarios, cf. Jean-Claude Martínez, *Dieu et l'impôt*, Ed., Goddefroy de Bouillon. (1995).

78 Camille Landais, Thomas Piketty y Emmanuel Saez, *Pour une révolution fiscale, Seuil*. París, 2011.

79 Didier Migaud, *Vers l'impôt citoyen, Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et le rapprochement et la fusion de l'IR et de la CSG*. Ass Nat., 13 marzo 2007. N° 3779.

80 Thomas Piketty, *Le capital au XXI ème siècle*. Seul, París (2014).

81 T. Piketty, *ibidem*. Pág. 793-834.

82 Gabriel Zucman. *La richesse cachée des nations, enquête sur les paradis fiscaux*. Seuil, París, 2013.

oficial. De lo contrario, ¿cómo se explica el carácter convencional de la precariedad y la esterilidad de las propuestas que se presentan?

2. La invisibilidad vertical: las fuentes subyacentes paradigmáticas del Derecho Tributario

Desde siempre, la doctrina ha observado que la expresión “fuentes del derecho” puede ser interpretada en dos sentidos diferentes. El primero hace referencia a las fuerzas sociales que dan lugar a las normas jurídicas. El segundo designa las formas a través de las cuales se exteriorizan esas normas⁸³. En el fondo, es la distinción que practica la biología de forma más precisa que en las nociones de “sustancial” y de “formal” del derecho, hablando del “genotipo expresante” y del “fenotipo expresado” (*génotype exprimant et de phénotype exprimé*).

Es precisamente la presentación del fenotipo tributario que se esboza aquí, con la búsqueda de las fuentes subyacentes del derecho fiscal, lo que se ha denominado como “ el carácter oculto de las leyes tributarias”⁸⁴, lo cual se revela indirectamente al observar esas leyes que requieren, absolutamente, un primer intento de teorización.

2.1. La identificación indirecta de las fuerzas invisibles: Las normas creadas, reveladoras del origen de su producción

Según la tipología de Otto Pfersmann, existen las leyes de Derecho Tributario, las leyes de conducta, las leyes de aplicación o sencillamente las llamadas “normas de imposición” que constituyen el orden jurídico fiscal de cada país⁸⁵. Sin embargo, el hecho de encontrar en cada país los mismos impuestos que funcionan bajo técnicas idénticas y utilizan los mismos conceptos que dan lugar a tantas semejanzas, por no decir igualdad, no puede explicarse si no es por “la necesidad y la coincidencia”⁸⁶. Más allá de las diferentes fuentes formales, legislativas, reglamentarias, que dan lugar a esas normas, no deja de existir fuentes comunes subyacentes que explican la uniformidad de tales reglas⁸⁷. Es como si, en un esquema propuesto por el sociólogo Niklas Luhmann, los diferentes sistemas fiscales estuvieran sujetos a un mismo molde cultural que los engloba, los inspira y los condiciona.

83 J. Perez Royo. op.cit, Las fuentes del derecho. Pág. 15. Aussi, J; Aguilo Regla, Teoría general de las fuentes del derecho. Ed. Ariel Derecho. (2000).

84 Bernard Castagnède. Préface à Marc Pelletier. Les normes du droit fiscal. Dalloz, Paris. (2008). P. X.

85 Sobre esta terminología, Marc Pelletier. Pág. 33 y siguientes.

86 Jacques Monod, Le hasard et la nécessité. Seuil, Paris. (1970).

87 Sobre estas normas tributarias, cf. Norma Caballero. Les codes des impôts en droit comparé, l'Harmattan. Pág. 328 y siguientes.

En tal caso, las reglas fiscales visibles, emitidas por las fuentes igualmente observables, son, en efecto, el reflejo de las ideas que provienen de fuentes invisibles. En el fondo, es igual a lo que sucede como cuando al observar las anomalías del movimiento de un planeta conocido, como Urano, Le Verrier aborda la existencia de otro planeta desconocido, Urano. De igual forma, la observación de semejanzas curiosas entre las reglas fiscales visibles induce a pensar en la existencia de “órigenes invisibles” que las explican.

Hay dos observaciones de convergencia en las leyes fiscales que sugieren la hipótesis de fuentes paradigmáticas que influyen el Derecho Tributario, por debajo de sus fuentes jurídicas, las cuales no serían más que modos de producción normativa, derivados de fuentes más profundas de las cuales vienen a alimentarse.

2.1.1. *Dos observaciones de convergencias en las reglas: dos fuentes ideológicas*

Basta observar de un código tributario a otro los regímenes aplicados a las parejas, las familias y los contribuyentes, o simplemente mirar la referencia constitucional universal desde hace un siglo con respecto a las facultades contributivas para determinar que los sistemas fiscales del siglo XIX ignoraron, que los derechos tributarios de los países no son sino concreciones jurídicas de corrientes antropológicas, ideológicas, filosóficas o psicológicas, que han subido a la superficie de las diferentes sociedades para solidificarse en la forma de leyes publicadas. De lo anterior, se tienen dos concreciones jurídicas.

2.1.1.1. *Bajo las reglas tributarias del siglo XIX: la filosofía de la libertad*

Directa o indirectamente, con los impuestos sobre los inmuebles, los impuestos sobre las puertas y ventanas y las patentes, el sistema fiscal francés del siglo XIX se basa en dos cosas: cobra impuestos reales y busca la materia imponible sin ningún consentimiento del contribuyente, únicamente a partir de indicios tales como el número de puertas y ventanas del inmueble. Se dice entonces que los impuestos son indiciarios.

En conclusión, a la base gravable se le aplica una tarifa única. No se tiene en cuenta en ningún momento la progresividad o la capacidad contributiva ya que el impuesto es proporcional.

Estas reglas del Derecho Tributario del siglo XIX se fundamentan en una base gravable real e indiciaria y una liquidación proporcional, es decir, una legislación opuesta a la del Antiguo Régimen. ¿Es esto producto del azar? Evidente-

mente no. Las fuentes legislativas que las formalizan no hacen sino expresar la fuente filosófica que influencia a los legisladores: la libertad⁸⁸.

Esta es la fuente invisible del Derecho Tributario. La libertad que llevara a los Estados Unidos, y a Hamilton, el Federalista, a rechazar el Impuesto sobre la Renta que la Corte Suprema condenara buscando alejar las discriminaciones que atenten contra la libertad.

Hamilton, el padre fundador, quiere influenciar la joven República con los derechos de aduana y los impuestos al consumo porque de esta manera el impuesto a pagar dependerá de la libre elección del contribuyente y de sus opciones. El mismo podrá regular el monto del pago según su renta. “El rico puede ser extravagante, el pobre modesto”. La opresión del individuo puede evitarse mediante la selección prudente de la tributación. Esta es la gran ventaja de los impuestos al consumo, ya que tienen en su naturaleza un control de la dilapidación⁸⁹.

La Corte Suprema, en su famosa sentencia *Pollock versus Farmer Loan and Trust* co de 1895, condenó al Impuesto sobre la Renta, instaurado tras la guerra de secesión con fundamento en la misma norma filosófica: la libertad. Ciertamente, su tarifa era tan solo del 2% aplicada a rentas superiores a 4 000 dólares, creaba un umbral que cualquier mayoría podía modificar para evitar gravar a un determinado grupo. Se trataba de una “legislación de clases” que permitió al juez Field denunciar los peligros que esto traía consigo: “Cada vez que en la carga tributaria la legislación hace una distinción basado en “el origen, la riqueza o la religión, se está ante una legislación de clase que conduce inevitablemente a la opresión y a abusos, que genera malestar y la perturbación de la sociedad”⁹⁰.

De esta fuente filosófica surgen reglas tributarias precisas y sistemas tributarios comparables. Este postulado se mantuvo hasta el final del siglo XIX, debido a un cambio de tendencia filosófica que trajo consigo otro paradigma y que influenció las normas tributarias.

2.1.1.2. *Bajo las reglas tributarias del siglo XXI: la ideología de la igualdad*

Cuando se observan las normas tributarias actuales, comenzando por las constituciones, existe una norma universalmente reconocida: la determinación del impuesto “*teniendo en cuenta... las rentas del hogar*”⁹¹, “*de acuerdo con las posibilidades económicas de los residentes*”⁹², “*de acuerdo con sus facultades*”.

88 Sobre todos estos temas, cf. Jean-Claude Martinez. Le statut de contribuable. Pág. 22-28 LGDJ. (1980).

89 Hamilton, *The Federalist*, 12, 21.

90 *Pollock v Farmers' Loan*, 157 U. S. 429, 1895, 512, 532.

91 Constitución de Portugal, Artículo 107.

92 Constitución de Albania, Artículo 164.

des económicas”⁹³, “siguiendo sus posibilidades”⁹⁴, “según sus posibilidades financieras”⁹⁵ o “de acuerdo con las facultades” de los ciudadanos⁹⁶.

Pero la referencia a la *facultad contributiva*, principio tributario que se encuentra en la fuente jurídica más visible⁹⁷, no es más que la expresión ideológica donde se cree y donde se busca la igualdad frente al impuesto o mejor aún a través de este. El “credo de la capacidad”⁹⁸ a pesar de ser universal no es intemporal. Es una creencia que data del siglo XX. Por ejemplo en los Estados Unidos, el concepto aparece en el Congreso en 1913 ante el *Ways and Means Committee*, con el restablecimiento del Impuesto sobre la Renta, fundamentado en la satisfacción de la capacidad de pago y a que este garantiza “el grado más alto de igualdad en las normas tributarias”⁹⁹.

Así, se estableció un lazo entre la capacidad contributiva y la igualdad, porque este último es la fuente ideológica. Este lazo rápidamente evolucionó hacia la progresividad del impuesto. Mientras que la igualdad podía satisfacerse de proporcionalidad. Esto es verídico, tanto así que uno de los postulados de Adam Smith sobre la igualdad consiste en colaborar a los gastos del gobierno de un país “proporcionalmente según la capacidad respectiva”, lo que F.A. Hayeck traducirá por la tributación proporcional que expresa que “la tradición fundamental para ser justa, debe tener un tratamiento igual para todos”.

En otras palabras, los principios de capacidad contributiva y progresividad, así figuren como fuentes formales del derecho, no se alimentan de una fuente profunda ideológica. Más allá de los cientos de estudios consagrados a estos principios claves del Derecho Tributario actual, para darles una apariencia sabia de ciencia económica con la teoría de la utilidad marginal o la teoría pura del derecho, las pasiones y las polémicas que estos suscitan confirman su procedencia de un mundo en combate y no de un universo etéreo que se construye en la racionalidad.

Desde el siglo XIX, John Suart Mill inicio una discusión sobre estos principios, lo cual muestra bien su naturaleza ideológica. En estos principios de economía política él compara el Impuesto Progresivo a una forma de robo¹⁰⁰ o el código

93 Constitución de Croacia de 1990, Artículo 51.

94 Constitución de Italia, Artículo 53. Sobre estos temas, Jean-Claude Martínez. *Droit budgétaire*, Litec. Pág. 223. (1999).

95 Constitución de Turquía de 1960, Artículo 61.

96 Artículo 13 de la declaración de 1789.

97 Sobre estos principios de política fiscal, cf. Jean Schmidt. *Les principes fondamentaux du droit fiscal*. Dalloz, París. Pág. 39 y siguientes: «La fiscalité française est inspirée par la volonté du législateur de tenir compte des différences de revenus».

98 Luis Eisenstein, *op.cit.* Pág. 21 y siguientes.

99 *ibidem*, Pág. 27.

100 Seligman, El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica. Ed., Librería General. (1913).

penal imaginado para sancionar el delito de triunfar, porque a través de la progresividad a medida que la renta crece el delito se hace evidente y en consecuencia su pena.

Ante la existencia de esta ideología subyacente o mejor dicho filosofía, se encuentra la razón de ser de la convergencia mundial de las grandes normas tributarias, que vienen de la misma fuente subterránea. Estas son familiares y la fuerza de su influencia es todo un paradigma. En otras palabras, tiene el consenso de la opción.

2.1.2. Una hipótesis de la influencia de las reglas: las fuentes paradigmáticas del Derecho Tributario

Que haya fuentes formales poco visibles del Derecho Tributario es evidente y esto no es especificidad de su disciplina, “aunque el Derecho Tributario es una de las ramas más sensibles en la evolución de una sociedad, especialmente en los ámbitos económico..., político”¹⁰¹. Por el contrario, lo que es propio del Derecho Tributario es la fuerza que tienen las fuentes ocultas para influenciarlo. Los legisladores sufren una restricción invisible cuando son parlamentarios al momento de votar una ley o administrativos cuando elaboran un reglamento.

Su libertad en la elaboración del Derecho Tributario es una libertad influenciada, fuertemente condicionada por el poder de irradiación de estas fuentes, ya que estas son creencias con fuerza casi irracional, bajo una imagen de progresividad que en realidad esconden el deseo de venganza social.

Lo que viene a confirmar la cuestión clásica de los efectos del derecho¹⁰² que no se ubica en la verticalidad de la pirámide de Kelsen, donde la fuerza de la restricción desciende en cascada hacia todos los niveles de centralismo jurídico.

Con las fuentes invisibles pero de gran influencia en el Derecho Tributario, la pirámide de Kelsen se transforma en algebraica. Por debajo del nivel cero, que marca el fin de las fuentes formales visibles, se abre el universo de las fuentes subyacentes cuya autoridad de “cosa venerada” la invierte. Estas son el “*bottom-up*”, de abajo hacia arriba, de la oscuridad a la luz. Es necesario sintetizar estas fuentes subterráneas, ya que articulan la teoría de la hipóstasis tributaria.

2.2. Hacia una teoría de las fuentes invisibles: la Hipóstasis Tributaria

Las fuentes invisibles del Derecho Tributario apoyan a las fuentes formales que producen las normas. Por ejemplo, en la operación de producción de normas de

101 Hélène Simonian- Gineste, *op.cit.* Pág. 12.

102 Catherine Thibierge et alii. *La force normative, Naissance d'un concept*, LGDJ. Bruylant, París. (2009).

tributación local, el Comité de Finanzas Locales interviene antes que el Parlamento. Estas son las fuentes “ubicadas por debajo”, lo que equivale a la definición etimológica de *hypostasis*. De allí proviene el término hipóstasis tributaria para designar el fenómeno de las fuentes tributarias subyacentes a las fuentes jurídicas visibles. No solamente por su ubicación sino sobre todo porque la hipóstasis designa una sustancia fundamental, un principio esencial casi divino. Por ejemplo, el principio de la facultad contributiva, con su anexo técnico de la progresividad, son absolutos desde hace un siglo. Son tabús ideológicos de la tributación que jamás serían puestos en tela de juicio.

Con tal composición hecha de verdades evidentes, axiomáticas en la lógica y paradigmáticas en la adhesión generalizada, forzosamente que los efectos de la hipóstasis tributaria cuentan con la autoridad de las cosas veneradas y disimuladas.

2.2.1. Los elementos de la hipóstasis tributaria: de los paradigmas a las costumbres

Las fuentes tributarias invisibles no emiten normas tributarias, puesto que su producción está reservada a las fuentes oficiales, entonces, ¿qué emiten ellas y a quién están destinadas?

Estas emanan normas que inspiran a los productores de normas jurídicas. Su blanco son los legisladores, porque en la “fábrica del derecho”¹⁰³ ellas actúan como fabricantes.

Pero ellas no están ahí simplemente para “dar ideas”, a seguir o no. Estas son “normas de conducta” del pensamiento legislativo o “normas software” que funcionan *mutatis mutandis* como secuencias de instrucciones que se dan a los computadores de los fabricantes de normas tributarias.

Estas no se reducen a emitir un derecho “programatorio”, ni se reducen al universo de las simples recomendaciones. Ellas emiten normas de condicionamiento, es decir, normas intermedias entre una idea tributaria y su transformación en una norma de aplicación, todo ello con un carácter obligatorio.

Cuando el Parlamento y la administración de impuestos quieren legislar, por ejemplo sobre el Impuesto a la Renta, ellos no tienen -a pesar de lo que piensan- la libertad de todas las opciones teóricamente posibles. Las normas de inspiración de su conducta los hacen primero obligatorios al retener el mismo principio de la imposición a la renta. Entonces esto en la teoría económica de Franco Mo-

103 Bruno Latour. La fabrique du droit, une ethnographie du Conseil d'Etat. Ed. La Découverte. (2002).

digliani, James Meade o Maurice Allais¹⁰⁴, lo irracional de la base gravable de la “renta”, en relación con la del “consumo”, ha sido varias veces tratado. Pero la norma invisible impone su restricción: “la renta ganada y poseída” debe ser gravada y no la “renta consumida”. Esto es así axiomáticamente.

Otra norma de inspiración de la conducta legislativa viene entonces a imponer una segunda restricción. La renta poseída debe ser tributada teniendo en cuenta las capacidades contributivas medidas únicamente en cantidad monetaria y con la aplicación de tarifas progresivas.

Estas dos normas de inspiración, facultad contributiva y progresividad, que traen consigo las normas de aplicación no se discute. Su restricción se ejerce sobre los legisladores, quienes salvo raras excepciones, como una *flat tax* por ejemplo, no desobedecen. ¿Por qué? Porque estos son paradigmas, es decir opiniones que en un momento dado cuentan con un conceso de la comunidad ¹⁰⁵. Sin embargo, hay conceptos eminentemente antropológicos que van a condicionar la creación de las reglas emitidas por las fuentes visibles de derecho positivo.

Ciertamente, hay excepciones en donde a pesar del poderío, las fuentes ideológicas, filosóficas o antropológicas no llegan a la superficie de las legislaciones para concretizarse en reglas visibles de fuentes formales.

En Marruecos, el artículo 74 de su CGI es un ejemplo contundente del fracaso de las fuentes invisibles al imponer normas antropológicas al legislador. Aquí se está ante un país que en el preámbulo de su Constitución de 2011 proclama la “prevalencia de la religión musulmana”, antes de precisar en el artículo 3 que “el Islam es la religión del Estado”. Lo que implica seguir sus preceptos sobre el matrimonio y el estatus de la extensión de la familia especialmente a los ascendientes. Asimismo los artículos 32 y 34 de la Constitución vienen efectivamente a consagrar que “El Estado garantiza mediante la ley la protección jurídica, social y económica de la familia, para satisfacer... su estabilidad” y que “los poderes públicos...velan por... tratar y prevenir la vulnerabilidad... de los adultos mayores” e “integrar en la vida social y civil a las personas discapacitadas física y mentalmente”.

104 Sobre estos economistas, cf. James Meade. The Institute for Fiscal Studies newsletter. Febrero de 1990; Harvard Law Review: A Consumptive-Type or Cash Flow Personal Income Tax; A better way for taxes. The Economist. Pág. 17-23. September 1983; Pascal Salin. L'économie. No 1363. Pág. 12-14. 30 de enero de 1979. Maurice Allais. Pour la réforme de la fiscalité. Ed., Clément Juglar. (1990). Hermann. L'impôt sur le capital et la réforme monétaire. (1977) ; La lutte contre les inégalités, le projet d'un impôt sur les grosses fortunes et la réforme de la fiscalité par l'impôt sur le capital. La Documentation Française, 1979. También el sucesor de Pareto en Lausana, Oules Firmin, Pour une économie éclairée capable d'affronter la plus grande révolution industrielle qui a commencé. Lausana, 1957.

105 Kuhn, TS La structure des révolutions scientifiques.

El artículo 74 del CGI marroquí no se conforma con limitar las reducciones a la renta imponible según las cargas de la familia, a favor del contribuyente, en 300 dirhams durante un año, sino también limita el número de personas a cargo del beneficiario de la reducción a 6 personas, esposa y descendientes, excluyendo eventualmente a la segunda esposa de la poligamia legal, los colaterales y los ascendientes del contribuyente quienes frecuentemente están a su cargo, porque la cultura del país es así.

Aquí, la presión antropológica subterránea no dicta su “ley”. Las fuentes formales no la consagran. Frecuentemente es todo lo contrario ya que las realidades ideológicas, antropológicas o filosóficas, condicionan la forma jurídica, “*substance over form*”¹⁰⁶ o la fuerza de una costumbre tiene influencia sobre las fuentes de la hipóstasis tributaria.

2.2.2. El alcance de la hipóstasis tributaria: entre la costumbre y el jus cogens fiscal

Bajo las fuentes formales del Derecho Tributario, emitiendo normas impositivas, se encuentran las fuentes invisibles. El Derecho Tributario, cuando hace referencia a la familia por ejemplo¹⁰⁷, tiene en cuenta los cónyuges, las donaciones y otras “estructuras elementales del parentesco”, es una ilustración de una de ellas: la antropología.

Pero ¿Cuál es la autoridad de estas fuentes disimuladas? Como ellas se repiten, condicionan manifiestamente a los legisladores y se encuentran en acción en las legislaciones tributarias nacionales, que han intentado reconocerles una autoridad catalogándolas de costumbre. Por ejemplo, en el siglo XIX la convicción en donde la tributación debía organizarse con reglas que respetaran la libertad del contribuyente. Aquí existía una *estimatio communis*, es decir un consenso y la *opinio necessitatis*, es decir el carácter obligatorio de esta línea filosófica.

Los dos elementos, material y psicológico, consuetudo *loci* y *opinio juris sive necessitatis*, hacen que la costumbre se encuentre en acción con los paradigmas subterráneos del Derecho Tributario. Pero estos paradigmas, estas creencias, estos dogmas¹⁰⁸, cuando se trata por ejemplo de la progresividad, tienen la fuerza que irradia y supera el esquema explicativo de la costumbre.

Todo ocurre como si se estuviera ante la presencia de estas “normas imperativas de derecho... aceptadas y reconocidas por la comunidad internacional de

106 Sobre este principio *substance over form*, cf. Arnaud de Bissy, *Comptabilité et fiscalité, du résultat comptable au résultat fiscal*. Pág. 35. Lexis Nexis, París. (2013).

107 Frédéric Douet. *Précis de droit fiscal de la famille*. Litec, París, 2009.

108 Herbert Vorgrimler, *Nuovo Dizionario teologico*. Pág. 222 y siguientes. Ed., EDB Economica Bolognese.

los Estados en su conjunto, tanto así que no puede ser derogada”, a lo cual hace referencia el artículo 53 de la Convención de Viena de 23 mayo de 1969 sobre los tratados. Puesto que efectivamente, la igualdad, la progresividad, las facultades contributivas y los otros principios que están “bajo” el Derecho Tributario funcionan como normas reconocidas por la comunidad de los Estados.

Las fuentes invisibles en este caso tienen el efecto de un *jus cogens fiscal*, como una clase de Derecho Tributario natural que estaría ligado a una conciencia tributaria universal.

3. Conclusiones

Evidentemente, para un jurista –de una pura teoría del derecho –es poco interesante que este derecho natural surja de fuentes sobrenaturales, ya que encerrado en su técnica y en su lógica interna, aunque el sistema tributario no es suficiente en sí mismo¹⁰⁹, las fuentes invisibles son indiferentes a su funcionamiento.

Ciertamente, en el estado de disfuncionamiento en el que se encuentran todos los sistemas tributarios de hoy, están confrontados a la evaporación de la materia gravable bajo el efecto de la mundialización de sus economías. Lo que les llega del exterior no puede ser ignorado porque las normas que organizan y sufren tal alteración, así como los derechos tributarios que los reagrupan¹¹⁰.

Por ejemplo, la fuente constitucional, visible para los derechos tributarios, plantea el consentimiento parlamentario al impuesto. Pero cuando el juez constitucional francés sustituye este por su propia apreciación para mantener una ventaja tributaria en beneficio de una categoría de contribuyentes¹¹¹ ¿quién puede llegar a creer que está confiscando el poder tributario?¹¹²

¿Quién puede creer que el principio de legalidad, consagrado en los derechos tributarios, conserva la efectividad cuando autoriza tratamientos diferentes para situaciones diferentes, que reintroduce la filosofía y la ideología de las fuentes invisibles precisamente a través de la apreciación de la diferencia de situación?¹¹³

¿Quién puede creer aún que los grandes grupos empresariales, cuyos beneficios son nómadas, están tributando según sus capacidades contributivas?

109 Bajo reserva del teorema de incompletud de Gödel, donde según la lógica todo sistema no puede encontrar en sí mismo su explicación.

110 Amilcare Puviani. Teoria dell'illusione finanziaria, Instituto. Ed., Editoriale Internazionale. (1973).

111 Consejo Constitucional 29 de diciembre 2012.

112 Martin Collet, op. cit.

113 Aquí se puede apreciar la discusión sobre el hecho de saber si la edad modifica o no la capacidad contributiva. Sobre este tema ver la posición del Profesor Surrey. Federal taxation of the family, the revenue act of 1948. Harvrd Law Review. 1948, 61, 1097-1103.

En otras palabras, los derechos tributarios de todos los países están sujetos a condicionamientos filosóficos, económicos, políticos, antropológicos que reducen las fuentes jurídicas visibles de estos derechos a “islas flotantes” que emergen de la racionalidad, flotando sobre un océano de irracionalidad.

4. Bibliografía

- Aguilo Regla, Teoría general de las fuentes del derecho. Ed Ariel Derecho. (2000).
- Alejandro Olmos Gaona, La Deuda Odiosa: El valor de una doctrina jurídica como instrumento de solución política. Ed. Continente. Buenos Aires. (2005).
- Alexandre Métrot de la Motte. Droit fiscal. (2011).
- Alexis Spire, Faibles et puissants devant l'impôt. Ed. Raisons d'agir. (2012).
- Amilcare Puviani. Teoria dell'illusione finanziaria, Istituto. Ed., Editoriale Internazionale. (1973).
- Arnaud de Bissy, Comptabilité et fiscalité, du résultat comptable au résultat fiscal. Lexis Nexis. (2013).
- Athanase Kyelu Matenda, L'introduction de la TVA en RDC. Tesis Paris II. 2013.
- Arthur Wellesley Wellington (Duke of), John Gurwood, Choix de dépêches, Editeur Méline, Cans et Co, Gand. Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit. (1841).
- Benoît Plessis. Les adages propres au droit public. Ed. RFDA. Dalloz. (2014).
- Bernard Castagnède. Préface à Marc Pelletier. Les normes du droit fiscal. Dalloz. (2008).
- Bertrand Seillier. Droit administratif. Les sources et le juge. Champs Université. (2001).
- Bruno Latour. La fabrique du droit, une ethnographie du Conseil d'Etat. Ed. La Découverte. (2002).
- Camille Landais, Thomas Piketty y Emmanuel Saez, Pour une révolution fiscale, Seuil. (2011).
- Catherine Thibierge et alii. La force normative, Naissance d'un concept, LGDJ. Bruylant. (2009).
- César García Novoa y otros, El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. (2008).
- Constitución de Albania.
- Constitución de Croacia de 1990.
- Constitución de Italia.
- Constitución de Portugal.
- Constitución de Turquía de 1960.
- Código Chino.
- Código Fiscal de Moldavia.
- Código Tributario ruso.

Código Tributario de Honduras.

Didier Truchet, prefacio a Sylvia Camels, Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz. (2001).

Eugenio Simón Acosta. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, Principios constitucionales tributarios. Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México. (1993).

Fernando G. Camaeur, La confianza legítima. Revista de estudios aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. (2008-2010).

Frédéric Dal Vecchio, L'opposabilité des conventions fiscales de droit privé en droit fiscal, L'Harmattan. (2014).

Frédéric Douet. Précis de droit fiscal de la famille. Litec. (2009).

G. Timsit. Les contrats fiscaux. Chron. Pág 115. D S. (1964).

Gabriel Zucman. La richesse cachée des nations, enquête sur les paradis fiscaux. Seuil. (2013).

Gény. Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif. Tomo 1. LGDJ (1919).

George Sand, G. Sand, Histoire de ma vie. Pág 256. T. 3. (1855).

Guillaume Sainteny. Plaidoyer pour l'écofiscalité, Buchet Chastel. Paris. (2012).

Hélène Simonian – Gineste, La discontinuité en droit. Pág 92-97. Ed. LGDJ. (2013).

J. Pérez Royo. Las Fuentes del derecho. Ed. Tecnos. (1993).

J Schimdt, L'utile et le juste dans les rapports des contribuables avec l'administration. Homenage a Jacques Ghestin, Le contrat au début du XXIème siècle. (2001).

Jacques Buisson y otros, La sécurité juridique. Ed L' Harmattan. (2011).

Jacques Monod, Le hasard et la nécessité. Seuil. (1970).

Jean-Claude Martinez, Dieu et l'impôt, Ed., Goddefroy de Bouillon. (1995).

Jean-Claude Martinez. Droit budgétaire, Litec. (1999).

Jean-Claude Martinez. Le statut du contribuable. LGDJ. Paris (1980).

Jean-Claude Martinez & Norma Caballero. 1215-2015, 800 ans après la Magna Carta, Une Charte européenne des garanties du contribuable, in Homenage a Diego de Leite de Campos. Ed. Saraiva. (2012).

Jean Lamarque et alli, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 3ème édition. (2014).

Katia Weidenfeld, A l'ombre des niches fiscales. Economica. (2011).

Laetitiaé Janicot, Olivier Deshayes, Les adges exclus du droit public. Ed. RFDA, (2014).

Lucien Mehl, Science et technique fiscales. Ed. Thémis. (1959).

Marc Desen, La protection de la confiance en droit fiscal allemand, in Benedicte Fauverque (2013).

Maurice Cozian, Images fiscales, Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés, in Les grands principes de la fiscalité des entreprises. Litec. (2000).

- Michel Capron. Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. La Découverte. (2005).
- Nicolas François Canard, Principes d'économie politique. Paris. (1801).
- Nicolas Schweitz, La répartition de la charge fiscale. Tesis París. (2002).
- Norma Caballero, Les codes des impôts en droit comparé, Contribution à une théorie de la codification fiscale. Ed. L'Harmattan. Paris. (2011).
- Pascal Salin. L'arbitraire fiscal. Robert Laffont. (1999).
- Pascale Deumier & Xavier Magnon. In Les adages en droit public. RFDA, (2014).
- Paul Parsons. 3 minutes pour comprendre les 50 plus grandes théories scientifiques. Le Courrier du libre. (2009).
- Reglamento Comisión Europea (CE) n°. 1606/2002 «I.F.R.S. 2005», del 19 de julio de 2002 y reglamento CE n°. 1725/2003.
- René Jean Dupuy. Droit déclaratoire et droit programmatore, de la coutume sauvage à la soft law, in élaboration du droit international public, Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse, Ed. Pedone. (1976).
- Robert Sander. A la recherche de la matière noire : histoire d'une découverte fondamentale. Ed. De Boeck. (2012).
- Ruth Yamile Salcedo Younes - Alix Adriana Llanes Arenas (Colombia): I principi costituzionali tributari. Principio della riserva di legge e principio di irretroattività, in Studies in honor of Andrea Amatucci, From Public Finance Law to Tax Law, Vol III. Ed. Temis. Bogotá.(2011).
- Pedro R. Herrera Molina, Exit taxes and community freedoms: contradiction or evolution of European Court of Justice's case-law? Revista di diritto tributario international. Enero 2013.
- Seligman, El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica. Ed., Librería General. (1913).
- Stéphane Gerry -Vernières. Les petites sources du droit, à propos des sources étatiques non contraignantes. Ed. Economica. (2012).
- Sitali Torruco. El principio de reserva de ley en materia tributaria en España y México. Tesis Salamanca. (2003).
- Sylvie Calme, Du principe de protection de la confiance légitime, en droits allemande, communautaire et français Ed. Dalloz. (2003).
- Sylvie Hattemer & Irène Inchauspé. L'horreur fiscale. Ed Fayard. (2014).
- Thierry Lambert. Procédures fiscales. Montchrestien, Paris. (2013).
- Thomas Piketty, Le capital au XXI ème siècle. Seul, Paris (2014).