

GACETA FISCAL PANAMÁ

Editado por:

Carlos F. Urbina

Licenciado en Derecho (Universidad de Panamá)
LL.M. in International Taxation. (Leiden)



Panamá, 2004

344.3

Ur1 Urbina, Carlos F.
Gaceta Fiscal Panamá / Carlos F.Urbina.-
Panamá: Imprenta Universal Books, 2004.

240 p.; 22cm.

ISBN 9962-02-553-2

1. DERECHO TRIBUTARIO - PANAMA
2. IMPUESTOS I.Título.

Gaceta Fiscal Panamá

Carlos F. Urbina

Primera Edición, mayo 2004

ISBN 9962-02-553-2

Impreso por Universal Books
Panamá, República de Panamá

La Gaceta incentiva la reproducción parcial o total de esta obra, por cualquier medio o procedimiento, incluida la fotocopia, siempre y cuando se informe al Editor o al autor del artículo a reproducir; se cite al autor del artículo y a la revista Gaceta Fiscal como fuente y no se utilice dicha reproducción para fines comerciales o de lucro.

Contacte al Editor a:

urbica@cwp.net.pa

Carlos F. Urbina
0832-0167
WTC
Panama, República de Panamá

CONTENIDO

CURIOSIDADES FISCALES	7
LA PIEDRA ROSSETA HABLA: CONTANDO UNA HISTORIA FISCAL	
Por: Carlos F. Urbina	9
CONTADORES PAGAN IMPUESTO INEXISTENTE:	
Por: Carlos F. Urbina	11
SECCIÓN EXTRANJERA	13
¿ES TIEMPO DE EXPORTAR EL MODELO FISCAL DE E.U.A. A LATINOAMÉRICA?	
por: John Schmitt	15
SECCIÓN NACIONAL	39
EFFECTO DEL CRÉDITO FISCAL EXTERNO EN NUESTRAS EXENCIONES AL ISR	
Por: Carlos F. Urbina	41
LA HABITUALIDAD COMO CONDICIÓN NECESARIA PARA LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES CORPORALES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ITBMS)	
Por: Rafael Rivera Castillo	57
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO PANAMEÑO	
Por: Noel Augusto Caballero	67
STATUS JURÍDICO Y RECOMENDACIONES A FUTURO DE NUESTROS COMPROMISOS ANTE LA OCDE	
Por: Carlos F. Urbina	119
SECCIÓN HISTÓRICA	139
DERECHO FINANCIERO	
Por: D. Fernando Sáinz de Bujanda	141

Editorial

Parece increíble que, salvo pocas excepciones, no exista en nuestro país, publicaciones serias sobre el tema tributario. La presente revista trata de llenar este vacío.

No aceptamos que en un país con casi 30 universidades ofreciendo clases de Derecho Fiscal, Hacienda Pública, Derecho Financiero, etc., no exista una sola obra reciente sobre estas materias, con la obvia excepción de la monumental obra de Edison Gnazzo, publicada en febrero de 2004. Tampoco aceptamos que en ninguna de estas universidades mantengan en sus bibliotecas libros especializados en tributación.

Queremos llamar la atención de que no es posible continuar con el oscurantismo fiscal actual. Que la ciencia fiscal sólo puede desarrollarse a través del debate escrito y que se hace necesario la publicación de obras especializadas sobre la materia. Que no es posible enseñar esta materia sin un material escrito que la explique.

Queremos también animar a las universidades que ofrecen cursos sobre esta materia a que patrocinen la investigación de este importante tema.

Se ha dividido esta obra en una sección de curiosidades fiscales, otra sección histórica, una sección extranjera y otra con artículos nacionales.

Esperamos que esta obra contribuya con la ciencia fiscal panameña y que el lector se nutra con el trabajo que hoy se presenta.

CURIOSIDADES FISCALES

LA PIEDRA ROSSETA HABLA: CONTANDO UNA HISTORIA FISCAL

Por: Carlos F. Urbina

Licenciado en Derecho (Universidad de Panamá)
LL.M. in International Taxation. (Leiden)

En la breve invasión francesa a Egipto, Napoleón llevó consigo un ejército de arqueólogos para descubrir los secretos del antiguo imperio. Entre las cosas descubiertas estuvo una piedra de basalto con inscripciones en demótico, jeroglífico y griego. La piedra tomó el nombre del pueblo donde se descubrió, Rashid, en el río Nilo.

Luego que los franceses capitularan ante Gran Bretaña en 1801, la piedra fue llevada a Londres donde permanece en el museo Británico. Varias copias de la carta circulaban en Europa en las primeras dos décadas del siglo 19.

Esta circulación tenía como propósito descifrar los antiguos jeroglíficos Egipcios. Los siglos habían hecho de la antigua escritura egipcia una lengua muerta. Al ser un documento escrito en griego, un idioma escrito conocido, la piedra podía ser la clave para el conocimiento de los jeroglíficos.

Estas esperanzas dieron su fruto cuando el francés, Jean Francois Champollion la descifró. Con los jeroglíficos descifrados la gran canti-

dad de papiros y murales egipcios empezaron a contar la historia del antiguo imperio. Surge de esta forma la egiptología moderna.

Siempre se dice que la piedra fue la clave para descifrar la gramática y escritura jeroglífica, pero pocos saben qué decía la piedra Rosseta. Al descifrarse, la piedra contó una historia fiscal. Era la historia de Ptolomeo V, que en el siglo 2 AC, para dar fin a una guerra civil concedió a los sacerdotes privilegios fiscales y al pueblo una amnistía tributaria.

La guerra civil también empezó por un problema fiscal. Luego de una victoriosa campaña en el oriente, los soldados egipcios regresaron para ver que su país estaba rodeado por nuevos y pesados impuestos. Entre estos parece haberse gravado pesadamente al clero. Además, parece ser que la administración tributaria había sido reforzada por extranjeros, de Grecia, que ahora se encargaban de cobrar los impuestos egipcios.

Lo que empezó como una revuelta terminó en una guerra civil. Para aplacarla, Ptolomeo V decretó

una “Proclamación de Paz”, que contenía entre otras cosas una amnistía general para todos los rebeldes. Los encarcelados por delitos fiscales (el más común luego de una revuelta fiscal) fueron liberados. Las deudas fiscales fueron perdonadas, la inmunidad fiscal en los templos y al clero fue restaurada.

Esta fue la historia contada por la piedra Rosseta y la razón por la que no fue escrita en papiro sino en piedra. Los historiadores cuentan que la piedra (conteniendo la declaración de paz y los privilegios fiscales al clero) fue puesta en cada templo, junto con la imagen del

dios-rey, como un recordatorio al fisco que el clero estaba fuera de su alcance⁽¹⁾.

La amnistía benefició también a todo Egipto, que pudo vaciar sus cárceles llenas de delincuentes fiscales y le permitió a los prófugos regresar a sus quehaceres.

Para conocer más de esta historia recomendamos la lectura del libro “The Impact of Taxes on the Course of Civilization” de Charles Adams.

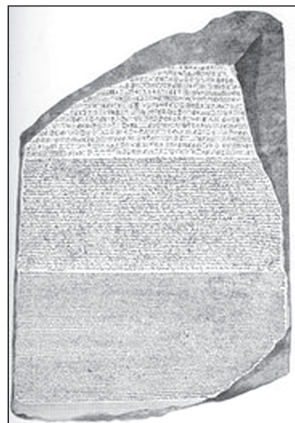
(1) Ver Charles Adams. The Impact of Taxes on the Course of Civilization. Segunda Edición. 1999. Madison Books.

LA PIEDRA ROSSETA

La Piedra de Rosseta es una piedra de granito oscura (a menudo identificada de manera incorrecta como “basalto”). Fue descubierta el 15 de julio de 1799 en el pueblo egipcio de Rashid, que los franceses llamaban Rosseta, por el capitán francés Bouchard Pierre, mientras Napoleón Bonaparte luchaba contra Gran Bretaña en Egipto. En la piedra están escritos textos en egipcio y griego, en dos lenguas y tres escritos –en jeroglíficos, en egipcio demótico y en alfabeto griego. Como la escritura griega era ya conocida, la piedra fue la clave para descifrar los jeroglíficos en 1882 por Thomas Young y Jean François Champollion. Esto hizo posible la traducción de otros jeroglíficos.

El mismo decreto de Ptolomeo V del año 196 adC está escrito en la piedra en tres idiomas diferentes, es una sentencia describiendo varios impuestos que había revocado y ordenando que la estatua estuviese de pie y que el decreto fuese publicado en la escritura y en las palabras de los dioses (jeroglíficos), la escritura de la tenge (demótica).

La piedra de Rosseta se exhibe en el Museo Británico en Londres desde 1802.



CONTADORES PAGAN IMPUESTO INEXISTENTE:

Por: Carlos F. Urbina

La idoneidad para el ejercicio de la Contabilidad es emitida por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias. Para su obtención, el interesado debe aportar una certificación de no tener procesos penales pendientes en su contra. Por razones que no se entienden bien, la Junta Técnica, pide que esta certificación se haga por los juzgados de circuito penal del distrito judicial donde reside el interesado.

Hasta agosto de 2003, los juzgados de circuito penal exigían que esta certificación fuera extendida en papel sellado. Además, se pedía una liquidación de B/. 1.00 como derecho a la nación, por el certificado extrajudicial extendido.

Pudo haberse pensado que el principio constitucional de *gratuidad de la administración de justicia* (art 198, CN), prohibía el cobro de este dólar por la certificación y su extensión en papel sellado. Sin embargo, debemos recordar que esta certificación no constituye una labor de administración de justicia. Esta certificación es claramente un acto administrativo realizado por el Órgano Judicial, igual que otros actos administrativos hechos por el Órga-

no Judicial (nombramiento de su personal Art. 80 C.J., formulación de su presupuesto Art. 211 C.J.)

Al ser un acto meramente administrativo, escapa de la aplicación del artículo 198 de la Constitución y siendo así le es aplicable el artículo 960 del Código Fiscal en su numeral 2. Este numeral ordena extenderse en papel sellado todo certificado que se deba expedir por alguna autoridad, funcionario, empleado o corporación pública a solicitud de particulares.⁽¹⁾ Quienes hayan seguido la jurisprudencia fiscal, recordarán la declaratoria de inconstitucionalidad del uso de papel sellado para testimonios y certificados que se deban usar judicialmente. Nuevamente, el uso no judicial (ante la JTC del MICI) de la certificación del CPA, hace que esta excepción al uso del papel sellado no se le aplique.

Cobro del dólar para las certificaciones del CPA.

El artículo 1038 del Código Judicial, antes de que fuese modificado por la ley 15 de 1991, ordenaba el cobro de un balboa por cada certificación que se expidiera fuera de proceso.

Este texto motivó la Resolución 201-035⁽²⁾, donde el Director General de Ingresos, autorizaba el uso de timbres fiscales para el cobro de los Derechos en las respectivas copias y certificaciones expedidas conforme al artículo antes citado.

La ley 15 de 1991, subrogó el antiguo artículo 1038. Su nuevo texto (el actual artículo 1052) dispone que las copias que se expidan a solitud de parte o persona interesada no causarán tasa.

Por consiguiente y al haberse subrogado el artículo que motivó la Resolución 201-035, el cobro de este dólar quedaba sin efecto. Sin embargo, en la práctica, este dólar siguió cobrándose hasta finales del año 2003. Doce años después de que su cobro quedó sin efecto. La eliminación de este artículo quedó desapercibida, hasta que un abogado de la localidad elevó una consulta a la Dirección General de Ingresos sobre su base legal.

Legalidad del cobro por parte de la DGI:

La curiosidad fiscal que acaba de leer llevará al lector a una pregunta:

¿puede la DGI o cualquier otro agente recaudador negarse a cobrar un tributo? ¿Puede cobrar un tributo inexistente?

No se está indagando sobre la legalidad de un impuesto inexistente. Sabido es que no hay tributo sin ley previa (Art. 48 de la Constitución Nacional). Lo que se indaga es la posibilidad de un pago (voluntario) de un tributo inexistente. ¿Puede el agente recaudador negarse a su cobro, si el contribuyente insiste en su pago?

Como toda actuación administrativa, para poder ser legítima, necesita una competencia o atribución, que constituya el otorgamiento de esa potestad, que permita a la administración rehusarse a cobrar un impuesto. Esta es una pregunta que merece ser estudiada.

Quizás lo más interesante de este incidente fiscal, es que el “impuesto” del dólar, fue pagado por más de 10 años por quienes aspiraban a corregir declaraciones de renta y dar asesoría tributaria, sin que ni siquiera existiera este “impuesto”.

Como lección debemos ver, que la profesión más cercana al tema tributario falló por más de 10 años de librarse de un impuesto inexistente, convirtiéndose esta curiosidad fiscal en un estímulo para que contadores y abogados estudien el tema tributario a más profundidad.

(1) Recordemos que la ley 56 de 1996 eliminó el la impresión de papel sellado y notarial, pero estableció en su reemplazo el papel simple tamaño legal habilitado mediante estampillas por la suma de cuatro balboas.

(2) Con fecha 21 de mayo de 1987, publicada en Gaceta Oficial No. 20.818, el día 9 de junio de 1987

**SECCIÓN
EXTRANJERA**

¿ES TIEMPO DE EXPORTAR EL MODELO FISCAL DE E.U.A. A LATINOAMÉRICA?

Center for Economic and Policy Research CEPR

Por: John Schmitt

John Schmitt es un Investigador Asociado del Centro para la Investigación Económica y Política. Puede ser localizado en su email jcschmitt@casi.com. El autor desea agradecer a Dean Baker, Heather Boushey, Charles Call, Sarah Gammage, Tim Kessler y Mark Weisbrot por muchos comentarios beneficiosos y Simone Baribeau por su ayuda informativa.

Publicado en Panamá con el permiso escrito del CEPR y de John Schmitt.

Traducción al Español de Carlos F. Urbina

Sumario Ejecutivo

Los ingresos tributarios en casi todos los países Latinoamericanos son extremadamente bajos en comparación con las economías de los países desarrollados. En la práctica, estos ingresos fiscales bajos significan que los gobiernos latinoamericanos están dejando ir una fuente substancial en potencia de recursos para promover desarrollo económico y reducir pobreza.

Este trabajo explora el impacto en las finanzas de gobiernos Latinoamericanos de adoptar en cada país de la región un sistema fiscal basado (con respecto a los niveles totales de ingresos y el grado de progresividad) en el sistema actualmente en vigencia en los Estados Unidos. Los ingresos adicionales que resulten producto de la adop-

ción del sistema americano serán substanciales. Los ingresos adicionales del modelo fiscal estadounidense, por ejemplo, permitirá que la mayoría de los países en la región doblen los gastos actuales en educación y en salud. Los ingresos adicionales también excederán los niveles actuales de ayuda extranjera. De hecho, a nivel de Latinoamérica en su conjunto, los ingresos adicionales al implementar un sistema al estilo estadounidense será 3 veces más grande que la asistencia foránea provista por todos los países ricos a todos los países pobres del mundo.

La mayoría de los obstáculos de implementar una reforma al estilo americano en la región son políticos, no prácticos. Incrementar impuestos a través de medios progresivos

requerirá incrementar los impuestos pagados por los grupos políticos más poderosos en cada país. En el mejor de todos los escenarios, asumiendo que sería más justo obtener ingresos adicionales necesarios para el desarrollo a través de ayuda externa, pero el punto de vista pragmático sugiere que esos recursos (ayuda externa) difícilmente vendrán.

Por último, adicional a proveer recursos críticos para promover el crecimiento y reducir la pobreza, reorientar los sistemas fiscales latinoamericanos hacia recaudar substancialmente más impuestos en una forma más progresiva tendrá también efectos positivos importantes en esfuerzos más amplios para promover la transparencia y mejorar la gobernabilidad.

Introducción

Por décadas el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial, el Banco Interamericano para el desarrollo (BID) y otras organizaciones internacionales han promovido en forma implícita o explícita a los Estados Unidos como un modelo económico para Latinoamérica. En varias ocasiones políticos y economistas afiliados con esas organizaciones han urgido a los países latinoamericanos a deregular los mercados laborales, liberalizar los mercados financieros, abrir el comercio internacional, hacer cumplir las patentes y derechos intelectuales, privatizar las industrias nacionalizadas y tomar una variedad de

acciones relacionadas todas diseñadas para re-hacer Latinoamérica a la imagen de los Estados Unidos.

Un renglón que curiosamente hace falta en esta larga lista de recetas políticas inspiradas en los Estados Unidos es un sistema fiscal al estilo estadounidense. Sin embargo, de todos los cambios estructurales que Latinoamérica puede llevar a cabo ninguno tiene el potencial que una reforma fiscal tiene para acelerar el desarrollo económico en la región — primero al proveer recursos necesarios para mayores inversiones en educación, salud e infraestructura básica. En la actualidad los ingresos fiscales en Latinoamérica (excepto Brasil) son bajos en comparación con las economías desarrolladas y a través de la región los sistemas fiscales están fuertemente desviados hacia formas regresivas de imposición que ponen un peso desproporcionado en el pobre. Implementar un régimen fiscal moldeado en el de los Estados Unidos tendrá dos ventajas importantes para Latinoamérica. Primero, casi sin excepción, un sistema fiscal al estilo norteamericano incrementará en forma substancial los ingresos disponibles para un rango amplio de proyectos orientados al crecimiento y a la reducción de la pobreza⁽¹⁾. De

(1) Los Estados Unidos y Japón tienen las cargas fiscales más bajas de todas las economías desarrolladas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (ver OECD, "Total tax revenue as percentage of GDP en precios de mercado, 1980-1997," <http://www.oecdwash.org/DATA/online.htm>). De acuerdo a la información de la OECD, los ingresos fiscales como porcentaje de PIB era cerca de un 28% en 1996 comparado con cerca de un 41% en la Europa del OECD.

hecho, cálculos simples sugieren que el ingreso extra disponible superará los niveles actuales de asistencia foránea en la región de todas las fuentes sean de recursos nacionales o multilaterales. Más aún, estos ingresos no sólo contribuirán directamente recursos adicionales para el desarrollo sino que también darán a los gobiernos nacionales un respiro macroeconómico para buscar alternativas a las políticas deflacionarias contenidas en el “consenso de Washington”. Una segunda ventaja para un sistema fiscal al estilo de los Estados Unidos es que este será significativamente más progresivo que el de regímenes fiscales vigentes en la actualidad en la región. Una reforma al estilo norteamericano incrementará substancialmente nuevos ingresos pero poniendo una carga mucho más pequeña en el pobre.

Esta investigación primero desarrolla y aplica un modelo simple de la estructura fiscal de los Estados Unidos a las economías de 18 países de Latinoamérica⁽²⁾. La investigación luego compara los resultados de los ingresos presupuestados con los impuestos recibidos, gastos gubernamentales actuales y ayuda externa recibida. Luego, la investigación considera cinco posibles objeciones a la propuesta. Finalmente, la investigación concluye

con algunas observaciones generales sobre desarrollo económico y un conjunto de recomendaciones específicas de política en el área de política fiscal para la región.

El enfoque de esta investigación es política fiscal, pero la reforma fiscal no puede ser considerada independientemente del gasto gubernamental. Mucho de las discusiones que seguirán también considerarán el rol que el gasto gubernamental en servicios públicos jugará en una reforma tributaria exitosa. Cualquier clase de reforma tributaria diseñada para recaudar ingresos adicionales fallará si la población piensa que los ingresos adicionales se despilfarrarán a través de la incompetencia y la corrupción; dirigida a una sección reducida de la población o peor aún usada primordialmente para repagar deuda externa.

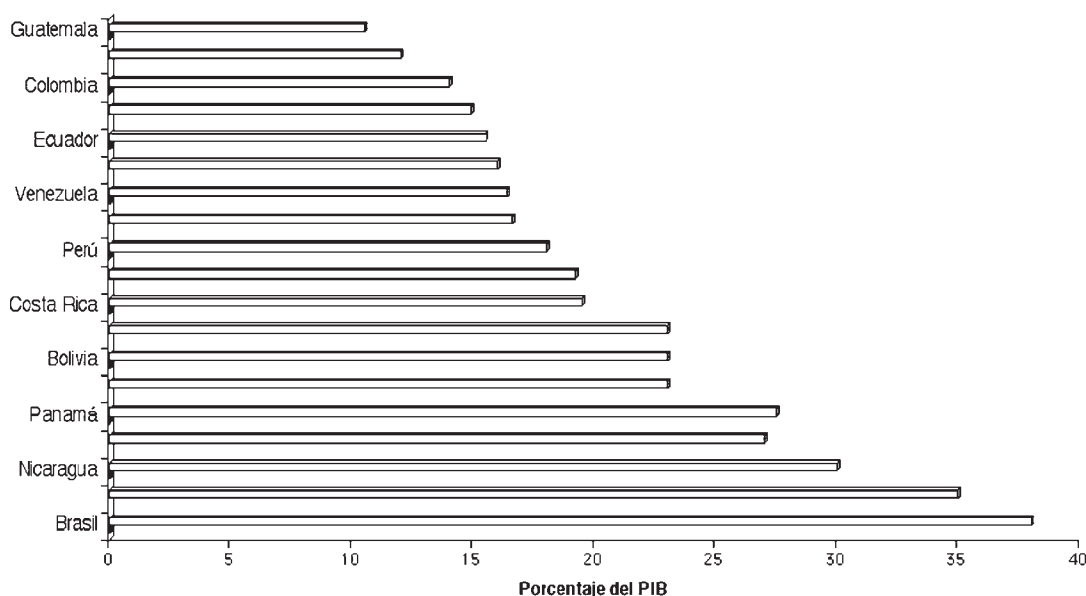
APLICANDO EL MODELO FISCAL NORTEAMERICANO A LATINOAMÉRICA

Algunas diferencias importantes en las estructuras de ingresos

El sistema fiscal norteamericano difiere de una variedad de programas fiscales vigentes en Latinoamérica en varios puntos clave. Primero, los ingresos tributarios son mucho más altos como porcentaje del producto interno bruto (PIB), en los Estados Unidos que lo que son en casi todos

(2) La muestra consiste en todos los países en Latinoamérica y el Caribe de lengua española más Brasil para los que la información necesaria sobre la distribución de los ingresos nacionales y los ingresos fiscales actuales están vigentes.

Fig.1: Ingreso Fiscal como porcentaje del PIB, finales de los 1990s



lados en Latinoamérica (ver **Figura 1**).⁽³⁾ Al final de los 1990s, por ejemplo, el total de ingresos fiscales en

(3) La información de ingresos para la Figura 1 son tomadas del FMI, *Government Financial Statistics Yearbook*, 2001, excepto la información para Honduras, que fueron tomadas, junto con toda la información del producto interno bruto del FMI, *Internatinal Financial Statistics*, varios números. Los ingresos se refieren a ingresos federales, estatales y locales excluyendo donaciones internacionales y donaciones de niveles superiores del gobierno. Para Guatemala, en 1993 (el último año para el que hay información disponible), los ingresos locales fueron cerca de 0.3% del total de ingreso federal, estatal y local. Para Nicaragua, en 1993 (año más reciente), los ingresos locales fueron cerca del 10.1% del total federal, estatal y local de ingresos. Para Paraguay, en 1998 (año más reciente), impuestos de seguridad social fueron cerca del 15.2% del total de ingresos; las cuentas extra-presupuestarias fueron cerca de un 0.9%. Para Uruguay, en 1997 (último año), el total de ingresos y donaciones fueron cerca del 12.7% del total de ingresos federales, pero el FMI no distinguió entre ingresos y donaciones. “..” indica que el FMI no reporta para estas categorías. El ingreso federal incluye ingresos extra-presupuestarios en Argentina (0.5), Bolivia (1.4), Brasil (1.4), Costa Rica (2.2), República Dominicana (0.2), Panamá (1.1), Perú (0.2) y Uruguay (1.7).

los Estados Unidos sumaba un 35.1% del PIB. En Latinoamérica, sólo Brasil (38.1) recolectó más ingreso como porcentaje de PIB que los Estados Unidos. En el resto de la región, la porción fiscal del PIB en Latinoamérica varió desde un mínimo de 10.3% en Guatemala a un máximo de 30.5% en Nicaragua

Segundo, mientras que las comparaciones directas son difíciles de hacer, el sistema fiscal estadounidense es casi de seguro mucho más progresivo que los regímenes de recolección fiscal vigentes en todo país de la región. Una conclusión definitiva es dura de alcanzarse porque pocos países en Latinoamérica tienen modelos de incidencia fiscal del tipo que la Oficina de Presupuesto del Congreso (CBO, siglas en

TABLA 1

Fuentes actuales de ingreso tributario del gobierno central, promedio de todos los años disponibles, 1995-2000
(Porcentaje de ingresos totales)

	Ingresos y Ganancias Ganancias de Capital	Bienes y Servicios	Seguridad Social	Exportaciones	Importaciones	Otros	Ingresos no Tributarios
Argentina	14.4	40.4	27.6	0.2	8.7	2.9	8.6
Bolivia	6.8	47.7	11.0	0.0	5.5	10.5	18.0
Brasil	18.4	21.9	35.2	0.0	8.9	4.8	17.0
Chile	17.9	46.2	6.3	----	----	4.3	17.2
Colombia	34.7	42.0	0.0	0.0	7.5	1.1	13.7
Costa Rica	12.0	38.5	28.5	1.1	4.2	0.8	11.5
R. Dominicana	16.7	33.4	3.9	0.0	12.5	1.0	7.6
Ecuador	----	----	----	----	----	----	----
El Salvador	20.7	40.5	13.2	0.0	3.6	1.8	16.1
Guatemala	----	----	----	----	----	----	----
Honduras	----	----	----	----	----	----	----
México	31.5	57.5	12.3	0.0	2.1	1.8	13.1
Nicaragua	12.1	58.1	13.2	0.0	4.1	0.0	7.7
Panamá	19.0	----	17.1	0.4	----	4.0	33.0
Paraguay	---	----	----	----	----	----	----
Peru	20.0	49.4	8.1	0.0	11.6	4.2	14.5
Uruguay	12.9	36.9	29.2	0.1	5.8	9.8	8.4
Venezuela	30.3	29.1	3.3	0.0	11.0	2.5	28.2
Estados Unidos	55.2	3.5	32.1	0.0	2.1	1.3	6.8

***Nota:** Los promedios de información disponible de el Banco Mundial, World Development Indicators 2002. Los porcentajes de ingresos no suman 100. Los ingresos de los gobiernos centrales excluyen ingresos de los gobiernos estatales, provinciales y locales incluido el análisis que se encuentra abajo. Los ingresos no tributarios incluyen ingresos de: la venta de petróleo, gasolina y otros recursos naturales; ingresos de las empresas públicas, privatizaciones y otros recursos.*

inglés) o el independiente Instituto de Impuestos y Política Económica (ITEP, siglas en inglés) usan para medir el impacto de las políticas fiscales en la distribución del ingreso. Sin embargo, podemos de forma segura concluir que el sistema estadounidense es más progresivo porque conocemos todos los tipos de impuestos que se usan en los Estados Unidos y en Latinoamérica y acerca de la progresividad típica y la regresividad típica de cada uno de estos impuestos.

Como lo demuestra la **Tabla 1**, los fiscos latinoamericanos dependen grandemente en impuestos sobre bienes y servicios, tales como el IVA, impuesto a las ventas y impuestos selectivos al consumo todos ellos son en forma típica altamente regresivos. Estos tipos de impuestos son típicamente regresivos porque el porcentaje de bienes que son consumidos son idénticos para todos los niveles de ingreso. Ya que individuos de ingreso bajo y medio generalmente consumen un nivel mucho mayor de su total de ingreso que los individuos de ingreso más alto. Individuos de ingresos bajos y medios terminan pagando un porcentaje mayor de sus ingresos en impuestos que los individuos de ingresos más altos. Los gobiernos latinoamericanos recaudan mucho menos ingresos de impuestos sobre la renta personal y

corporativa que es la fuente principal de ingresos de los Estados Unidos y una que es bien progresiva, aún después de los cambios en los primeros tiempos de la administración Bush⁴.

Los sistemas de los Estados Unidos y en la mayoría de los países de Latinoamérica también difieren en un tercer aspecto. Los Estados Unidos recauda un porcentaje substancial de su ingreso tributario nacional en el nivel estatal y local. La información del FMI sugiere que en América Latina, sólo Argentina y Brasil recaudan porcentajes comparables de ingresos en el nivel estatal y local.

(Ver la **Tabla 2**, que nos provee el desglose de ingresos tributarios por gobierno federal, estatal y local.)

Las grandes contribuciones del impuesto estatal y local al total de recaudación fiscal en los Estados Unidos tiene importantes implicaciones para el presente análisis. Ya que los sistemas fiscales estatales y locales en los Estados Unidos, como aquellos en la mayoría de Latinoa-

(4) En economías desarrolladas, los ingresos de seguridad social, que típicamente toman la forma de impuestos al trabajo, son altamente regresivos. Sin embargo, en países en desarrollo, donde un porcentaje grande de los trabajadores pobres usualmente no trabaja en trabajos incorporados al sistema de seguridad social, los impuestos al trabajo pueden ser menos regresivos. "Los ingresos no tributarios" son una fuente importantes de ingresos en muchos países. Estos incluyen fondos de empresas públicas, en especial petróleo y gasolina. Hacer un modelo de la incidencia de ingresos no tributarios es difícil.

TABLA 2
Ingresos tributarios federales, estatales y locales, 1990s
(Poncentaje del PIB)

	Año	Ingreso Total	Total Federal	Federal-Seguridad Social	Seguridad Social	Estatal	Local
Argentina	1998	22.9	13.8	8.2	5.6	9.1	----
Bolivia	1999	22.9	17.9	16.5	1.5	1.2	3.7
Brasil	1998	38.1	25.9	17.6	8.3	10.1	2.1
Chile	1999	22.7	20.8	19.4	1.4	----	1.9
Colombia	1999	12.4	12.4	12.4	----	----	----
Costa Rica	1999	19.9	19.9	14.1	5.8	----	----
R. Dominicana	1999	16.4	16.4	15.7	0.6	----	----
Ecuador	1994	15.7	15.7	15.7	----	----	----
El Salvador	1999	11.0	11.0	11.0	----	----	----
Guatemala	1999	10.3	10.3	10.3	----	----	----
Honduras	1999	19.6	19.6	----	----	----	----
México	1998	17.4	13.0	11.1	1.9	3.3	1.1
Nicaragua	1999	30.5	30.5	25.8	4.7	----	----
Panamá	1999	27.6	27.6	20.8	6.8	----	----
Paraguay	1993	14.1	14.1	----	----	----	----
Peru	1999	17.7	16.5	14.7	1.7	0.3	0.9
Uruguay	1999	28.3	28.3	20.7	7.6	----	----
Venezuela	1999	17.2	17.2	16.3	0.9	----	----
Estados Unidos	1999	35.1	20.6	13.8	6.8	9.1	5.4

***Nota:** La información de ingresos es del FMI, *Government Financial Statistic Yearbook, 2001*, excepto la información de Honduras, que fue tomada, con la información del PIB, del FMI, *Government Financial Statistics*, varios números. Los ingresos federales, estatales y locales excluyen donaciones internacionales y donaciones de niveles más altos del gobierno. Para Guatemala, en 1993 (el último año para el que la información está disponible), los ingresos locales fueron cerca de un 0.3% del total de ingresos federales, estatales y locales. Para Paraguay, en 1998 (último año), la seguridad social fue cerca de 15.2% del total de ingresos federales; las cuentas extra-presupuestarias fueron cerca del 0.9%. Para Uruguay, en 1997 (último año), el total de ingresos y donaciones fueron cerca de un 12.7% del total de ingresos federales pero el FMI no distingue entre ingresos y donaciones. “—” indica que el FMI no reporta para estas categorías. Lo federal incluye ingresos extra-presupuestarios en Argentina (0.5), Bolivia (1.4), Brasil (1.4), Costa Rica (2.2), República Dominicana (0.2), Panamá (1.1), Perú (0.2) y Uruguay (1.7).*

mérica dependen fuertemente en formas regresivas de imposición tales como impuestos a las ventas, impuestos selectivo al consumo, impuestos a la propiedad, el total del sistema fiscal norteamericano es significativamente menos progresivo que lo que fuera si todos los ingresos se recaudaran a través del sistema federal solamente⁽⁵⁾. Debido a que el sistema de impuesto a la renta federal es bien progresivo y constituye la fuente más importante de ingresos tributarios en los Estados Unidos, el conjunto federal, estatal y el sistema fiscal local en los Estados Unidos, sin embargo, continúa siendo progresivo y de seguro más progresivo que los sistemas en Latinoamérica⁽⁶⁾.

Un modelo simple de la estructura fiscal norteamericana

La forma más simple de medir el impacto fiscal de implementar un

sistema fiscal al estilo norteamericano en Latinoamérica sería aplicar el porcentaje total de ingresos tributarios sobre el PIB en los Estados Unidos al de cada país en la región. Como lo demuestra la **Figura 1**, este método rudimentario sugiere incrementos grandes en potencia en los ingresos tributarios de casi todos los países de la región. Ya que el total de los ingresos tributarios norteamericanos bajo la ley fiscal de 2001 son cerca del 35% del PIB, implementar un sistema al estilo norteamericano hará, hablando a grandes rasgos, recaudar ingresos adicionales entre 5 puntos porcentuales en relación al PIB en Nicaragua hasta el 25 puntos porcentuales en Guatemala⁽⁷⁾.

Sin embargo, el análisis a continuación, usa un modelo fiscal ligeramente más sofisticado que toma en cuenta efectos distributivos del sistema fiscal estadounidense. El método es igualar las tasas tributarias efectivas que aplican a diferentes puntos en la distribución de ingresos (el 20% más bajos, el 20% siguiente, etc.) de los Estados Unidos a los niveles de ingreso reales ganados en el punto correspondiente en la distribución nacional del ingreso en Latinoamérica⁽⁸⁾. En principio, ya que el sistema

(5) Los tramos federal, estatal y local de la estructura fiscal también puede complicar las comparaciones internacionales del total de ingresos tributarios y progresividad. Para propósitos de comparación internacional, la información del FMI y del Banco Mundial usualmente reporta los ingresos recaudados por el "gobierno central". Para muchos propósitos (comparaciones de déficits de gobiernos federales, por ejemplo) estas informaciones son ideales. Para los propósitos de esta investigación, sin embargo, donde el total de los ingresos tributarios disponibles para la inversión y desarrollo es el punto, la comparación más apropiada usará la suma de ingresos federales, estatales y locales. (El FMI también publica informaciones mucho menos citadas que incluyen ingresos de gobiernos estatales y locales que yo uso aquí.)

(6) Para simplificar la exposición, el resto de la información y análisis aquí presentada tomará los sistemas fiscales nacionales, estatales y locales en su conjunto. Esto simplifica aún más la complejidad administrativa del sistema norteamericano —algo que los gobiernos latinoamericanos de seguro no querrán imitar— pero que no tiene ningún impacto importante en el argumento central concerniente al nivel y progresividad de ingresos.

(7) Nuevamente, en la región, sólo Brasil, bajo las políticas fiscales actuales al final de los 1990s, recauda más ingresos tributarios como porcentaje del PIB que los Estados Unidos.

(8) Esto asume que las alícuotas fiscales norteamericanas son aplicadas, como se hace más adelante, proporcionalmente al ingreso nacional de cada país.

fiscal estadounidense es progresivo y los ingresos en Latinoamérica son incluso más desigualmente distribuidos de lo que son en los Estados Unidos, la aplicación de un sistema fiscal norteamericano en los países latinoamericanos recaudará proporcionalmente más ingresos allá que el mismo sistema lo hace en Estados Unidos⁽⁹⁾. Sin embargo, en la práctica, dificultades administrativas al implementar un sistema fiscal de recaudación expandida – especialmente al principio de este efecto – casi de seguro significará que el modelo sobreestimaré incrementos potenciales en Latinoamérica bajo el modelo norteamericano. La discusión que prosigue de las posibles objeciones a la aplicación del modelo fiscal norteamericano volverán a este punto.

(9) Sin embargo, en el contexto particular de esta investigación, el modelo predice ingresos tributarios totales en los países latinoamericanos que son inferiores a los niveles totales en la Figura 1. Por ejemplo, en el caso de los Estados Unidos, el modelo distributivo muestra el total de ingresos tributarios iguala cerca de 30% del PIB, comparado con las estimaciones totales del FMI de un 35%. Los ingresos tributarios proyectados para las economías latinoamericanas aquí analizadas todas descansan sobre los porcentajes estimados para los Estados Unidos, sin embargo, están muy cerca de los ingresos tributarios reales de las US National Income and Products Accounts, sugiriendo que las figuras del FMI se refieren a un concepto de ingreso más amplio. Si los estimados globales de ingresos tributarios para Latinoamérica también siguen un concepto amplio de ingreso, entonces los análisis en el resto de esta investigación subestimarán en forma significativa los ingresos adicionales disponibles al seguir un modelo fiscal al estilo norteamericano. En todo caso, las estimaciones de la Tabla 5 de ingresos adicionales bajo el sistema fiscal norteamericano son conservadores –por cerca de 5 puntos porcentuales del PIB – relativo a la aplicación directa de la tasa efectiva de impuesto promedio para los Estados Unidos en la Figura 1.

Las tablas 3, 4 y 5 esbozan los pasos involucrados al aplicar este modelo basado en la distribución de ingreso en Latinoamérica. La **Tabla 3** reporta información del Banco Mundial sobre la distribución del ingreso en Latinoamérica y en los Estados Unidos. Las primeras cuatro columnas demuestran que un porcentaje del ingreso nacional (generalmente al final de los 1990s) recibido por cada uno de los cuatro quintos de menor ingreso; las dos últimas columnas muestran el ingreso recibido por los próximos diez por ciento y el diez por ciento máximo de la distribución.

La información demuestra el alto nivel de inequidad de ingresos en todos los países, incluso en los Estados Unidos, pero también muestra que los Estados Unidos en general es más igualitario que Latinoamérica. Por ejemplo, en los Estados Unidos, el 10% más rico controla el 30.5% del ingreso nacional, la porción más pequeña de cada país en la tabla.

El último quinto de la distribución en los Estados Unidos recibe sólo el 5.2% del ingreso nacional, esto es más alto que cualquier país de Latinoamérica excepto Uruguay (5.5%), con la República Dominicana bien de cerca con 5.1%.

La **Tabla 4** muestra las tasas efectivas de impuestos en los Estados Unidos bajo la ley fiscal de 2001 para la mismas categorías de la distribución de ingreso presentadas en la **Tabla 3**. De acuerdo con la tabla,

TABLA 3
Distribución de ingreso y consumo por quintos, 1990s
 (Porcentajes de ingreso total o consumo)

	Año	10% Más Alto	QUINTOS DE INGRESO					10% Más bajo
			Más Bajo	Segundo	Medio	Cuarto	Más bajo	
Argentina	1996	1.5	4.3	8.6	13.2	20.8	52.9	35.9
Bolivia	1999	1.3	4.0	9.2	14.8	22.9	49.1	32.0
Brasil	1998	0.7	2.2	5.4	10.1	18.3	64.1	48.0
Chile	1998	1.3	3.3	6.5	10.9	18.4	61.0	45.6
Colombia	1996	1.1	3.0	6.6	11.1	18.4	60.9	46.1
Costa Rica	1997	1.7	4.5	8.9	14.1	21.6	51.0	34.6
R. Dominicana	1998	2.1	5.1	8.6	13.0	20.0	53.3	37.9
Ecuador	1995	2.2	5.4	9.4	14.2	21.3	49.7	33.8
El Salvador	1998	1.2	3.3	7.3	12.4	20.7	56.4	39.5
Guatemala	1998	1.6	3.8	6.8	10.9	17.9	60.6	46.0
Honduras	1998	0.6	2.2	6.4	11.8	20.3	59.4	42.7
México	1998	1.3	3.5	7.3	12.1	19.7	57.4	41.7
Nicaragua	1998	0.7	2.3	5.9	10.4	17.9	63.6	48.8
Panamá	1997	1.2	3.6	8.1	13.6	21.9	52.8	35.7
Paraguay	1998	0.5	1.9	6.0	11.4	20.1	60.7	43.8
Peru	1996	1.6	4.4	9.1	14.1	21.3	51.2	35.4
Uruguay	1989	2.1	5.4	10.0	14.8	21.5	48.3	32.7
Venezuela	1998	0.8	3.0	8.2	13.8	21.8	53.2	36.5
Estados Unidos	1997	1.8	5.2	10.5	15.6	22.4	46.4	30.5

Nota: La información de todos los países excepto Argentina es del Banco Mundial, *World Development Indicators 2002*, CD, series SI.DST. La información de Argentina, relativa a Buenos Aires y su área vecina solamente, es del Banco Interamericano para el Desarrollo, *Reporte de Progreso Económico y Social en Latinoamérica 1998-1999*, Apéndice Tabla 1.2, p.25.

los contribuyentes en el último quinto de la distribución de ingreso en Estados Unidos pagan, en promedio, 16.7% de su ingreso federal, estatal e impuestos locales; al mismo tiempo el 10% en el tope pagan cerca

del 36.4%⁽¹⁰⁾. Desafortunadamente, segmentos comparables para los paí-

(10) La Tabla 4 demuestra la progresividad del sistema fiscal – cada categoría sucesiva de ingreso paga un porcentaje más alto de su ingreso total en impuestos federales – así como la regresividad del sistema fiscal estatal y local – cada sucesiva categoría paga un menor porcentaje de su ingreso en impuestos locales y estatales.

TABLA 4
Tasas de impuestos efectivos en los Estados Unidos
estimados a la ley fiscal de 2001 (porcentaje)

Grupo de ingreso	Federal	Estatat y local	Total Federal, estatal y local
20% del Fondo	5.3	11.4	16.7
Segundo 20%	12.8	10.3	23.1
20% del medio	16.7	9.6	26.3
Cuarto 20%	20.0	8.8	28.8
Próximo 10%	25.7	7.7	33.4
10% de Arriba	29.4	7.0	36.4

***Notas:** Las tasas efectivas de impuesto federal bajo la ley fiscal de 2001 de la oficina presupuestaria del congreso, Tasas históricas de impuesto efectivas, 1979-1997, Edición preeliminar, Mayo 2001, Tabla G-1^a. Promedio efectivo de tasas fiscales locales y estatales para el 2002 han sido tomadas del Institute on Taxation and Policiy, Who Pays? A Distributional Analisis of the Tax System for All 50 States, 2nd Edition, January 2003, p. 118.*

ses Latinoamericanos analizados no se encuentran disponibles. Como lo enfatizó la discusión anterior, si esta información estuviese disponible, para casi todos los países los porcentajes promedio bajo los sistemas fiscales existentes serían menores en cada punto en la distribución de ingreso (relativo al conjunto del sistema federal, estatal y local de los Estados Unidos) y porcentajes efectivos de impuestos serían iguales o decrecientes a la vez que el ingreso aumenta.

La **Tabla 5** presenta los resultados de aplicar el total de impuesto efectivo de los Estados Unidos en la **Tabla 4** a cada uno de las distribuciones de ingreso nacionales de la

Tabla 3⁽¹¹⁾. Para simplificar las comparaciones, la primera columna de la tabla muestra un estimado, basado en la información del FMI, del total de recaudación existente bajo el sistema fiscal de cada país. La columna 2 de la tabla reporta la recaudación adicional que el país recibirá si la mismas tasas impositivas de los Estados Unidos fueran aplica-

(11) Específicamente, la tabla calcula la recaudación fiscal esperada bajo el sistema americano al dividir primero el total nacional de ingreso (PIB) a las secciones aplicadas a la distribución de ingreso de la Tabla 3. Entonces, la tasa de impuesto efectiva del sistema fiscal americano correspondiente a cada grupo de ingreso es aplicado al monto total de ingreso nacional recibido por cada grupo de ingreso. La suma de "recaudación fiscal" resultante es el total de recaudación fiscal bajo el modelo americano en la Tabla 5.

das a la distribución existente de ingresos nacionales⁽¹²⁾. En cada caso, excepto Brasil, los incrementos resultantes en la recaudación serán grandes en comparación al ingreso nacional, oscilando de cerca de dos puntos porcentuales o más del PIB colombiano (19.6), República Dominicana (14.6), Ecuador (14.8), El Salvador (20.5), Guatemala (21.5), Honduras (12.3), Méjico (14.2), Perú (13.2) y Venezuela (14.0).

Si es usado en forma efectiva, esta recaudación adicional puede hacer una contribución substancial al desarrollo nacional económico y social. La escala de fondos adicionales es grande en comparación a ambos, los gastos corrientes y las necesidades de desarrollo. La tercera y cuarta columna de la Tabla 5 compara las recaudaciones adicionales con gastos corrientes públicos en educación y salud. Con la excepción de Brasil, Nicaragua, Panamá y Uruguay, la recaudación adicional frente a un sistema fiscal al estilo

americano permitirá por lo menos que se doble los gastos públicos corrientes en educación y salud. En todos, excepto cinco de los países en la región, los ingresos adicionales permitirán el doblaje simultáneo de los gastos públicos en ambos salud y educación.

Mientras usar los fondos adicionales para reducir déficit fiscales tendrá por lo general un impacto negativo a largo plazo en el desarrollo económico, la recaudación adicional será también lo suficientemente grande para eliminar el déficit fiscal en cada país de la región, excepto Brasil (donde el déficit promedio al final de los 1990s era grande y donde aplicar el modelo simple de la estructura fiscal americana reducirá la recaudación). Estos ingresos fiscales adicionales son, en la mayoría de los países, también más grandes que los pagos de intereses sobre la deuda externa (exceptuando Nicaragua, Panamá y Uruguay).

Quizás la comparación más relevante, sin embargo, sea la referente a la ayuda externa. La columna final de la tabla 5 reporta el promedio de ayuda externa recibida en cada país sobre el período 1995-2000. El rasgo más impresionante es que tan pequeño porcentaje del PIB es la ayuda externa en todos los países menos los más pobres de la región (Bolivia 8.5% del PIB, Honduras, 9.0% y Nicaragua, 31.2%). En el resto de la región, la ayuda externa está entre un 0.0% y un 2.2% del PIB, muy por debajo de los

(12) Dado, primero que pocos países latinoamericanos tienen sistemas extensos de imposición estatal y local y, segundo, que el nivel de impuestos estatal y local de los Estados Unidos es generalmente regresivo, el ejercicio de aplicar el modelo fiscal de EUA a las economías latinoamericanas tiene una interpretación alternativa que es seguramente más práctica que una aplicación literal del complejo sistema americano a Latinoamérica. En este punto de vista alternativo, existiendo, generalmente IVAs regresivos tomarían el lugar del sistema fiscal estatal y local de EUA; mientras impuestos a la renta e impuestos a la renta corporativa nuevos y grandemente expandidos serían la analogía del sistema fiscal federal de EUA.

TABLA 5
Tamaño relativo de la recaudación fiscal adicional
bajo el modelo fiscal de EUA
 (Porcentaje del PIB)

	Recaudación Actual	Recaudación Adicional	Comparaciones promedio 1995-2000				
			Gasto Público		Superávit o Déficit	Interés sobre Deuda Externa	Ayuda Externa Recibida
			Educación	Salud			
Argentina	22.9	8.0	3.7	1.0	-1.9	3.4	0.0
Bolivia	22.9	7.8	5.3	3.7	-2.5	3.1	8.5
Brasil	38.1	-5.7	4.8	2.9	-7.5	1.7	0.0
Chile	22.7	9.2	3.4	2.8	1.0	2.1	0.2
Colombia	12.4	19.6	3.3	4.5	-4.4	3.0	0.2
Costa Rica	19.9	10.9	4.5	5.0	-1.8	3.3	0.1
R. Dominicana	16.4	14.6	2.0	1.8	0.2	2.1	0.1
Ecuador	15.7	14.8	3.2	2.1	----	----	1.0
El Salvador	11.0	20.5	2.3	2.8	-0.6	1.9	2.2
Guatemala	10.3	21.5	1.8	1.7	----	----	1.4
Honduras	19.6	12.3	3.8	3.7	----	----	9.0
México	17.4	14.2	----	2.4	-1.0	4.8	0.0
Nicaragua	30.5	1.9	3.5	8.7	-2.5	9.5	31.2
Panamá	27.6	3.4	5.0	5.3	0.4	5.8	0.4
Paraguay	14.1	18.0	4.0	1.6	----	----	1.1
Peru	17.1	13.2	3.2	2.4	-0.3	3.0	0.7

***Nota:** La recaudación adicional fue calculada al emplear los porcentajes de impuesto efectivo de EUA en la tabla 4 a la distribución de ingresos en la Tabla 3 y comparar los ingresos resultantes a los ingresos actuales de la Tabla 2. El resto de la serie son el promedio de 1995-2000 de el Banco Mundial, World Development Indicators 2002, CD: gasto público en educación (series SEXPD.TOTL.GD.ZS); salud (SH.XPD.PUBL.ZS); servicio a la deuda pública y deuda pública garantizada (DT.TDS.PDG.RV.ZS); superávit o déficit (GB.BAL.OVRL.DGZS) y ayuda externa recibida (DT.ODA.ALLD.CD).*

ingresos adicionales disponibles si se implementa un sistema fiscal a la usanza de los EUA.

El énfasis hasta ahora ha sido solamente en la recaudación adicional que un sistema al estilo de EUA generará. Como se mencionó antes, un importante beneficio secundario

– que aplicará incluso en Brasil, donde el régimen fiscal existente ya recauda más ingresos que el que un sistema a la usanza americana haría – es que el modelo de EUA recaudará en una manera más equitativa que la existente en la región al ser sistemas fiscales regresivos.

Posibles Objeciones

Cualquier plan para aumentar cualquier impuesto en cualquier lugar encontrará algún grado de oposición fiscal así como algunas limitantes administrativas. Esta sección considerará cinco posibles objeciones.

1. Impuestos más altos afectarán el crecimiento.

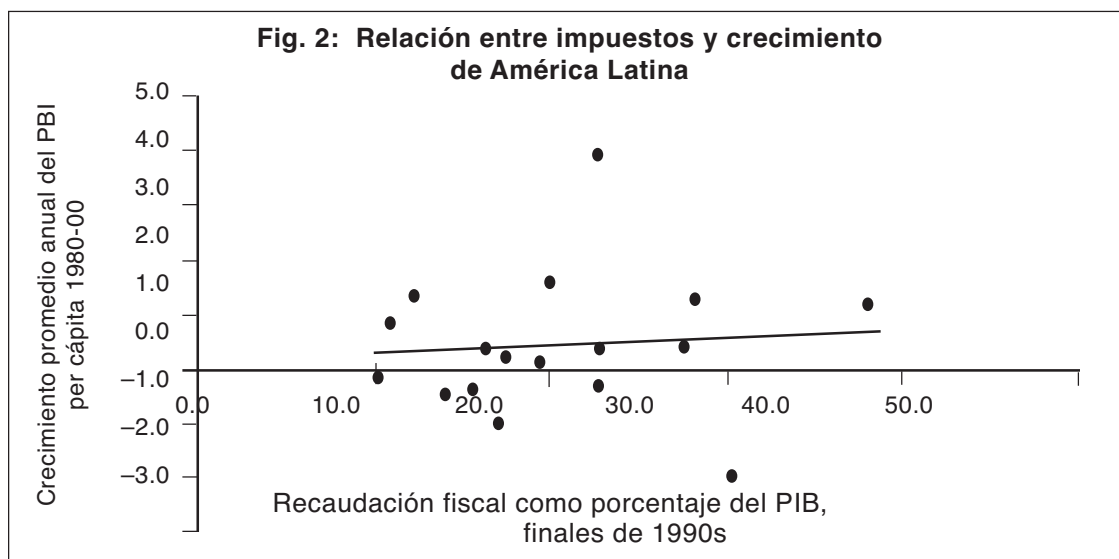
El impacto de los impuestos en el crecimiento económico depende en forma crucial en cómo se gasta el impuesto. La teoría económica estándar implica que los impuestos⁽¹³⁾ distorsionan las decisiones económicas y por consiguiente, en principio reduce el bienestar económico relativo a un mundo sin impuestos. Sin embargo, este tipo de análisis económico en buena parte ignora el lado de gastos de los impuestos. La aplicación no crítica de la teoría estándar predice, por ejemplo, que un país sin impuestos crecerá más rápido que uno con una “moderada” (sólo a modo de argumento) carga fiscal. Sin embargo, el sentido común sugiere que los negocios en el país sin impuestos rápidamente experimentarán una serie de problemas tales como mandar y recibir bienes en calles, puertos y aeropuertos en decadencia o encontrar trabajadores saludables y educados.

En la práctica, el impacto real del impuesto en el crecimiento depende fundamentalmente en una variedad de factores incluidos la estructura y fiscalización del sistema tributario y los gastos a los que los impuestos van. De hecho, la experiencia internacional no da evidencias de que impuestos más bajos significan crecimiento más rápido. Por ejemplo, desde el final de la 2da. Guerra Mundial, el PIB per capita ha sido considerablemente más alto en Europa que en los Estados Unidos, a pesar de tasas de impuestos mucho más altas en Europa. En la misma Latinoamérica, los impuestos tampoco parecen tener ningún impacto en el crecimiento. Para cada país en la región, la **Figura 2** da el promedio anual de crecimiento en el PIB per cápita entre 1980 a 2000 frente a la carga fiscal nacional al final de los 1990s. Las dos variables no demuestran ninguna relación aparente.⁽¹⁴⁾

Si la recaudación fiscal adicional permite un incremento substancial en los gastos en educación, salud e infraestructura básica – todos ellos sirven para mejorar la productividad laboral nacional – mayores impuestos promoverán y

(13) Exceptuando impuestos pagados por una sola vez que tienen otros problemas y que raramente se usan en práctica.

(14) La línea de regresión enmarcada a la 18 puntos de información, de hecho, levemente hacia arriba, pero el R al cuadrado de la relación es sólo 0.004.



Fuentes: El análisis del autor de la Tabla 2 y del Banco Mundial, *World Development Indicators* 2002, Tabla 2.2

sostenerán el crecimiento, no lo socavarán. Al final, el éxito en un creciente mundo globalizado casi de seguro requiere más y no menores impuestos. Como los economistas del FMI Vito Tanzi y Howell Zee (2000) han observado: “(los mercados emergentes) probablemente necesitarán un nivel más alto de impuestos, por la necesidad de buscar un rol gubernamental más cercano al de los países industrializados que tienen el doble de la carga tributaria.” (Pag. 30)

2. No es práctico: A los gobiernos latinoamericanos les falta capacidad administrativa

La mayoría de los gobiernos en Latinoamérica enfrentarán casi de seguro dificultades, por lo menos al principio, igualando la eficiencia del Servicio de Rentas de EUA o su homólogas servicios de rentas euro-

peos. Como resultado, los estimados en la recaudación extra de la Tabla 5 pueden ser más altos de los que pueden ser razonablemente esperados, especialmente en las épocas tempranas de la reforma.

Sin embargo, con la voluntad política y las reformas administrativas apropiadas, los gobiernos latinoamericanos pueden moverse en forma gradual de su actual baja recaudación fiscal a los porcentajes más altos actualmente logrados por los Estados Unidos – especialmente si la recaudación adicional fueran claramente ligadas a mejor educación, salud y otros servicios públicos. De hecho, la idea de que los países latinoamericanos no pueden tener éxito en sus esfuerzos para incrementar su recaudación está en contraste con los fundamentos del consenso de Washington que asume en todo lugar que los gobiernos lati-

noamericanos son completamente capaces de: regular sus recientemente liberalizados mercados financieros, banca privada, energía privatizada, telecomunicaciones, compañías de agua potable, financieras y otras compañías, implementar y administrar grandes sistemas de cuentas de jubilación personal, hacer cumplir con los derechos intelectuales de software y demás, así como patentes, garantizar un sistema judicial civil efectivo para el derecho mercantil y llevar a cabo un sin número de operaciones gubernamentales altamente sofisticadas. La administración fiscal de seguro no es más complicada que muchas de esas otras tareas asumidas de forma rutinaria en la capacidad de los gobiernos latinoamericanos. Sabiendo que la capacidad administrativa es limitada, pocas de las demandas presentadas por el consenso de Washington ofrece cerca de un mediano – o gran – potencial que lo que mayor recaudación para la educación, salud e infraestructura básica ofrecen para promover crecimiento y reducir pobreza.

La experiencia histórica de los Estados Unidos puede también ser instructiva en este aspecto. En 1947, los Estados Unidos tenía un PIB per cápita en el valor del dólar equivalente al año 1996 de \$ 10,300 al año, lo que es menor que las estimaciones del Banco Mundial del PIB per cápita (en base a la paridad de poder de consumo) en el año 2000 para Argentina (\$12,377), no mucho mayor que el de Chile (\$9,417), Costa Rica (\$8,650), México (\$9,023), Uruguay (\$9,035) y menos que el do-

ble que el nivel de Brasil (\$7,625), Colombia (\$6,248), La República Dominicana (\$6,033), Panamá (\$6,000) y Venezuela (\$5,794).¹⁵ Sin embargo, en 1947 ya los Estados Unidos recaudaba 56.6% de su total de recaudación fiscal de impuesto sobre la renta personal y corporativa, mucho más temprano que las figuras similares de Latinoamérica que están en la primera columna de la **Tabla 1**.¹⁶ Las barreras fundamentales para una implementación de impuestos a la renta y a la renta corporativa efectivos, progresivos son, por consiguiente, no relacionados con el nivel de ingresos nacionales.¹⁷

A pesar de todo, muchos de los obstáculos para una efectiva administración tributaria en verdad ocurren en Latinoamérica. En los países más pobres, algunas de estas

(15) La cantidad de los EUA se calculó usando la cadena del año 1996 de estimados para el dólar del PIB de la tabla 1.2 de el Bureau of Economic Affairs, National Income and Product Accounts (www.bea.doc.gov/bea/dn1.htm); dividido por la población norteamericana residente interpolada del Bureau de Censos, *Statistical Abstract of the United States*: 2000, Tabla 1, p. 7. La información de Latinoamérica es del Banco Mundial, *World Development Indicators* 2002, Versión CD, series NY.GDP.PCAP.PP.CD

(16) Calculado como los impuestos sobre la renta corporativos y (personales?) sobre el total de recaudación fiscal de el Bureau of Economic Affairs, National Income and Product Accounts, Tabla 3.1, fila 1,2 y 3 (ver www.bea.gov/bea/dn1.htm).

(17) Al grado que la capacidad administrativa independiente de la voluntad política es sobre todo un factor, los grandes avances en la informática desde los años 1940s deben facilitar grandemente la habilidad de los países latinoamericanos para manejar los mayores retos administrativos puestos por los impuestos a la renta progresivos sobre las personas y las corporaciones, con relación a la situación que enfrentaba los Estados Unidos en 1947. Desafortunadamente, muchos esfuerzos nacionales e internacionales para incrementar la recaudación fiscal nacional se han enfocado mucho en los arreglos tecnológicos más que en mejorar las capacidades administrativas e incentivos.

barreras pueden, de hecho, derivarse del bajo nivel actual de recaudación tributaria, lo que reduce la eficiencia de las agencias gubernamentales y el profesionalismo de los servidores públicos. La forma de romper este estancamiento es a través de un esfuerzo concertado, quizás con el apoyo internacional, para recaudar impuestos de forma suficiente como para asegurar financiamiento adecuado de los servicios públicos. Una ventaja adicional de este esfuerzo es que una fuerte y respetada agencia fiscal, libre de la mancha de la corrupción, ofrecerá importantes beneficios adicionales en la regulación de los mercados financieros, regulación bancaria, el sistema judicial (especialmente con relación al derecho mercantil) y en otras ramas. Los beneficios resultantes para el ambiente de negocios puede ser mucho más profundo y reforzar un crecimiento en espiral positivo alimentado por impuestos basado en el incremento de la productividad laboral.

3. No es justo: Ayuda, no impuestos.

Con relación a un sistema donde países más ricos – y particularmente gente más rica en países más ricos – provee ayuda externa generosa para aliviar la pobreza y promover desarrollo a largo plazo, aplicar el sistema fiscal norteamericano a Latinoamérica de verdad no es justo. En la ausencia de ayuda a gran escala, del tipo que los Estados Unidos proveyó a Europa después de la se-

gunda guerra mundial⁽¹⁸⁾ y en un contexto político donde los prospectos futuros de ayuda a gran escala no son favorables, el pragmatismo diría que hay que animar a los países pobres a movilizar más de sus propios recursos para el desarrollo, particularmente para gastos en educación y salud y programas para el alivio de la pobreza, donde la ayuda externa por lo general no va a venir⁽¹⁹⁾.

Como ilustra la Tabla 6, los fondos adicionales financiados con impuestos que estarán disponibles a sólo 18 países latinoamericanos analizados aquí totalizarán más de tres veces más recursos que lo que ofrecen las economías avanzadas del mundo en ayuda a todos los países en vías de desarrollo. De hecho, la recaudación

(18) En los años fiscales de 1947-50, la asistencia foránea, mayormente para reconstruir Europa a través del plan Marshall, excedió un 10 por ciento del total del gasto federal de Estados Unidos. Desde los finales de 1950s la ayuda externa nunca ha excedido el 5% del total del gasto federal de EUA. (Ver *Congressional Budget Office*, 1997)

(19) En adición a los bajos niveles de ayuda con relación a las necesidades de los países en vías de desarrollo, otras dos limitaciones importantes de la actual asistencia extranjera existen que son que muchas veces se requiere la compra de bienes y servicios del país donante y que mucha ayuda, en particular en los países más pobres está destinada para el repago de la deuda. Para una discusión de la ayuda condicionada (“tied-aid”), por la cual los países donantes mandan a los recipientes el gasto de esa ayuda en el país donante, ver el apéndice de estadística de *OECD’s 2002 Development Co-operation Report*, Tablas 23 y 24, disponible vía internet en <http://www.oecd.org/EN/document/0,EN-document-15-nodirectorate-no-1-2674-15,00.html>. Para información nacional del total de ayuda externa dedicada al repago de la deuda, véase OECD, Development Assistance Committee, “Aid at Glance”, disponible vía internet <http://www1.oecd.org/dac/hm/aidglancehome.htm>.

TABLA 6
Ayuda versus impuestos, 2000
 (En billones de US\$)

(a) Toda la Ayuda Oficial para el desarrollo	
Subsidios (Grants) Bilaterales	33.0
Préstamos Bilaterales	3.0
Contribuciones a	
Instituciones multilaterales	17.7
Total	53.7
(b) Todos los flujos privados hacia países en vías de desarrollo	
Inversión Directa del extranjero	67.2
Otros flujos privados	7.3
Total	74.5
(c) Subsidios (grants) de organizaciones no gubernamentales	
Total	6.9
(d) Recaudación adicional bajo el modelo fiscal de EUA	
Total (excluyendo Brasil)	167.4
Total (a) + (b) + (c)	135.2

Nota: La asistencia oficial para el desarrollo, flujo de capital privado y subsidios de ONGs a todas los países de la parte 1 (incluyendo países fuera de Latinoamérica) de todos los miembros del Development Assistance Committee del Banco Mundial en World Development Indicators 2002, Los ingresos adicionales de la Tabla 6.8 bajo el modelo fiscal de EUA basado en los cálculos del autor usados para hacer la tabla 5, si Brasil bajara los ingresos fiscales al nivel implícito del modelo americano, el total regional de Latinoamérica sería US\$133 billones.

tributaria resultante en Latinoamérica excederá todos los flujos privados y públicos desde todos los países ricos a todos los países pobres. Los ingresos fiscales tendrán la ventaja añadida de ser libres de ataduras políticas y modas de desarrollo que muchas veces hacen a la asistencia foránea mucho menos beneficiosa para el desarrollo que lo que deben ser.

4. No es justo: Los pobres en los países pobres no deberían pagar.

De nuevo, con relación a un sistema basado en transferencias de ayuda a gran escala desde los países ricos, recaudar impuestos – incluyendo a los pobres – en Latinoamérica en verdad no es justo. Pero, los pobres ya tienen una porción significativa de peso fiscal en Latinoamé-

rica porque mucho de su base imponible se apoya en impuestos regresivos. Bajo un sistema al estilo norteamericano, los gobiernos de Latinoamérica recaudarán más fondos, pero la porción relativa al total de la carga (si no el nivel absoluto de la carga) llevada por los pobres declinará.

Sin embargo, el tema crucial de justicia, en este contexto, no depende solamente en la progresividad de la estructura fiscal. El cálculo relevante es la progresividad del sistema de impuestos y gastos combinado. Si el incremento substancial de la recaudación fiscal financia educación, salud, proyectos de infraestructura básica y programas directos de alivio a la pobreza que desproporcionalmente benefician al pobre aún un sistema fiscal regresivo basado en impuestos al valor agregado puede ser progresivo – luego de que los gastos correspondientes son tomados en consideración.

Un tema crucial relacionado en forma cercana es la efectividad con la cual los gobiernos locales usan fondos nuevos para proveer bienes públicos y servicios en forma efectiva. Una barrera política grande para incrementar impuestos es la percepción generalizada de que la recaudación fiscal serán despilfarrados por sectores públicos incompetentes o corruptos – o primeramente usada para pagar la deuda externa. Al fin, entonces, la justicia de un sistema fiscal depende más fundamentalmente en la naturaleza y efectividad del gasto público hecho posible por las mayores recaudacio-

nes fiscales. La historia reciente de Brasil provee un ejemplo útil. Brasil recauda mucho más impuestos como porcentaje del PIB que ningún otro país en Latinoamérica (ver Figura 1), pero gasta menos que muchos otros gobiernos en la región en educación y salud (ver también como porcentaje del PIB, tabla 5). Con relación al resto de la región, ninguno de esos impuestos adicionales en Brasil han ido a incrementar gastos en estas áreas que son cruciales para el desarrollo económico y el alivio de la pobreza.⁽²⁰⁾

Los actuales niveles bajos de ingresos gubernamentales restringen en forma severa la facultad de los gobiernos latinoamericanos para jugar un rol positivo en el desarrollo y alivio de la pobreza a través de la aplicación inteligente de subsidios en bienes y servicios públicos, tomando ventajas de las economías de escala en proveer muchos bienes y servicios públicos y privados y la coordinación del consumo de servicios públicos, incluyendo salud y

(20) La elección reciente de Luis Ignacio Lula da Silva como presidente de Brasil ilustra algunos de los puntos centrales expuestos aquí. Cuando Lula heredó una economía en condiciones dificultosas con una abrumadora deuda externa, el alto nivel de recaudación fiscal disponible en Brasil (35% del PIB) deja a Lula en mucha mejor posición para implementar su reestructuración progresiva de la economía Brasileña que lo que estaría si hubiera llegado al poder en, por ejemplo, México con su mucho menor porcentaje de recaudación fiscal (17% del PIB). Aspirantes políticos de izquierda también pueden envidiar la suerte de Lula al heredar un gobierno que ya levanta un porcentaje tan grande en recaudación fiscal – no le tocó a él aumentar impuestos. Al mismo tiempo, la necesidad creciente de comprometer ingresos nacionales hacia pagar la deuda representará un obstáculo significativo al éxito del gobierno de Lula.

educación. Los gobiernos pueden usar estos y otros medios para facilitar el acceso del pobre a bienes y servicios claves que pueden de otra forma ser difíciles de comprar en los mercados privados para el pobre y aún para la clase media.

5. No es práctico: Políticas iguales para todos los países latinoamericanos no funcionan en la diversidad de Latinoamérica.

Este es un argumento convincente, pero, como con las preocupaciones precedentes acerca de las capacidades administrativas, es aplicado selectivamente. Si el modelo fiscal norteamericano no es apropiado para la diversidad de las economías de la región, es el modelo norteamericano más apropiado para la banca, los mercados financieros, ley de propiedad intelectual, ley civil o políticas del mercado laboral? Casi de seguro, el modelo fiscal norteamericano no es apropiado para todos y cada uno de los países de Latinoamérica. Los Estados Unidos tiene un fuerte sistema federal, con un porcentaje importante de impuestos (especialmente para la educación) recabados al nivel estatal y local. El sistema fiscal a nivel estatal y local de los Estados Unidos es regresivo (ITEP, 2002) e incompatible con la estructura política y tradiciones de muchos países en Latinoamérica. Muchas economías latinoamericanas tienen grandes sectores de su fuerza laboral con bajos ingresos y trabajadores inde-

pendientes y en trabajos en la micro-empresas que están fuera de la economía actualmente gravada con impuestos. Incorporar estos generadores de ingresos al sistema de impuesto-beneficio es un reto bajo cualquier sistema fiscal. Sin embargo, implementar las líneas generales del actual sistema norteamericano – impuestos más altos, recaudados más progresivamente – mejorará la posición de la mayoría de la población en cada país de la región.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Al final, la razón principal por la que los países latinoamericanos no hayan adoptado sistemas fiscales al estilo de los Estados Unidos tienen poco o nada que ver con las objeciones hechas en la sección precedente. La barrera fundamental para recaudar más impuestos y recaudarlos en forma más progresiva es que esta acción requerirá incrementar los impuestos pagados por los grupos políticamente más influyentes en cada país⁽²¹⁾. Más aún, hasta el punto que la recaudación adicional fluya en forma

(21) Esto no debe ser controvertido. Ya que economistas en el FMI han reconocido: “primero, que para generar alta recaudación fiscal, las décima partes superiores deben ser gravadas significativamente más proporcionalmente que las décima partes más bajas; segundo, que el poder económico y muchas veces político está concentrado en las décima partes más altas así que los contribuyentes más ricos pueden prevenir las reformas fiscales que los afectarían negativamente”. Tanzi y Zee, 1999, p.4.

desproporcionada hacia el pobre – en la forma de más altos gastos en educación, salud, infraestructura básica y alivio de la pobreza – impuestos más altos también amenazan con disminuir el nivel relativo de los grupos más ricos y poderosos, aún si el “boom” resultante para el desarrollo deja mejor a todos los sectores en la sociedad.

El plan de cuatro puntos siguientes representa una traducción razonable de las líneas generales del modelo fiscal norteamericano a Latinoamérica. Una distinción de cualquier reforma exitosa que toca estos puntos específicos es la necesidad de crear voluntad política para la reforma fiscal entre los gobiernos, la población en general y las elites nacionales.

1. Los gobiernos latinoamericanos deben implementar un impuesto a la renta nacional y progresivo o si ya tienen uno expandir significativamente el sistema existente.

Las recomendaciones del FMI y el Banco Mundial sobre los impuestos sobre la renta existentes han puesto énfasis significativo en simplificar y reducir impuestos en los contribuyentes del tope (ostensiblemente, para reducir los incentivos para evadir). En vez de tomar una oposición ideológica a estas reformas, los que abogan por recaudación fiscal expandida deben juzgar los méritos de cada una de estas reformas basadas en los resul-

tados actuales. Las reformas que aumentan la imposición efectiva a los niveles meta que se desean para contribuyentes en el medio y en el tope de la distribución de ingreso son buenas – como sea que se les grave –, como políticas específicas son un pellizco para alcanzar estas más altas de imposiciones efectivas. Si las reformas dejan a los ingresos bajo las metas, aunque, los porcentajes marginales deben levantarse hasta que cumplan con las metas de recaudación acordadas.

Con relación a la imposición en países en desarrollo, ambos, el FMI y el Banco mundial han tomado por regla general posiciones positivas, incluyendo apoyo para niveles de recaudación fiscal más altos. Sin embargo, con relación a otras reformas económicas patrocinadas por estas organizaciones, ambas organizaciones han típicamente aguantado sus ataques en el tema de implementar medidas progresivas como las del impuesto a la renta⁽²²⁾. Las Organizaciones Nacionales que buscan el alivio de la pobreza, muchas

(22) El FMI y el Banco Mundial han estado a la cabeza de alentar una reforma fiscal significativa en la región, muchas veces pidiendo a los gobiernos de la región que resuelvan sus problemas fiscales con alzar los impuestos (especialmente a través de expandir la base imponible) y asistiendo a los gobiernos a tomar grandes reformas fiscales. Sin embargo, el FMI, se ha quedado corto al hacer préstamos condicionados a alzas substanciales en los impuestos. Morley, Machado y Pettinato, en 1999, sostenían, por ejemplo, que la reforma fiscal en Latinoamérica se había quedado a tras con relación a otras reformas estructurales.

de las cuales se encuentran en forma perenne en disputa con el FMI, deben tomar ventaja de esta oportunidad de apoyar los esfuerzos del FMI y el Banco Mundial para recaudar más impuestos, muchas veces contra la objeción de las elites nacionales.

2. Los gobiernos latinoamericanos deben trabajar para modernizar las agencias de recaudación de impuestos.

Las agencias de recaudación de impuestos deben volverse el punto central de los esfuerzos para profesionalizar al servidor público, mejorar la transparencia y reducir la corrupción. Elementos clave de estas reformas administrativas incluirán mejorar el reconocimiento profesional y premiación a los recaudadores de impuestos, así como monitoreo cuidadoso e independiente para reducir las oportunidades de coimas y corrupción. Un énfasis especial en el sistema fiscal en esfuerzos más amplios para mejorar la democracia y la transparencia es probable que tenga grandes efectos secundarios a otras áreas de la gobernabilidad nacional, estatal y local. Como parte del proceso de modernización, un lugar lógico de comienzo para los gobiernos latinoamericanos será instituir o expandir programas para mejorar el cumplimiento de “grandes contribuyentes” (ver FMI, 2002).

3. Los gobiernos latinoamericanos deben trabajar a nivel regional para desalentar – incluso penalizar – la “competencia fiscal” entre ellos.

La competencia fiscal penaliza a los gobiernos individuales que toman pasos tendientes a levantar la recaudación necesaria para el desarrollo a largo plazo. En el peor de los casos, la competencia fiscal – especialmente con respecto a impuesto sobre la renta corporativa, pero también en relación a impuesto sobre la renta personal – puede desatar una carrera hacia el fondo de forma que los países corten sus tasas impositivas para atraer inversionistas extranjeros. A nivel global, tal competencia tiene poco impacto en el nivel total de inversión (sólo donde toma lugar), pero dicha competencia amenaza con dejar a todos los países sin los recursos que necesitan para funciones gubernamentales básicas e inversión pública esencial para el desarrollo. Coordinar y alentar dicha actividad representará un rol potencialmente positivo para organizaciones internacionales como el FMI, Banco Mundial y el Banco Interamericano para el desarrollo.

4. Los gobiernos latinoamericanos deben comprometerse a que los ingresos fiscales adicionales vayan en forma exclusiva a la educación, salud, infraestructura básica y alivio de la pobreza.

Como lo demuestran las recientes protestas del “impuestazo” contra alzas propuestas a los impuestos en Bolivia, cualquier intento de incrementar los impuestos será políticamente insostenible si la ineficiencia y la corrupción blo-

quean la provisión de servicios necesarios o si hay una percepción que los recursos adicionales serán usados para hacerle frente a la deuda externa. Para asegurar que las reformas fiscales sean exitosas, los gobiernos casi de seguro tendrán que asegurar que los ingresos adicionales se destinarán para servicios públicos esenciales como la educación, salud, agua y electricidad. Igual de importante, los gobiernos entonces tendrán que ser exitosos en proveer servicios mejorados y expandidos en formas que directamente benefician a la mayoría pobre y a la clase media.

Tal plan, inspirado por algunos de los principios básicos del código fiscal de los Estados Unidos, tiene el potencial de hacer disponible recursos adicionales para el desarrollo económico y social en América Latina. Con pocas excepciones, los sistemas fiscales de Latinoamérica en la actualidad están muy a tras al momento de recaudar los bajos niveles de ingresos fiscal recaudado en el “pro-comerciante” Estados Unidos. Todos los sistemas fiscales de Latinoamérica recaudan ingresos en una forma que es considerablemente más regresiva que el sistema fiscal norteamericano, que descansa en forma fuerte en el ingreso a la renta progresivo.

Los muchos problemas de aplicar el modelo norteamericano ciegamente en la diversidad de circunstancias latinoamericanas es real. Estas complejidades y preo-

cupaciones también aplican en forma igual a otras áreas del paradigma de desarrollo dominante, tales como la liberalización de mercado, desregulación y privatización, reformas al mercado laboral y cumplimiento de los derechos intelectuales y de patentes. En estos otros contextos, las preocupaciones acerca de las soluciones “un modelo para todos” rara vez dan más que una pausa para pensar y son mucho menos justificadas que para aplicar una reforma fiscal al estilo de Estados Unidos. De hecho, la implementación de una reforma al estilo tributario de Estados Unidos, complementada con una seria modernización de las agencias recolectoras de impuestos, ofrece grandes beneficios adicionales para los esfuerzos de mejorar la transparencia y reducir la corrupción en la región.

Sin embargo, la razón más convincente para adoptar un sistema fiscal al estilo norteamericano, sigue siendo el gran potencial de recaudación tributaria adicional para el desarrollo. Los ingresos extra generados de un sistema como este serán suficientes para doblar los gastos actuales en salud y educación en casi todos los países de la región. Para la gran mayoría de los gobiernos y para la región como un todo, los ingresos fiscales adicionales excederán por mucho los mucho menores y menos estables ingresos de la ayuda externa.

**SECCIÓN
NACIONAL**

EFECTO DEL CRÉDITO FISCAL EXTERNO EN NUESTRAS EXENCIONES AL ISR⁽¹⁾

Por: Carlos F. Urbina

Introducción

Quienes defienden el uso de incentivos tributarios aducen que atraen inversión extranjera y empleos. Sus adversarios dicen que no son efectivos para traer inversión extranjera, convirtiéndose en un sacrificio inútil para el país.

Estos incentivos pueden darse a través de depreciación acelerada, exenciones al ISR e ITBMS, zonas libres, etc.

En años recientes se ha cuestionado el uso de estos incentivos debido a que muchos han demostrado ser ineficientes. El caso más notorio es la exoneración del ISR a inversionistas extranjeros que serán gravados de todas maneras sobre las rentas que nosotros eximimos.

Ineficiencia de los incentivos tributarios para captar inversión extranjera:

Varios estudios han indicado la ineficiencia de incentivos tributarios para atraer inversión extranjera⁽²⁾.

Estos estudios culpan a los incentivos de complicar el sistema tributario, promover inequidad y oportunidades para la corrupción. Añaden que de resultar ineficientes su eliminación es difícil, debido a las presiones de los grupos beneficiados.

Así como existen detractores de los incentivos fiscales hay algunos, aunque son los menos, que sostienen la conveniencia de estos incentivos. Estos estudios consideran los incentivos tributarios como una sana competencia entre países⁽³⁾.

Dificultad en la eliminación posterior a su otorgamiento:

Las pasadas reformas tributarias de 2002 son testimonio de lo difícil que es eliminar incentivos tributarios. Esto pese a que algunos

(1) Abreviatura de Impuesto sobre la Renta.

(2) **Chains of Ownership, Regional Tax Competition, and Foreign Direct Investment.** Mihir A. Desai. C. Fritz Foley. James R. Hines Jr. Working Paper No. 9224. National Bureau of Economic Research. September 2002.

Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment. Are They Worth the Costs? Louis T. Wells, Jr. Nancy J. Allen. Jacques Morisset. Neda Pirnia. Occasional Paper 15. Foreign Investment

Advisory Service (Afiliada del Banco Mundial). ISBN 0-8213-4992-9. Año 2001.

Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam. Prepared for the IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, Lao PDR and Vietnam. Kevin Fletcher. International Monetary Fund. Agosto 2002.

Tax Law Design and Drafting. Volumen 2. Págs. 986-1017. Editor: Victor Thuronyi. International Monetary Fund. ISBN. 1-55775-633-3. Año 1998.

(3) **Why Europe Should Love Tax Competition – And the U.S. even more so.** Eckhard Janeba y Guttorm Schjelderup. National Bureau of Economic Research. Noviembre 2002. Working Paper 9334.

de estos incentivos debieron haber cumplido ya sus objetivos. Este es el caso de las leyes de reforestación y el casco viejo.

Pese a que cualquier avance es bienvenido en el tema ecológico, no hay indicativos claros de que la ley de reforestación (24 de 1992) haya sido un éxito. Quizás esta sea la razón para que el gobierno tratase de eliminarla. Pese al triunfo gubernamental al eliminar este incentivo, la vigencia de los ya concedidos tuvo que extenderse a 25 años, aún cuando el artículo 37 de la ley de reforma tributaria establece sólo 5 años para el resto de los incentivos eliminados. Esta extensión se hizo porque el período de maduración en la actividad reforestadora es significativamente largo. Para proteger la seguridad jurídica de los ya beneficiados ha tenido que tolerarse un posible incentivo ineficiente por 25 años más.

La ley de incentivos tributarios para remodelaciones en el casco viejo (Ley 9 de 1997) ha producido buenos resultados en sus 6 años de vigencia.

Sin embargo las remodelaciones beneficiadas con esta ley hace 6 años necesitarán remodelarse nuevamente en unos 6 años más. Lo que levanta dudas sobre si es necesario un incentivo para remodelaciones que dure más que la vida útil de esas remodelaciones.

Una situación similar se vio con la intención de eliminar la exención al impuesto de inmuebles a las construcciones nuevas. Este viejísimo incentivo ya ha debido cumplir su cometido (promover la construcción de viviendas) en sus más de 20 años de vigencia.

Quizás pueda justificarse la permanencia de este incentivo para viviendas que por su bajo costo poseen un interés social.

Viviendas que excedan el cuarto de millón de dólares no son de interés social. Pese a lo obvio que parezca este razonamiento, el gobierno no pudo eliminar este incentivo para viviendas de este costo y tuvo que conformarse con el compromiso de limitar su exención de 20 años a 5 años.

Nuevamente vemos la dificultad de eliminar los incentivos fiscales cuando al mismo tiempo que se discutían las reformas tributarias y su consecuente eliminación de incentivos fiscales se proponían otros nuevos. El anteproyecto 129 de 10 de diciembre de 2002 propone una serie de incentivos tributarios para la instalación de energía hidroeléctrica.

Para las mismas fechas se discutía una ley que hacía obligatoria la enseñanza del idioma inglés en Panamá. Esta ley incluía un incentivo fiscal consistente en la deducción de ISR por los gastos causados en el entrenamiento del personal en el

idioma inglés (Proyecto 015, presentado el 2 de Septiembre de 2002). La ley 2 de 14 de enero de 2003 no incluyó esta deducción fiscal.

Estos son ejemplos de lo fácil que es aprobar incentivos tributarios (sólo basta la aprobación de una ley) y de lo difícil que es eliminarlos. Este artículo presenta la forma en que el incentivo fiscal más utilizado en nuestro país resulta ineficiente en atraer inversión extranjera. Esta ineficiencia se transforma en un sacrificio fiscal inútil para el país.

Eximir ISR como herramienta ineficiente para atraer inversión extranjera:

Eximir la renta producida en Panamá no garantiza que el inversionista deje de pagar impuestos sobre esta renta (ISR). Así pasa con las inversiones provenientes de países donde se grava la renta mundial del contribuyente y donde se use el método de crédito para aliviar la doble imposición internacional.

Entre estos países se encuentran los Estados Unidos⁽⁴⁾, Japón, España⁽⁵⁾, Inglaterra, otros países europeos y la mayoría de los latinoamericanos.

Con este tipo de sistema se grava la renta mundial del contribuyente y se concede un crédito por el impuesto a la renta (ISR) pagado en el extranjero. Por ejemplo, si un

estadounidense invierte en Panamá, y nosotros decidimos eximirle del pago de ISR no estaría haciendo ningún ahorro fiscal. Esto se debe a que el impuesto por nosotros cobrado hubiese sido acreditado a su impuesto a pagar sobre su renta mundial. Si no se paga nada en Panamá, nada se podría acreditar en los Estados Unidos.

Esta explicación resulta incomprendible si se desconoce la figura del crédito fiscal externo (“foreign tax credit”)⁽⁶⁾.

El crédito fiscal externo es la resta de cada dólar pagado en ISR extranjero de la cantidad de impuesto sobre la renta adeudado localmente⁽⁷⁾.

Pasemos a analizar el crédito fiscal externo para conocer porqué su aplicación en el extranjero hace ineficiente nuestras exenciones del ISR.

Momento en que surge el crédito fiscal externo:

Cuando el mundo empezó a tener impuestos sobre la renta⁽⁸⁾, existía

(4) Subsection 222 y 238 y del IRC.

(5) Art 29 y 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

(6) Este término ha sido traducido como imputación, crédito fiscal con tope máximo, etc.

(7) Usualmente este crédito por impuestos a la renta pagados en el extranjero es limitado a la cantidad adeudada localmente, así se evita que este crédito sobrepase el impuesto local.

(8) Inglaterra había tenido impuestos sobre la renta desde 1798 (con una interrupción entre 1816-1842) sin embargo es en el siglo XX cuando empieza a ser la fuente principal de recaudación gubernamental. Otros países como los Estados Unidos (durante la guerra civil) tuvieron impuestos a la renta en forma muy temporal y fueron rápidamente abolidos.

el debate de qué rentas debían gravarse y a quienes debería gravarse.

Los Estados Unidos contestaron esta interrogante al decir en su revenue act de 1913 que se gravarían las rentas de los ciudadanos americanos de “cualquier fuente”. Además, los no ciudadanos serían gravados sólo sobre la renta que tuviese fuente americana.

Una decisión similar se tomó en Inglaterra, con la diferencia de que los residentes y no los ciudadanos eran sujetos a impuesto. De la misma forma toda renta que tuviese su fuente en Inglaterra era gravada independientemente de que fuese recibida por un residente o no. Esta posición fue también asumida por varios países europeos.

Francia implementó un sistema dual de ISR, donde la renta producida por establecimientos comerciales se gravaba exclusivamente en el lugar donde se producía, mientras que la personal era gravada sin tomar en cuenta el lugar de producción. (Desarrollándose así el término Establecimiento Permanente que pasó a formar parte de la fiscalidad internacional).

Además de gravar la renta global del ciudadano/residente, todos estos países decidieron gravar toda renta de fuente nacional generada por los no residentes (o no ciudadanos en EUA).

En Latinoamérica, se pensaba que el ISR sólo debía cobrarse en el lugar donde la actividad generadora de la misma se realizaba.

Esto llevó a que Latinoamérica desarrollara la teoría de la territorialidad. Para efectos prácticos esto es lo que todos los demás países decidieron con la excepción de que Latinoamérica no decidió gravar a los residentes o ciudadanos sobre su renta global. Cabe anotar que esta teoría ha desaparecido de nuestro continente, aferrándose a ella nuestro país y unos pocos más de menor importancia económica.

Efectos del gravamen a la renta mundial:

Con sistemas de ISR como los explicados anteriormente surge el fenómeno de la doble imposición internacional. Por ejemplo, si un Estadounidense invertía en Latinoamérica, su renta estaba gravada en Latinoamérica por haberse producido en su territorio. Al mismo tiempo se encontraba gravada en los Estados Unidos por ser ciudadano de ese país.

Hoy, esta doble tributación es combatida a través de medidas unilaterales como el crédito fiscal externo y con medidas bilaterales como los tratados tributarios.

Historia del Crédito Fiscal Externo:

El crédito fiscal externo se implementa en 1918, en los Estados

Unidos a través del Revenue Act de 1918 (ss.222 y 238).

Las compañías americanas operando en el extranjero alegaron encontrarse en desventaja frente a sus competidores al tener que pagar ISR en el país donde su sucursal estuviera y luego impuestos sobre la misma renta en los Estados Unidos. Se ha dicho que el Profesor Adams de la Universidad de Yale (en esos tiempos asesor del departamento del tesoro americano) fue quien recomienda la adopción del crédito fiscal externo, aceptando así el derecho previo del país donde la renta es generada para gravarla.

Reconociendo este derecho previo se aceptó que siempre y cuando este impuesto se pague en el extranjero se reducirá esta cantidad localmente⁽⁹⁾.

Este sistema consistió en ver la cantidad pagada en el extranjero por la renta generada allá. Luego esta cantidad se reducía del impuesto a pagar sobre esa renta en los Estados Unidos.

Cómo se trató la doble imposición tributaria en el resto del mundo:

Para la década de los 1910's los impuestos a la renta se convirtieron en la fuente principal de ingresos de los estados industrializados.

Al gravar la renta foránea de sus residentes, estos países enfrentaron el mismo problema de doble imposición internacional que los estadounidenses resolvieron con el crédito fiscal externo.

Inglaterra era el más afectado por ser junto a los Estados Unidos el mayor exportador de capitales del mundo. Mientras el crédito fiscal externo había solucionado unilateralmente la doble tributación en Estados Unidos, Inglaterra rechazó tal medida o cualquier tipo de exención al gravamen de rentas foráneas⁽¹⁰⁾. Para esos tiempos, los ingleses, consideraron como más apropiada la negociación internacional que las soluciones unilaterales para la eliminación de la doble tributación.

Notables excepciones al problema de la doble tributación fueron Francia y Latinoamérica. Francia, poseía el mencionado sistema dual que gravaba las actividades comerciales en forma territorial y las personales en forma mundial. Por consiguiente, las compañías francesas no necesitaban una solución tan apremiante a la doble imposición internacional ya que se les eximía del impuesto francés sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Por nuestra parte, eran pocas las compañías latinoamericanas con

(9) **International Business Taxation.** Sol Piccioto. Quorum Books. Pág 13.

(10) Ver el Reporte de la Royal Commission on Taxation del año 1920.

presencia en el extranjero y basándonos en el principio de territorialidad eximíamos su renta extranjera.

Conscientes que la introducción de ISR creaban doble imposición internacional, la Cámara de Comercio Internacional y la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, pasan el tema al comité financiero de la Liga de Naciones para buscar una solución.

Esta Liga de Naciones desarrolla un modelo de tratado bilateral para aliviar la doble tributación internacional. Se realizan dos convenciones (México 1943, Londres 1946) donde se desarrolla lo que hoy conocemos como el modelo de tratado tributario para evitar la doble tributación (Modelo adoptado por la OCDE y la ONU).

Con estos tratados surge una alternativa multilateral para la prevención de la doble tributación internacional⁽¹¹⁾.

Todos los países industrializados firman tratados entre sí y así se elimina de forma bilateral la doble tributación internacional.

Propósito del crédito fiscal externo, en la época post-tratados Tributarios:

De existir un tratado tributario, el crédito fiscal externo deja de ser

utilizado como medida para eliminar la doble tributación entre el país del inversionista y el país donde se encuentra las inversiones⁽¹²⁾.

Panamá no posee ningún tratado tributario. Por consiguiente, el ISR cobrado por nosotros siempre generará doble tributación cuando el inversionista proviene de países con sistemas de renta mundial.

Al usar el crédito fiscal externo, estos países acreditan nuestro ISR a la cantidad a pagar sobre la renta global de sus residentes. En un ejemplo hipotético, si un inversionista estadounidense genera \$ 100.00 en Panamá estaría gravado con \$ 30.00 y además con \$ 34.00 en los Estados Unidos (asumiendo 30% para nuestro ISR y 34% para el estadounidense).

El crédito fiscal externo aplicado en los Estados Unidos tomaría los \$ 30.00 pagados en Panamá y los restaría de los \$ 34.00 adeudados allá. Como resultado, el ISR a pagar en los Estados Unidos sería \$ 4.00.

Con este mecanismo, si sacrificamos nuestro ISR rebajándolo a un 28%, el ISR panameño sería \$ 28.00, el crédito externo serían esos mismos \$ 28.00, por lo que el ISR a pagar en los Estados Unidos sería \$ 6.00, (\$ 34.00 - \$ 28.00).

(11) Debemos anotar que los tratados tributarios no son multilaterales sino bilaterales, por lo que el término multilateral usado aquí sólo tiene que ver con la solución común a varios países y no a que los tratados tributarios sean multilaterales.

(12) La figura del crédito se usa también en los tratados para aliviar la doble tributación a través del artículo 23 de estos tratados, por lo que aquí sólo hacemos referencia a el alivio unilateral, ante la inexistencia de tratados tributarios.

	USA	Panamá
ISR	34%	30%
Renta antes de ISR	-----	100
ISR Panameño	-----	30
ISR de USA	34	----
Crédito Fiscal Externo	30	----
ISR a pagar	04	30

Si bajamos nuestro impuesto a \$ 0.00, como los incentivos que exigen de ISR a ciertos tipos de inversión, el resultado sería: ISR panameño \$ 0.00, crédito fiscal \$ 0.00 y por consiguiente el ISR a pagar en los Estados Unidos \$ 34.00 (\$ 34.00 - \$ 0.00).

Esta fue una de las razones para la implementación del crédito fiscal externo, en los Estados Unidos y luego en la mayoría de los países del mundo⁽¹³⁾. De esa forma se evita que se desate una competencia entre países para atraer inversiones extranjeras a través de la reducción o exención del ISR.

Esta es una de las razones por las que académicos de primera línea han concluido que los incentivos tributarios no representan ningún beneficio para el inversionista extranjero⁽¹⁴⁾.

Por razones como esta, Indonesia decidió eliminar todos sus incentivos fiscales a la inversión extranjera⁽¹⁵⁾. Curiosamente la inversión extranjera no varió luego de esta eliminación.

La posición indonesia parece haber sido seguida por República Dominicana quien recientemente revocó todas sus leyes de incentivos fiscales para nuevas inversiones⁽¹⁶⁾.

Como resultado de la aplicación del crédito fiscal externo, el sacrificio fiscal panameño no tendría repercusión en la decisión de atraer inversiones ya que no tendría ningún beneficio para el inversionista extranjero. Peor aún, si eximimos esta renta estaríamos sacrificándonos en beneficio del fisco extranjero porque de haberla gravado nosotros, ellos acreditarían el ISR panameño al ISR a pagar en los Estados Unidos.

(13) Esta además de la equidad en la exportación de capitales. Sol Picciotto. Página 46

(14) **Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment, Are They Worth the Costs?**. Louis T. Wells, Jr., Nancy J. Allen, Jacques Morisset y Neda Pirnia. Foreign Investment Advisory Service (Filial del Banco Mundial). Año 2001. Página 8.

(15) Indonesia ya anunció que esta medida será reconsiderada en casos particulares (Comunicado de Abril 2002)

(16) **Central American Tax Reform: Trends and Possibilities**. Janet Sototsky y Asegedech WodeMariam. International Monetary Fund. Working Paper WP/02/227. Pág. 22. Diciembre de 2002.

“Deferral” como una ventaja temporal:

Como se explicó anteriormente, la aplicación del crédito fiscal externo hace inmediato el pago del impuesto “ahorrado” en el extranjero.

Este pago se difiere si el extranjero invierte a través de una compañía no domiciliada en su país. Ella y no el inversionista se beneficiaría del incentivo.

Este fenómeno se conoce como “deferral”. Existe una ventaja temporal porque al no distribuir dividendos se evita el pago a la sociedad madre del ISR.

Al gravar la renta mundial, los dividendos generados por las compañías extranjeras propiedad de los contribuyentes no se gravan hasta que se distribuyan vía dividendos.

Es decir si un Inglés invierte en Panamá a través de una sociedad no domiciliada para propósitos fiscales en Gran Bretaña, la exención le serviría hasta que se repartan dividendos. Cuando reciba estos dividendos pasarían a ser rentas inglesas de fuente panameña y por consiguiente sujetas al ISR inglés.

Para aliviar la doble tributación se usa el crédito fiscal indirecto. Este crédito funciona igual al explicado anteriormente, con la única diferencia de que se acredita el ISR pagado por la subsidiaria a la cantidad a pagar por la compañía madre. Debido a la exención del ISR no habría nada que acreditar como crédito fiscal indirecto por lo que se pagaría la totalidad del ISR inglés.

Este beneficio temporal está limitado por reglas como las llamadas “CFC rules” o reglas de entidades controladas. Estas reglamentaciones surgieron para evitar que se defiriera el pago de ISR por las rentas producidas por subsidiarias extranjeras. La mayoría de estas reglamentaciones atacan rentas pasivas (intereses, regalías, etc.) sin embargo en algunos países existen reglas CFC para parar el diferimiento de rentas activas⁽¹⁷⁾.

Por esto también al invertir a través de una compañía no domiciliada en el país de origen del inversionista, no sacaría ningún beneficio fiscal de la exención.

Por esto lo más que daría el incentivo tributario a estas inversiones extranjeras es un diferimiento en algunas circunstancias, pero al final el impuesto se cobrará en el país de residencia haciendo inútil el sacrificio fiscal panameño.

Método de la exención como alternativa al método del crédito:

No debemos pensar que las exenciones del ISR sólo son inútiles para inversionistas que provienen de países con crédito fiscal externo.

Esto se debe a que el método alternativo al crédito fiscal externo, para aliviar la doble tributación internacional es el método de la exención.

(17) **International Tax Competition.** Chris Edwards y Veronique de Rugy. Policy Analysis No. 431. CATO Institute. April 12, 2002 Pág 24.

Este método exime la renta gravada en el país extranjero, en este caso Panamá. Podría pensarse que esta sería una puerta abierta para que al exonerar el ISR del inversionista extranjero se diera un caso de doble no-tributación. Esta doble no-tributación se daría porque no se cobraría ISR en Panamá, debido a la exoneración y no se cobraría ISR en el país de origen por el método de la exención.

Este razonamiento falla porque en aquellos países la exención está supeditada a que se grave la renta generada en el extranjero⁽¹⁸⁾. Es decir, sólo se eximen las rentas que han sido gravadas en el país extranjero, de no ser gravadas la exención no aplicaría y el gravamen en el país de origen se aplicaría a la renta generada en Panamá.

Esta limitante tiene el propósito de garantizar que las rentas sean gravadas con impuesto por lo menos una vez y no incentivar la doble no-tributación.

Intento de parar este inútil sacrificio fiscal:

Consientes de la inutilidad de eximir rentas que serán sujetas al cobro de impuestos en el extranjero, se trató de introducir el artículo 708-A al código fiscal en las reformas de

diciembre 2002. Este artículo no fue aprobado en las mencionadas reformas.

Este artículo negaba la exención del ISR a inversionistas que al favorecerse de la exención eran sujetos a impuesto sobre la renta en su país de origen. El artículo rezaba así:

“No regirán las exenciones, cuando las rentas beneficiadas se hallen gravadas en el exterior en el domicilio o residencia del titular de las mismas y se conceda crédito por el impuesto que por dichas rentas correspondería pagar en Panamá. Cuando dicho crédito sea reconocido por un monto menor al impuesto que se debería abonar en Panamá, la renta correspondiente al monto del crédito no admitido podrá ser considerada como exenta.

Los contribuyentes que hagan uso de dichos beneficios deberán demostrar en forma fehaciente, en los términos y condiciones que establezca la Dirección General de Ingresos, que los mismos se ajustan a lo previsto por esta disposición...”

Defectos de este artículo:

Este artículo hubiese sido un buen comienzo para parar este sacrificio fiscal inútil. Sus proponentes merecen ser reconocidos por tratar de frenar este sacrificio inútil y por llamar la atención a un problema largamente ignorado por nuestra fiscalidad nacional. Sin embargo una serie de defectos se le pueden identificar.

(18) Ver: **Tax Law Design and Drafting**. Fondo Monetario Internacional. Editado por Victor Thuronyi. Volumen 2. Página 757. Año 1998.

Primero, el artículo no dejaba claro si se afectaba también el crédito fiscal indirecto. ¿Estaba la Dirección General de Ingresos facultada para prohibir el incentivo fiscal a una compañía panameña de accionistas extranjeros? La respuesta debe ser sí, si se hubiese querido seguir el espíritu del artículo, (ie. Negar el incentivo a las rentas que serán gravadas en el extranjero neutralizando nuestra exención).

¿Qué pasaba con compañías que tuviesen accionistas extranjeros y nacionales? ¿Sería prorrateado el incentivo fiscal? Es decir, se hubiese dado la exención para la rentas proporcionales al capital panameño y se negaría para la proporción extranjera? Siguiendo el espíritu del artículo esto debía haberse hecho. La razón es conceder la exención a quien le es beneficiosa y negarla al que de todas maneras no la aprovecha. Podríamos pensar que la DGI no hubiese tenido esta potestad, ya que el artículo no se lo confería en forma explícita.

Segundo, se prevenía el mal sin evitar que se interpusiera otra entidad incorporada en un país donde no existiera renta mundial y que esta recibiera el dividendo panameño y lo repatriara al país de donde originalmente era el inversionista.

Así, el inversionista estadounidense podría interponer una compañía de Belice o Costa Rica y saltarse

el requisito del artículo. Esta compañía podía entonces traspasar las rentas exentas al país de origen y en este lugar serían sujetas al mismo ISR original.

Quizás para tratar de evitar este tipo de abusos, el artículo establecía que para ser viable la exención el interesado debía mostrar ante la DGI que las rentas exentas no serían gravadas en su país de origen.

Una disposición parecida fue retada por inconstitucional en Costa Rica ya que dejaba al arbitrio de la administración el cobro de impuestos. En Costa Rica, como en nuestro país, esta facultad es privativa del órgano legislativo. Por consiguiente, la frase “...podrá ser considerada como exenta” hubiese levantado los mismos cuestionamientos en nuestro país⁽¹⁹⁾.

En todo caso, al no haberse aprobado el artículo no sabemos que tipo de regulación hubiese implementado la DGI para llegar a este convencimiento. Sin embargo, sí sabemos que el personal de la DGI no tiene forma de verificar la documentación producida por un

(19) El artículo 61 de la ley de impuestos sobre la renta No7092 establece que la administración tributaria “podrá” eximir el ISR por lo que se remita al exterior si se prueba que no se puede acreditar en el lugar de residencia del inversor el ISR pagado en Costa Rica. La directriz No 11-003 de 25 de febrero de 2003, de la Dirección General de Tributación tica, aclaró que este “podrá” no se interpretará como un quizás sino como una obligación de la administración tributaria.

contribuyente extranjero ya que no tenemos ningún acuerdo de intercambio de información tributaria. En esto los costarricenses nos llevan mucho de avance por sus recientes firmas de tratados tributarios con varios países entre ellos Alemania y próximamente Canadá⁽²⁰⁾.

Un tercer impedimento para la implementación del artículo estaba en la forma en que se confiere el crédito fiscal externo en los Estados Unidos. En este país, uno de los requisitos para la aplicación del crédito fiscal externo está en que el ISR en el extranjero no esté supeditado a la obtención del crédito fiscal en los Estados Unidos⁽²¹⁾. Este era exactamente el propósito del artículo 708-A, (gravar sólo si se obtiene crédito fiscal en el extranjero). Así el artículo hubiere quedado ineficiente con el mayor inversionista en Panamá.

Por último, esta misma disposición ha sido incluida en la ley de Zonas Procesadoras para la exportación. La ley 25 de 30 de Noviembre de 1992, en su artículo 28 negaba la exención del ISR a las personas extranjeras cuando provengan de

países donde se puede acreditar o deducir el ISR panameño. La presente investigación no ha ubicado ningún caso en que este artículo haya estado cerca de ser aplicado, luego de más de 10 años de vigencia.

Falta de comprensión al art. 708-A:

Más allá de los defectos anotados al fallido artículo 708-A, es necesario ver su propósito. Como se dijo antes, su propósito era loable y sus propósitos merecen nuestro respeto.

Su propósito era parar la ineficiencia de nuestros incentivos fiscales al eximir rentas que serán gravadas de todas formas. Convirtiendo nuestras exenciones en una ayuda económica en reversa⁽²²⁾ para fiscos extranjeros.

Esta intención fue perdida de vista en el calor del debate concerniente a las reformas tributarias del pasado diciembre de 2002. Quizás esto paró el deseo de llegar a una política más racional en cuanto a nuestros incentivos tributarios tendientes a atraer inversión extranjera.

En estos debates, se llegó a decir que el fallido art. 708-A era un paso tendiente a destruir nuestro régimen tributario basado en la territorialidad. Además se dijo que con él nos convertiríamos en un policía tributario internacional alegrando

(20) La primera ronda de negociaciones finalizó el 4 de junio de 2003 con la inclusión de una serie de ventajas llamadas "inteligentes" que incentivan la inversión canadiense en nuestro país vecino. Adrián Torrealba, Director General de Tributación en Costa Rica dijo que la firma de este tratado tributario con Canadá ya que Canadá ofrece ventajas fiscales a quienes inviertan en países con firmas de tratados "inteligentes y modernos".

(21) Secciones 901 y siguientes del Internal Revenue Code de Estados Unidos.

(22) Para usar el término que la fiscalidad internacional ha asignado a este fenómeno "reversed tax-aid".

a quienes querían terminar con nuestra condición de paraíso fiscal⁽²³⁾.

Hemos visto cómo el fallido artículo no representaba ningún incremento en el ISR a pagar por la inversión de un extranjero en nuestro país. Lo único que buscaba era que nuestro fisco gravara si la exención era neutralizada por impuestos en el extranjero. Esto debido al ya explicado crédito fiscal externo.

Mal hubiera podido el fallido artículo 708-A convertirnos en políticas fiscales internacionales porque no beneficiaba el fisco de ningún país más que el nuestro. La intención era no sacrificarnos en beneficio de fiscos extranjeros sin ventajas reales para el nuestro.

De más está decir que este artículo tenía poco que ver con el principio de territorialidad ya que no añadía ningún impuesto con base mundial (en oposición a la territorial). El artículo se limitaba a negar exenciones tributarias y no creaba impuestos sobre la renta mundial de ningún contribuyente.

Opciones de política fiscal para contrarrestar este sacrificio fiscal inútil:

Parte de la solución sería tratar de negociar tratados tributarios con los países que más invierten en Panamá. Con estas negociaciones es

común la concesión de créditos ficticios (“tax-sparing”) a inversionistas que se benefician de incentivos fiscales en países subdesarrollados.

El crédito ficticio consiste en considerar como pagado un impuesto exento en el extranjero y en consecuencia otorgar un crédito por un ISR no pagado.

Aún cuando la política americana es adversa a este mecanismo, existen inversionistas importantes en Panamá que podrían concederlos (Inglaterra y Japón).

La oposición de la industria “off-shore” a la firma de estos tratados, parece ser el mayor obstáculo a esta solución.

Una segunda solución sería evitar dar incentivos tributarios para atraer inversión extranjera. En su lugar seguir las recomendaciones de tener una imposición fiscal relativamente baja (como el 28% actual)

Otra forma sería limitar este tipo de exención a los nacionales y establecer que sólo serán beneficiarios, empresas constituidas en Panamá y con accionistas panameños. Las nuevas adiciones a los artículos 20 y 27 de nuestra legislación fiscal hace posible investigar esta información. Con esto quizás perdamos la oportunidad de atraer inversionistas que busquen un legítimo interés en la exención y que provengan de países sin sistemas mundiales y sin crédito fiscal externo o sin el régimen de exención condicio-

(23) Análisis del Documento sobre Reordenamiento del Sistema Tributario. Emitido por la Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresa (APEDE) en Marzo 2001.

nado al gravamen en el extranjero. (Cabe anotar que son pocos los países que se encuentran en esta situación y que además sean inversores en Panamá).

Una cuarta solución sería establecer una lista de países con sistemas mundiales y con crédito fiscal externo para excluirlos de esta exención. Al mismo tiempo podríamos establecer una lista de países, tradicionalmente utilizados como intermediarios (paraísos fiscales, etc.) y excluirlos también de la exención.

Esta solución parece más fácil de implementar. Sin embargo estaría por verse si no se violan reglas internacionales como las del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) y la Organización Mundial del Comercio (OMC) que establecen normativas de no-discriminación. No ser tratado en forma menos favorable que los nacionales se ve como una de las condiciones para atraer inversión extranjera⁽²⁴⁾. De la misma forma estaría por verse si se demanda la inconstitucionalidad de una medida como esta basado en la igualdad de extranjeros y nacionales ante la ley (Artículo 20 de nuestra Constitución).

Por último podríamos solucionar este problema al negar toda exención tributaria y quizás ir un

paso más allá y negar todo incentivo fiscal a la inversión extranjera. Tal como lo ha hecho Indonesia y recientemente, República Dominicana.

Sea cual sea la solución buscada, debemos implementarla lo antes posible para evitar sacrificios fiscales inútiles.

Conclusiones:

La mayoría de nuestras inversiones provienen de países con sistemas mundiales de tributación. Entre ellos la mayoría utiliza el crédito fiscal externo para aliviar la doble tributación internacional.

Por consiguiente, eximir el pago del impuesto sobre la renta no necesariamente atrae inversión extranjera. Esta situación puede representar un sacrificio inútil para nuestro país.

Debemos frenar el ineficiente otorgamiento de nuevos incentivos fiscales, en especial la exención al pago de ISR. Adicional a esto, debemos buscar la solución a este sacrificio e incorporarla a la legislación vigente.

El fracaso del artículo 708-A nos demuestra que no hay soluciones fáciles a la ineficiencia de nuestros incentivos fiscales. Por consiguiente, quizás la mejor solución sea alinear nuestro sistema tributario al de los países donde provienen nuestras inversiones. Esto implicaría la firma de tratados tributarios con estos países. Aún cuando esto represente una

(24) High Panel on Financing for Development (Presidido por Ernesto Zedillo). Presentado a la Asamblea General de la ONU el 26 de Junio de 2001. Página 16.

aparente desventaja para la industria “off-shore”. Con la firma de estos tratados podremos buscar el otorgamiento de “créditos ficticios” (“tax-sparing”) que han sido negociados por otros países del tercer mundo.

Probablemente esta sea la solución del futuro. En todo caso, no debemos perder un centavo más en beneficio de otros países sin que tengamos un beneficio real para el nuestro.

Bibliografía:

1. Curso de Derecho Tributario. Ramón Valdés Costa. Tercera Edición. Editorial Temis. 2001.
2. Chains of Ownership, Regional Tax Competition, and Foreign Direct Investment. Mihir A. Desai. C. Fritz Foley. James R. Hines Jr. Working Paper No. 9224. National Bureau of Economic Research. September 2002.
3. Tax Policy Handbook. Editado por Parthasarathi Shome. ISBN 1-55775-490X. International Monetary Fund. Abril 25, 1995.
4. Fifth Interim Report of the Commission of Inquiry into certain Aspects of the Tax Structure of South Africa. Basing the South African Income Tax System on the Source or Residence Principle – Options and Recommendations. Marzo 7, 1997. ISBN 0-621-17706-7.
5. Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment. Are They Worth the Costs?. Louis T. Wells, Jr. Nancy J. Allen. Jacques Morisset. Neda Pirnia. Occasional Paper 15. Foreign Investment Advisory Service (Afiliada del Banco Mundial). ISBN 0-8213-4992-9. Año 2001.
6. Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform. Michael Keen y Jenny E. L. Ligthart. International Monetary Fund. Working Paper 99/93. July 1999.
7. Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration. Parthasarathi Shome. International Monetary Fund. Working Paper 99/19. Febrero 1999.
8. Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam. Prepared for the IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, Lao PDR and Vietnam. Kevin Fletcher. International Monetary Fund. Agosto 2002.
9. International Taxation. Richard L. Doernberg. West Group. ISBN 0-314-25124-3. 5ta. Edición. Año 2000.
10. International Tax Glossary. Editado por Susan M. Lyons. International Bureau of Fiscal

- Documentation. 3ra Edición. 1996.
11. International Business Taxation. Sol Picciotto. ISBN 0-89930-777-9. Quorum Books. 1992.
 12. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Klaus Vogel. Kluwer Law International. 3ra Edición. ISBN 90-411-0892-0. Año 1997.
 13. Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Ronald Evans Márquez. McGraw Hill. ISBN 980-373-006-1. Abril, 1999.
 14. International Tax Primer. Brian J. Arnold y Michael J. McIntyre. Kluwer Law International. ISBN 90-411-0959-5. Año 1995.
 15. Comparative Income Taxation, A Structural Analysis. Hugh J. Ault y otros. Kluwer Law International. ISBN 90-411-0605-7. Año 1997.
 16. International Taxation. Joseph Isenbergh. Foundation Press. ISBN 1-56662-870-9. Año 2000.
 17. Tax Law Design and Drafting. Volumen 1. Editor: Victor Thuronyi. International Monetary Fund. ISBN 1-55775-587-6. Año 1996.
 18. Tax Law Design and Drafting. Volumen 2. Editor: Victor Thuronyi. International Monetary Fund. ISBN. 1-55775-633-3. Año 1998.
 19. European Tax Law. Ben J.M. Terra y Peter J. Wattel. Fiscale Studieserie van Kluwer Fiscale en Financiële Uitgevers. 3ra. Edición. ISBN 90-6002-760-6. Septiembre 2001.
 20. Central American Tax Reform: Trends and Possibilities. Janet Stotsky and Asegedech WoldeMariam. International Monetary Fund. Working Paper WP/02/227. Diciembre de 2002.

LA HABITUALIDAD COMO CONDICIÓN NECESARIA PARA LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES CORPORALES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ITBMS)

Por: Rafael Rivera Castillo

I. SALA TERCERA (DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO) DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SENTENCIA DE 14 DE OCTUBRE DE 2003.

En sentencia de 14 de octubre de 2003, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia se pronunció con respecto a una demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por la CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A., en contra de la Resolución No. 213-706 de 15 de marzo de 1999, expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, así como sus actos confirmatorios.

Por medio del citado acto administrativo, la Administración Tributaria decidió exigir a la sociedad contribuyente el pago de B/.183,179.78 en concepto de Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (ITBM), dejados de pagar por una cesión de activos y pasivos efectuada el 15 de julio de 1998 a favor de la empresa MEDCOM, S.A.

‘Para efectos del presente análisis debemos indicar que los hechos que dieron lugar a este litigio fiscal se perfeccionaron antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 61 de 2002, por medio de la cual se amplió la base imponible de este impuesto a la prestación de servicios en general. El texto del Parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, vigente al momento en que se realizó la cesión de activos y pasivos que dio lugar al acto demandado, lee de la siguiente forma:

“Artículo 1057-V: Establécese un impuesto sobre la transferencia o transmisiones de bienes muebles que se realicen en la República de Panamá, mediante compraventa, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, cesión o cualesquiera otro acto, contrato o convención que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes muebles.

...

Parágrafo 4: Son sujetos de este impuesto:

a) El transmitente, sea éste comerciante, productor o

industrial en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones, según lo determina esta ley;

b) El importador por cuenta propia o ajena;

c) El prestatario de servicios o arrendador en los casos de los acápites b) y c) del Parágrafo 1.

...” (Cursiva nuestra).

La Corte al darle sentido y alcance a la norma previamente transcrita (principalmente al referirse a la frase *en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones*), concluye que *no todas las personas que realizaban hechos descritos por la Ley como “hechos gravados” con el ITBM tenían la categoría de contribuyentes... era necesario que los hechos gravados fuesen realizados por personas naturales o jurídicas “en el ejercicio de sus actividades comerciales, industriales o similares...”*.

En otras palabras, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró que la frase *en razón de la naturaleza de su actividad* indica que *la realización de hechos gravados debía formar parte de las actividades u operaciones de una persona para que éste adquiriese la categoría de contribuyente*. Esta precisión no parece ser muy reveladora, por cuanto que sólo en el evento de que alguna persona natural o jurídica realice una operación o transacción gravada por el impuesto, quedaría entonces bajo el espectro de la norma y

por lo tanto obligada a exigir dicho impuesto al adquirente del bien, para posteriormente remitirlo al Fisco.

No obstante lo anterior, entendemos que la intención de la Sala Tercera al hacer ésta observación, se refería al hecho de que no bastaba que una persona realizara operaciones o transacciones gravadas o cubiertas por el impuesto para ser considerada como sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que *adicionalmente también era necesario que esas operaciones o transacciones gravadas formaran parte normal del giro de la actividad ordinaria o recurrente de quien realiza los hechos gravados*.

Este entendimiento se desprende también por cuanto el fallo en comento textualmente observa que *la Sala conceptúa que la situación de la empresa demandante era distinta a las establecidas en las normas citadas, ya que el impuesto de transferencia de bienes muebles que se exige por medio del acto acusado tiene como base un contrato de cesión de activos y asunción de pasivos celebrados entre la demandante y la CORPORACIÓN MEDCOM PANAMA, S.A., el cual si bien tiene como parte de su objeto la cesión de bienes muebles a favor de esta última, no dejaba de ser una transacción eventual que no formaba parte del ejercicio de la actividad comercial que usualmente realizaba la CORPORACIÓN PANA-*

MEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A., es decir, el alquiler de espacios de televisión y de radio.

En otras palabras, en el caso bajo estudio nos encontramos con una persona jurídica que pese a haber realizado hechos gravados con el impuesto (transferencia de bienes muebles), no calificaba como sujeto pasivo del ITBMS y por lo tanto no quedaba obligada a tributar el referido impuesto. Lo anterior se desprende, de acuerdo al análisis de la Corte, por cuanto que esos hechos gravados *no podían ser considerados como parte del giro normal de la actividad comercial que usualmente realizaba la empresa y por el contrario, dichos hechos gravados calificaban como transacciones eventuales.*

Finaliza el análisis de la Sala Tercera indicando claramente que *de conformidad con las normas legales y reglamentarias vigentes al momento de la expedición del acto acusado, la Administración Tributaria sólo podía exigir el pago de ITBM a quienes tenían la categoría de “contribuyentes” de este impuesto.*

Nos llama la atención que en la sentencia objeto de estudio la Sala de lo Contencioso Administrativo, advirtiese enfáticamente y en múltiples oportunidades que las disposiciones del Código Fiscal sobre este impuesto, fueron objeto de *sustanciales modificaciones* con la expedición de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002 y que el Decreto

Ejecutivo No. 59 de 1997 (por el cual se reglamentó el ITBM), fue derogado en su totalidad por el Decreto Ejecutivo No. 20 de 2003 (nuevo reglamento del ITBMS). Según se indica en la sentencia *esta aclaración resulta necesaria en la medida que el examen de los cargos de ilegalidad debe hacerse con respecto al texto que tenían las normas que se estiman violadas antes de ser modificadas.*

Pese a ser ésta una precisión procesal correcta (por cuanto los hechos deben ser juzgados al amparo de las normas legales y reglamentarias vigentes al momento en que se perfeccionan), consideramos que los criterios vertidos por la Sala Tercera en este caso constituyen un punto de orientación importante, aún para aquellos hechos que se perfeccionen con posterioridad al 1 de abril de 2003 (es decir, luego de la entrada en vigencia de las modificaciones que la Ley No. 61 de 2002 introdujeron sobre este impuesto).

Nuestras apreciaciones se fundamentan en el hecho de que el texto actual del Parágrafo 4 del artículo 1057-V, parece continuar esencialmente con los lineamientos estructurales que proponía la norma de acuerdo con su anterior texto, en lo que se refiere a que *los distintos sujetos pasivos del ITBMS, para efectos de ser considerados como tales deben realizar hechos gravados como parte del giro principal de sus actividades.* A fin

de facilitar la comparación correspondiente, nos permitimos transcribir el nuevo texto del citado Parágrafo 4:

“Artículo 1057-V: Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) que se realicen en la República de Panamá:

...

Parágrafo 4: Son contribuyentes de este impuesto:

a) Las personas naturales, las sociedades con o sin personería jurídica que, *en el ejercicio de sus actividades, realicen los hechos gravados* y actúen como transferentes de bienes corporales muebles y/ o como prestadores de servicios.

...” (Cursiva nuestra)

La norma transcrita nos hace considerar que para ser contribuyente del ITBMS, es necesario que las personas naturales o las entidades (con personería jurídica o sin ella), deben necesariamente realizar los hechos gravados en el marco del ejercicio corriente u ordinario de sus actividades y en sentido contrario, si el hecho gravado no forma parte del giro de la actividad de la empresa, ésta no podría considerarse como sujeto pasivo o contribuyente, y por lo tanto, no quedaría obligado a exigirlo al adquirente o receptor de los bienes, ni al beneficiario del servicio, y en consecuencia tampoco existiría la obligación de pagarlo al Fisco.

II. POSICIONES DOCTRINALES

El criterio vertido por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia es compartido por el Profesor EDISON GNAZZO, quien en su obra “Impuestos y Gastos Públicos de la República de Panamá”, 2004, pág. 222, indica lo siguiente:

“La exigencia de la “habitualidad” se desprende del texto del Parágrafo 4 (a) y recogido por el artículo 4 (a) del D 20. De acuerdo con ello, un comerciante como tal es siempre contribuyente, aún cuando los actos gravados se realicen de manera esporádica. Un particular no comerciante no sería contribuyente por la realización ocasional de hechos gravados (por ejemplo, una venta de patio o la venta de un vehículo o yate). En sentido contrario, un Banco que realiza ocasionalmente operaciones gravadas (por ejemplo, que vende bienes o equipos propios) se transformaría en contribuyente (si supera el mínimo no imponible) y en esa condición podría hacer uso del crédito fiscal y trasladar el impuesto en la factura de venta, según las disposiciones legales y reglamentaria. Sin embargo, en consulta 201-113 de marzo de 1998, la DGI determinó que no son contribuyentes las personas que realizan ventas ocasionales de bienes muebles cuando las ventas y bienes no están vinculadas con el giro normal del negocio (lo que involucra por ejemplo, a ban-

cos y financieras por las ventas de bienes adjudicados y provenientes de préstamos incumplidos”. (Cursiva nuestra)

En nuestra opinión, los criterios y opiniones encontradas o divergentes con respecto al tema de la habitualidad como condición necesaria para originar la obligación de tributar ITBM (y ahora ITBMS), radican en que no existe una línea o parámetro objetivo fijo o identificable para considerar que una actividad es “habitual” dentro del giro normal de las operaciones de un comerciante o de un prestador de servicios.

En la doctrina se ha reconocido el concepto de la habitualidad (como parte de una actividad mercantil o de negocios) como un punto esencial para determinar si existe o no la obligación de exigir y pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el desarrollo de ciertas actividades (Debemos recordar que el ITBMS es el equivalente nacional del IVA).

“Al referirse al alcance o espectro económico del impuesto se ha indicado que *la naturaleza única del IVA es su espectro potencial que le permite identificar y gravar toda contribución económica –o valor agregado– hecho por un operador económico en conexión con cualquier actividad de naturaleza económica o comercial.*

...

La doctrina también ha precisado que para efectos de

que una transacción (transferencia de bienes muebles o prestación de servicios) se considere como un hecho gravado con IVA es necesario: *que la misma sea realizada (1) como parte de la actividad económica del proveedor, y (2) que la misma se realice a cambio un pago (u otra contraprestación económica).*

El IVA es un impuesto sobre suministros o provisiones realizadas en el curso o como consecuencia de una actividad económica, o puesto de otra forma, como parte de un negocio. Por lo tanto debe circunscribirse a actividades de esta naturaleza y no debe imponerse sobre otras actividades, como pasatiempos personales de un individuo, regalos hechos por razones personales o actividades de caridad sin contenido comercial o de negocios. En la práctica, el criterio de que un suministro de bienes o servicios debe ser realizado a cambio de pago o contraprestación económica, sirve el propósito de excluir muchas de estas actividades del ámbito de aplicación del IVA.

La Ley que impone el IVA normalmente debe aclarar que sólo las actividades económicas están cubiertas por el impuesto. Cómo se define esto varía de legislación en legislación. Algunas leyes requieren que el suministro o provisión gravada forme parte de una actividad económica, o que se realice en el curso o consecuencia de una actividad comer-

cial o negocio realizado por el proveedor. Otras (leyes) se refieren a que las operaciones gravadas deben ser realizadas por el sujeto pasivo actuando en dicha capacidad, esto es, actuando en la capacidad de sujeto pasivo realizando operaciones gravadas." (Traducción libre de DAVID WILLIAMS, "Valued Added Tax", págs. 169 y 197, incluido en la obra "Tax Law Design and Drafting", INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF), 1996, editada por VICTOR THURONYI).

Continuando con el análisis del tema de la habitualidad, consideramos ilustrativo referirnos a algunas decisiones adoptadas por la Corte Europea de Justicia con motivo de la aplicación del artículo 4 de la Sexta Directiva sobre IVA en la Unión Europea -tal cual se plasman en la obra de los autores BEN J.M. TERRA y PETER J. WATTEL, titulada "European Tax Law", 2001, pág. 239-.

La citada norma establece un criterio amplio para la calificación de una persona natural o entidad jurídica como sujeto pasivo o contribuyente del IVA, al definir como *sujeto pasivo o contribuyente de la obligación tributaria a cualquier persona que de forma independiente realice en cualquier lugar cualquier actividad económica, cualquiera sea el propósito o resultado de dicha actividad.*

El texto de la normativa adopta un concepto global. Cualquier persona puede ser un sujeto pasivo o

contribuyente de IVA y por lo tanto, tendría derecho a acreditarse el IVA pagado en sus adquisiciones de bienes o servicios. El hecho de que una persona esté obligada a tributar IVA (Europeo) depende del desarrollo de actividades económicas gravadas dentro del territorio definido en el artículo 3 (de la Directiva). En otras palabras, se hace necesario que las operaciones gravadas se consideren realizadas dentro de la circunscripción territorial de la Unión Europea.

Para efectos de la Sexta Directiva sobre IVA, se entiende por actividad económica aquella que incluye *todas las actividades de los productores, comerciantes y proveedores de servicios, incluyendo actividades de minería y agricultura, así como la explotación de propiedad tangible o intangible con el propósito de obtener ingresos de dichas actividades de forma continua.* (Se reconoce la necesidad del desarrollo de un negocio o actividad comercial de manera recurrente u ordinaria, dentro de la cual se realicen las transacciones gravadas con el impuesto).

Pues bien, dentro de los amplios parámetros esbozados para efectos de determinar la categoría de sujeto pasivo o contribuyente del IVA en la Unión Europea, la Corte Europea de Justicia ha dictaminado de forma interesante que:

- (1) Una persona que suministra bienes o presta servicios libres de cargo o sin precio, no puede

ser considerada como sujeto pasivo de IVA. Esto tampoco significa que siempre que existe una contraprestación económica, se considera que se hayan realizado operaciones gravadas. La Corte sostuvo que un organista que tocaba música en la vía pública sin un pacto remunerativo no debía considerarse como un servicio realizado a cambio de contraprestación, aún en el evento de que el músico solicite y reciba sumas de dinero cuyo monto no puede ser cuantificado, ni cuantificable;

- (2) Un fideicomiso con fines altruistas que dispuso de sus acciones en una fundación por un monto en exceso de 1.8 billones de libras esterlinas debe ser considerado, de acuerdo con la Corte Europea, como habiendo limitando sus actividades al manejo de un portafolio de inversiones de la misma hora en que lo haría un inversionista particular (sin ánimo de explotación comercial o de negocios); y
- (3) En lo que respecta al desarrollo de una actividad económica, la Corte Europea determinó que una sociedad holding “pura”, es decir, una sociedad cuyas actividades se refieren exclusivamente a la tenencia de acciones en sociedades subsi-

diarias, no debe ser consideradas como una sujeto pasivo o contribuyente de IVA. Se determinó que era necesario un cierto grado de interferencia en la administración de esas subsidiarias (como prestación de servicios) para que este tipo de sociedades fueran consideradas como sujetos pasivos del IVA.

En otras palabras, aún con un IVA de espectro mucho más amplio y abarcador que el ITBMS introducido en nuestra legislación fiscal, la Corte Europea ha requerido de forma reiterada que las operaciones gravadas con el impuesto estén ligadas a la naturaleza mercantil o de negocios de las actividades de las personas, para sólo entonces determinar la existencia o no de la obligación de tributar el IVA.

III. SITUACIÓN ACTUAL DEL DEBATE

Como puede observarse, un lineamiento de cierta forma análogo al referido en las decisiones de la Corte Europea de Justicia fue el adoptado en la sentencia de 14 de octubre de 2003, de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la República de Panamá (sentencia que de paso viene a integrar la muy limitada selección de pronunciamientos jurisprudenciales en materia de ITBMS).

Esta decisión parece sugerir ciertos criterios interpretativos al

momento de determinar si una operación que objetivamente estaría sujeta al ITBMS, podría quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En otras palabras y de acuerdo con el criterio de la Sala Tercera, una transacción podría ser excluida del ámbito de aplicación del impuesto por razón de la subjetividad de quien realiza el hecho gravado. En otras palabras, *si se trata de una transacción eventual, no recurrente, esporádica o extraordinaria, realizada por un sujeto que de otra forma no estaría sujeto a exigir el impuesto en sus operaciones, entonces al no configurarse el criterio de habitualidad, no se generaría la obligación de pagar ITBMS por dicha transacción.*

Entendemos entonces que cuando se trate de personas naturales o entidades con o sin personería jurídica, que normalmente desarrollan operaciones gravadas (transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios dentro del ámbito de aplicación del impuesto), aún cuando realicen operaciones gravadas que no correspondan al giro normal de su actividad, estarían obligadas a exigir el impuesto a sus clientes y a pagar el mismo al Fisco.

Ello obedece al hecho de que – para éstos sujetos– realizar operaciones gravadas con ITBMS no se configura como algo excepcional, eventual o no recurrente para estas personas, sino que por el contrario,

se trata de agentes que de ordinario y por el giro de sus operaciones se encuentran cubiertas con el impuesto y por lo tanto, no aplicaría el criterio de exclusión del alcance del impuesto atendiendo a la subjetividad de quien realice las transacciones, que parece ser el alcance del fallo del 14 de octubre de 2003.

A manera de ilustración, asumamos que el caso de CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A. se hubiese originado una vez entrada en vigencia la nueva normativa que regula el ITBMS (Ley No. 61 de 2002). Como bien lo indica la Sala Tercera en el pronunciamiento analizado en párrafos anteriores, *a partir de la expedición de la aludida Ley 61 de 2002.... (se) declaró exentos del ITBMS, entre otros servicios, los de “comunicación social, tales como el de prensa oral, escrita y televisiva, realizados por entidades públicas o privadas, con excepción de la cesión de espacios para la publicidad”* (Véase Parágrafo 8, literal b, numeral 8). Bajo esta premisa, encontramos que el medio de comunicación realiza actividades o hechos gravados con el impuesto dentro de su giro normal de actividades (cesión de espacios para la publicidad) y por lo tanto, califica como contribuyente o sujeto pasivo del ITBMS.

Siguiendo esta perspectiva, el hecho de que la empresa realizara ahora una cesión de activos (incluyendo bienes muebles) no significaría que dicha transacción dejase de

tener un carácter eventual, extraordinario o no recurrente para la empresa. No obstante lo anterior, el hecho de que el medio de comunicación sea considerado como contribuyente de ITBMS porque su actividad normal y principal (cesión de espacios para publicidad) está gravada, le permitiría registrar la cesión de activos –en la parte que corresponda a bienes muebles– como parte de sus operaciones gravadas y consecuentemente, podría acreditar contra dicho monto el ITBMS que hubiese afectado la adquisición de dichos bienes muebles originalmente.

No aceptar este tratamiento, equivaldría a obligar a un contribuyente de ITBMS –como son los medios de comunicaciones una vez entrada en vigencia la Ley No. 61 de 2002– a no poder acreditarse el ITBMS pagado en la adquisición de bienes gravados y tener que aplicar dicho importe como gasto deducible del Impuesto sobre la Renta (con el consiguiente aprovechamiento proporcional de los montos pagados en concepto de ITBMS).

No nos parece correcta esta solución, precisamente porque estamos ante una operación gravable y ante un sujeto pasivo o contribuyente del ITBMS (no existe la posibilidad de exclusión atendiendo a la subjetividad del sujeto que realiza la operación, porque el sujeto es contribuyente dentro de su giro normal de actividades). Reiteramos que en

este ejemplo hipotético, debe recordarse que a partir del 1 de abril de 2003, los medios de comunicación por el hecho de prestar servicios gravados como parte inherente de su actividad, son considerados como contribuyentes del impuesto.

Ahora bien, resta referirnos al ejemplo dado por el Profesor GNAZZO en su obra y que hemos citado previamente en este ensayo. Qué sucede si nos encontramos con *un Banco que realiza ocasionalmente operaciones gravadas (por ejemplo, que vende bienes o equipos propios), se transformaría éste en contribuyente (si supera el mínimo no imponible) y en esa condición podría hacer uso del crédito fiscal y trasladar el impuesto en la factura de venta... , o tal como se indica en la consulta 201-113 de marzo de 1998, la DGI determinó que no son contribuyentes las personas que realizan ventas ocasionales de bienes muebles cuando las ventas y bienes no están vinculadas con el giro normal del negocio* (lo que involucra por ejemplo, a bancos y financieras por las ventas de bienes adjudicados y provenientes de préstamos incumplidos.

Sobre este punto en particular, creo prudente referirnos a los criterios de *habitualidad y eventualidad* desarrollados por la Corte en materia de ITBMS, de acuerdo con la sentencia en comento. Creemos sostenible la tesis de que un banco o entidad financiera que sólo realice

una transacción eventual o extraordinaria o no recurrente, sin realizar otros hechos gravados con ITBMS, podría beneficiarse del criterio de exclusión de la aplicación del impuesto atendiendo al principio de subjetividad que atiende a la habitualidad o no de las operaciones del sujeto afectado.

Distinto resulta en el caso de aquellas transacciones u operaciones que no revisten las características de eventuales, extraordinarias o no recurrentes. Por ejemplo: un banco que todos los meses reposee y revende bienes gravados –como vehículos– por montos en exceso de B/.3,000.00 mensuales o B/.36,000.00 anuales, no debería calificar bajo el principio de no habitualidad o visto de otra forma “eventualidad” y excluirse del ámbito de aplicación del

impuesto. Esto obedece a que, mes tras mes y período fiscal tras período fiscal, dicho Banco realiza corriente y recurrentemente transferencias de bienes gravados.

Estamos convencidos de que el principio de habitualidad en materia de ITBMS será objeto de discusión y análisis a futuro con motivo de aplicación de las nuevas reglas que rigen el impuesto (de acuerdo con la Ley No. 61 de 2002 y el Decreto Ejecutivo No. 20 de 2003), toda vez que éste es un elemento esencial de este tipo de gravamen tributario y en nuestra opinión, no ha sido eliminado en la nueva normativa. Adicionalmente, cabe destacar que la sentencia de 14 de octubre de 2003, ha creado nuevas inquietudes y dudas sobre el particular.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO PANAMEÑO

Por: Noel Augusto Caballero

*Al amigo Rafael A. González (R.I.P.)
Cuyas ponencias sentaban doctrina
Y sus Salvamentos de Voto, una lección.*

I. A MANERA DE INTRODUCCIÓN

Desde los inicios de la humanidad el hombre ha vivido bajo normas o reglas de conductas que establecen derechos, deberes y proceder ante sus semejantes y con respecto al resto del mundo que lo rodea. Tales derechos, deberes y proceder, inicialmente se formulaban bajo el imperio de “la ley del más fuerte” o, como afirman algunos autores, “según el criterio de la clase dominante”.

Con el advenimiento del Estado, como estructura jurídica superior de una nación, e independientemente de la concepción política – ideológica, los ciudadanos lucharon porque se establecieran o determinaran cuales eran sus derechos y deberes dentro de un ordenamiento jurídico. Así, visto en retrospectiva, desde el origen de la familia o de la sociedad, encontraremos patrones de conducta del Hombre. *“Todo Estado, no importa cuan autoritario sea su régimen, tiene necesariamente que reconocer y garantizar a los individuos que lo integran – llámense habitantes, súbditos,*

nacionales o ciudadanos - ciertos derechos. Todo Estado, independientemente de su forma de gobierno, es una organización jurídica que entraña una relación de derechos entre gobernantes y gobernados.” (*)

Dentro de estas relaciones de derechos y deberes, de gobernantes y gobernados se encuentra el de contribuir en especie o dinero con el gobernante, y el de éste, de mantener su imperium o el orden dado. Las acepciones del “diezmo”, “stipendium”, tributos, que en la antigua Roma y en la Edad media se pagaban, por diversas razones, al emperador, Señor feudal o al ejército invasor, son testimonios de esas relaciones de “tributación” de la época hasta nuestros días.

Se ha sostenido que la Carta Magna del año 1215 y el Bill of Right de 1689, así como los fueros españoles constituyeron los documentos básicos de otro Pacto Social

(*) QUINTERO, César: “Derecho Constitucional” Tomo I, pág. 107, Imprenta Lehmann, San José-Costa Rica, 1967.

entre gobernantes y gobernados, pacto, éste, que fuera reformado por las revoluciones del siglo XVIII y por el constitucionalismo e influenciado, finalmente, por las innovadores corrientes ideológicas socialistas.

Desde el siglo XVII hasta la proclamación de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” es cuando se consagra el democrático aforismo de que “*No hay imposición sin representación*”, significando que sólo los representantes del pueblo pueden establecer imposiciones. A estos efectos, se estableció que sólo mediante tributos establecidos por una Ley formal, podría exigirse una obligación impositiva o tributaria, lo cual, además, traía como complemento los fines para lo cual se creaba la imposición.

Como corolario de estas concepciones, surgen las teorías de los impuestos, entre otras:

- a) **La teoría de la Equivalencia**, que sostiene que el impuesto es el precio de los servicios prestado por el Estado, a los particulares.
- b) **La teoría del Seguro**, que sostiene que es pago realizado como garantía de la seguridad individual a la que el Estado está obligado a proporcionar.

- c) **La teoría del Sacrificio o del Mínimo Sacrificio**, que hace el habitante de un Estado para poder desenvolverse dentro de él.

Estas teorías – cada una de ellas- se aproximan a los fines o finalidades de los impuestos, como lo son la de recoger recursos económicos (finalidad fiscal), la de proteger la producción nacional (finalidad política), la de distribuir la riqueza nacional en forma justa y equitativa, de acuerdo con sus atribuciones, llevando los beneficios y recursos económicos a todos los sectores sociales (finalidad socio-económica).^(*)

Huelga decir que el hecho de que el ciudadano exigiera que sus derechos y deberes quedaran plasmados en las leyes fundamentales, Carta Magna o Constituciones, esto constituía la salvaguarda contra los abusos o extremos de quienes ejercieran los poderes del Estado. El sistema jurídico tributario queda, entonces, contemplado como una derivación de los “*Derechos y Deberes Individuales y Sociales*” del ciudadano y como parte de las “*Garantías Fundamentales*” del Hombre, partiendo de que los ciudadanos sólo

(*) AGUILAR C. Roberto : “Elementos de la Legislación Fiscal”, p.47, Edt.Aguilar, México, 1976. FLORES ZABALA, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas- Los Impuestos”, p. 47. Edt. Porrúa, S.A., México – 1977. PORRAS Y LOPEZ, Armando: “Derecho Fiscal”, p. 59ss, Textos Universitario, S. A. México, 1975.

son responsables ante las autoridades por infracción de la Constitución o de la Ley.

Nuestro Derecho Constitucional sólo contempla directamente algunos principios que hacen referencia al ámbito impositivo; no obstante, que el Derecho tributario ha desarrollado un número plural de Principios que le dan autonomía y rigurosidad científica. El Capítulo I° (“Garantías Fundamentales”) del Título III (“Derechos y Deberes Individuales”) de la Constitución Nacional se contempla el *principio de no confiscación de bienes* (art. 30) y el *principio de legalidad* (art. 48) de la tributación. En el Capítulo 1° de Título IX (“La Hacienda Pública – Bienes y Derechos del Estado”) se encuentra el principio *de la proporcionalidad* (art. 261). Sin embargo, ello no significa que en el resto del texto de la Constitución Nacional no se recojan, de alguna manera, otros principios tributaristas. Por otra parte, también, pareciera que, para limitar la potestad tributaria del Estado, al legislador constituyente le ha bastado consagrar a nivel constitucional, los principios que aquí desarrollaremos.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La consagración del principio de no pagar impuestos que no estuvieran previa y legalmente establecidos, es a nuestro juicio la base angular sobre el cual descansa el régimen tributario nacional y

municipal, dado que en él se contempla la exigencia de la expedición de una Ley formal y que la misma – para su cobranza - debe contener los elementos esenciales y configurativos del tributo. Está íntimamente ligado a la función legislativa de establecer impuestos y contribuciones nacionales y rentas para atender los servicios públicos enunciados en el numeral 10 del artículo 153 de la Constitución Nacional.

Todas las Constituciones que han regido en Panamá, de una forma u otra han consagrado ese principio de legalidad, ubicándolo dentro del Título dedicado a los “Derechos Individuales”, e, incluso, conservando casi el mismo texto original del artículo 41 de la Constitución de 1904:

“Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.”

La Constitución de 1941 en el Título III de los “Derechos y Deberes Individuales y Sociales” exigía la expedición de una Ley general para el establecimiento de los impuestos y contribuciones:

“Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren establecidos por *ley general* y cuya cobranza no se hiciere de forma prescrita por la Ley”

Este texto- se dice- no aparece en el anteproyecto de la Constitución de 1946, aun cuando dicho principio se colegía del ordinal 20 del artículo 114 en donde contemplaba la función privativa de la Asamblea Nacional para “establecer impuestos, contribuciones, rentas...” pudiéndose así inferir la imposición por representación. No obstante, la Constitución de 1946 a similitud que la actual, reprodujo, en su artículo 48, el texto de 1904, aun cuando el texto de 1941 daba a comprender (“por ley general”) la generalidad o universalidad de los tributos o sea lo impersonal e igualdad de toda ley tributaria y que la hacía más precisa y comprensible.

El artículo 48 de la actual Constitución Nacional, amerita comentarios con respecto:

- a) al texto de la norma,
- b) a la referida “Ley” y
- c) al contenido de esa “Ley”.

Veamos:

a) En cuanto al texto de la norma, el artículo 48 dice:

“Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto...”

La doctrina tributaria dominante utiliza el término “*tributo*” para identificar las cargas impositivas a que se refiere este mandato constitucional, las mismas pueden ser: *impuestos, tasas y contribuciones*; distinguiéndose de otros ingresos, rentas, arbitrios,

dineros, etc., que pueden componer el Tesoro Nacional.

Como se puede apreciar, en las oportunidades legislativas de carácter constitucional, se ha mantenido el texto tradicional, quedando este principio de legalidad limitado a las contribuciones y a los impuestos, y, por otra parte, se han omitidos las “*tasas*”, no obstante su constante aplicación. Otra carga impositiva omitida son las “*regalías*”, quizás por tener- por lo general- un origen contractual (de concesiones mineras, entre otras), y que, en virtud de pronunciamientos o sentencias del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, sobre aspectos de constitucionalidad del ejercicio de la potestad tributaria, se entienden incorporadas al principio de legalidad referido.

En sentencia del 21 de noviembre de 1994 el Pleno de la Corte Suprema de Justicia señaló:

“En materia impositiva la Constitución Política establece una serie de restricciones que constituyen garantías fundamentales de los asociados para evitar que mediante la creación de gravámenes constantes, la carga impositiva recaiga sobre los ingresos de la población económicamente activa, convirtiéndose en un abuso y sin que se dé la contraprestación de más y mejores servicios públicos en beneficio de la colectividad. Es por ello, que toda carga impositiva debe ser establecida por ley formal o material,

según el caso, debidamente promulgada en la Gaceta Oficial, a efecto de que sea plenamente conocida por todos los contribuyentes, con la debida anticipación... DECLARA QUE ES INCONSTITUCIONAL la Resolución n° 3 de 21 de enero de 1994 expedida por el Consejo Provincial de Panamá, “por el cual se cobrará sobre los servicios que brinda el Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación e Instituto de Acueductos y Alcantarillado Nacionales”, por ser violatoria de los artículos (sic) 48, 231 y 252 de la Constitución Nacional.” (Gaceta Oficial N° 22. 721 de feb/9/95, pág. 6)

Ya, en conocimiento de un Amparo de Garantías Constitucionales, el Pleno de la Corte había establecido que:

“La tasa es el pago de un servicio público por el usuario, ha dicho Ramiro Grandona. De acuerdo con la mayoría de los autores, los tributos son de tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Para Héctor B. Villegas, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cumplir con los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario. Tomo I y II, 4ª Edición Actualizada. De Palma. 1990, Pág. 67)

Así como se ha dicho que no hay delito sin ley, también se ha dicho Nullu Tributum Sine lege, no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Las tasas, por ser un tributo, están sometidas al principio de que sólo pueden ser creadas por ley. Los Municipios pueden reglamentar tasas por acuerdos municipales, autorizados por la ley orgánica de los Municipios y también facultados por la Constitución, de acuerdo con el artículo 243, N°2 de la Carta Magna, que lo faculta para cobrar tasas por el uso de bienes y servicios. Igualmente, ciertas Instituciones Autónomas cobran tasas por los servicios que prestan debidamente autorizadas por sus respectivas leyes.

Las tasas de carácter nacional, como las que trata el Decreto 452 de 1990 sólo pueden ser autorizadas por la ley, ya sea una ley especial que crea las tasas o la ley orgánica del Ministerio de Salud....el artículo 153, N° 10 de la Constitución le atribuye la competencia de fijar impuestos y contribuciones a la Asamblea Legislativa” (sic)^(*)

En cuanto a las regalías, también existe el precedente de la Sala Tercera, de lo Contencioso

(*) Fallo de 16 de enero de 1992, Amparo de Garantía Constitucionales propuesto por Ricardo Martinelli contra la orden del Ministerio de Salud N° 4835/DMS/AL/91 de 12 de noviembre de 1991).

Administrativo, de 13 de octubre de 1997, a instancia de Minera Remance S.A., contra el Municipio de San Francisco de Veraguas.

“...la señora Procuradora de la Administración refutó los cargos de ilegalidad esgrimidos por la demandante, argumentando, fundamentalmente, que el canon superficial y las regalías a que alude el artículo 211 del Código de Recursos Minerales no constituyen un impuesto o contribución como sostiene la demandante, sino que forma parte del precio o contraprestación que, como concesionario, debe satisfacer MINERA REMANCE, S. A. , por la explotación que le otorgó el Estado.

...el acto acusado gravó con un impuesto mensual de seiscientos balboas (B/.600.00)y que, según la demandante estaba gravada por el Código de Recursos Minerales con las regalías que deben pagar al Estado las empresas dedicadas a este tipo de actividades...

Entre los distintos aspectos fiscales regulados en el mencionado Libro V (Cód, Rec. Min) están los relativos a los “registros y Pagos” (artículo 204 al 206); el monto y términos de pagos de los cánones superficiales y regalías (artículo 210 al 221); el cómputo de los impuestos sobre los ingresos (artículos 223 al 230), ...

Todas estas anotaciones ...permiten reforzar... de que es la Ley el instrumento jurí-

dico por medio del cual debe regularse en forma integra la actividad minera.

Los Consejos Municipales no están autorizados para reglamentar ninguno de los aspectos relacionados con la explotación minera, ni mucho menos, el relativo a los gravámenes que los concesionarios deben satisfacer a favor del Estado por la explotación de dicha actividad, de cuya regulación se ocupa el Libro V del Código de recursos Minerales.

....aún cuando el artículo 75 de la Ley 106 del 8 de octubre de 1973 autoriza a los Municipios para gravar con impuestos y contribuciones todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito, el ejercicio de este derecho está sujeto a las limitaciones que consagra la Constitución, las leyes y, el numeral 6° del artículo 21 de la mencionada Ley, que se cita como fundamento de la demanda, constituye precisamente una de esas limitaciones legales, porque prohíbe a los Concejos (sic) Municipales gravar con impuestos las actividades industriales, comerciales o lucrativas, gravadas por la Nación

...”(resaltamos)^(*)

(*) Fallo del 13 de octubre de 1997, Gaceta Oficial N° 23. 466 enero 23 de 1998. Pág. 10ss)

La perspectiva del fallo indica, que si todo lo relacionado con las concesiones mineras- por ejemplo- debe estar en la Ley (llámese Código) entonces, también, las regalías deben establecerse previamente por medio de la misma, y no podrán ser objeto materia de lo que las partes acuerden o pacten en el contrato de concesión de que se trate.

Del ejercicio de estos medios de impugnación se establece la premisa e incorporación de las tasas y de las contribuciones o regalías al principio constitucional de la legalidad de los tributos. Vale decir, que aun cuando la disposición constitucional no lo haya expresado, tanto los impuestos y contribuciones, así como las tasas y hasta las regalías requieren, para su establecimiento y cobranza, de la preexistencia de una Ley formal que le de vida jurídica.

En ese sentido, puede decirse que siendo la jurisdicción de los Municipios derivada de la Constitución y la Ley, éstos no podrán establecer regalías si tal posibilidad no parece contemplarse en la actual legislación, tal como acontece con otros tributos, que si no aparecen en una Ley, como la 106 de 1973, los Municipios no pueden establecerlos por Acuerdos municipales. En el artículo 48 constitucional se encuentra el asidero y de la Ley 106/73 que enuncia o enumera los tributos que los Municipios pueden establecer.

b) En lo referente a La “Ley”.-

Con respecto a este punto aparentemente no debía existir duda que se refiere, siempre, a una Ley formal sobre la base del histórico lema de que “no hay imposición sin representación” y de la ficción de que los representantes de los contribuyentes son los funcionarios legisladores, quienes a través del cumplimiento de las condiciones y requisitos legales de presentación, debates y aprobaciones deberán expedir la Ley contentiva de los tributos que los ciudadanos deberán sufragar para el cumplimiento de los fines del Estado. Empero, han surgido cuestionamientos con relación a los ***Decretos Leyes*** o con valor de Ley, cuando en ellos se han establecido alguno tributos. En efecto, partiendo del lema británico de que “no hay imposición sin representación” se ha cuestionado la viabilidad jurídica de que a través de la delegación de las facultades legislativas al Organo Ejecutivo pueda establecerse impuestos. Es decir, que a pesar de que los Decretos Leyes no sean, técnicamente, una Ley formal, pueden éstos contener o establecer tributos.

Existe jurisprudencia del Pleno de la Corte Suprema en el sentido de que

“Los Decretos Leyes están contemplados en la Constitución como una de las formas de dictar medidas de carácter legislativo y

se equiparan a las leyes propiamente tales.”()*

Vista su aceptación y trascendencia legal no parece tener sentido impugnar un Decreto Ley contentivo de tributos; pero, no pude obviarse por ningún motivo, que el segundo párrafo del numeral 16 del artículo 153 de la Constitución prohíbe que la Ley que confiere al Órgano Ejecutivo facultades extraordinarias comprendan materias previstas en el numeral 10 de ese mismo artículo (153) o sea la de establecer impuestos y contribuciones nacionales. No obstante, en el Decreto Ley N° 1 de 8 de julio de 1999, por ejemplo, encontramos el impuesto que tributarán los intereses que se paguen o acrediten sobre valores registrados en la Comisión Nacional de Valores.

En el propio análisis del Decreto Ley N° 23 de 22 de agosto de 1963, por el cual se aprueba el Código de Recursos Minerales, en donde se establece un régimen impositivo para las empresas mineras y en el cual encontramos “las regalías” (sobre las cuales ya hemos hecho referencia) es elocuente la validez jurídica que la Corte Suprema le concede a estas excertas.

En el comentado fallo, la Corte reconoce y *“advierte que por medio de los citados preceptos el constituyente panameño facultó expresamente al le-*

gislador para reglamentar, a través de leyes formales, todo lo concerniente a la explotación minera, En otras palabras, se trata de normas sujetas a la llamada “cláusula de reserva legal”, lo cual, a decir del doctor QUINTERO, significa “que la materia de que tales artículos tratan sólo puede ser regulada por medio de ley...” Que “El Decreto – Ley N° 23 del 22 de agosto de 1963, por el cual fue aprobado el Código de Recursos Minerales, constituye precisamente el cuerpo normativo especial que en forma sistemática y ordenada desarrolla los preceptos constitucionales citados, mediante la reglamentación de la actividad minera en nuestro país...””(*)

En cuanto a los *Decretos de Gabinete*, se ha sostenido:

“Coincidimos con los Planteamientos esbozados por el señor Procurador de la Administración en su escrito de alzada. Toda vez que al examinar de manera exhaustiva la presente demanda, nos percatamos claramente que el demandante pretende que se declare la nulidad por ilegal, de un Decreto de Gabinete que en nuestro sistema jurídico es un acto con valor de ley. En este sentido se ha pronunciado la Sala que en Fallo de 13 de septiembre de 1990, dictaminó lo siguiente:

“En efecto, los Decretos de Gabinete son de aquellos dictados por gobiernos de facto o gobiernos de jure en situacio-

(*) JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL, pág. 175ss., Sección de Investigaciones Jurídicas – Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, U. de Panamá- 1972.

(*) V. op cit Minera Remance, G.O. 23,466, enero 23 de 1998, pág. 17.

nes de hecho excepcionales en las que no hay Órgano Legislativo, por tanto son actos con fuerza de Ley ...Por esta razón, contra los Decretos de Gabinete no proceden demandas Contenciosas Administrativas, por ser de igual jerarquía que la ley”.

...De esta forma el mencionado Decreto de Gabinete es un instrumento jurídico que, de acuerdo con la doctrina constitucional, tiene fuerza de ley material, y consiguientemente **mantiene su plena vigencia y vigor legal mientras no sea derogado por la Asamblea Legislativa, cuando esta se encuentre reunida, o declarado inconstitucional por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia**, en ejercicio del Control de Constitucional que le confiere la Constitución Política de la República.” (resaltamos)^(*)

Dicho en otra forma, los Decretos con valor de ley, no requieren de ratificaciones de ningún organismo, por lo que mantendrán su valor mientras no sean objeto de alguno de los actos resaltado en el citado precedente.

c) Otro aspecto a destacar es el relacionado con la aplicación de la Ley tributaria.

En principio se ha dicho que “lo que crea la obligación tributaria es la disposición expresa de la ley y no la existencia de reglamentos o fór-

mulas que garanticen su expedito y ordenado cumplimiento. Resultaría inadmisibles y perjudicial para los fines de la vida jurídica del Estado dejar a voluntad del Ejecutivo la aplicación de las leyes fiscales, o de otra materia, a base del cómodo sistema de anularlas, demorando o negándose a su reglamentación”.^(*)

Esto es la plena exaltación del principio de legalidad; empero, de acuerdo a una corriente doctrinal, pareciera que no basta con que la Ley que establece un tributo, haya agotado cabalmente los tres debates y las respectivas aprobaciones del Órgano Legislativo, sancionada por el Órgano Ejecutivo y promulgada en la Gaceta Oficial para exigir su cumplimiento o para que se inicie su cobranza. Según esta corriente se requiere, además, que su cobro esté contemplado como ingreso en la Ley de Presupuesto de la República.

El Magistrado Rogelio A. Fábrega Z. lo explica en un salvamento de voto; que luego de remitirse a otro precedente (sentencia) de 19 de enero de 1961, concluye así:

“La norma constitucional en materia de ingresos tributarios establece dos principios fundamentales.

a) que no pueden ser recaudados impuestos que no han sido establecidos por una

(**) Fallo de 4 de diciembre de 1996. Gaceta Oficial 23,229 de febrero 20 de 1997, pág. 24 y 25.

(*) DIAZ ESCALA. M. “jurisprudencia Contenciosa Administrativa en Panamá 1943, 1944, 1945 y 1946” Imprenta Nacional, pág.140. Panamá, 1946.

ley preexistente, por razón de la reserva legal existente en materia impositiva, que, además, es consistente con el derecho fundamental contenido en el artículo 48 de la Constitución.

b) Presupuesto, autorización presupuestaria que opera como un presupuesto para su recaudación. La disposición constitucional contiene por lo tanto la tesis de la “autorización” presupuestaria en materia tributaria, con lo que patrocina la doctrina tradicional de la Ley presupuestaria formulada por la doctrina francesa, que concebía la impositiva como una ley “imperfecta”, como un acto- condición, cuya eficacia venía determinada por su inclusión y autorización en el presupuesto.

No obstante, la Corte Suprema de Justicia, el 27 de enero de 1993, se pronunció con una posición así:

“En lo que concierne a la violación del artículo 274 de la Constitución Nacional, la Corte se permite realizar los siguientes razonamientos:

Cuando el citado artículo dispone que “No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido...” deben entenderse dos cosas:

PRIMERO: que sólo la ley puede crear y modificar un impuesto, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 272 de la Carta Magna; y

SEGUNDO: que aún cuando dicha carga impositiva no haya sido establecida con anterioridad a la vigencia del período fiscal para un determinado presupuesto, el impuesto que se crea puede ser perfectamente cobrable desde el momento en que entra a regir con tal que se hagan las modificaciones en el renglón respectivo del presupuesto, a los efectos de cumplir con lo normado en el primer inciso del citado artículo 274 de la Constitución. Pensar que ello no pudiese ser posible, limitaría las facultades impositivas del Estado, pues este siempre tendría que realizar estudios de previsión – que no se critican ya que indudablemente son aconsejables – con anticipación a la vigencia del presupuesto para un nuevo año, lo que traería el evidente inconveniente para los fines del Estado el tener que esperar, si no se pudo incluir el impuesto, hasta el vencimiento del período fiscal respectivo para poder introducir en el siguiente presupuesto la carga impositiva.

Precisamente, para evitar ese inconveniente la ley de presupuesto ...establece algunas reglas ...”

Como se puede observar de las reglas anteriores, el hecho de que un impuesto no haya sido creado antes de la vigencia de determinado presupuesto, no es óbice para

que el mismo se fije e incorpore con posterioridad.”^(*)

En el fallo referido del 8 de enero de 1997 (en donde el Dr. Fábrega^(**) salvara su voto) el Pleno sostuvo:

“En cuanto a la violación del artículo 274 de la Constitución Nacional que también invoca el demandante, no se considera violado. La aludida disposición Constitucional es del tenor siguiente:

“ARTÍCULO 274: Todas las entradas y salidas de los tesoros públicos deben estar incluidas y autorizadas en el Presupuesto respectivo. No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el presupuesto.”

Como se puede apreciar consta de dos cuerpos, el primero expresa que en el Presupuesto deben ser incluidas y autorizadas todas las entradas y salidas de los tesoros públicos. En el segundo cuerpo se precisa que la no creación del impuesto es lo que impide su cobranza (no el hecho de que no aparezca en el Presupuesto) Agrega, en rela-

ción con los gastos, que éstos sí deben estar previstos en el Presupuesto para que sean autorizados.

La disposición resulta clara y evidente. No se estima violado el artículo 274 constitucional.”^(*)

Pensamos, que esta posición (con respecto a este primer aspecto) se aproxima bastante a la sustentada en 1993 y que compartimos, toda vez que el principio de legalidad consagrado en la propia Constitución, no se ve desvirtuado, negado o condicionado a otra Ley, ni al tiempo. El Derecho Tributario es autónomo e independiente del Derecho Financiero; y como tal debe tenerse, también, en consideración que de en algunos tributos el hecho generador no se cumple de forma inmediata si no en el transcurso de un período determinado, por ejemplo en el caso del Impuesto sobre la Renta, que ha dado origen a la teoría llamada “seudo retroactividad de la Ley tributaria” y sobre la cual existen precedentes de la Corte respecto a su aplicabilidad en Panamá.

Ahora bien, otro, segundo aspecto muy importante, a considerar dentro de este tema es el referente a si una Ley cumple que cumple a cabalidad con el principio de legalidad, conteniendo los elementos esenciales de todo tributo a saber: el hecho gravado, el sujeto pasivo o

(*) CSJ, Fallo del Pleno de 27 de enero de 1993, G.O. 22,496 de marzo 17 de 1994.

(**) V. FÁBREGA, R.A. “*Las Notas Características del Presupuesto del Estado*” del mismo autor, Estudios de Derecho Constitucional Panameño, Editora Jurídica Panameña, 1987. También existe otros precedentes de este alto Tribunal: Fallo de 1º de junio de 1955; “jurisprudencia Constitucional”, Tomo I, Sección de Investigación Jurídica, Univ. de Panamá, 1967, pág. 243).

(*) Corte Suprema de Justicia, Pleno 8 de enero de 1997, pág. 9.

contribuyente, la base imponible, tasa o tarifa, puede delegar en la Administración Tributaria aquellos elementos formales de la cobranza (por ejemplo: modo, plazos y condiciones) que nuestra Constitución Nacional ni el Código Fiscal contemplan taxativamente.

A manera de introducción resulta interesante los comentarios que el Profesor Edisson Gnazzo, nos hiciera.

Comenta el profesor Gnazzo:

“El principio de legalidad tributaria constituye uno de los elementos que caracterizan la autonomía sustancial del Derecho tributario. Valdés Costa lo analiza fundamentalmente en cuanto a la evolución histórica del mismo nivel doctrinario y de la legislación comparada.(1)

Uno de los temas relevantes en torno a dicho principio, es de establecer el alcance del mismo - <a lo que denominamos aplicación de la Ley tributaria> - Al respecto se identifican dos posiciones: por un lado, quienes sostiene un alcance estricto o rígido del principio, que podría definirse como “ortodoxo” o de reserva absoluta de la Ley”, y por el otro, los que le asignan un alcance más flexible o menos rígido.

Peirano Facio cita a Valdés Costa, señalando que bajo el criterio ortodoxo “la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria debe re-

sultar de textos legales expresos” (2). Bajo esta concepción Valdés Costa agrega que nos parece que el concepto de atenuación o flexibilidad del principio de legalidad no es aplicable a las constituciones que, las latinoamericanas, establecen el concepto ortodoxo, basado en el principio de separación de las funciones legislativas y administrativas. Esto no impide, como lo hemos dicho repetidamente, reconocer que en la realidad actual es aconsejable el establecimiento de ciertas excepciones, para lo cual es preferible el instrumento de la delegación de competencia y de los decretos leyes o medidas provisorias,, para ciertas situaciones en las cuales la experiencia de cada país ha demostrado la necesidad de aumentar las funciones colegisladoras del Poder Ejecutivo. Es la posición que sostuvimos en la exposición de motivos del Modelo CTAL”(3)

El Modelo de Código Tributario para América Latina (CTAL), publicado en 1967, recoge el citado punto de vista de Valdés Costa, manteniéndose cercano a la posición “ortodoxa” El Art. 4 del mismo establece que “Sólo la Ley puede: (1) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de cálculo e indicar el sujeto pasivo; (2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (3)

Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; (4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; (5) Establecer privilegios, preferencias y granarías para los créditos tributarios; (6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.(4)

Ajustándose a la tendencia marcada por las realidades económicas y sociales, el Modelo de Código tributario del CIAT publicado en 1977, constituye un paso hacia la posición “flexible”. El Art. 4 del mismo establece que: “Sólo la Ley puede: (1) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, indicar el sujeto pasivo, esto último, sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración Tributaria en los términos de este Código, para designar agentes de retención o de percepción de los tributos, fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma y establecer el devengo. No obstante, lo dispuesto anteriormente, el Poder Ejecutivo podrá suspender total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie eximiendo o difiriendo su pago con carácter transitorio, en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en caso de

estado de emergencia por él formalmente declarados; (2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales; (4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; (5) Establecer privilegios, preferencias y granarías para los créditos tributarios; (6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago; (7) Condonar o remitir el pago de los tributos. (5)

El Art. 2 del Proyecto de Código Tributario sometido a la Asamblea Legislativa y que no tuvo oportunidad de aprobación, se afilia a la posición “ortodoxa” y transcribe casi exactamente el texto del Art. 4 del CTAL.

El texto del Art. 48 de nuestra Constitución, que repite casi exactamente el Art. 50 de la Constitución de 1941, se afilia a una concepción extremadamente estricta u ortodoxa del principio, especialmente por lo que establece la segunda parte (“y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por la Ley”), lo que responde seguramente a la etapa de evolución del Derecho Tributario vigente en ese momento. El referido texto consagra un alcance exagerado al principio y no concilia con los textos antes citados del CTAL y del CIAT. Creemos que en una eventual revisión de la Constitución, debería ajustar-

se el texto del referido Art. 48, para darle un alcance mucho más preciso al mismo, cónsono con el estado actual del principio a nivel doctrinario y de la legislación comparada.

Con respecto a la realidad panameña, es interesante destacar la aplicación del principio, especialmente en el caso de la legislación aduanera.

El Art. 153 (11) de la Constitución establece que corresponde a la Asamblea Legislativa “dictar normas generales o específicas a las cuales debe sujetarse el Órgano Ejecutivo ...para los siguientes efectos: ...fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduana.”

Pro su parte, el Art. 195 (7) determina que son funciones del Consejo de Gabinete “...fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, con sujeción a las normas previstas en las leyes a que se refiere el numeral 11 del Art. 195. Mientras el Órgano Legislativo no haya dictado la Ley o Leyes que contengan las normas generales correspondientes, el Órgano Ejecutivo podrá ejercer estas atribuciones y enviará al Órgano Legislativo copia de todos los Decretos que dicte en ejercicio de esta facultad”

Al amparo de dicha disposición constitucional, el Órgano Ejecutivo modificó los aranceles mediante Decreto

de Gabinete. Luego, se aprueba la Ley 41 de 1 de julio de 1996, cuyo Art. 1 fundamenta la misma en el Art. 153 (11) de la Constitución. La Ley 41 no establece el régimen aduanero, sino que delega esa responsabilidad en el Consejo de Gabinete, estableciendo asimismo materias que no podrían ser alteradas por el Órgano Ejecutivo. Al amparo de esta delegación, se aprobó el Decreto de Gabinete 41 de 11 de diciembre de 2002, mediante el cual se establece el régimen aduanero y derogó la mayor parte de las disposiciones del Libro Tercero del Código Fiscal, quedando vigentes las contenidas en la Ley 30 de 1984 y en Libro VII del Código Fiscal. **Cabe señalar que a fines de 1997, la Procuradora de la Administración se expidió señalando que un Decreto de Gabinete no podía modificar disposiciones contenidas en una Ley marco, como lo es la Ley 41.**

...”

Expresando la temática, en otra forma, confrontando la realidad jurídica y observando el texto constitucional ¿bastaría que la respectiva Ley sea debidamente debatida, sancionada y promulgada, aún cuando no contenga todos los *elementos doctrinales del tributo*, para que su cobro o cobranza tuviera plena legitimidad?

El Código Fiscal lo aceptaba y la Corte Suprema lo negó. Y, la Ley

61 de 2002, así como otras aún conservan o resurgen la real posibilidad de exigencia legal y constitucional.

Cuando la Corte Suprema lo negó, a nuestro juicio, omitió un análisis amplio y exhaustivo y menos ortodoxo (sobre este aspecto del principio de reserva legal) cuando declaró inconstitucional una parte del artículo 731 del Código Fiscal, en donde se facultaba al Organo Ejecutivo para establecer el pago del Impuesto sobre la Renta mediante el sistema de pago por retención. En este caso la Corte se limitó a decir que el artículo 48 de la Constitución Nacional que:

“De la lectura de la norma constitucional, es fácil percibir que corresponde al legislador establecer la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones o impuestos sin facultarlo para delegar en el Organo Ejecutivo tal función legislativa... También quebranta el numeral 9 del artículo 157 de la Constitución Política de la República que prohíbe a la Asamblea Legislativa la delegación de cualquiera de las funciones que le corresponda, salvo la prevista en el numeral 16 del artículo 153 de esa Constitución.”(*)

No obstante, en algunos casos la propia Constitución o la Ley autorizan para que el Ejecutivo

establezca las tasas y/o las tarifas cuando medien causas justificables (tales como aumentos de costos por los servicios que se prestan), ya que resultaría cuestionable que por tales causas se tuvieran que agotar los trámites de expedición de una Ley para que se autoricen dichos aumentos. Esta situación se presenta, también, cuando se aumentan los valores catastrales. Otras legislaciones otorgan facultades para exigir anticipos, para conceder descuentos por el pago anticipado, para establecer y modificar los aranceles aduaneros y sus tasas (art.195, n° 7° C.N.), para aceptar pagos en especie.

En este último caso, sólo conocemos de la aceptación de un pago en especie (dación en pago) llevado a cabo el 10 de enero de 1991, aceptada mediante una Resolución N° 3 del Consejo de Gabinete, en base al artículo 195 de la Constitución Nacional y la Ley 9 del 25 de enero de 1973, cuestionable desde toda arista constitucional y legal. (*)

El Magistrado Rafael A. González, al salvar su voto en la sentencia del 3 de enero de 1995 en comento, señalaba de manera magistral y elocuente que:

“Creo que el legislador no delega funciones en el caso del artículo 731 del Código Fiscal. El sistema de pago por

(*) Pleno, CSJ, fallo de 3 de enero de 1995, G.O. 22,799 de junio 7 de 1995.

(*) V. Gaceta Oficial 21,708 de enero 21 de 1991, pág. 2 y 3).

retención del impuesto sobre la renta lo establece la propia disposición legal. Al Ministerio de Hacienda y Tesoro se le faculta únicamente para aplicar el sistema en el caso específico del impuesto sobre la renta cuando lo estime conveniente. Es una cuestión práctica, meramente instrumental, que no afecta en principio los intereses ni los derechos del contribuyente. Por el contrario facilita la administración y el pago del impuesto sobre la renta, en beneficio del propio contribuyente.”

Y, agrega:

“Me luce rígido el planteamiento del Pleno.

Cuando el artículo 48 de la Constitución expresa que el impuesto debe estar legalmente establecido y que su cobranza debe hacerse en la forma prescrita por la ley, no se ha querido referir a situaciones meramente instrumentales o de procedimiento, intrascendentes; sino evitar que so pretexto del modo de cobranza del impuesto, se haga más onerosa la situación del contribuyente.”^(*) (subrayamos)

Efectivamente, el fallo establece una rigidez que ata la actuación y gestión de la Administración Tributaria por lo que trastoca el principio de *eficacia administrativa*. Igualmente, desconoce otros prin-

cipios fundamentales tales como son el de *economía* de los tributos con el cual se pretende hacer menos onerosa el cumplimiento de la obligación tributaria; el principio de *comodidad* del impuesto que busca brindar facilidad para el pago sin engorrosos trámites, papeleos, filas, procedimientos burocráticos y/o drásticos desembolsos; el de *certeza jurídica* de cumplirse oportunamente con la obligación.

El fallo, a nuestro concepto, se va más allá de lo que exige la propia Constitución pues la norma constitucional que exige de la Ley el sistema, medio o forma de cobranza o de pago, esto es en efectivo o especie (timbres: papel sellado, estampilla, boletos timbres, CAT, CPC., entre otros), no los pormenores de la ejecución o cobro; y, si se quiere, hasta señalar pagos parciales (mensual, trimestral, cuatrimestral), por toneladas (regalías en las explotaciones mineras), por retención en la fuente, por declaración jurada, liquidación, con estampillas.

La Ley lo que debe contener es la generalidad del sistema de pago, su especie y los mecanismos prácticos en que pueda de hacerse efectivo la cobranza del tributo.

Seguir al pie de la letra la citada sentencia, sería negar la posibilidad de presentar las declaraciones a través de los medios modernos de comunicación (internet, disket, etc.); es no admitir otras formas repre-

(*) Op. Cit. Pág. 15.

sentativas de dinero para el pago de la obligación impositiva (cheques, tarjetas de créditos, transferencias bancarias); sería obtaculizar la gestión de identificación de los sujetos pasivos de las obligaciones y forma efectiva de evitar la elusión o evasión; peor aún, cada tributo tendría que contemplar con precisión todos y cada uno de estos requisitos o cualidades para su cobranza. Igualmente sería la negación de todo asidero legal para la sustentación del régimen arancelario, la fijación de tasas que algunas entidades establecen en razón de los servicios que prestan, e incluso para las regalías, la compensación de créditos, etc.

La Ley formal, tal como está planteada en la Constitución, sólo es exigible para establecer los impuestos y las contribuciones y su cobranza, no exenciones o exoneraciones pero ello es hartamente peligroso a la seguridad jurídica y la convivencia pacífica.

También es importante acotar en este epígrafe sobre la aplicación de la Ley Tributaria, un aspecto poco debatido en torno al ejercicio de la dirección activa del Tesoro Nacional, que no puede ser absorbida en el ejercicio de la función legislativa, por cuanto que ninguna arista del principio de legalidad consagrado en el comentado artículo 48 de Constitución Nacional, conlleva o le permite tal atribución, al Órgano

Legislativo; es decir, que a nuestro concepto resultaría inconstitucional que en aras de dictarse una Ley impositiva la Asamblea Legislativa se abrogara, unilateralmente, ya no sólo de establecer sino, además, de disponer el destino de los impuestos.

La Corte Suprema y la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Fianzas, han adelantado alguna consideraciones legales con matices evidentemente financieras o presupuestarias, que resumidamente se observan en la Nota que tenemos a bien transcribir a continuación.

“Panamá, octubre 28 de 2002

Honorable Legislador
JOSE LUIS VARELA,
Presidente de la Comisión de
Hacienda Pública, Planifica-
ción y Política Económica.
Asamblea Legislativa.
Panamá. R. de Panamá.

Ref: Anteproyecto de Ley N° 79
Señor Presidente:

Con nuestro acostumbrado respeto, permite presentarle a la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica nuestro concepto con respecto al Anteproyecto de Ley identificado con el número 79, *“por el cual se modifica el Parágrafo 6° del artículo 1057v del Código Fiscal y se dictan otras disposiciones”*, respectivamente, para destinar su recaudación al Instituto Nacional de Deportes.

En su parte pertinente, el anteproyecto establece:

“Artículo 1. El párrafo 6 del artículo 1057- V del código Fiscal queda así:

Artículo 1057- V

Parágrafo 6. La tarifa de este impuesto es de cinco por ciento (5%), salvo las excepciones que se indican a continuación:

1. La importación, venta al por mayor y menor de bebidas alcohólicas, las cuales tendrán una tarifa de 15 por ciento (15%).

2. La importación, venta al por mayor y menor de cigarrillos, los cuales tendrán una tarifa de quince por ciento (15%).

La determinación de este impuesto resulta de aplicar el respectivo porcentaje a la base imponible que corresponda, según el hecho gravado de que se trate.

Artículo 2. El ingreso que genere el aumento de cinco por ciento (5%) al impuesto de bebidas alcohólicas al que hace referencia el artículo anterior, se destinará como contribución al Instituto nacional de Deportes, en adición a las partidas que el Organo Ejecutivo la haya asignado en el Presupuesto General del Estado.

Artículo 3. ...”

En primer lugar, la labor del Instituto Nacional de Deportes requiere del permanente apoyo material y financiero de todos los seres humanos y

entes jurídicos. De ahí, que el referido anteproyecto es humanamente comprensibles.

En segundo lugar, Honorables Legisladores, también resulta comprensible la indeclinable responsabilidad que tenemos, ante el número plural de apremiante necesidades de obras y servicios que reclaman los ciudadanos de la ciudad y del campo. Necesidades y responsabilidades que tenemos que reconocer y afrontar con objetividad y conciencia de nuestras posibilidades humanas, legales, materiales y financieras.

El anteproyecto de ley en comento tiene similitud con otro que se convirtió en la Ley 28 de 2001, en cuanto pretende destinar la respectiva recaudación a favor del Instituto Nacional de Deportes. Esta pretensión amerita los misma anotaciones que, por principios jurídicos y constitucionales, reiteramos en esta ocasión.

PRINCIPIO LEGALES Y CONSTITUCIONALES.

A. La Técnica Legal Tributaria.

La doctrina tributaria, y así se recoge en nuestra legislación y jurisprudencia nacional, clasifica los Tributos en:

Tasas, que se causan y pagan por la prestación de un servicio (aseo, correos, etc.).

Contribuciones, que se imponen en razón de una causa y/o beneficio especial. (contribuciones especiales sobre mejoras, seguro educativo, etc.).

Impuestos, que es la obligación monetaria de todos habitantes de un Estado, como aporte o contribución financiera para el sostenimiento – en general – del Estado. No tiene un objetivo o finalidad determinada ni exige una contraprestación estatal específica.

El artículo 48 de la Constitución Nacional preceptúa:

“Nadie está obligado a pagar **contribución** ni **impuesto**, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.” (*resaltamos*).

En ese sentido debe tenerse presente el principio jurídico de que a las cosas desiguales hay que darle tratamiento desigual, significando con ello que tanto las contribuciones y los impuestos deben establecerse cumpliendo las formalidades, condiciones y requisitos que los distinguen.

Reconocida como está la clasificación de los tributos en nuestra Constitución, el Código Fiscal, Leyes especiales y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, resulta cuestionable y arriesgado establecer o imputarle a la recaudación de un impuesto, un destino o uso predeterminado, puesto que de tal manera se está trastocando o desfigurando la configuración jurídica y técnica de los tributos, en este caso de un impuesto; que, como hemos

afirmado, se encuentra reconocida y aceptada en nuestro Derecho positivo.

En este mismo orden conceptual, se observa y confirma meridianamente, que el principio de legalidad que consagra el citado artículo 48, es aplicable tanto a los impuestos como a las contribuciones, al señalar, como función de la Asamblea Legislativa, la de “*Establecer impuestos y contribuciones nacionales...*” (nº 10, art. 153 C.N.), aceptando con ello la clara distinción entre estos dos tributos.

1ª) La pretensión del anteproyecto, contempla la misma tarifa (15%) y los mismos hechos (importación, venta la por mayor y menor) para los productos exceptuados de la tarifa general

2ª) La pretendida “fusión” de un *impuesto* con una *contribución* (por su parcial destino) no da mayor certeza jurídica puesto que como contribución afecta el crédito fiscal del ITBM, al no formar parte de éste; y, si recibe tratamiento de “impuesto”, su destino no se hace legalmente imperativo, puesto que los impuestos no conllevan contraprestación ni finalidad predeterminada, pudiendo el Estado disponer de la totalidad de la recaudación.

3ª) Una de las más severas críticas que recibe nuestro sistema tributario es la anarquía, incoherencia, complejidad y

casuística legislativa. Pensamos que el proyecto de ley, deviene en hacer más abultada esta madeja jurídica.

B. Principios Constitucionales.

De conformidad con el artículo 264 de la Constitución Nacional, le corresponde al Organo Ejecutivo la elaboración del proyecto de Presupuesto General del Estado. Por su parte, el Organo Legislativo sólo puede examinarlo, modificarlo, rechazarlo o aprobarlo.

Por otra parte, el artículo 268 de la misma excerta, en el párrafo segundo establece:

“...

La Asamblea Legislativa no podrá aumentar ninguna de las erogaciones prevista en el proyecto de Presupuesto o incluir una nueva erogación, sin la aprobación del Consejo de Gabinete, ni aumentar el cálculo de los ingresos sin el concepto favorable del Contralor General de la República.

...” (resaltamos y subrayamos)

Honorables Legisladores, conceptuando que es facultad privativa del Organo Ejecutivo de elaborar el anteproyecto de Ley del Presupuesto General del Estado, por lo que, por principio, no compartimos precedentes que tiendan a dificultar el ejercicio de tal facultad o que se encuentre –mañana- coartado,

limitado o condicionado por subsidios, gastos, becas o cualesquiera otras erogaciones previamente consignadas en leyes anteriores, **sin que – en tales casos o erogaciones- se haya hecho constar previa y oportunamente, la aquiescencia del Consejo de Gabinete, tal como lo provee la disposición 268 de la Constitución Nacional.**

En conjugación con los artículos 264 y 268 se explica la prohibición que el ordinal 8 del artículo 157, también, de la Constitución Nacional, le establece a la Asamblea Legislativa, ésta es, la de “*Ordenar o autorizar otras partidas y programas no previstos en el Presupuestos General del Estado,...*” Se infiere fácilmente, dos situaciones a saber:

a. que al margen del Organo Ejecutivo, la Asamblea Legislativa de forma unilateral o de por sí, no puede establecer u ordenar subsidios o erogaciones, becas ni predisponer de las recaudaciones impositivas aún cuando las mismas sean para beneficio de entidades, departamentos direcciones, entes o unidades administrativas pertenecientes al Poder Ejecutivo;

b. Por lo tanto, tal pretensión debe, sin excepción alguna, canalizarse previamente a través de los respectivos organismos que conforman el Organo Ejecutivo y el Consejo de Gabinete para que, a su vez, sean considerados en el

Proyecto de Ley del Presupuesto General del Estado que se presente a la Asamblea Legislativa.

El ilustre catedrático constitucionalista, Dr. César A. Quintero, al afirmar que **“El papel esencial del parlamento en materia presupuestaria es, pues, de contralor; no de gastador”**, expresa:

“El doctor J. D. Moscote, quien por mucho tiempo señaló los peligros que entraña la facultad de los diputados de proponer y acordar gastos por su propia iniciativa, afirmaba ya en 1938 que al Ejecutivo debía corresponder la iniciativa y la preparación de todos los planes hacendarios, y al Legislativo la aprobación o improbación de éstos y con ello la facultad de fiscalizar el uso que el Ejecutivo hiciera de dicha iniciativa.

Este punto de vista es de lo más conveniente y saludable y con su aplicación no desaparecen las prerrogativas esenciales del parlamento . Pues, lo importante y positivo de ésta es que sea el órgano legislativo el que definitivamente apropie las partidas, vote las contribuciones, *reduzca* los gastos propuestos y, en suma, decreta el presupuesto y fiscalice su fiel cumplimiento” (“Derecho Constitucional, T. Iº, pág. 527)

LA JURISPRUDENCIA

Limitaciones Legales a las Facultades Presupuestarias.

Fallo del Pleno de la Corte Suprema 9 de agosto de 2000.

REF. : “...*el cual no podrá ser inferior al del año anterior...*”

“...y no podrán ser inferior al monto total de las partidas del año anterior”

En la Gaceta Oficial nº 24.177 de 8 de noviembre de 2000, se encuentra el muy comentado fallo de 9 de agosto de 2000, dictado por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia referente a las frases “...*el cual no podrá ser inferior al del año anterior...*” y “...*y no podrá ser inferior al monto total de las partidas del año anterior...*” contenidas en las Leyes de la Universidad de Panamá y la Defensoría del Pueblo, respectivamente, por violentar los artículos 264 y 268 de la Constitución Nacional.

De esta sentencia se coligen dos (2) aspectos jurídicos interesantes a saber:

- La limitación por Ley a las facultades constitucionales de la Asamblea Legislativa.
- La limitación por Ley a las facultades constitucionales del Organismo Ejecutivo.

1) De la limitación por Ley a las facultades constitucionales de la Asamblea Legislativa.

Los peticionarios de la inconstitucionalidad, según el dictamen, afirmaban que:

“...las frases sometidas a control de constitucionalidad crean para la Universidad de Panamá y la Defensoría del Pueblo un presupuesto anual que no puede ser reducido por los órganos de gobierno que intervienen en las fases de su preparación, discusión, aprobación y ejecución, sino que en virtud de esos mandatos legales, están obligados a garantizar un presupuesto institucional igual o superior al del año anterior, aún cuando la situación de las finanzas pública refleje una realidad divorciada totalmente del monto correspondiente.”

La Procuradora, al compartir los conceptos de los peticionarios, explicaba:

“... En efecto, ...el mandato impositivo que establecen estas normas... van en contraposición de lo dispuesto en el artículo 268 de la Constitución Política que confiere la facultad de eliminar o reducir las partidas de egresos previstos en el Proyecto de Presupuesto a la Asamblea Legislativa.

...la Asamblea Legislativa se vería impedida para reducir o modificar las partidas asignadas a las referidas instituciones pese a que los ingresos del Estado presenten un déficit crónico o endémico que produzca consecuencias nocivas en el desarrollo económico del país.

Las normas que contienen las frases cuya inconstitucionalidad se demanda, descono-

cen la facultad que tiene la Asamblea Legislativa de eliminar, reducir o modificar las partidas de los egresos previstos en el Proyecto de Presupuesto, además de la facultad de preservación del equilibrio financiero, que en muchas ocasiones conlleva la reducción de partidas con la finalidad de su sostenimiento”.

Por su parte el Pleno de la Corte, expresó:

“Una lectura a la norma constitucional pone, en efecto, de manifiesto, que las normas legales denunciadas impiden o restringen que la Asamblea Legislativa pueda modificar los presupuestos de ambas entidades autónomas, ...aún cuando la situación de las finanzas... amerite reducciones presupuestarias con respecto a dicho presupuesto anterior, lo que ciertamente limita la función de aprobación del Presupuesto por parte de la Asamblea...”

El fallo del Pleno, hace denotar un efecto bumerán; esto es, que la Asamblea Legislativa al dictar una Ley imponiendo “garantía presupuestaria” a favor de una entidad o institución, no sólo está limitando las facultades del Órgano Ejecutivo en materia presupuestaria, sino que se está auto-limitando y/o auto-negando sus facultades, y, con ello violando, el ejercicio de su facultad constitucional de intervenir en la confección de la Ley del Presupuesto del Estado.

El efecto limitante que la Asamblea trata de imponer al Organo Ejecutivo, revierte igualmente de forma negativa a la propia facultad que en esa materia, tiene la Asamblea.

2) De la limitación por Ley, a las facultades constitucionales del Organo Ejecutivo.

Reiteramos que si conceptuamos que siendo facultad privativa del Organo Ejecutivo la elaboración del anteproyecto de Ley del Presupuesto General del Estado, se dificulta atender que en el ejercicio de tal facultad dicho organismo se encuentre –mañana-coartado, limitado o condicionado por subsidios, gastos, becas o cualesquiera otras erogaciones previamente consignadas en leyes anteriores, sin que – en tales casos o erogaciones- se haya hecho constar previa y oportunamente, la aquiescencia del Consejo de Gabinete, tal como lo provee la disposición constitucional...”

Por ello la Corte Suprema advirtió que frases como las señaladas...

“...también vulneran, de manera directa, el artículo 264 de la Constitución Política. Dicha norma atribuye privativamente al Organo Ejecutivo la potestad de elaborar el Proyecto de Presupuesto General del Estado..., en cuya misión no puede encontrarse limitado a una norma legal que co-

loque bajo condición, la elaboración del proyecto de presupuesto...”

Y agregó:

“La ley que aprueba el Presupuesto es una ley plena, la ley de ordenación jurídico-financiera del Estado en el ejercicio fiscal de que se trate, por lo que al momento de adoptarse y, aun prepararse, tiene preeminencia sobre la legislación sustantiva en materia relacionada con su naturaleza de ordenamiento financiero del Estado,...”

Se dice, pues, que la Ley de presupuesto es una ley sustantiva, que no depende de otra ni desarrolla a una anterior; que rige. <“tiene preeminencia”> por encima de cualquier otra de naturaleza del ordenamiento financiero del Estado; o como propiamente dice la sentencia en comentario “como **ordenación suprema de la actividad financiera del Estado**.”

Y, es importante, también, lo que la Corte Suprema continúa expresando:

“...debiendo mantener su contenido relacionado con la actividad administrativa de recaudación de percepción de ingresos, que opera como una autorización para su recaudación, pero en especial con la realización de gastos, los cuales, en el Presupuesto tiene límite cualitativo, cuantitativo y temporal en cuanto a los egresos, con arreglo al principio contenido en el artículo

273 de la Constitución Política, es decir como ordenación suprema de la actividad financiera del Estado.”

Esta consideración, a nuestro juicio, es cónsona con lo que dispone el artículo 274 de la Constitución “Todas las entradas y salidas de los tesoros públicos deben estar incluidas y autorizadas en el respectivo Presupuesto. No se percibirán entradas por impuesto que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto.”

Por otra parte, la frase “...incluida y autorizada en el **respectivo Presupuesto...**” indica las limitantes cuantitativas, cualitativas y temporales de cada ingreso, de cada egreso y de cada Ley de Presupuesto. En ese sentido, también establece la Constitución, que para incluir erogaciones o gastos deberá, la Asamblea, obtener la aceptación del Consejo de Gabinete (art. 268).

Dice el Pleno de la Corte:

“En dicha labor, debe el Organo Ejecutivo incluir aquellas erogaciones que sean necesarias para el funcionamiento de las entidades estatales, sin que la cuantificación propuesta pueda encontrar un límite en la legislación preexistente, por debajo del cual, no pueda proponerle al Organo Ejecutivo la ordenación financiera propuesta para el ejercicio fiscal de

que se trate, sin que la existencia de normas legales que indiquen mínimos en su elaboración y aprobación, puedan operar como limitaciones al Organo Ejecutivo, a quien con arreglo al artículo 264 de la Constitución Política le corresponde la preparación del Presupuesto General del Estado, ...”

Por ello, insistimos que se dificulta atender que en el ejercicio de tal facultad el Organo Ejecutivo se encuentre — mañana — coartado, limitado o condicionado por subsidios, gastos, becas o cualesquiera otras erogaciones previamente consignadas en leyes anteriores, y que la propia Constitución prohíbe en el ordinal 8 del artículo 157.

Finalmente, asevera la Corte:

“Es evidente que una ley que disponga que el Presupuesto que tenga en un ejercicio determinado ha de operar como un límite mínimo por debajo del cual ni el Organo Ejecutivo en su preparación, ni el Organo Legislativo, no puede restringir las potestades que tiene los Organos del Estado que intervienen en su elaboración y aprobación, siendo por tanto excesivos en los señalamientos de límites a esa labor en donde la Constitución no los pone.”

Honorables Legisladores, hemos realizado un ponderado estudio de las razones técnicas y los principios legales

y constitucionales que nos atañen como parte del Órgano Ejecutivo y ente responsable de la dirección activa del Estado, por lo que las conclusiones anotadas nos no nos permiten compartir a cabalidad el anteproyecto de Ley N° 98.

Hacemos propicia la ocasión para expresarles nuestras más respetuosas consideraciones.

Atentamente,

...”

III. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

Señala el artículo 43 de la Constitución Nacional:

“Las Leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese. En materia criminal la Ley favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada.” (resaltamos)

En primer lugar, es genérico: “Las Leyes...”, de manera que es aplicable o concerniente a todo acto legislativo formal a que se refiere el artículo 153 y los comprendidos en el Capítulo 2° del Título V de la Constitución, en consecuencia aplicable a las leyes impositivas de que trata el artículo 48, en especial.

Este aspecto de la Ley no ha sido fácil dilucidarlo, sobre todo en

materia impositiva, ya que se hace difícil aceptar “*Que las Leyes impositivas pueden ser retroactivas porque son impositivas*”^(*)

Para Jarach, el principio de no retroactividad o de irretroactividad de la Ley es corolario del principio de legalidad, ya que el poder fiscal se agota en la ley y allí termina el poder para dejar subsistir únicamente el imperio de la Ley, significando con ello que la ley impositiva debe ejercerse, también, dentro del marco establecido por la Constitución, porque el impuesto ya no puede aplicarse como si fuera una manifestación de la fuerza estatal, sino del derecho. “*El principio de legalidad en todo su contenido político e histórico – que es la forma de interpretarlo –, debe tener el significado de que la retroactividad de las leyes tributarias es inconstitucional. Pero ésta no es la teoría predominante. Y no sé si la jurisprudencia y la doctrina cambiarán este criterio.*”^(*)

En nuestro medio, la jurisprudencia ha discutido el efecto de la Ley y en especial de la ley tributaria, con motivo de la configuración del hecho generador de algunos tributos, especialmente, en cuanto a la modificación de los tributos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta. Se desconoce de algún impuesto que se haya establecido con efectos retroactivos.

(*) Bielsa, citado por D. Jarach, op cit. Pág. 112- 113.

(**) Bielsa, citado por D. Jarach, op cit. Pág. 112- 113.

Como quiera que el texto constitucional establece dos condiciones para que una Ley pueda tener efecto retroactivo, a saber: que sea de “orden público” o de “interés social” y que así se establezca en la misma ley, se requiere, entonces, establecer si la ley tributaria es de orden público o de interés social y si en ella se indica siempre su efecto, especialmente si el mismo es retroactivo.

Nos dice el profesor C. Quintero que para algunos autores el orden público *“es algo que más se siente que se define”* y –similar al pensamiento de Bielsa– adiciona que *“otros han llegado al extremo de afirmar que el carácter de orden público de la norma depende, en última instancia, del arbitrio del legislador. Es decir, para ellos una ley es de orden público cuando el legislador así lo dispone”*.(*)

A decir por nuestra legislación, la llamada “retroactividad automática” o forzada – diríamos en este caso – queda demostrada cuando se dicta la Ley 36 del 6 de julio de 1995, como respuesta a las acciones fiscalizadoras que la Dirección General de Ingresos, del entonces Ministerio de Hacienda y Tesoro, que exigía a los legisladores, el pago del correspondiente impuesto sobre renta a los legisladores, causado por algunos emolumentos que perciben en ejercicio de sus funciones. Ante

la exigencia de la Administración Tributaria, los Legisladores establecieron especiales condiciones de pago en dicha ley, las cuales resaltamos de su texto:

“Artículo 9. Adiciónese el literal k al artículo 701 del Código Fiscal, así:

...

k. Las sumas que en concepto de dietas y gastos de combustibles pague el Órgano Legislativo a los Legisladores y miembros de la Junta Directiva, estarán **sujetas a la retención de un cinco por ciento (5%)** en concepto de impuesto sobre la renta... Las sumas así retenidas **se considerarán pago definitivo, y no serán acumulables a otros ingresos** para la determinación del Impuesto sobre la Renta. **Esta disposición es de orden público y por lo tanto tiene efecto retroactivo.”**

Cuestionable desde toda arista, ya sea formal, ético, moral y/o de fondo o sustancial, consideramos que las siguientes palabras del profesor Quintero son apodícticas para comentar dicha actitud:

“La tesis de la **retroactividad automática** tampoco es valedera aun en el caso de que el legislador califique expresamente de orden público o de interés social a una ley al momento de dictarla.”(*)

(*) QUINTERO, C. Op. Cit. pág. 180, 181, 182.

(*) Quintero, C. Op cit. Pág. 178.

En primer lugar, **el legislador no puede dar arbitrariamente el calificativo de ley de orden público o ley de interés social a cualquier norma que expida. Tal calificativo debe basarse en motivaciones racionales y en la naturaleza de la respectiva norma.**

De ahí que la Corte suprema de Justicia, en fallo del 2 de febrero de 1996, sostuviera que una ley “no puede sin más prendérsele la etiqueta de orden público o interés social”, Y, refiriéndose en el mismo fallo, a estos dos conceptos añade: “a lo sumo pueden, en una circunstancia y en un momento histórico dados, aplicarse a las leyes indispensables para el mantenimiento del sistema económico, político y social del Estado, y a las que provean directamente a la satisfacción inmediata de una necesidad social” (55).

En segundo lugar, aun en el caso de que el legislador, con motivos y bases suficientes, dé a una norma que dicte el calificativo de ley de orden público o de interés social, dicho calificativo por sí no atribuye a la respectiva ley efecto retroactivo. *Es preciso que el legislador indique en la propia ley, ya sea en forma expresa o de manera implícita, pero indubitable, que la correspondiente norma ha de aplicarse retroactivamente.*

Por lo tanto, la excepción contenida en la primera parte

del artículo 44 lo que en realidad constituye es una *facultad, permisiva y condicionada, conferida al legislador*. En virtud de ella éste puede decidir, **cuando el interés colectivo y las circunstancias lo exijan**, que una ley por él dictada y que, con fundados motivos, estime de orden público o interés social, tenga efectos retroactivos. Puede, asimismo, por razón de la misma facultad permisiva que le atribuye el precepto constitucional en examen, determinar el alcance de tales efectos.”(*) (resaltamos)

En cuanto a la retroactividad no automática, especialmente para la determinación de la retroactividad de la ley en materia tributaria, hay que tener siempre presente o precisar la configuración del **hecho imponible** del tributo de que se trate. A estos efectos, conceptuamos al hecho imponible como “el presupuesto teórico previsto por la ley para dar lugar al nacimiento del impuesto; la realización en la vida real de tal presupuesto teórico constituye el hecho generador del impuesto y consecuentemente de la obligación.” (**) No está demás anotar que ese hecho imponible puede ser de configuración instantánea (como sucede con el impuesto de importación,

(*) Quintero, C. Op. cit., págs. 180-182.

(**) Illanes, L. Op. cit., pág. 174.

timbres, entre otros) o de configuración prolongada, de ejercicio o período, – <no instantánea> – que requieren de un lapso o tiempo para su materialización o determinación (como acontece con los impuestos que gravan las ganancias, sobre patrimonios, etc. que exigen un conjunto de actos económicos, de operaciones contables, condiciones, plazos legales y demás).

En ese orden conceptual, el análisis de la situación de la ley tributaria no se agota en la naturaleza jurídica de la norma; es decir, si es de derecho público y/o de orden público, aun cuando el hecho imponible sea de configuración instantánea. Y, esto no sólo se explica sino que se justifica, porque una vez que el contribuyente ha incorporado a su dominio o patrimonio un derecho o una propiedad, la Constitución Nacional – hemos dicho- garantiza ese derecho, por lo que ante la vigencia de una nueva ley tributaria importa precisar cuándo inicia sus efectos y, por ende, a su vez, cómo afecta o puede afectar los derechos del contribuyente, a lo que la doctrina y la jurisprudencia admiten su aplicación *ipso facto*.

Spisso explica “No se trata aquí de una cuestión de retroactividad de la ley fiscal o de excepción al principio de irretroactividad, sino de un supuesto de *seudoretroactividad*

o efecto inmediato de la ley, de aplicación a los llamados impuestos de hecho imponible de ejercicio, en los cuales el presupuesto de hecho no se halla definitivamente constituido o verificado a la fecha de la sanción de la ley, lo que sólo se produce a la finalización del ejercicio en curso, al momento de la sanción legislativa” ()*

Es indudable que no toda Ley de orden público es de derecho público, aún cuando las del derecho público sean de orden público. También, es sabido que las leyes tributarias son de derecho público. Pero, el precedente más recientemente, dictado por la Corte Suprema se ha limitado a que las normas tributarias son de orden público y por ende tienen efecto retroactivo automático. Sólo uno de los dos salvamento de voto, se preocupó por la configuración del hecho imponible e hizo suya la posición de la Cámara de Comercio, demandante en este caso.

En efecto, en fallo de 25 de setiembre de 1992 el Pleno, con dos salvamentos de voto, sostuvo la tesis de la naturaleza jurídica de orden público de la Ley 31 del 30 de diciembre de 1991, conocida como “Reforma Tributaria”, cuando se cuestionaba la retroactividad de la nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta establecida en el artículo 7 y el parágrafo dos de la citada ley. La Corte, en lo medular, sostuvo:

(*) SPISSO R. Op. Cit. Pág. 228, 229.

“El constituyente panameño estableció en citado artículo 43 la excepción a ese principio de retroactividad por razones de orden público o de interés social, pero sujetándolo a que así se exprese en la ley.

La Corte Suprema de Justicia señaló:

“Con todo, pueden utilizarse ciertos criterios prácticos para determinar cuando una ley es de orden público. Por ejemplo, las leyes de derecho público son, en principio de orden público. También lo son muchas leyes de derecho social, como las referentes a la familia y al trabajo. Aunque, según algunos autores, estas últimas son primordialmente de interés social” (R.J. Mayo 1991, pág. 95)

...Así las cosas, debemos partir del criterio que las leyes impositivas, leyes fiscales, son de carácter de orden público y, en principio, además, pueden retrotraerse, siempre y cuando en ellas así se exprese. No existe duda, pues, que las leyes fiscales constituyen normas de derecho público, por lo que la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, en la cual se establece la reforma tributaria, tiene carácter de orden público. ...quienes han hecho valer sus argumentaciones en este proceso constitucional, no se oponen a esta concepción.

No obstante, el problema se plantea frente a dos aspectos: En primer lugar, si la dis-

posición legal, que es de orden público, cumple con el mandato constitucional en el cual es obligante, para producir efectos retroactivos, consignarlo en la misma ley; en segundo lugar, en caso de considerarse que no existe expresamente la retroactividad, si efectivamente la ley, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1991, es aplicable a la renta gravable que se extiende del 1° de enero al 31 de diciembre de 1991, por efectos retroactivos, o si, por el contrario, su vigencia se inicia el 31 de diciembre de 1991 y el cobro de la tarifa allí señalada se realiza en función de que el impuesto de renta se produce al finalizar el año, esto es, a las doce de la noche de ese día 31 de diciembre, por lo que nada tiene que ver con la retroactividad.

El texto de la norma expresamente establece “Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991...”. De su redacción pudiera surgir la duda si el legislador le da a esta norma el carácter retroactivo a que se refiere el artículo 43 de la carta fundamental. La verdad es que el legislador le está dando carácter retroactivo a esta disposición, ya que no pudiera, en otra forma, entenderse la transcripción anterior que ordena a las personas jurídicas a pagar su renta gravable del año fiscal de 1991, de acuerdo a la tarifa allí establecida. Como ante-

riormente se ha expresado, la retroactividad no es más que la aplicación de la norma a hechos pasados cuando ella no existía y, por lo tanto, si en la disposición atacada se ordena que se aplique al año fiscal de 1991 sin distinción, se cumple con el mandato del artículo 43 constitucional cuando expresa que tendrá efecto o vigencia sobre una situación que se inicia el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de 1991.

La norma atacada como inconstitucional, por infractora del artículo 43 de la Constitución Política de la República, tal como lo sostiene la demandante, no lo es por las razones valiosas que exponen el señor Procurador General de la Nación y el Dr. Mario J. Galindo H. sino porque se está frente a una norma de orden público en donde se expresa su alcance al año fiscal de 1991. No es menester, como aparentemente se esboza en las alegaciones formuladas por quienes han argumentado en este negocio, el uso de la palabra retroactiva como indispensable para considerar la aplicación a casos anteriores a su vigencia de una disposición legal de orden público o interés social, cuando, en casos como el presente, el legislador en forma precisa e indubitable, se refiere al período sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley. El mandato de aplicación de la ley al pe-

ríodo fiscal iniciado el 1 de enero de 1991, es expreso, por lo que, consecuentemente con lo expuesto se desestima la violación del artículo 43 de la Constitución Política de la República.

...”(*)

Podemos colegir de este fallo lo siguiente:

En cuanto al primer aspecto en que enmarcaba la problemática de la norma:

- a) La tesis inicial de que el constituyente panameño estableció, en el citado artículo 43, la excepción al principio de retroactividad, por razones de orden público o de interés social, pero sujetándolo a que así se exprese en la ley, “...y, en principio, además, pueden retrotraerse, siempre y cuando en ellas así se exprese...” o sea, que tenga que llevar el texto de que es de “orden público o de interés social”, ya no es una sujeción, no es una frase sacrosanta; por ello, se dice en este fallo que “...pueden utilizarse ciertos criterios prácticos para determinar cuando una ley es de orden público o de interés social”, hecho que riñe con lo que establece el propio texto de la norma constitucional.
- b) Tampoco la Constitución exige que la Ley señale que es

(*) G.O. 22.252 de 29 de marzo de 1993, pág. 9 ss.

retroactividad, por lo que la misma puede ser tácita o encubierta, ir implícita en la norma legal. Se dice:

“...No es menester, como aparentemente se esboza en las alegaciones formuladas por quienes han argumentado en este negocio, el uso de la palabra retroactiva como indispensable para considerar la aplicación a casos anteriores a su vigencia de una disposición legal de orden público o interés social, cuando, en casos como el presente, el legislador en forma precisa e indubitable, se refiere al período sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley.”

- c) En consecuencia, y en cuanto a las normas tributarias, bastan que sean de tal esencia para que sean de orden público. *“...Así las cosas, - dice el fallo- debemos partir del criterio que las leyes impositivas, leyes fiscales, son de carácter de orden público y, en principio, además, pueden retrotraerse, siempre y cuando en ellas así se exprese...”* pero esta última frase subrayada ya, aparentemente, no requiere que así se exprese, tal como queda explicado en el punto a) y b).

En cuanto al segundo aspecto de la mencionada problemática:

“si efectivamente la ley, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1991, es aplicable a la renta gravable que se extiende del 1° de enero al

31 de diciembre de 1991, por efectos retroactivos, o si, por el contrario, su vigencia se inicia el 31 de diciembre de 1991 y el cobro de la tarifa allí señalada se realiza en función de que el impuesto de renta se produce al finalizar el año, esto es, a las doce de la noche de ese día 31 de diciembre, por lo que nada tiene que ver con la retroactividad.”

La conclusión del fallo no acierta sustancialmente o de fondo a dilucidar el enigma de la incidencia de la retroactividad o seudoretroactividad de la norma tributaria. La decisión se acerca a su aceptación, más por la formalidad de la Ley que por su contenido- como ya hemos apreciado- y, sobre este segundo aspecto, se limita a expresar *“en casos como el presente, el legislador en forma precisa e indubitable, se refiere al período sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley. El mandato de aplicación de la ley al período fiscal iniciado el 1 de enero de 1991, es expreso, por lo que, consecuentemente con lo expuesto se desestima la violación del artículo 43 de la Constitución Política de la República.”*

Sin embargo, en otra sentencia del 25 de enero de 1996, pero de la Sala Tercera de Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, se volvió a debatir la irretroactividad de la ley tributaria, o sea la Ley 31 del 30 de diciembre de 1991, que fuera aplicada a un contribuyente en razón de la

deducibilidad de un gasto en concepto en este caso “gasto de representación”. En este caso, la Administración pretendía aplicar el artículo 5 de la ley 31 de 1991 objetando la deducibilidad de unos gastos incurridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1991, fecha en que entró a regir la mencionada ley. El mencionado artículo prohibía la deducibilidad de ciertos gastos incurridos en ciertas condiciones.

Luego de citar parte del fallo del Pleno que ya comentamos, la Sala Tercera –ahora- deniega los efectos retroactivos del artículo 5 de la Ley 31 de 1991 que, a similitud del artículo 7, también, está relacionado con el Impuesto sobre la Renta, y que - repetimos- el Pleno se había pronunciado así: *“La norma atacada como inconstitucional, por infractora del artículo 43 de la Constitución Política de la República, tal como lo sostiene la demandante, no lo es por las razones valiosas que exponen el señor Procurador General de la Nación y el Dr. Mario J. Galindo H. sino porque se está frente a una norma de orden público en donde se expresa su alcance al año fiscal de 1991.”* y que *“...No es menester, como aparentemente se esboza en las alegaciones formuladas por quienes han argumentado en este negocio, el uso de la palabra retroactiva como indispensable para considerar la aplicación a caso anteriores a su vigencia de una disposición legal de orden público o interés social, cuando, en casos como el*

presente, el legislador en forma precisa e indubitable, se refiere al período sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley.”

Ahora, en esta ocasión, se dice:

“La norma en comento fue aplicada a todo el período fiscal de 1991, a pesar de que la misma no expuso que tendría efectos retroactivos y que el artículo 40 de la Ley 31 de 1991, establece claramente que entraría a regir a partir del 31 de diciembre de ese mismo año. Tal como lo afirma la demandante, el artículo 5 en cita se ha aplicado a una situación ocurrida con anterioridad a su vigencia, es decir, a los pagos del impuesto sobre la renta relativos al período corriente de 1991, hechos en base a la declaración estimatoria a la que se refiere el tercer párrafo del artículo 710 del Código Fiscal.”

Salta a la vista que la doctrina sentada por el Pleno aquel 25 de setiembre de 1992 fue omitida por completo, no obstante que en la citada Sala Tercera participaban dos de los magistrados que en aquella ocasión aprobaron la tesis de la retroactividad de la ley tributaria.

Tal vez, la Sala, mejor hubiera sostenido que la situación planteada era una cuestión o hecho jurídico ya consumado a la luz de una disposición legal, que ninguna ley podía retrotraer, similar a los pagos realizados a los empleados o a

terceros sujetos al sistema de retención en donde y aun cuando se aumente la tarifa de retención, son hechos cumplidos que no admiten discusión. Porque la discusión continúa, especialmente, en torno a los períodos fiscales especiales que tienen algunos contribuyentes.

* * *

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO LUIS CERVANTES DÍAZ.

(Ref. Irretroactividad de la Ley)

Por no estar de acuerdo con lo resuelto por la mayoría de los Magistrados que integran el Pleno, me veo precisado a Salvar el Voto en la solicitud para que se declare inconstitucional el artículo 7 y el parágrafo 2 (transitorio) de dicho artículo de la Ley 31 de 1991, propuesto por la Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresas, lo cual hago en los siguiente términos.

El extremo más crítico del problema que se le plantea a la Corte es el contenido del artículo 43 de la Carta Fundamental que a la letra dice:

“Las Leyes no tienen efecto retroactivo excepto las de orden público e interés social cuando en ellas así se exprese. En materia criminal la Ley es favorable al reo y tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada.”

Por consiguiente, el principio es que: “*las leyes no tiene efecto retroactivo*”, pero se excepciona de él, las leyes que sean de orden público o de interés social, cuando en ellas así se expresen”.

En consecuencia, para considerar la posibilidad de retroactividad de una ley, es necesario que se demuestre la concurrencia de una o de las dos circunstancias expresadas por la norma antes descrita, esto es, que la ley sea de orden público, o que la ley sea de interés social, y además cuando así se exprese en la ley.

La noción de “orden público”, que yo sepa, no ha sido adecuadamente definida por ningún jurista, y ello es así porque la definición lógica por excelencia es aquella que el género próximo y la diferencia específica. “orden público” no puede ser referido a ningún género, de allí que tampoco pueda atribuírsele diferencia específica. La noción de “orden público” se adquiere a través de la definición negativa por exclusión. Por tanto, tenemos noción de la idea de “orden público”, pero ella sólo adquiere perfiles definidos cuando se utilizan por negación y exclusión, esto es, “no se conservará el orden público si...” o “no habrá orden público si...” De este modo la noción llega a ser parte de nuestro conocimiento.

En el presente caso: ¿No se conservaría el orden público si no se aprueba la Ley de Impuestos? Si el

Estado panameño estuviese en banca rota o hubiésemos sido afectados por una seria calamidad, es evidente, que si el estado no hace acopio de los fondos urgentes, el “orden público” no podría conservarse o se vería muy seriamente afectado.

Pero, hasta donde dan mis entendederas, nada de eso ni parecido ocurriría si la Ley de Impuesto no es puesta en vigencia. Por consiguiente no puede decirse que la norma legal impugnada, tiene fundamento constitucional, por el lado del “orden público”.

Queda, entonces, “el interés social”. No conozco ninguna sociedad que esté vitalmente interesada en el pago de impuesto. Por ello, la norma acusada de inconstitucional tampoco es, según mi parecer, de “interés social”.

Creo, por otro lado, que el artículo 43 de la Carta Fundamental exige que las leyes que pretendan ser retroactivas de expresar los motivos, de “orden público o de interés social” que autorice tal retroactividad, lo cual en el presente caso, no se ha hecho.

No habiéndose demostrado las causas de excepción del principio de irretroactividad de la Ley, no habría lugar a mayores consideraciones. Pero, dad lo enjundioso del fallo de la mayoría, y el celo que han puesto los interesados en aportar elementos de juicio, para la más correcta apreciación del problema que se plantea, debo hacer aún otras consideraciones.

Los recurrentes hacen una exposición que en lo general comparto, pero, transcribo lo siguiente por parecerme particularmente atinado en cuanto al enfoque debe darse en nuestro país, a este problema de vigencia de la ley en el tiempo.

“II. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Las conceptualizaciones expresadas por la procuraduría General de la nación en su Vista n° 39 de 18 de junio de 1992, fundamentada en una controvertida doctrina, no corresponden al derecho positivo tributario panameño vigente en la actualidad. Correspondería, en principio, más bien a la época en que estuvieron vigentes las disposiciones pertinentes a la Ley 52 de 1941, antes de que fueran modificadas por la Ley 2 de 1953.

Con arreglo a la tesis que sostiene la Procuraduría en los casos de impuestos que abarcan un período, y en particular el Impuesto sobre la Renta, la obligación tributaria nace el último día del mismo año calendario o período fiscal de doce (12) meses y por lo tanto la ley aplicable es la vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Y, como consecuencia, de este criterio, durante el aludido período, o mejor dicho, antes del último

día del mismo, no hay deudor ni acreedor tributario, es decir, no hay contribuyente obligado a pagar impuesto alguno, ni Fisco con derecho a cobrarlo.

Sin embargo, es preciso recalcar que este criterio está fuera de época ya que se refiere a una situación que existía durante la vigencia de las disposiciones pertinentes de la Ley 52 de 1941, que no contemplaban la obligación de presentar una declaración estimatoria de la renta que se obtendría en el año. En efecto, el Impuesto sobre la Renta del año calendario de 1950, por ejemplo, se causaba el 31 de diciembre de 1950. Se preparaba y se entregaba a más tardar el 15 de marzo de 1951 a la Administración General de Rentas Internas (hoy Dirección General de Ingresos) para la liquidación del impuesto correspondiente al año 1950. Y el contribuyente podría pagar el impuesto (1950) en su totalidad o en tres partidas con vencimiento en las siguientes fechas: 30 de junio (1951), 30 de septiembre (1951) y 31 de diciembre (1951).

Del ejemplo anterior se podrá notar que el impuesto del año de 1950, se pagaba en 1951, o sea, el impuesto de un año, una vez liquidado, se pagaba al año siguiente.

En la práctica este sistema afectaba negativamente las recaudaciones y como solución

se pensó en que el impuesto de un año no debería pagarse al año siguiente, sino en el mismo año en que se obtiene la renta, en base al denominado principio “Pay as you go”, y que por otra parte, no habría razón alguna para que los empresarios pagaran sus obligaciones tributarias un año después, mientras que los trabajadores tenían que pagar sus impuestos al día, mediante el sistema de retención en la fuente.

Mediante el artículo 3 de la Ley 2 de 1953, se introdujo al sistema tributario panameño la obligación, a los empresarios contribuyentes, de pagar el Impuesto sobre la Renta en el mismo año en que se obtiene la renta.

El citado artículo 3, cuyos conceptos fueron incorporados al Código Fiscal, y que aún están vigentes, es del tenor siguiente:

“Artículo 3: Conjuntamente con la declaración de las rentas obtenidas durante el año gravable que vence el 31 de diciembre de 1952, los contribuyentes presentarán otra declaración jurada de la estimación de sus rentas para el año 1953, que comprenderá las ganancias, utilidades, intereses, retribuciones y demás ingresos correspondientes al año 1953 cuya declaración en ningún caso será por una suma inferior a la del año 1952.

Esta declaración estimatoria de renta se liquidará y

pagará provisionalmente en las mismas fechas y de las mismas maneras que las señaladas en el artículo 27 de la Ley 52 de 1941, aplicando la tarifa que señala el artículo 1 de esta Ley.

Si como resultado de las operaciones en el año calendario se llegare a establecer alguna diferencia a favor o en contra del contribuyente, dicha diferencia se ajustará al efectuar el primer pago del impuesto sobre la renta en el año siguiente.

A partir del año 1954 las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta se prepararán siempre con base a una estimación de la ganancia, utilidades, intereses, retribuciones y demás ingresos, por una suma no inferior a la del año inmediatamente anterior, y la liquidación y pago provisional se efectuará en la forma señalada por los artículos 4 y 8 de la presente Ley, haciendo los ajustes en el año siguiente, a la primera partida de la declaración de renta.

Conjuntamente con esta declaración el contribuyente presentará un informe sobre las ganancias, utilidades, retribuciones y demás ingresos obtenidos en el año anterior para los efectos del reajuste del pago respectivo, siendo entendido que si la partida del primer pago no alcanza para hacer el ajuste se hará uso de las otras partidas pagaderas en el año -. En el caso

de que estas partidas resulten insuficientes para cubrir el ajuste, el Tesoro Nacional hará la devolución respectiva.

En el caso de nuevas operaciones o transacciones correspondientes a empresas que inician sus actividades, la declaración del primer año o fracción del año, se preparará con base a una simple estimación" (subraya el recurrente)

Como resultado de esta Ley, los contribuyentes tuvieron que pagar en 1953, el impuesto sobre la renta de 1952 y 1953, o sea, tuvieron que pagar en un mismo año el impuesto correspondiente a dos (2) años.

A partir del año 1954 esta situación se normalizó, esto es, el pago de un solo año corriente a la vez.

Ahora bien, para el impuesto de 1953, cabe subrayar que no había que esperar que finalizara el período gravable (año calendario o fiscal) para luego presentar una declaración dentro de los tres (3) meses siguientes, sino por el contrario, había que presentar dentro de los primeros tres (3) meses del período, iniciado en el caso del año calendario el primero (1º) de enero.

Esta declaración presentada, a más tardar el 15 de marzo de 1953, se denominaba estimatoria (aun se denomina así), y contenía el hecho generador o imponible del impuesto, que era la renta gravable obtenida en 1952. De

manera, que si no hubiera existido el hecho generador o imponible, no hubiera la obligación de presentar una declaración de rentas.

El período gravable (delimitado en el espacio y en el tiempo del hecho generado o imponible) aparecía claramente fijado en la declaración estimatoria de rentas. Hoy en día también aparece, así que carece de fundamento el argumento de que el período no se había finalizado.

La base imponible de 1953, era la cuantía de la renta gravable de 1952, así que no había que esperar que finalizara el año de 1953, para la determinación de la base imponible.

La liquidación y pago del impuesto de 1953 (quantum de la relación tributaria) se hizo en base a la cuantía de la renta gravable de 1952, declarada en la estimatoria.

El carácter provisional del pago fue eliminado mediante la reforma tributaria de 1964 (Ley 9 de 23 de diciembre de 1964), y desde entonces hasta la fecha, los pagos con respecto a la declaración estimatoria no son anticipos, como podría pensarse, sujetos a una liquidación posterior por parte del Fisco, sino son pagos en firma, sujetos a un ajuste por parte del contribuyente (Artículo 718 del Código Fiscal).

La obligación tributaria nace el primer día del período

gravable y se formaliza con la Declaración Estimada de Renta para los contribuyentes que presentan declaración de renta, porque es ésta la que corresponde al período corriente, equiparándose así a los otros contribuyente deudores cuyos impuestos le son retenidos en la fuente, v. g. , los asalariados que se les descuenta el impuesto de su salario o el caso de las remesas al extranjero, donde el remitente está obligado a retener el impuesto en la fuente el impuesto. Se podrá decir que la obligación nace para unos el último día del período fiscal y para otros mes a mes? Creemos que No. Las obligaciones tributarias son iguales para todos y si avalamos la tesis contemplada en la Ley. refrendada por el señor Procurador, se tendría que aplicar a todos y cada uno de los contribuyentes desde el primer día del ejercicio fiscal, independientemente de si el Fisco tiene o no que devolver los tributos cobrados de más, al aplicar las nuevas tasas impositivas" (fs. 137-142).

A lo anterior sólo me resta agregar que encontrándonos en pleno esplendor el "neoliberalismo" (liberalismo manchesteriano), las palabras de Adam Smith deben tener acentos pontificios. Por ello las transcribo a continuación.

"La certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuesto, de tan

gran importancia que puede decirse, según me parece deriva de la experiencia de todas las naciones, que en grado muy considerable de desigualdad que no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre" (SMITH, Adam citado por Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario, Edit. Depalma, Buenos Aires) (fs. 91)

Estas son algunas, y no todas las razones que me asisten para discrepar de los conceptos de la mayoría. Considero, por tanto, pues, que el texto acusado debió ser declarado inconstitucional.

Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente, SALVO MI VOTO. (*)

IV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE PROPORCIONALIDAD.

Los artículo 20 y 261 de la Constitución Nacional preceptúan, respectivamente:

"Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley..."

- o -

"La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, **que todo impuesto grave al con-**

tribuyente en proporción directa a su capacidad económica." (resaltamos)

Además de la *igualdad ante la Ley tributaria* y el de *proporcionalidad de la carga tributaria*, vale mencionar el de "no discriminación", del artículo 19.

La Corte Suprema en reiteradas ocasiones ha sostenido que para que se de por violentado el contenido del artículo 19 de la Constitución, la norma cuestionada tiene que señalar un privilegio o fuero personalísimo (subjetivo) y que la discriminación debe responder a razas, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas. De no presentarse configuraciones típicas o directas de esta índole no puede considerarse violentado el citado artículo.

Desde otra arista, significa que no deben expedirse leyes de carácter impositivo en atención a alguno de estos elementos o de carácter subjetivo, salvo que las mismas tengan su justificación en el interés colectivo, como lo es la exención a favor de las entidades del Estado.

Claros ejemplos de una norma discriminatoria la tuvimos con la Ley del Fondo Obrero, que dio inicio al Impuesto sobre la Renta en Panamá, establecía un impuesto directo personal e igualitario de B/.3.00 por año, a pagar por todos los varones domiciliados en al República^(*) y a inicio de vigencia del

(*) Sentencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, dictada el 25 septiembre de 1992, Gaceta Oficial N° 22.252 de marzo 29 de 1993, págs 24- 28.

(*) Jurisprudencia Constitucional, op cit. Pág 39ss.

Código Fiscal, cuando establecía un recargo de 25% en el pago del impuesto sobre la Renta que deberían tributar las personas que – de acuerdo con el Código Civil – no tuvieran la obligación de suministrar alimentos.^(*)

Significa, entonces, que el legislador deberá contemplar parámetros comparativos a fin de **tratar** las cosas o personas desiguales como desiguales, especialmente al momento de establecer imposiciones, por lo que a mayor capacidad económica mayor imposición debe recaer sobre el sujeto pasivo del tributo. Quiere decir, que para conocer la “capacidad económica” del sujeto pasivo, necesariamente hay que conjugarlo con otros principios, entre ellos, el de la proporcionalidad, generalidad e igualdad para manifestar una posición de justicia tributaria.^(**)

El profesor mexicano Porras López explica que:

“Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades o sea en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado. La observación o violación **a esta máxima se traduce en lo que llamamos**

igualdad o desigualdad de la imposición...^(*) (resaltamos)

La interrogante a dilucidar es si la “*capacidad económica*” se refiere a la “capacidad contributiva” o sea meramente distributiva; o si esa capacidad económica, en cada caso, lleva expresamente motivos económicos y de patrimonialidad, en sentido de una identificación con el índice de potencialidad económica con el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Todo parece indicar que la igualdad o desigualdad del tributo atiende más al aspecto **ingreso real y/o potencial** del sujeto pasivo, para la determinación de la obligación tributaria, a fin de que la misma sea “*en proporción directa a su capacidad económica*”

Al preceptuarse que “*la Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de las necesidades de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional,...*” está estableciendo advertencia al poder tributario en el sentido de evitar la creación de gravámenes onerosos, so pretexto de necesidades de ingresos o de proteger las producción nacional; vale decir, que por sólo fines recaudatorios o económicos no deben establecerse tributos, situación que algunas Legislaciones sí contemplan.^(**)

(*) Artículo 703 del Código Fiscal, edición oficial, 1956.

(**) Véase: ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel: “*Jurisprudencia Constitucional Tributaria*”. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons. Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid - 1993.

(*) PORRAS López, Armando: “*Derecho Fiscal*”, pág. 59, Textos Universitarios S.A. Méjico, 1975.

(**) El artículo 162 de la Constitución de 1941 establecía “...Podrá la Ley también establecer impuestos y contribuciones que no tengan por finalidad arbitrar fondos públicos, sino que obedezcan a motivos de carácter económico”

Por ello, la proporcionalidad a que se refiere la norma constitucional, no parece tener ninguna relación con el “principio de proporcionalidad” tributaria o en sumo caso se emplea como sinónimo de equidad que va ligado al principio de la igualdad ante la Ley, toda vez que la carga tributaria debe responder a la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo, cuya cuota o tarifa puede ser proporcional o progresiva^(*); pero, esta no debe constituirse en una exacción, por lo que se denota la mayor importancia el impedimento de establecer impuestos con fines simplemente recaudatorios o confiscatorios.

Al respecto, dice Illanes:

“En un comienzo, al interpretar el principio de la proporcionalidad no se dudó de que ello significaba que el aporte de cada individuo debía ser proporcional a su capacidad económica en los términos objetivos y ello se satisfaría con una tasa porcentual sobre el ingreso o renta o sobre la materia impositiva que determinara la ley. Así se cumplía con el principio de la proporcionalidad, cada cual aporta en proporción a su capacidad.

Pero en el transcurso de la evolución de los conceptos económicos y siempre en la búsqueda de la justicia, se pensó que la proporcionalidad no debía tener un contenido meramente objetivo, sino que la verdadera justicia se encontraba en la proporcionalidad del sacrificio, considerando que es tal la imposición de cargas públicas.

No es proporcional el sacrificio para dos individuos a los que se les prive de un porcentaje igual de su riqueza, si uno posee una unidad y otro dos; en este caso puede aplicarse sobre la segunda unidad del individuo que posee dos, un porcentaje mayor y con ello se logra y avanza hacia la proporcionalidad de la carga en términos de sacrificios. Esta es en esencia la justificación de las tasas progresivas de impuesto dentro del principio de proporcionalidad. Pero su aplicación dependerá en cada caso de los términos en que el principio esté incorporado a cada constitución particular. Creemos que la mayor parte de los textos constitucionales se refieren sólo a la justificación de tasas progresivas, que por lo demás tratándose del impuesto sobre la renta están incorporadas en todos los sistemas tributarios”.^(*)

(*) Respecto a la proporcionalidad y progresividad de las cuotas o tarifas impositivas, véase **Roque García Mullin**: “*Impuesto sobre la Renta (teoría y técnica del Impuesto)*” Instituto de Capacitación Tributaria. Santo domingo, Rep. Dominicana-1980. **Ernesto Flores Zavala**: “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas – Los Impuestos*” IX edic. Ed. Porrúa, S.A. 1977.

(*) ILLANES, Luis: “*Derecho Tributario (Guía de Clases)*”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET). Buenos aires- Argentina ,1972. También, D. Jarach: “*Derecho Tributario, Curso superior*”, págs.137 y 138, Talleres Gráficos S.A.G.A. B.A. ARGENTINA, 1969.

Esto es en principio, ya que por razón de interés público o de política económica del Estado, el legislador puede establecer incentivos de exoneración o exención de tributos con miras al desarrollo de alguna actividad económica, cuyo sacrificio social, a su vez, le permitirá un efecto multiplicador de carácter económico y, por ende, una mayor recaudación tributaria en otros conceptos, incluso, diferentes a los tributos exonerados. El pecado de tales exenciones está en el período por el cual se conceden y que provoca una degeneración e iniquidad en el sistema tributario.

Puede decirse que estos principios, tal como se conciben, permiten la formación de distintas categorías de contribuyentes sobre la base, no sólo de su capacidad económica, sino por razones diferentes pero con sentido de justicia social, para lo cual se aplican las diferentes tarifas a los tributos.

Para concluir este punto, en el salvamento de voto conjunto de los Magistrados R. A. Fábrega Z. y A. Hoyos, se confirma la necesidad de que el administrador de la Ley procure actuar como suma cautela y aplicación racional de los instrumentos de interpretación legal con la finalidad de que la sana lógica de la razón legal sea la que supere o impere, incluso a veces por encima del frío texto de la norma ya que su interpretación no se agota en ella, y cuando esta última no es conjugable con la realidad o los hechos.

El citado salvamento de voto es elocuente y básico, en cuanto a su concepción de aplicabilidad de las reglas concernientes al trato de las cosas desiguales como desiguales, y dentro del principio de la igualdad y la proporcionalidad comentada; de ahí, que lo reproducimos en su parte pertinente a este tema:

* * *

**“SALVAMENTO DE LOS
MAGISTRADOS ROGELIO A.
FÁBREGA Z. y ARTURO HOYOS**

Por no compartir el contenido de la Sentencia que antecede, los que suscribimos, nos vemos precisados a salvar el voto, por las siguientes razones:

PRIMERO: La sentencia que se somete a la consideración de los suscritos, es, en muestra apreciación, violatoria del artículo 20 constitucional, como sostuvo en el proyecto bajo la ponencia del Magistrado que suscribe, ROGELIO A. FÁBREGA Z.

Como es sabido, las funciones de este Pleno en funciones de Tribunal Constitucional, no está limitado a pronunciarse sobre las normas que específicamente han sido denunciadas en la pretensión de inconstitucionalidad, sino de cualesquiera otras que incidan o tengan relación o importancia en la decisión del proceso constitucional. Dicho principio, que el Pleno ha denominado

principio de universalidad, se encuentra previsto en el artículo 2566 del Código Judicial, cuya norma se permite transcribir el Pleno:

"2566. (2557) En estos asunto la Corte no se limitará a estudiar la disposición tachada de inconstitucional únicamente a la luz de los textos citados en la demanda, sino que debe examinarla, confrontándola con todos los preceptos de la Constitución que estime pertinentes."

Este Pleno, en número plural de ocasiones, sé ha referido al principio de igualdad que postula el artículo 20 constitucional, señalando que se trata de igualdad de trato ante situaciones similares, sean éstas de naturaleza material o procesal, gobernando en esta materia el principio de proporcionalidad y el que el autor alemán KARL LARENZ denominaba "el Principio de interdicción a la excesividad".

En efecto: en sentencia del de junio de 2000 el Pleno expuso lo siguiente:

Observa el Pleno que se ha invocado como violado la norma contenida en el artículo 20 de la Constitución Nacional la cual preceptúa que "los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley, pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determi-

nadas actividades a los extranjeros en general..".

En cuanto a la interpretación de la norma constitucional citada, no comparte la Corte el criterio vertido por el Procurador General de la Nación mediante Vista N°43 de 17 de diciembre de 1999, en el sentido de que, considera que el artículo primero del Decreto N°194-LEG de 11 de septiembre de 1999 no viola el artículo 20 de la Constitución Política, ni ninguna otra norma del texto constitucional, aduciendo que dicho artículo constitucional tutela el principio de igualdad entre nacionales y extranjeros, y no en relación de los nacionales entre sí. El Pleno en sentencia de 13 de octubre de 1997, en relación con la interpretación del artículo 20 constitucional, expresó los. siguiente:

"El artículo 20 de la Constitución Política ha sido objeto de copiosa jurisprudencia constitucional, y su contenido esencial consiste en que igualdad de trato, y en desigualdad de circunstancias debe ofrecerse desigualdad de trato derivado de la consideración de que el principio de la igualdad ante la ley no es interpretada como una igualdad numérica sino en relación con la Igualdad de circunstancias que es regulada por un acto normativo. Así, por ejemplo, el fallo de 10 de diciembre de 1993 no ordena que, como regla general, asigne las mismas consecuencias jurídicas

sino que ordena al legislador que, como regla general, asigne las mismas consecuencias a hecho que, en principio, sean iguales o parecidos. Sobre el particular, puede consultarse también las sentencias de 27 de junio de 1996, de 18 de marzo de 1994 y de 29 de abril de 1994".

El jurista alemán Karl Larenz ha señalado que "puede haber motivos incardinados en la estructura de la comunidad... o atinentes a la distribución de funciones dentro de la comunidad que pueden justificar una parcial desigualación. Cuando estos motivos existen, el principio de igualdad queda sustituido por el de proporcionalidad. Según este último principio, la desigualdad no puede ir más allá de lo que la causa objetiva justifique la diferenciación sólo pueda realizarse en lo que concierne a esta causa y sólo de manera que no sobrepase la medida exigida por ella. El mismo autor agrega que los principios de igualdad y de proporcionalidad tienen su campo principal de aplicación en el Derecho Público".

(DERECHO JUSTO, Traducción de Luis Díez Picazo, Editorial Civitas, Madrid, 1985, Págs. 138 y 140)."

Ya con anterioridad, las sentencias de 20 de mayo de 1999 y la de 16 de julio del mismo año, se pronunciaron sobre esta materia. En la segunda, se expresó:

"Este Pleno ha señalado en varias ocasiones que la recta interpretación del principio de Igualdad ante la ley conduce a que ésta, al regular determinados aspectos de la vida social, no introduzca, ante situaciones que son iguales, tratamientos diferenciados. No. estatuye, por lo tanto, un principio de igualdad matemática, sino de igualdad ante situaciones iguales y, naturalmente, desigualdad ante situaciones que no tengan ese carácter, es decir, de justicia distributiva. Esta aproximación del igualdad también ha -señalado este Pleno, implica, además, que el principio de proporcionalidad ordena que las diferenciaciones para que sean lícitas constitucionalmente, tengan una base objetiva que conduzcan a la racionalidad del trato diferenciado, y que además, sean razonables, con lo que se asienta en el principio de "interdicción a la exclusividad", en expresión del jurisconsulto alemán KARL LARENZ."

Aplicando los principios anteriores, observamos que se le ofrece un tratamiento dispar al instituto procesal de la caducidad, la que tiene como fin ponerle fin, por razones procesales al proceso. La diferencia consiste en que para la caducidad ordinaria (artículos 1.103-1.112 del Código Judicial), permite, que la resolución (auto) que la decreta sea susceptible de recurso de ape-

lación e incluso el extraordinario de casación, y no es aplicable, entre otros supuestos, en los procesos en que sea parte el Estado. En tanto, la caducidad denominada por el legislador como extraordinaria (que se corresponde en la actualidad con el artículo 1.113 del Código Judicial (antes artículo 1 098-A), y qué la modificación no altera lo esencial del artículo anterior que fuese modificado por el artículo 30 de la Ley 23 de 2001, en que restringe de manera indebida los recursos contra dicho tipo de caducidad extraordinaria, permitiendo solamente el recurso de reconsideración ante la misma autoridad jurisdiccional que dictó el recurso de reconsideración ante la misma autoridad jurisdiccional que dictó la caducidad extraordinaria y que, además, es aplicable, a las entidades públicas, además de otros supuestos previstos por el artículo 1007 del Código Judicial, con lo que se restringe, de manera indebida, a este tipo de caducidad extraordinaria, de la revisión, vía recursiva, por el superior jerárquico y, aún, por la Sale Civil con motivo de la proposición de un recurso extraordinario de casación contra la resolución que decida la alzada. Dicha diferenciación, que carece de una base racional, y violenta el principio de razonabilidad y de interdicción a la exclusividad, y con él, el principio de proporcio-

nalidad insito en el artículo 20 constitucional, hace que la limitación en la caducidad extraordinaria únicamente del recurso de reconsideración, resulte violatorio del artículo 20 de la Constitución.

SEGUNDO: ...”(*)

V. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.

El artículo 30 de nuestra Constitución establece:

“No hay pena de muerte, de expatriación, *ni confiscación de bienes*,” (resaltamos)

Por su ubicación dentro de una norma conceptual y mayormente penal, un número plural de autores ubican al principio de no confiscatoriedad dentro del ámbito del Derecho Penal; no obstante que la Constitución Nacional consagra, en los artículos 44 y 45, los atributos del derecho de propiedad que implícitamente conllevan la prohibición de la confiscatoriedad de bienes.

En ese sentido, ciertamente, pensamos que la confiscación no es figura exclusiva del derecho penal ya que puede disimular con otras figuras o de formas subrepticias, pero que conllevan a destituir de la propiedad a su legítimo tenedor. Así,

(*) Sentencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de 5 de abril de 2002 publicado en la Gaceta Oficial 24,560 de mayo 27 de 2002.

llámese confiscación, exacción o regresividad, la norma es sanamente aceptable o atendible en el Derecho Tributario, incluso, nacional, ya que puede manifestarse como consecuencia del ejercicio de diversas jurisdicciones tributarias, la alta elevación de las tasas o tarifas de los tributos, por ejemplo, que pueden erosionar gravemente el pleno ejercicio de la propiedad.

Dentro de esa concepción penalista el Dr. Quintero nos dice que la confiscación *“es la apropiación por parte del Estado de la propiedad de una persona que ha sido condenada a sufrir una pena extrema, por la comisión de un delito de singular gravedad, de acuerdo con la legislación del respectivo Estado”*.^(*) Esta acepción, si bien es comprensible dentro del Derecho Penal Tributario, no es aplicable en la administración de los tributos en razón que no se presenta, necesariamente, como consecuencia de la comisión de un delito, sino en cumplimiento de la Ley que la contiene.

Por su parte, Samper, citado por Quintero en su referida obra, conceptúa que *“La confiscación es el absoluto despojo, sin compensación alguna, que da por resultado la pérdida total de valores confiscados sin resarcimiento alguno; y esto a beneficio del fisco, según lo expresa el vocablo”* de donde no se demuestra ningún rasgo penalista.

Quizás, el distanciamiento de la confiscatoriedad de otras ramas jurídicas se deba a la relatividad de la capacidad económica y/o contributiva o tributaria de las personas para mantener bajo su dominio un bien o para el ejercicio de una actividad.

El artículo 30 –dijo la Corte Suprema demostrando el carácter penalista de la norma y la condición de la capacidad económica- de la Constitución prohíbe la confiscación de bienes y el petente Lic Velarde considera que el establecimiento de un impuesto especial de dos balboas con que se gravan todas las fincas con una capacidad de 500 hectáreas de las cuales sus dueños no hagan uso de ellas, es una confiscación. No está de acuerdo la Corte con este modo de pensar, desde luego, que dentro del concepto moderno del derecho, la confiscación no es más que un castigo que se impone al delincuente como sanción al delito cometido.

...Lo que la Ley 19 de 1950 al ser dictada por la Asamblea Nacional, lo que busca es evitar el acaparamiento de las tierras por quienes no la cultivan durante el término de años que en ella se señala.

...^(*) (subrayamos)

(*) QUINTERO, Cesar: *“Derecho Constitucional”* T. Iº, pág. 158. Imp. Lehmann, San José – Costa Rica. 1967.

(*) *“Jurisprudencia Constitucional”*. Op. Cit. Pág. 319. Ver, también fallo del Pleno de la Corte Suprema de justicia del 31 de octubre de 1997, Gaceta Oficial N° 23,500 de marzo de 1998, pág. 16.

Algunas veces el Estado establece tributos altamente onerosos para desincentivar, por ejemplo, la adquisición o importación de bienes suntuosos, estableciendo altos aranceles y gravámenes a dichos productos; otras veces dirige su acción ante ciertas actividades como juegos de azar, prostitución, ventas de licores, ciertas sustancias o armas de fuego, o la utilización de ciertas figuras jurídicas (como la donación) para evitar la elusión de otras que le interesan al Fisco (como pudo apreciarse en el precedente transcrito); empero, este simple hecho de alta onerosidad, no lo hace por sí sólo confiscatorio, por lo que en su mayor parte, al confiscatoriedad, tiene que ser probada por quien la alegue.

Ensayando una acepción afín al tema, puede decirse que la confiscación es la imposición o tributación gravosa que perjudica la propiedad o tenencia de un bien o el ejercicio una actividad. Se aprecia que no se requiere, para nada, la preexistencia de un acto ilícito ni es consecuencia de este; basta ser titular del bien o del ejercicio de una actividad gravados con un elevado e "impagable" tributo.

En ese sentido, la Ley tributaria "confiscatoria" puede ser mejor apreciada cuando, entre otros casos, resulta altamente onerosa para el sujeto pasivo o contribuyente, entendiéndose, por gravosa cuando el Estado a través del tributo extrae una parte sustancial de las rentas

reales o potenciales de un bien o de una empresa o actividad, racionalmente explotada. Empero, ese perjuicio debe ser probado por quien lo alega. Como afirma Spisso

"La confiscatoriedad implica un perjuicio al absorber el gravamen un alto porcentaje- que el contribuyente habrá que justipreciar y/o demostrar- de la renta, capital o valor del bien gravado, que no responde a un interés público o social. (*)

Comentando una sentencia del Tribunal Constitucional, Alonso González anota:

"El segundo de los límites indicados es el sistema tributario justo. Este ha de contemplarse vinculado al principio de progresividad y al principio de igualdad no es sin más el principio del artículo 14 porque cierta desigualdad cualitativa, manifiesta la sentencia, es indispensable para cumplir este principio. Lo cierto es que se pone de manifiesto una concepción del principio de igualdad que funciona unida al principio de progresividad y cuyo resultado esperable es una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza.

Y si admitimos esto estamos admitiendo una variación en el contenido del principio de igualdad referido

(*) SPISSO, Rodolfo R. *"Derecho Constitucional Tributario"*, pág. 257. Ed. Depalma, Buenos Aires - Argentina. 1991.

a la materia tributaria. A nuestro juicio, tal mutación ha operado, tal y como expone con total precisión Suay Rincón, como consecuencia de la institucionalización de intereses jurídicos que antes no lo estaban entre los cuales se hallaría la progresividad del sistema tributario. “Por consiguiente, el artículo 14 ha sido puesto en relación con los artículos que recogen esos intereses y de esa combinación ha nacido el actual sentido del principio, que por otro lado, es el único que posibilita avanzar, y no ser obstáculo, en la igualdad efectiva entre los ciudadanos, tal y como pide el artículo 1.1C.E., que eleva la igualdad al rango de valor supremo del ordenamiento jurídico.”^(*)

De lo expuesto se colige que las corrientes modernas del Derecho, influenciadas por las filosóficas socialistas, han ido recogiendo en gran medida las realidades de las desigualdades sociales y económicas, para eliminar los resabios de imposiciones alcabalatorias y discriminatorias de las cuales ya hemos hechos algunas menciones. También, se denota que la confiscación no sólo es figura jurídica del Derecho Penal, sino que puede presentarse en el ámbito del Derecho tributario.

El principio de no confiscatoriedad es aplicable a todo tributo

siempre que el mismo pueda representar una “incidencia en la economía del contribuyente de forma inversa a su capacidad contributiva”^(*); de ahí que de existir o expedirse formal y debidamente una Ley tributaria, que evidencie o refleje una regresividad o probable confiscación, el contribuyente no puede quedar o estar indefenso ante el poder tributario, por lo que no queda otra alternativa jurídica o medio de impugnación que la vía de la inconstitucionalidad sobre la base del artículo 30 de nuestra Constitución Nacional.

En este orden conceptual, la confiscación tributaria se puede presentar, entre otros casos, en los siguientes:

a) En la imposición de Impuesto o tasas regresivas.

La concurrencia de tributos sobre un mismo hecho gravado o doble tributación (nacional y/o municipal) puede argüirse de confiscatoria, desde el visto de vista de la lesión que sufra el patrimonio o propiedad del contribuyente, lo cual es difícil en nuestro medio dado que los bienes ya gravados por la Nación no pueden ser objeto de tributos municipales y que la jurisdicción tributaria municipal es derivativa de la Ley. Jarach, al citar jurisprudencia al respecto, afirma que “*la superposición de gravámenes y*

(*) ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. Op. cit. Pág. 39

(*) Op. cit. Pág. 39.

aún las dobles imposiciones son constitucionales mientras no se llegue a la confiscatoriedad. A contrario sensu, es inconstitucional la acumulación de impuestos que excede el límite admitido por la jurisprudencia". Y, pregunta "¿cuál de los impuestos resultaría confiscatorio: el último o el primero establecido por ley, o el último cobrado, o el primero vencido, o el último vencido, o el más gravoso?" También, se dice, puede presentarse por la suma de todos los tributos que afectan al contribuyente en el ejercicio de la propiedad, porque en definitiva se pagan con la renta o capital cualquiera, que sea la base técnica imponible, y pueden reflejar porcentajes considerables de supuestos perjuicios al contribuyente.^()*

Con relación a las tarifas o tasas regresivas, en donde a mayor base, una menor tasa o tarifa imponible (es decir, que el que menos capacidad contributiva tiene, paga o tributa más) puede presentar considerable grado de lesión a la propiedad; aún cuando hemos visto que han existido tasas altas impositivas cuando ha existido interés de desincentivar la adquisición de un bien o proteger una actividad nacional, como acontece con los impuestos al consumo de bienes suntuarios.

b) En los inmuebles.

Según Spisso, tiene incidencia sobre la riqueza inmobiliaria, y ci-

tando precedente de la Corte suprema Nacional acota "para declarar la inconstitucionalidad del impuesto inmobiliario por confiscatorio es indispensable que quien lo impugna pruebe la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble gravado, a cuyo efecto se debe tener en consideración el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo afectado, prescindiendo de la supresión o disminución de utilidades provenientes de circunstancias eventuales, o de la inapropiada administración del contribuyente. A fin de precisar que se debe entender por explotación adecuada o rendimiento normal del inmueble, la Corte señaló que ello implica el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente, dedicada a esa especie de trabajo. En diversos precedentes, la Corte conceptuó confiscatorio el tributo que absorbe la renta de un inmueble en una proporción del 38.44%, para finalmente fijarlo en un 33% de la utilidades corrientes de una correcta explotación de los inmuebles, más allá del cual, en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad."^(*)

En la realización de reavalúos catastrales, también, puede pecarse de confiscatorios si los mismos no responden a criterios objetivos y científicos.

(*) JARACH, D. Op cit. Pág.150.

(*) SPESIO Rodolfo R. Op Cit. Pág. 252.

c) En las donaciones y sucesiones hereditarias.

En Panamá ya no existe el impuesto sobre sucesiones hereditarias, por lo que las tarifas sólo son aplicables a las donaciones, que resultan en muchos casos más altas o gravosas que aquellas propias de la enajenación de bienes muebles o de inmuebles. No obstante la jurisprudencia extranjera nos da ejemplo de descalificación de tributos en razón de que absorbían más del 50% del valor de la masa hereditaria.

d) Contribución de Mejoras.

Conocidas Panamá como “Tasas de Valorización” conocemos de dos antecedentes que bien sirven para auscultar algunos aspectos concernientes a este punto. La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativa sostenía:

“La causa jurídica radica en la exteriorización de riqueza, que se forma como índice de acrecentamiento en el valor de la propiedad de los particulares.

Dada la índole excepcional de esta contribución se justifica por razón del beneficio recibido por el dueño de la propiedad beneficiada ya que concurren los elementos esenciales de que la obra pública sea de beneficio local, y que ese beneficio no sea sustancialmente excedido por la contribución.

De esta obra pública ha resultado un mayor valor, un aumento de riqueza, y el propietario del inmueble puede resarcirse del costo de la obra realizada. Por lo tanto, las resoluciones acusadas no admiten dicha contribución como deducible.” Sentencia de 18 de febrero 1074. (*) (subrayamos)

Si bien lo que discutía era la deducibilidad de la Tasa de Valorización por mejoras públicas y no su monto, se pueden extraer de esta sentencia, dos aspectos relevantes que hemos subrayado; estos son: que **“la causa jurídica radica en la exteriorización de riqueza”** (capacidad económica) y que **“ese beneficio no sea sustancialmente excedido por la contribución”** (capacidad tributaria). Sin embargo, por lo resaltado, si la discusión se hubiera centralizado en si el monto del gravamen era elevado, o como dice - a sentido contrario- dice la Corte: si la contribución excedía el beneficio de la obra pública entonces, (la Corte) hubiera tenido que pronunciarse en tal sentido: de si existe la posibilidad en nuestra legislación de una confiscación tributaria y cual es el porcentaje para su configuración, lo que sería, a su vez, una limitación de la jurisprudencia al poder legislativo para imponer los impuestos, por ende, su tarifa.

(*) AROSEMENA, Roy. TROYANO, José A.: “Jurisprudencia Contenciosa Administrativa 1971-1985”, pág. 329- 330. Imp. Lil S.A. San José Costa Rica. 1987.

Por otra parte, el hecho de que el propietario pueda resarcirse del costo de la obra no es lo trascendental, por el momento, sino si el de si se merma la capacidad contributiva^(*), toda vez que tal hecho, aumenta el valor catastral del inmueble, así como el respectivo impuesto. Puede resultar, entonces, que la exteriorización de esa nueva riqueza puede no ser sostenida o sostenible por falta de capacidad contributiva de su titular, compeliéndolo a la enajenación de la propiedad, al incumplimiento de la obligación tributaria y hasta la adjudicación por la vía de la jurisdicción coactiva de la Administración Tributaria, al menos que esa sea la intención real o finalidad de la Ley.

(**) Para Gnazzo, esto de la capacidad económica y contributiva de las personas está íntimamente vinculado con la "justicia" que "enunciado originalmente por Adams Smith, ha sido luego objeto de una profusa bibliografía, que fue recogiendo también la evolución del principio a la luz de las realidades principalmente económicas y sociales...que el principio de justicia se forma con dos atributos complementarios estrechamente vinculados: la generalidad o universalidad y la uniformidad. De acuerdos con ellos, todos deben pagar impuestos en base a su capacidad contributiva (10) En 1970 Neumark le dedico un profundo comentario, señalando que la justicia del impuesto se relaciona especialmente con los conceptos de proporcionalidad y progresividad (11) Actualmente, existen muy autorizadas opiniones que tratan de la justicia de los impuestos y como regla general (especialmente sobre la renta, generales sobre ventas, específicos al consumo y patrimoniales), tienen atributos de justicia según la estructura, exoneraciones y alícuotas aplicables. En el estado actual del pensamiento tributario, la justicia del impuesto deberá medirse por la combinación de factores como la renta percibida, el patrimonio poseído y el gasto de consumo. Asimismo, la justicia del impuesto está mucha veces opuesta a una política de incentivos tributarios, bajo los cuales ciertos objetivos socio-económicos del gobierno pueden colocarse por encima del principio de justicia. Por lo tanto, también creemos que en una futura revisión de la Constitución, debería ajustarse el texto del Art. 261."

Otros gravámenes. Pessio menciona hechos de confiscatoriedad en otros gravámenes tales como *indirectos* que se evidencia cuando el tributo no puede ser absorbido o trasladado en el precio de venta del bien, y tiene que ser imputado al costo y la ganancia del vendedor. Sobre Patentes, cuando no se guarda razonable proporción con la productividad del negocio gravado; y, en materia de sellos o registro cuando el gravamen que absorbía más de la mitad del capital asignado a una sucursal. También, en cuanto a las ganancias no sólo resultaría confiscatorio cualquier tributo que grave el ejercicio de las profesiones y oficios de manera individual y no como una "explotación comercial", sino inconstitucional, toda vez que ello está expresamente prohibido por la Carta Magna, "...No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes" (art. 40).

Un aspecto importante de lo anotado es que la confiscatoriedad estará determinada por un aspecto no tanto jurídico sino por la evaluación económica que haga el Tribunal o la Corte Suprema sobre la razonabilidad del monto del tributo y el monto del agravio al patrimonio del contribuyente, lo cual trasluce una posible limitación o control al poder legislativo para la determinación de las respectivas tarifas o tasas impositivas.

Otro aspecto trascendental sería el efecto de la declaratoria que hiciera la Corte, en el sentido si la confiscatoriedad o inconstitucional es en forma absoluta; es decir, si enerva toda la norma o solamente la parte o monto que resulte confiscatorio. A similitud habrá que dilucidar si basta que el tributo sea confiscatorio para uno o pocos contribuyentes o requiere de un número plural (¿?) de afectados en similar magnitud, o cuándo se entiende que el tributo tiene efectos confiscatorio de manera general.

VI. OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL AMBITO TRIBUTARIO.

Incuestionablemente que en la Constitución Nacional se consagran otros principios que tienen de una forma u otra relación con el Derecho Tributario positivo, tales como los principio del Derecho Penal consignados en los artículos 31 (referente a la aplicación de la Ley Penal, en cuanto estemos en presencia de infracciones <defraudación, contrabando, incumplimiento de las obligaciones formales> configuradas dentro del llamado Derecho Penal Tributario), 32 (garantías del

debido proceso), 43 (irretroactividad de la Ley), y 50 (amparo de garantías constitucionales), pero, conceptuamos que deben ser tratados de manera independiente a los propósitos del presente.

A ese mismo nivel constitucional, también, encontramos las normas del régimen tributario de los Municipios (como parte del Poder Tributario del Estado), pero que, en primer lugar, por ser derivativo de la Ley, debe haber agotado el cumplimiento los principios que hemos desarrollado en este trabajo. (art. 242 y 243). El artículo 245 que hace relación a las exenciones de derechos, tasas o impuestos municipales.

En el artículo 153, numerales 10, 11 y 16 (segundo párrafo) de la Constitución Nacional se establece la facultad de la Asamblea Legislativa de establecer impuestos y contribuciones, así como los aranceles y las tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de la aduana, o sea referente al principio de legalidad; y, sin perjuicio de lo preceptuado en el numeral 7 del artículo 195 que le concede facultad especial al Consejo de Gabinete en igual sentido, para fijar los aranceles, tasas y otras disposiciones aduaneras.

Panamá, octubre 14 de 2003

STATUS JURÍDICO Y RECOMENDACIONES A FUTURO DE NUESTROS COMPROMISOS ANTE LA OCDE

Por: Carlos F. Urbina

PARTE I

Reseña del esfuerzo por combatir la competencia tributaria nociva

Introducción:

Quizás la primera llamada para atacar la competencia fiscal entre países se dio con el Gordon Report⁽¹⁾ en 1981. Este reporte recomienda tomar una iniciativa internacional, liderada por Estados Unidos, para lidiar con los paraísos fiscales que Gordon llama abusivos.

Iniciativas similares han sido tomadas por la Unión Europea⁽²⁾ y por países africanos, en un esfuerzo para limitar la competencia fiscal entre ellos.

Para Panamá, el punto más importante llegó en 1996, cuando los ministros de la OCDE le encomendaron la misión, de desarrollar medidas para contrarrestar los efectos

nocivos de la competencia fiscal. En ese mismo año, el Grupo de los 7, a través de su comité para eliminar la evasión fiscal y el lavado de dinero, piden también a la OCDE, que enfrente el tema de la competencia nociva entre países³.

Ambas peticiones hicieron que la OCDE preparara un reporte en abril de 1998, titulado "Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue" (en adelante el Reporte de 1998). El reporte, pedía la creación de un foro que hiciera una lista con los países que tuviesen prácticas fiscales nocivas. Por esta razón, en junio del año 2000⁽⁴⁾, la OCDE publica una lista de paraísos fiscales entre los que se encuentra Panamá.

Julio 31 de 2001, fue el límite para que los países identificados se comprometieran a cambiar sus sistemas fiscales o enfrentar sanciones. Según el reporte del 2000, este compromiso se haría mediante una manifestación pública de eliminar estas

(1) Este reporte es "Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview", presentado en enero de 1981 por Richard Gordon quien para ese tiempo era consejero de Fiscalidad Internacional para el IRS.

(2) Ver "Towards tax co-ordination in the European Union" (Octubre 1997), Code of Conduct for Business Taxation (Resolución Europea O.J./ Enero 6 de 1998).

(3) Esta petición la hizo el G-7 en su summit de Lyon en 1996.

(4) "Towards a Global Tax Co-operation" (Reporte del OCDE, 2000).

prácticas nocivas para Diciembre 31 de 2005.

Unos meses antes de este reporte (entre abril y mayo del 2000), seis de los paraísos fiscales ya habían firmado este compromiso⁽⁵⁾. Los compromisos tenían un texto estándar, donde estos seis paraísos decían comprometerse con la OCDE para: implementar un programa efectivo de intercambio de información, transparencia (fiscal) y la eliminación de las características de sus sistemas fiscales encaminados a atraer compañías, que no estuvieran involucradas en una actividad substancial dentro de sus respectivos territorios.

Después de estas victorias, parecía imparable el esfuerzo de la OCDE.

El affair O'Neil:

En mayo de 2001, mediante nota PO-366, Paul O'Neil, secretario del Tesoro de los Estados Unidos, anuncia que para su país ya no tiene prioridad el esfuerzo de la OCDE. Según sus palabras, la iniciativa de la OCDE era muy amplia y estaba preocupado al ver que se cuestionara la baja imposición fiscal, interviniéndose así en la política fiscal de otros países.

En la política de la entonces, nueva administración Bush, lo im-

portante en la lucha contra la evasión fiscal era el intercambio de información. O'Neil, critica fuertemente el uso de la privacidad y el secreto bancario en jurisdicciones "*offshore*", como mecanismos para evadir impuestos. Añade que su país no puede quedarse quieto, mientras sus contribuyentes evaden impuestos usando paraísos fiscales y que por esto, los Estados Unidos debía luchar por acuerdos de intercambio de información en materia fiscal.

La declaración de O'Neil, hace que el esfuerzo de la OCDE quede en un vacío a sólo 2 meses y medio de cumplirse el "deadline" de julio 31. Para esa fecha sólo 3 paraísos fiscales más habían cumplido con el "deadline" (Isle of Man, Antillas Holandesas y Seychelles).

En Junio 28, la OCDE extendió este "deadline" a noviembre 30 y la fecha para tomar acciones de represalia se extendió a abril de 2003.

La posición de O'Neill, era contraria a varios puntos de las cartas ya firmadas. Específicamente, se oponía a la petición de eliminar las características de los sistemas fiscales identificados que estaban encaminados a atraer compañías que no estén involucradas en una actividad substancial, dentro de sus respectivos países. Este punto aparece en las cartas firmadas antes de la declaración de O'Neill.

(5) San Marino, Mauritius, Malta, Chipre, Bermuda y las Islas Caimán.

15 de Abril de 2002:

El 15 de abril de 2002, mediante nota 101-02-471-DMEyF, dirigida al Secretario General de la OCDE, el Ministerio de Economía y Finanzas se compromete a acoger los principios de “transparencia” e “intercambio efectivo de información tributaria” promovidos con la OCDE. (Pág 2, párrafo 2)

Cartas similares y con un texto casi idéntico fueron firmadas por 23 jurisdicciones más. Su texto aludía a un “firme compromiso e interés por cooperar” con la iniciativa del Foro sobre Prácticas Nocivas de la OCDE y sus reportes de 1998, 2000 y 2001. Esta investigación estudiará cual es el status de este compromiso, según las reglas del Derecho Internacional Público. Específicamente, si estamos obligados a cumplir con este compromiso, bajo la óptica del Derecho Internacional Público. Además, se estudiará si el camino tomado por Panamá en las conversaciones ha sido el correcto y qué cambios de política podemos todavía hacer.

PARTE II**Status Jurídico de las declaraciones unilaterales de los Estados**

Como sujeto de Derecho Internacional Público (DIP), Panamá, está regulada por él. Por consiguiente, el compromiso recogido en la

carta de abril de 2002, está regido por el Derecho Internacional Público.

Sólo el Derecho Internacional Público puede indicar el status jurídico del compromiso, firmado en abril de 2002. Específicamente, el Derecho Internacional Público puede indicar si el compromiso panameño es de obligatorio cumplimiento.

Para contestar a esta interrogante, la carta de abril de 2002 debe ser confrontada con los compromisos obligatorios del Derecho Internacional.

El compromiso por excelencia del Derecho Internacional Público es el tratado. La convención de Viena (1969), sobre derecho de tratados, lo define como un acuerdo escrito celebrado entre Estados y regido por el derecho internacional. El análisis de esta definición revela que la carta de compromiso de 2002 no es un tratado. Para esto sólo basta ver que hay un (1) y no dos (2), firmantes.

La convención de Viena de 1969, no le aplicaría sino en el caso provisto en su artículo 3 (b)⁽⁶⁾. Esto sería, al haber una disposición del DIP, que se le aplique independientemente de la convención de Viena del '69.

Es importante saber que este compromiso de abril de 2002 no es

(6) Recordemos que la interpretación analógica, entendida como la que deduce de casos similares lo que el legislador hubiese normado en un caso similar pero no idéntico, está prohibida en la convención de Viena.

un tratado. Al no ser un tratado, la carta de 2002, no necesitará canje de notas, firma y ratificación. Tampoco necesitará los demás requisitos inherentes al tratado.

Al no ser un tratado, esta carta tiene que ser catalogada como una declaración unilateral. Varios textos doctrinales nos indican que las declaraciones unilaterales no son de obligatorio cumplimiento, hasta tanto no se eleven al nivel de tratado. Parece que esta fue la opinión mayoritaria de la doctrina hasta fechas recientes.

En el año 1974, un texto de la época, comentaba lo siguiente sobre el status jurídico del acto unilateral del Estado:

“Sobre el alcance jurídico de tales declaraciones es preciso hacer resaltar que, mientras no sean tratados internacionales, no son obligatorias para los Estados signatarios...”⁽⁷⁾

Veinte años después, un texto similar, catalogaría al acto unilateral del Estado de una forma radicalmente opuesta. Una obra actual diría lo siguiente:

“Como se lo ha esclarecido previamente, una de las dos clases de procesos normativos clásicos particulares es la de los actos o negocios unilaterales, cuya esencia reside en ser una manifesta-

ción de voluntad de un solo Estado encaminada expresamente a producir efectos jurídicos, los cuales son, para el mismo, constituir obligaciones o extinguir derechos...”⁽⁸⁾

El cambio del status jurídico del acto unilateral se debe, en gran medida, al fallo de la Corte Internacional de Justicia en el caso de las Pruebas Nucleares de 1974. Por la importancia que este caso tiene, para la determinación del status jurídico de la carta de 2002 lo pasaremos a estudiar.

El asunto de las pruebas nucleares y su paralelismo con la carta de abril 15:

De 1966 a 1972, Francia realizó pruebas nucleares en el atolón de Muroroa. Australia y Nueva Zelanda, habían presentado quejas a Francia por la contaminación que estas pruebas producían en sus países. Como reacción, Francia declaró que no realizaría más pruebas nucleares atmosféricas en el atolón.

Estas declaraciones fueron hechas por Francia en Journal Officiel, de 8 de junio de 1974, donde la presidencia francesa dice estar en condiciones de concluir sus experimentos en ese verano y reemplazarlos con otros en una fase subterránea. Australia y Nueva Zelanda no se oponían a las pruebas subterráneas.

(7) Tratado de Derecho Internacional. Pedro Pablo Camargo. Tomo I. Editorial Temis. 1983. Pág. 438.

(8) Derecho Internacional Público. Hernán Valencia Restrepo. Editorial Universidad Pontificia Bolivariana. Año 2003. Pág. 475.

Dos días después, el attorney-general de Nueva Zelanda, indicaba que la embajada francesa en Wellington envió una nota diciendo que para el verano de ese año, se realizarían las últimas pruebas y luego sólo se realizarían pruebas subterráneas. El mismo comunicado fue recibido el 11 de junio por Australia.

El 25 de ese mismo mes, el Presidente Francés declaró:

“Sobre el tema de las pruebas nucleares, ustedes conocen que el Primer Ministro se pronunció públicamente en la Asamblea Nacional en su discurso de presentación del programa del Gobierno. Señaló que los experimentos nucleares franceses proseguirían. Yo mismo puntalicé que esta sería la última serie de experimentos atmosféricos y, por lo tanto, los miembros del Gobierno estaban plenamente informados de nuestras intenciones al respecto...”

Hubieron otras declaraciones similares, todas reiterando que las pruebas terminarían en el verano del '74.⁽⁹⁾

Para el momento en que se dieron estas declaraciones, tanto Australia como Nueva Zelanda habían demandado a Francia ante la Corte Internacional de Justicia. Ambas demandas pedían, que la corte de-

clarara, que las pruebas nucleares en el pacífico sur violaban el Derecho Internacional Público y lograr una declaración de que no se podían realizar más pruebas nucleares.

La Corte se abstuvo de profundizar en el tema de la violación al Derecho Internacional Público, luego de señalar que las declaraciones de Francia habían creado una obligación, a los ojos del Derecho Internacional Público. Esta decisión se debió, a que Australia y Nueva Zelanda habían dicho que esta declaración es exactamente lo que querían y no habían podido lograr.⁽¹⁰⁾

La sentencia de la Corte cambió la posición del Derecho Internacional Público, acerca de los actos unilaterales. Tal ha sido el cambio, que las obras posteriores de tratadistas, las reconocen como creadoras de derechos entre Estados.⁽¹¹⁾ La misma Corte ha repetido su posición sobre actos unilaterales en otras ocasiones más.⁽¹²⁾ A tal punto que en estos momentos la comisión de Derecho Internacional Público de la Asamblea

(9) 16 de agosto de 1974 y el 11 de octubre por el Ministro de Defensa francés, 25 de Septiembre de 1974 por el Ministro de Relaciones exteriores en la Asamblea General de la ONU.

(10) Australia y Nueva Zelanda pensaban que las declaraciones francesas no creaban una obligación, ante los ojos del Derecho Internacional Público. El presidente neocelandés escribió a Francia diciendo que estas declaraciones no eran de obligatorio cumplimiento, por lo que necesitaban una declaración que si lo fuera.

(11) Mark W. Janis. *An Introduction to International Law*. Little, Brown and Company. Segunda Edición. 1993. Pág 14.

(12) Actividades militares y paramilitares en y contra Nicaragua (Nicaragua v. Estados Unidos) ICJ Reports 1986. Disputa fronteriza. ICJ Reports 1986, p. 554.

General de la ONU se encuentra codificándolos.⁽¹³⁾

A la luz de esta realidad, debemos estudiar la declaración unilateral que hicimos a la OCDE en abril de 2002, con el objeto de saber si la declaración es o no de obligatorio cumplimiento. Se deben analizar también, las consecuencias de ella en el Derecho Internacional Público.

Status Jurídico de la carta de abril de 2002:

Según el fallo de 1974 no toda declaración unilateral es creadora de obligaciones (Párrafo 44). Por esto debemos ver si la nuestra sí las crea.

En opinión de la Corte, Francia, estaba obligada por sus declaraciones por cuatro razones. La primera de ellas porque fueron hechas por el presidente de Francia y por otros funcionarios que claramente representaban al Estado. La segunda, porque fueron hechas públicamente, “erga omnes”.

La tercera porque el principio de la buena fe en el Derecho Internacional Público, hacían que Francia conociera que otros Estados confiaban que estas declaraciones eran ciertas y efectivas. La cuarta porque

la voluntad de Francia había sido hecha en forma clara.

Este criterio de cuatro elementos, para determinar si una declaración internacional es de obligatorio cumplimiento, debe ser aplicada a nuestra carta de 2002.⁽¹⁴⁾

Los cuatro puntos usados por la Corte, para concluir la obligatoriedad de las declaraciones francesas, están presentes en nuestra carta de 2002 y actos conexos. Por ejemplo, al igual que las declaraciones francesas, las nuestras han sido hechas “erga omnes”. El principio de la buena fe puede llevarnos a pensar que el resto de las naciones confían en que cumplamos con ellas. La declaración es clara en cuanto a la voluntad expresada por Panamá. Por último, el Ministro de Economía claramente representa a Panamá, ya que en ese tiempo estaba encargado de negociar con la OCDE en todo el proceso previo a la carta de 2002.

De este análisis debemos saber, que si nuestra carta de 2002 es analizada por la Corte Internacional de Justicia (al menos por los mismos jueces), sería catalogada como de obligatorio cumplimiento.

2da. Carta a la OECD:

Hay poco acuerdo sobre la posibilidad de revocar un acto unilateral

(13) En su sesión 49 (1997) la Comisión de Derecho Internacional de la ONU decidió incluir en su agenda el tema de los actos unilaterales del Estado. La Asamblea General de la ONU apoyó esta decisión en su resolución 52/156. V. Rodríguez-Cedeño fue nombrado relator especial en este tema. Para mayor información ver los informes de este relator A/CN.4/486.

(14) Aún cuando este no sea el único mecanismo aceptado, para determinar si un acto unilateral es o no de obligatorio cumplimiento.

de obligatorio cumplimiento. A diferencia del derecho de los tratados, en el asunto de los actos unilaterales no contamos con jurisprudencia, costumbre y convenciones que regulen la terminación de un compromiso unilateral.

En la sesión 50, de la Comisión de Derecho Internacional de la ONU (Celebrada de abril a agosto de 1998), puede apreciarse la dificultad que este punto tiene.⁽¹⁵⁾ Hay opiniones a favor y en contra de la posibilidad de revocar los actos una vez hechos. Algunos piensan que si el acto fue hecho con la intención de poder ser revocado, entonces así debe ser considerado.⁽¹⁶⁾

Nuestra carta es una de estas declaraciones, al condicionar su cumplimiento a la existencia de un “level-playing field”. Aún cuando hay quienes piensan que los actos unilaterales, en principio, no deben ser revocados, resulta indudable que este tiene méritos para serlo. Es una lástima que nuestra carta no contempló una cláusula de terminación como las de Niue y Seychels.⁽¹⁷⁾ Ambos países se reservaron el derecho de terminar sus compromisos, antes de 2005.

Para terminar un compromiso válido, el DIP, usa como mecanismo a la denuncia.

Pese a que, no creemos que la intención de la carta de 2002 fue presentar una denuncia, sí tiene las características de ella. Al igual que la figura de la denuncia, esta carta anuncia que da por terminada la obligación contraída.

¿Después de la 2da carta, estamos todavía obligados a cumplir el compromiso?

En diciembre de 2002, declaramos violado, el “level playing field” (requisito para nuestro compromiso). En el siguiente apartado, analizaremos si teníamos razón o no al decir que se violó el estándar “level-playing-field”. Sin embargo, aún cuando no creemos cierto nuestro argumento, nuestro ejemplo fue seguido por Antigua y Barbuda, quienes el viernes, 13 de diciembre de 2002, enviaron una carta a la OCDE, apoyando nuestra posición y pidiendo una reunión extraordinaria del Foro. Esta reunión extraordinaria tenía como propósito estudiar la figura del “level playing field”, su violación y como poder lograrlo.⁽¹⁸⁾

Ante esta petición, la OCDE contesta a finales de enero del 2003, informando que pronto avisarían sobre la fecha y lugar de la reunión solicitada.⁽¹⁹⁾

(15) En el párrafo 184-186, de capítulo VI, de esta sesión.

(16) Supra. Párrafo 184.

(17) En la carta de Niue a la OCDE, ellos se reservaban el derecho de dar por terminado su acuerdo antes del 31 de diciembre de 2005.

(18) Ver el periódico, Antigua Sun, de diciembre 18 de 2002. Todas las ediciones de este diario pueden ser consultadas en su sitio web: www.antiguasun.com

(19) Ver el diario, Antigua Sun, en su edición de Febrero 12 de 2003. Esta carta fue enviada por Sir Ronald Sanders, High Commissioner de A & B, en Londres y negociador ante la OCDE.

Esta reunión se realizó en Ottawa, en octubre de 2003. La importancia de las conclusiones de esta reunión son medulares en este análisis.

Ottawa, Octubre 2003:

Este autor no tiene ninguna duda de que la carta de 2002, es una obligación ante los ojos del Derecho Internacional Público. Sin embargo, el reconocimiento por parte de la OCDE de que el “level playing field” no existe, nos da bases para decir que el compromiso ya ha dejado de existir.

Cuando decimos que el compromiso de la carta de 2002 ha dejado de existir, nos referimos a los “deadlines” 2003 y 2005. Todavía puede argumentarse que subsiste el compromiso de seguir dialogando con la OCDE, para firmar tratados en el futuro. Sólo que este futuro no está todavía precisado, como sí lo estaba en los “deadlines” de 2003 y 2005.

Por eso, concluimos esta sección señalando, que el status de obligatoriedad que una vez tuvo nuestro compromiso, ha dejado de existir. Además, debemos estar consientes que declaraciones como esta, pueden ser solicitadas a Panamá en el futuro, por la OCDE. Debemos ser muy cuidadosos y estar consientes de su significado en el Derecho Internacional Público. Además, debemos saber que las declaraciones públicas que estamos haciendo so-

bre el tema, aun cuando no estén escritas, tienen consecuencias ante el DIP. Por ejemplo, el reconocimiento de la OCDE se ha dado verbalmente y ha sido recogida sólo en un acta final de la reunión de Ottawa. Sin embargo, su efecto en el DIP, es tan claro que nos hace desligarnos del compromiso firmado con ellos.

Otra de las conclusiones de Ottawa, fue la de crear un comité especial para determinar qué es un “level playing field” y como se va a lograr. Este comité tendrá hasta abril de 2004 para dar sus recomendaciones.

PARTE III

Perspectivas a futuro

La conclusión de Ottawa, fue: no existe “level playing field”, hagamos un comité para que diga qué es lo que significa esa expresión. Esta conclusión, es consecuencia de no haber seguido estándares reconocidos por el DIP, en las negociaciones entre la OCDE y los paraísos fiscales. En lugar de principios y reglas del DIP, ambas partes hemos recurrido a clichés de dudoso alcance, que nos dejan en la incertidumbre con la que Ottawa concluyó.

Uno de los más grandes clichés que se han usado es el de “level playing field”. Decimos que es un cliché porque suena bien, pero nadie sabe a ciencia cierta qué significa.

Para nosotros, las consecuencias de estos clichés pueden ser negativas, al firmar compromisos cuyo alcance no es predecible.

El estándar “level playing field”:

Esta frase en inglés significa el campo de juego nivelado, haciendo alusión a lo difícil que sería jugar cuesta arriba y lo fácil que sería hacerlo cuesta abajo. Como resultado, un equipo tendría muchas más ventajas.

Los americanos, como se desprende de la declaración ONEIL, se alejaron de la iniciativa OCDE por considerar que las economías de los paraísos pobres se verían afectadas. Esta afectación se daría, al estar sujetas a regulaciones, no aplicables al resto del mundo. De esta forma, los paraísos fiscales estaríamos jugando cuesta arriba, en los servicios que ofrecemos. Es ahí donde podemos trazar el momento donde se empieza a hablar, de proveer información, siempre y cuando esto no se configure en una competencia desleal, para el paraíso fiscal que vería su negocio perdido por el esfuerzo OCDE.⁽²⁰⁾

Aunque el concepto es fácilmente entendible, su aplicación práctica en la materia fiscal no lo es. A esto obedece que la reunión del foro de la OCDE con los paraísos fiscales haya concluido con la crea-

ción, de un comité que buscara el significado del término “level playing field” y cómo lograrlo.

Esta incertidumbre y la petición de Ottawa para aclarar el significado del término, puede ayudarnos a enrumbar nuestra posición. Enrumbar nuestra posición, puede llevarnos a conseguir mejores términos en las negociaciones. Para esto debemos reconocer que, para Panamá, el estándar “level playing field” no es el mejor.

Decimos que no es el mejor, porque nuestros dos compromisos se basan en temas, donde nuestra regulación es muy pobre. Nadie negaría que, después de cambios recientes en nuestra legislación, nuestra regulación bancaria es rigurosa.⁽²¹⁾ Sin embargo, los compromisos firmados con la OCDE, no se refieren a este tipo de regulación, sino a regulación fiscal. A pesar de la bien regulada industria bancaria, nuestra regulación fiscal es prácticamente inexistente, en los 2 temas en los que nos comprometimos con la OCDE.

En estos dos temas, casi todo país del mundo tienen reglas fiscales más estrictas que las nuestras, por lo que en este momento el campo de juego está desnivelado a nuestro favor.

(20) Vease que este standard no era incluido en las cartas antes de la declaración O'Neill. Aparece por primera vez en la carta de Guernsey el 21 de febrero de 2002.

(21) Para un análisis de estos cambios, ver la presentación de Ricardo Alba, en Jesus College, University of Cambridge, en el 21vo simposio sobre crimen económico, realizado en septiembre de 2003.

Revisemos los compromisos firmados por Panamá, para ver por qué el “level playing field”, no nos deja bien parados.

Compromisos adquiridos mediante la carta de abril 15:

Los compromisos firmados por nuestro país, se centran en dos cosas, la transparencia y el intercambio efectivo de información tributaria. Las dos cosas que O’Neil consideraba prioritarias, para los Estados Unidos.

Intercambio de Información:

En el campo del intercambio de información tributaria, pactamos concederla a los miembros de la OCDE a partir del 1 de enero de 2004 para asuntos tributarios penales. El 1 de enero de 2006, fue el plazo para concederla en asuntos tributarios civiles.

Todos los países pobres o ricos, intercambian información fiscal. Este intercambio se basa en el artículo 26 del Modelo OCDE y ONU, sobre tratados tributarios.⁽²²⁾ De esta situación no escapan varios paraísos fiscales, como Bermuda, Barbados, BVI, Bahamas, Antillas Holandesas, etc.

Ha sido, una constante en las declaraciones panameñas, decir que el intercambio fiscal es una imposición de la OCDE, sólo a los paraísos fiscales y no a los países de la OCDE. La misma posición la han tenido otros paraísos fiscales.

Sir Ronald Sanders, funcionario de grandes méritos, y negociador de Antigua y Barbuda, ante la OCDE ha dicho:

“...como consecuencia de la decisión de 21 de junio por... la Unión Europea, de que..., Austria, Bélgica y Luxemburgo no se les pedirá que intercambien información, pero que en su lugar aplicarían un impuesto de retención, y que acuerdos similares se extendieron a Liechtenstein, Monaco, Andorra y San Marino”.⁽²³⁾

Este autor no entiende cómo se pueda sostener esta declaración, porque Austria, Bélgica y Luxemburgo, siempre han intercambiado información tributaria. Recordemos que los tres países tienen múltiples tratados tributarios y por la disposición del artículo 26, antes mencionado, están comprometidos a compartir (y en efecto comparten) información tributaria. Adicional a sus múltiples tratados tributarios, estos tres países, al ser miembros de la Unión Europea, han implementado la Directiva “relativa a asistencia mutua” en el

(22) Hasta el 2000 este artículo sólo era aplicable al intercambio de información relativa al impuesto sobre la renta. Por esta razón la OCDE también desarrolló un acuerdo de intercambio de información independiente del tratado tributario modelo. El CIAT también ha desarrollado un modelo muy parecido.

(23) Ver el Antigua Sun, de octubre 16 de 2003.

campo de Tributación Directa.⁽²⁴⁾ Estos compromisos hacen que estos tres países, intercambien información tributaria y la práctica seguida por ellos ha confirmado estos compromisos.

La información a la que Sanders, nuestra carta de diciembre de 2002, y otros más se refieren, es aquella pactada en la Directiva Europea de Ahorros e intereses. Este es un tipo distinto y muy específico de información tributaria. Este tipo de intercambio de información no la tiene, prácticamente, ningún país del mundo y jamás se pidió a los paraísos fiscales. Sencillamente es un tipo de intercambio nuevo y que nunca se ha tratado hasta ahora (por lo menos no en la escala de la directiva).

Por estas razones, no vemos cómo se pueda decir que, debido a la directiva de ahorros e intereses, Austria, Bélgica y Luxemburgo, no intercambiaran información tributaria hasta el 2010. Es probable que, Sanders y nuestra carta de diciembre de 2002, se hayan equivocado.

Transparencia Fiscal:

En los términos usados en la fiscalidad internacional, la transparencia hace alusión a que la información verdadera sea conocida. A

esto se refiere nuestra carta, al decir que Panamá tendrá información sobre los propietarios verdaderos, o el concepto inglés de “beneficial owner”, sobre las personas jurídicas.

El sistema actual de acciones al portador, para sociedades anónimas, no permite que esta información esté disponible. Nuestro sistema de acciones al portador, no dispone ninguna obligación de reporte para esta clase de acciones. Esta realidad contrasta con la de Bahamas, que desde el 29 de diciembre de 2000, eliminó las acciones al portador y recogió todas las anteriormente emitidas. Adicionalmente, requiere que los beneficiarios últimos de toda acción sean registrados ante un banco o compañía de “trust”.⁽²⁵⁾ BVI, todavía mantiene acciones al portador, pero las mismas no podrán circular libremente a partir del año 2010,⁽²⁶⁾ y su beneficiario último tendrá que ser registrado con una compañía de trust. Delaware, centro “onshore”, reconocido en Panamá como paraíso fiscal y del cual tomamos nuestra legislación de sociedades anónimas, no tiene acciones al portador. Nevada y Suiza,⁽²⁷⁾ están sujetas a regulaciones similares. Nuestro sistema de acciones al portador, sin ninguna obligación de reporte, nos deja con la falta

(24) Directiva 77/799 de 19 de diciembre de 1977, enmendada por la directiva 79/1070/EEC de 6 de diciembre de 1979. Esta última enmienda, incluyó al IVA dentro del ámbito de la directiva.

(25) Ver la carta enviada a la OCDE, por Bahamas en Marzo 15 de 2002.

(26) Debido a un cambio de legislación aprobado el 16 de abril de 2003.

(27) Para las AG, no para las GMBH.

de transparencia que han hecho que Liberia y Turks & Caicos, sean cuestionados.⁽²⁸⁾

Otro punto clave en la falta de transparencia fiscal, es que la Dirección General de Ingresos no tiene un registro de todos sus contribuyentes. Este registro trató de llevarse mediante la Resolución 201-4305 de diciembre de 2001. Esta resolución fue retada por ilegal. La Corte, como medida cautelar, dictó su suspensión en marzo de 2002, hasta que se falle en el fondo el recurso de ilegalidad.

En la misma línea, la DGI carece de poderes para obtener, mucha información que se considera necesaria, para la transparencia, de un sistema. Otro punto es la poca capacidad de la DGI, para compartir la información a la que tiene acceso (722, C. Fiscal).⁽²⁹⁾ Esta realidad contrasta con nuestra rigurosa legislación bancaria, que pone a disposición de la Unidad de Análisis Financiero, toda esta información y poderes para temas bancarios.

Además, el sistema fiscal nuestro impide conocer la información fiscal, al no ser exigible la declara-

ción de rentas para un gran número de contribuyentes y fuentes de ingresos. De la misma forma, existen entidades que no están obligadas a llevar libros de contabilidad (Fundaciones sin Fines de lucro, sociedades sin rentas locales, etc.)

Debemos saber que nuestro sistema fiscal no es transparente y muchas de sus características hacen imposible que lo sea, sin un cambio profundo de legislación. Esto no pasa en otros países, incluso en paraísos fiscales, que tienen mucha más regulación. Es más, esta realidad fiscal contrasta con la materia banca-ria, que en nuestro propio país, ha alcanzado gran transparencia.

Razones por las que Panamá pierde con el “level playing field”:

Todos los países de la Unión Europea, de la OCDE y la mayoría de los países pobres y ricos del mundo poseen sistemas fiscales más regulados que el nuestro. Por eso, nivelar las condiciones de competencia entre nosotros y el resto del mundo, nos dejaría mucho menos competitivos de lo que pensamos.

Para muestra, veamos que nuestro sistema fiscal no intercambia información con nadie (ni siquiera con autoridades públicas locales). Todo el resto del mundo lo hace “upon request”. Como mencionamos antes, este intercambio tiene su base en el artículo 26 del Modelo OCDE

(28) Uruguay, todavía tiene acciones al portador (ley 16,060), al igual que República Dominicana, Liechtenstein, y otros más.

(29) La ley 61 de 2002, amplió las capacidades de la DGI, para proveer información tributaria a autoridades panameñas cuando: se trate de un caso de alimentos o cuando el Estado sea parte en un proceso donde el Ministerio Público o el Órgano Judicial consideren necesaria la información.

y ONU sobre tratados tributarios.⁽³⁰⁾ Este modelo es seguido prácticamente por todos los países ricos y pobres, por igual (incluso algunos paraísos fiscales). Desde la directiva europea sobre intereses se hará también en forma inmediata, sin que se requiera, a los estados miembros de la Unión Europea.

El nuevo estándar de intercambio de información, sin mediar “request” hace que el “level playing field”, no tenga nada que ver en el tema de la Directiva. Para esto analicemos la directiva europea sobre ahorros e intereses.

La Directiva Europea sobre Ahorros e Intereses:⁽³¹⁾

Nuestra carta tenía como condición, para su cumplimiento, el trato equitativo y no discriminatorio (“level playing field”). Esta misma condición, o al menos la mención de este principio, es recogida por las cartas de 18 paraísos fiscales más. Este requisito se consideró violado en la 2da carta que mandamos a la OCDE. Para esta conclusión, se consideró a las negociaciones a lo interno de la Unión Europea, para aprobar la directiva sobre ahorros e

intereses con un plazo especial de cumplimiento para Austria, Bélgica y Luxemburgo. El mismo trato se acordó con Suiza, país que no es miembro de la Unión Europea.

Esta directiva se originó en 1989, al liberalizarse el movimiento de capitales en la Unión Europea.⁽³²⁾ Luego de esto, la comisión europea decidió adoptar políticas para garantizar un gravamen mínimo de los intereses sobre ahorros y evitar que los residentes de la Unión Europea movieran sus ahorros a otros lugares de la Unión, con el propósito de evadir a sus respectivos fiscos.⁽³³⁾

La solución encontrada fue proponer un impuesto de retención en la fuente (pago del interés) de 15%. Esta propuesta no pudo prosperar. Ante este fracaso, el Consejo EcoFin, pidió una nueva propuesta a la Comisión Europea.⁽³⁴⁾ Esta vez el impuesto de retención, podía ser reemplazado con un reporte inmediato a las autoridades fiscales del país de residencia del ahorrista, del interés devengado por él.

Unos años más tarde (1998), en el tiempo en que Europa debatía el “Package to tackle harmful tax competition”, la Comisión propone una nueva directiva con el sistema dual de retención en la fuente o el

(30) Hasta el 2000 este artículo sólo era aplicable al intercambio de información relativa al impuesto sobre la renta. Por esta razón la OCDE también desarrolló un acuerdo de intercambio de información independiente del tratado tributario modelo. El CIAT también ha desarrollado un modelo muy parecido.

(31) Para un excelente estudio de la Directiva Europea ver: Ben Terra y Peter Wattel, *European Taxation*, Publicada por Kluwer Books, año 2002.

(32) Directiva 88/361/EEC.

(33) El término “ahorro” no solamente abarca las cuentas de ahorro sino cualquier otra obligación que produzca intereses.

(34) Esto se dio en el 13 de diciembre de 1993.

reporte inmediato como alternativa. Esta propuesta se enfrió, en parte por el trabajo que paralelamente realizaba la OCDE y que recibió más atención del público.

Esta propuesta fue reemplazada por una nueva en el 2000, que terminó proponiendo el reporte inmediato de información sobre los intereses devengados entre todos los países europeos. A la vez se concedió a Bélgica, Luxemburgo y Austria, 7 años como período de transición, en el que podrían aplicar el impuesto de retención antes propuesto.

Esta es la propuesta a la que aludía la carta de diciembre de 2002.

Entre las condiciones para su aprobación, estaba el que los competidores por ahorros no comunitarios, también entraran en acuerdos similares. De aprobarse la directiva, sin que los países competidores por ahorros con la Unión Europea aprobaran medidas similares, se pensó que la Comunidad perdería ahorros a favor de sus competidores.⁽³⁵⁾ Entre los competidores se mencionan a los territorios dependientes de países comunitarios (Guernsey, Antillas Holandesas, Gibraltar, etc.), países vecinos (Suiza, San Marino, Andorra) y países donde podían emigrar estos ahorros como los Estados Unidos. Nunca se consideró a Panamá

como un competidor de ningún país europeo, en el tema de ahorros.

Con estos puntos en mente, es difícil ver donde se violaba el “level playing field”, que sirve como condición para los compromisos firmados entre los paraísos fiscales y la OCDE. Después de todo, si el intercambio de información tributaria hace a un país menos competitivo, entonces eran los europeos y quienes aceptaban sus condiciones quienes perdían competitividad. El intercambio inmediato de información, sin que medie petición alguna del país interesado, haría menos competitivo a los europeos no a nosotros. Nunca se pidió que nosotros entráramos en esta directiva. Ningún país europeo consideró esto como necesario. Las exigencias de la OCDE en cuanto al intercambio de información tributaria para los paraísos fiscales, se centraban en la información “upon request”, como es concedida en Suiza y el resto de los países europeos.⁽³⁶⁾ Todas los compromisos de los paraísos fiscales, ante la OCDE, aludían expresamente a la firma de tratados tributarios para proveer información

(35) Carta de la Federation Bancaire de l'union europeenne, referencia 1393 y su adjunto con referencia K20 V8091FEV del primero de diciembre de 1998.

(36) Existe una diferencia entre información fiscal para propósitos penales y civiles de materia fiscal. En este momento no analizamos esta diferencia.

(37) Las cartas de Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Belice, BVI, Cook Islands, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Montserrat, Nauru, Antillas Holandesas, Niue, Samoa, St. Christopher and Nevis, St. Lucia, Seychelles, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, Vanuato.

fiscal “upon request”.⁽³⁷⁾ Nuestra carta de compromiso hablaba de suministrar información a las autoridades tributarias de los países de la OCDE que lo “soliciten específicamente” y en el caso de una “solicitud” de información.

La nueva forma de intercambio de información exigida por la directiva es aquella, en donde no media una “solicitud” (“request”), del país de residencia del contribuyente. Volvemos a decir que no hay muchas bases para pensar, que esta directiva hace a Panamá menos competitivo, en relación, a los Europeos. Tampoco considero violado un “level playing field” con esta directiva. Sobre todo, porque si esta directiva desnivela el “level playing field”, lo hace a favor nuestro, haciendo a otros países menos competitivos, obligándoles a cobrar un impuesto alto (hasta de 30%) por los intereses devengados (compartirlo con el país de residencia del inversionista) y un reporte obligatorio de esta información tributaria (sin mediar petición para el 2010).

Clichés similares se han usado en el proyecto desde su mismo inicio. La palabra paraíso fiscal, prácticas nocivas y otras más son ejemplos de clichés usados en el proyecto. En el siguiente apartado analizaremos el tema con perspectivas a futuro, por lo que dejamos esta discusión por el momento.

Porqué no teníamos razón en diciembre de 2002:

Por ejemplo, si asumimos que el “level playing field” en el caso de la directiva de ahorros e intereses es que a Panamá se le de los mismos privilegios de Suiza, entonces tendremos que dar información tributaria inmediata en 2011 (cosa que nunca nos han pedido) y empezar a cobrar un nuevo impuesto desde la entrada en vigencia de la directiva. De más está decir, que nadie nos ha pedido aplicar un impuesto de retención, ni tampoco hemos pensado hacerlo nosotros. Si basamos nuestra competitividad en no proveer información tributaria, la directiva nos haría menos competitivos. Es esto un “level playing field”? Quizás, pero no sería beneficioso para nosotros.

No debemos obviar que la existencia de un “level playing field” no necesariamente significará las mejores condiciones para Panamá. Ejemplo de esto, es el “level playing field” que hemos creído violado en este caso. ¿Qué pasaría si la OCDE nos ofreciera tener las mismas condiciones de Luxemburgo, Austria y Suiza? Entonces tendríamos no sólo que dar información, sino darla sin que nos la pidan y sobre toda información relativa a intereses recibidos por residentes de la Unión Europea. Los costos de este “trato igualitario” serían enormes. Además, si basa-

mos nuestra competitividad bancaria en la confidencialidad, sería dañina a nuestro sistema.

La premura con la que se mandó la carta de diciembre de 2002, hace entendible la inconsistencia entre el plazo especial de 2011 y la supuesta violación al trato igualitario. Pero más allá de esta premura, está el hecho de que no hemos basado nuestros compromisos en posiciones aceptadas bajo las reglas del DIP. Tanto la OCDE, como los paraísos fiscales, hemos basado nuestros esfuerzos en el estándar del trato igualitario. Como consecuencia, tenemos la confusión que ha hecho que el esfuerzo de la OCDE se detenga una vez más en octubre de 2003, para crear un comité que estudie qué es un trato igualitario.

Todo esto se pudo evitar si nuestra respuesta al esfuerzo de la OCDE se hubiese basado en el DIP, en vez de este principio de trato igualitario.

Este autor, no entiende como se ha arraigado un concepto tan desfavorable a los paraísos fiscales. Por ejemplo, un diario citando a Sir Ronald Sanders, cuyos méritos en las negociaciones con la OCDE, ya hemos anotado, puntualizó:

“Sir Ronald dijo que la única condición que Antigua y Barbuda puede pedir es “que nuestra condición de cumplir con el proyecto de la

OCDE sería basado en un level playing field. Esta petición no fue hecha por razones perversas, sino para proteger a nuestras pequeñas actividades de servicios financieros que... son vitalmente importantes para el bienestar de nuestro pueblo”.⁽³⁸⁾

Respetamos la posición de quienes piensan que el “level playing field”, es el mejor estándar. Sin embargo, no lo compartimos y sobre todo, no creemos que deba ser el único.

Por ejemplo, la historia del DIP, nos demuestra como otros Estados han batallado con la evasión fiscal internacional. Veamos dos ejemplos y tratemos de aprender de ellos.

El duque de Atholl y sus 70 mil libras:

Para la década de 1760's, el imperio británico estaba luchando por buscar más ingresos fiscales. George Grenville, primer lord del tesoro inglés y famoso por el “stamp duty” que detonó la revolución americana, vio el control de la evasión como prioridad en esos tiempos difíciles.

Grenville, en una época sin impuestos sobre la renta y donde la tributación era dominada por impuestos de importación, fijó su atención en el control del contrabando.

Este contrabando era originado en Isle of Man, la misma isla que

(38) Ver Antigua Sun, Jueves 16 de octubre de 2003.

luego de 200 años, todavía es señalada como centro de evasión fiscal. Esta isla está situada entre Irlanda, Gales, Escocia e Inglaterra. Pese a ser parte del Reino Unido, por ciertas concesiones históricas, la corona inglesa no dominaba la tributación en la isla. Su soberanía fiscal, y otros derechos soberanos, eran ejercidos por el Duque de Atholl.

Al momento en que Grenville, trató de cortar la evasión fiscal, Atholl no pidió un “level playing field”. Su estándar no fue, que todas las demás islas estuviesen sujetas a las mismas condiciones, etc., etc. Lo que pidió fueron 70,000 libras esterlinas. Esta suma fue un tercio de lo que se estimaba evadido desde la Isla de Man.⁽³⁹⁾

Suiza y la Directiva de Ahorros e Intereses:

Como hemos mencionado antes, la Unión Europea, consideró necesario para la adopción de la Directiva sobre ahorros e intereses, que Suiza y otros países entraran en esta directiva.

Los suizos, no condicionaron su entrada en esta directiva, a la existencia de un “level playing field”. Su estándar no fue entrar en la directiva, siempre y cuando el resto del mundo entre, etc. La condición

suiza fue entrar en los acuerdos Schengen/Dublín aquis,⁽⁴⁰⁾ el establecimiento de un acuerdo de libre comercio en servicios y la participación en ciertos acuerdos en el área audio-visual. Estas condiciones fueron aceptadas el 17 de junio de 2002, como temas de negociación, por el consejo de Europa.

Sólo después de acordar estas posibles compensaciones, se entró a negociar la entrada de Suiza en la directiva europea sobre ahorros.

Un estándar más cercano al de Atholl y Suiza:

Estos dos precedentes, junto con las reservas anotadas al estándar “level playing field”, nos debe llevar a pensar que necesitamos reenfocar nuestra estrategia para pedir algo más conveniente.

Debemos basarnos en el hecho de que el Derecho Internacional Público, no nos obliga a dar información en materia fiscal. Quizás haya alguna justificación para intercambiar información en materia bancaria, bajo la base de que el lavado de dinero es un crimen de lesa humanidad, si mediante él se esconden crímenes como el narcotráfico, trata de blancas, etc. Sobre esta base podríamos decir que estamos intercambiando, el segundo tipo de información (bancaria). Sin embargo, no esta-

(39) Para ampliar sobre este caso, ver: A great and Necessary Measure (George Grenville and the Genesis of the Stamp Act, 1763-1765). John L. Bullion. University of Missouri Press. Año 1982. pág 57-58.

(40) Estos son acuerdos de cooperación en temas migratorios, de asilo, asuntos judiciales y policiales, firmados entre 1985-1990.

mos obligados intercambiar información fiscal.

Como consecuencia de no estar obligados a dar esta información, debemos enfatizar en una compensación por la información que acordemos dar. Este fue el estándar usado por Atholl, en el siglo 18 y por Suiza en el 21.

Una compensación justa puede ser entrar en alguno de los privilegios de la Unión Europea, como por ejemplo, la directiva sobre sociedades madres y filiales (Parent Subsidiary Directive), la directiva sobre fusiones (Merger Directive) o algún tipo de acuerdo aduanero, que nos permita vender productos y servicios en estos países. Recordemos que unos años atrás, Méjico condicionó la firma de un TLC con ellos a la firma de tratados tributarios (con la inclusión de la cláusula de intercambio de información). Esta por verse si los EE.UU., no condicionan el intercambio de información fiscal a la firma del TLC recientemente anunciado.

PARTE IV CONCLUSIONES

La carta de 2002 es de obligatorio cumplimiento a la luz del Derecho Internacional Público.

El reconocimiento de la OCDE de no existir un “level playing field” es, a juicio de este autor, suficiente para desligarnos de este compromiso.

Declaraciones como las firmadas en 2002, van a ser solicitadas en el futuro por la OCDE, por la ONU⁽⁴¹⁾ o quizás por países en forma individual. Debemos ser conscientes de las consecuencias de estos actos unilaterales en el DIP.

Debemos basar nuestras negociaciones en los principios generales del DIP y ceder sólo las concesiones que él nos mande. Cualquier otra concesión debe estar acompañada de una, contraprestación, por parte de la OCDE o sus países miembros. El trato igualitario y el “level playing field” no deben ser los únicos criterios para ceder ante las presiones de la OCDE.

Panamá puede pedir como contraprestación a la OCDE, la entrada en beneficios de la comunidad europea como las directiva sobre compañías madres y filiales (parent subsidiary directive). Con países no comunitarios, podríamos condicionar nuestras concesiones a firmas de TLCs (con Méjico y USA), el otorgamiento de créditos ficticios⁽⁴²⁾ por inversiones en Panamá o un acuerdo de libertad comercial que nos permita mayores accesos a sus mercados.

(41) Recordemos que la ONU, ha considerado la creación de un organismo internacional para regular la competencia fiscal entre países. Ver el informe del panel “financiamiento para el desarrollo”, presidido por el Presidente Zedillo y presentado a la 55va sesión de la Asamblea General de la ONU, el 26 de junio de 2001.

(42) “Tax Sparing”

BIBLIOGRAPHY

1. EC, Primarolo Report given to ECOFIN Council on 29 November 1999. SN 4901/99. Brussels, 23 November 1999.
2. OECD, Harmful Tax Competition. Report submitted to OECD Ministers on 27-28 of April 1998.
3. OECD, Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs.
4. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. 2001. Declassified by the OECD Council on 14th November 2001.
5. OECD, Framework for a collective memorandum of understanding on eliminating harmful tax practices (Report, 2001)
6. Curso de Derecho Tributario. Ramón Valdés Costa. Tercera Edición. Editorial Temis. 2001.
7. Tax Policy Handbook. Edited by Parthasarathi Shome. ISBN 1-55775-490X. International Monetary Fund. April 25, 1995.
8. Fifth Interim Report of the Commission of Inquiry into certain Aspects of the Tax Structure of South Africa. Basing the South African Income Tax System on the Source or Residence Principle – Options and Recommendations. March 7, 1997. ISBN 0-621-17706-7.
9. Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment. Are They Worth the Costs?. Louis T. Wells, Jr. Nancy J. Allen. Jacques Morisset. Neda Pirnia. Occasional Paper 15. Foreign Investment Advisory Service (Affiliated to the World Bank). ISBN 0-8213-4992-9. 2001.
10. Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform. Michael Keen y Jenny E.I. Ligthart. International Monetary Fund. Working Paper 99/93. July 1999.
11. Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration. Parthasarathi Shome. International Monetary Fund. Working Paper 99/19. February 1999.
12. International Taxation. Richard L. Doernberg. West Group. ISBN 0-314-25124-3. 5ta. Edición. Año 2000.
13. International Tax Glossary. Edited by Susan M. Lyons. International Bureau of Fiscal Documentation. 3rd. Edition. 1996.

14. International Business Taxation. Sol Picciotto. ISBN 0-89930-777-9. Quorum Books. 1992.
 15. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Klaus Vogel. Kluwer Law International. 3rd. Edition. ISBN 90-411-0892-0. 1997.
 16. Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Ronald Evans Márquez. McGrawHill. ISBN 980-373-006-1. Abril, 1999.
 17. Internacional Tax Primer. Brian J. Arnold y Michael J. McIntyre. Kluwer Law International. ISBN 90-411-0959-5. 1995.
 18. Comparative Income Taxation, A Structural Analysis. Hugh J. Ault y otros. Kluwer Law International. ISBN 90-411-0605-7. 1997.
 19. International Taxation. Joseph Isenbergh. Foundation Press. ISBN 1-56662-870-9. 2000.
 20. Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Victor Thuronyi (editor). International Monetary Fund. ISBN 1-55775-587-6. 1996.
 21. European Tax Law. Ben J.M. Terra y Peter J. Wattel. Fiscale Studierieserie van Kluwer Fiscale en Financiële Uitgevers. 3rd. Edition. ISBN 90-6002-760-6. September 2001.
- Supporting literature in International Law:**
1. Derecho Internacional Público. Hernán Valencia Restrepo. Biblioteca Jurídica Dike. Año 2003. ISBN 958-696328-4

SECCIÓN HISTÓRICA

DERECHO FINANCIERO

Por: D. Fernando Sáinz de Bujanda

Artículo publicado en 1950, por la “Nueva Enciclopedia Jurídica”, Publicada bajo la dirección de Carlos E. Mascareñas.

TEMÁTICA:

I. La actividad financiera:

1) Ideas generales. 2) Aspecto económico de la actividad financiera. 3) Aspecto político de la actividad financiera. 4) Aspecto sociológico de la actividad financiera. 5) Conclusiones: naturaleza compleja de la actividad financiera. 6) Aspecto técnico – jurídico de la actividad financiera. El Derecho Financiero. 7) Ciencia financiera y Derecho financiero.

II. El Derecho Financiero:

8) Denominación. 9) Concepto. 10) Contenido.

III. La Autonomía del Derecho Financiero:

11) Ideas generales. 12) Derecho tributario y Derecho Civil. 13) Conclusiones críticas.

IV. Hacia un Derecho Financiero Español.

INTRODUCCIÓN

Para indagar el concepto del <Derecho financiero> debemos situarnos en el ámbito de la realidad en que este Derecho se produce y desenvuelve. Dicho en otros términos: hemos de analizar la naturaleza y el contenido de la actividad que ese Derecho regula. Este punto de partida de nuestra investigación obedece a una exigencia lógica insoslayable. Si el Derecho objetivo, en sentido general, se concibe como

un conjunto de normas por las que se rigen las relaciones y actividades de la vida social, sólo podrá hablarse con propiedad de la existencia de una rama de Derecho cuando su aplicación se proyecte sobre un ámbito bien acotado de esta realidad. Muchas de las polémicas que en la historia de la ciencia jurídica se registran sobre el concepto y el contenido de diversas disciplinas tienen precisamente su origen en el hecho de que quienes las promueven y alimentan no han considerado con la

atención debida esta cuestión capital. Así, acontece con frecuencia que los cultivadores de varias disciplinas – o pseudodisciplinas – recaban para ellas unos dominios que secularmente, y sin que ninguna razón decisiva aconseje un desplazamiento, han constituido el campo de investigación y de aplicación de otras ramas jurídicas. Estos conflictos de competencia se producen casi siempre *ratione materie*. Frente a esta tendencia, muy acusada en nuestra época, parece conveniente reaccionar. Bien está que los juristas se afanen por estudiar científicamente todos los sectores, zonas y parcelas que con un criterio analítico, puedan distinguirse en el ancho mundo del Derecho objetivo. Pero es desorbitado querer construir una disciplina autónoma sobre cada palmo de realidad. Ese afán segmentador encierra el germen de la disolución de la ciencia jurídica, porque a medida que las ramas del Derecho se multiplican se van alejando del tronco común que las vivifica y, contra lo que pudiera creerse, corren el riesgo evidente de su empobrecimiento conceptual.

Ocurre, por otra parte, que esa agitada y estéril polémica entre los defensores y los adversarios de nuevas autonomías microscópicas, impide considerar con la imparcialidad y el sosiego adecuados el proceso formativo de otras ramas del Derecho que, aplicarse a ámbitos de realidad perfectamente definidos y por haber alcanzado un grado su-

ficiente de madurez conceptual, necesitan para su mejor conocimiento y desarrollo ser estudiadas y expuestas con cierta independencia⁽¹⁾. En esta situación se encuentra, según el parecer de ilustres juristas, el llamado Derecho financiero o Derecho de las finanzas públicas. Los fundamentos de esta tesis y las razones alegadas por los adversarios de la autonomía del Derecho financiero han de ser objeto preferente de atención en este estudio.

Las consideraciones que preceden justifican la estructura de este artículo. Los tres primeros apartados se dedican al examen técnico del concepto, contenido y naturaleza del Derecho Financiero; el cuarto contiene una referencia sucinta al problema de la autonomía del Derecho financiero español.

Hemos de indicar, finalmente, que en todo este artículo domina una preocupación esencial que determina el orden de exposición adoptado y que consiste en esclarecer en la medida en que esto nos sea posible, si los dos requisitos que al principio señalábamos como inexcusables para que pueda proclamarse la autonomía científica de una disciplina jurídica, concurren o no

(1) Opinamos con Uría (Derecho Fiscal y Derecho mercantil. Madrid, 1946) que la independencia no puede ser absoluta. Las disciplinas jurídicas se encuentran en situación de interdependencia y no pueden vivir de espaldas unas a otras. Pero el término de autonomía puede ser aceptado sin inconvenientes, como se demostrará en el texto.

en el llamado Derecho Financiero. Al primero de ellos – aplicación del Derecho de que se trate a una zona de la realidad bien definida y acotada – se consagra el apartado primero, donde se investigan la naturaleza y las manifestaciones de la actividad financiera. Al segundo – existencia de principios y conceptos propios – se destina especialmente el apartado tercero. He considerado conveniente dedicar el apartado segundo al examen de las materias que generalmente se señalan como propias del Derecho financiero, porque esa demarcación previa de la disciplina constituye un presupuesto lógico para indagar la existencia de los conceptos y principios a que antes nos hemos referido.

I. La actividad financiera:

1) Ideas Generales.

En la administración pública domina la idea de actividad puesta al servicio de los fines de interés general. Con algunas diferencias de matiz, la doctrina considera que la Administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales.⁽²⁾ Planteadas así las cosas,

es lógico que la Administración de un Estado – como la de cualquier otra entidad pública o privada – tenga que utilizar ciertos medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de tales fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de los intereses económicos de la entidad de que se trate. Sin llegar, pues, al extremismo de algunos autores, que piensan que la actividad administrativa sólo tiene una dimensión económica⁽³⁾ debe, sin embargo, reconocerse que esa administración de carácter económico tiene en nuestra época una importancia primordial, como consecuencia de la evolución político – social que se ha producido en todas las naciones en la época en que vivimos. Por ello, se reconoce unánimemente que la actividad del Estado y de las demás entidades de Derecho público encaminada a la satisfacción de las necesidades colectivas tiene una dimensión económica. GIANNINI, uno de los escritores italianos más destacados en el cultivo del Derecho financiero, escribe: “Para administrar el patrimonio, para deter-

(2) Gascón y Marín, J: “Si la palabra administración significa servir actividades aplicadas al cumplimiento de fines, su noción como base de la del Derecho administrativo deberá hallarse en la idea de actividad encaminada a la realización de los fines públicos, de los servicios públicos.” (Tratado de Derecho administrativo, Madrid 1943, I, pág. 31.) En un sentido análogo se expresan la mayoría de los escritores españoles.

(3) Gascón y Marín: “El aspecto económico es administrativo, lo mismo en el concepto vulgar que en el científico; pero, tanto en uno como en otro, hay que ampliarlo. Prueba de existir otras materias, en lo administrativo, diversas de la economía, es el adjetivarse así una rama especial de la Administración.” (Ob. Cit, pág. 28.) En el mismo sentido Royo Villanova (Elementos de Derecho administrativo, Valladolid, 1944, I, pág. 7) y García Oviedo (Derecho administrativo, Madrid, 1943, I, pág. 4).

minar y recaudar los tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas, el Estado cumple una serie de actos cuyo conjunto constituye la actividad financiera, la cual se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea, en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las otras actividades".⁽⁴⁾ Moviéndose en esa misma dirección doctrinal, un escritor español describe el ciclo financiero en estos términos: Comienza en el momento en que el Estado se apropia las riquezas o bienes producidos por las demás economías y los convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad.⁽⁵⁾

De lo expuesto se deduce que el Estado y las demás entidades de Derecho Público tienen que desarrollar una actividad económica encaminada a la obtención de los medios que les permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos. Se

observa, además, que esa actividad queda inserta en el cuadro de la llamada Administración pública, de la que constituye una zona o sector bien acotado, denominada, para no confundirla con otras actividades administrativas de contenido extra-económico, administración financiera.

Las consideraciones precedentes nos sitúan ya en el ámbito de realidad cuya organización jurídica incumbe al Derecho financiero. Pero ellas no bastan por sí solas para definir la actividad financiera ni para determinar su naturaleza y sus manifestaciones. Los cultivadores de la ciencia financiera, procedentes en su mayoría del campo de las disciplinas económicas, han debatido largamente el problema de la naturaleza de la actividad financiera, tratando de esclarecer la importancia que en su producción y desarrollo ofrecen los factores económicos, políticos y sociales. Por esta razón, parece indispensable, antes de indagar el concepto del derecho financiero, apuntar brevemente las posiciones doctrinales más importantes sobre el contenido y naturaleza de la actividad que con él se regula.

2) Aspecto económico de la actividad financiera.

En el apartado anterior hemos visto que la actividad del Estado y de los demás entes públicos⁽⁶⁾ enca-

(4) Elementi di Diritto finanziario, Milano, 1945, pág. 3.

(5) Ballesteros, P., Manual de Hacienda pública, Madrid, 1940, pág. 8.

(6) En lo sucesivo, para evitar repeticiones, me referiré de modo exclusivo a la actividad financiera del Estado.

minada al cumplimiento de los fines de utilidad general tiene una dimensión económica, por cuanto ha de ocuparse de la obtención e inversión de los recursos de esta índole necesarios para el cumplimiento de aquellos fines. Partiendo de esta consideración, se declara por muchos autores que la ciencia financiera, economía financiera o ciencia de la Hacienda pública es aquella que tienen por objeto el estudio teórico de los problemas que entraña la actividad económica del Estado encaminada a la satisfacción de las necesidades colectivas. Según esta doctrina – que ha prevalecido durante muchos años y que aún hoy es mantenida, como veremos, por insignes escritores –, la ciencia financiera no es, en definitiva, sino una rama de la ciencia económica que se cualifica por la especial naturaleza del sujeto que realiza esa actividad, de los medios que utiliza y de los fines que persigue.

Como puede observarse, la idea capital de esta orientación científica consiste encuadrar la actividad financiera dentro de la actividad económica. Según esta tesis, la esencia de la actividad financiera es económica. Podrá discutirse la influencia mayor o menor de otros factores – políticos, sociales, jurídicos, etc. – en el proceso de los fenómenos financieros. Pero en todo caso, – se afirma actividad financiera, considerada en sí misma, tiene naturaleza económi-

ca. Así, Viti De Marco escribe: < La ciencia de la Hacienda transporta el concepto del valor de la economía privada al campo de la economía pública; investiga las condiciones en que debe desenvolverse la actividad productora del estado a fin de que la selección de los servicios públicos que han de producirse, la determinación de su cuantía, la fijación del reparto de costo entre los consumidores, etc., tenga lugar conforme a ese concepto del valor, es decir, mediante el mínimo gasto posible de riqueza privada para la máxima satisfacción de necesidades colectivas. Resulta, por tanto, que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una < teoría de la producción y el consumo de bienes públicos> de igual modo que todas las cuestiones de economía privada la encuentran en una teoría de la producción y el consumo de bienes privados. En vez del individuo que en ésta actúa, aparece el estado; en vez de la necesidad individual, surge la colectiva>.⁽⁷⁾ Las palabras transcritas son lo suficientemente expresivas para definir a grandes rasgos la posición teórica que estamos examinando. Sería inútil cansar la atención del lector con un acopio de citas de las obras de economía financiera o de ciencia de la Hacienda pública en las que se refleja una concepción semejante. Por ello nos limi-

(7) Principios fundamentales de Economía Financiera, Madrid, 1934, pág 31.

haremos, a recoger aquí, en representación de la doctrina española, la opinión de Pío Ballesteros sobre la materia que nos ocupa. < Cabe preguntarse – escribe este autor – si la actividad del estado dedicado, no a obtener mercancías como un particular, sino a producir servicios de interés general, tiene carácter económico. La respuesta debe ser afirmativa: 1º, porque para lograrla que vale es Estado de medios económicos, bienes materiales y servicios; 2º, porque el Estado es indispensable para que puedan desenvolverse adecuadamente las actividades de los demás sujetos económicos>. <Esta actividad económica – escribe más adelante – es la que se denomina financiera>.⁽⁸⁾

Hemos dicho antes que la consideración de la ciencia financiera como una parte de la ciencia económica ha constituido la posición doctrinal dominante durante mucho tiempo. Esto no significa que esa concepción teórica se haya manifestado siempre en idéntica forma. Puesto que la idea básica de la misma consiste en afirmar la naturaleza económica de la actividad financiera, es lógico que esa posición general ofrezca tantas variantes como aspectos o facetas puedan distinguirse en la actividad económica. Así, hay autores que estiman que el fenómeno financiero constituye un

caso de producción, en tanto que para otros es una manifestación de consumo o de distribución de bienes. El examen de cada una de esas modalidades de la tesis general que hemos expuesto en este apartado es irrelevante para seguir el razonamiento que ha de conducirnos en este artículo a dar el concepto y a precisar la naturaleza del Derecho financiero. Pasamos, por consiguiente, al examen de aquellas otras posiciones doctrinales que destacan el aspecto político del fenómeno financiero.

3) Aspecto Político de la actividad financiera.

El aspecto político ofrece, junto al económico, una importancia primordial para comprender en su integridad el fenómeno financiero. Incluso los autores que afirman la naturaleza económica de estos fenómenos reconocen, sin embargo, la influencia que en ellos ejercen los factores políticos. Así Hugh Dalton, uno de los escritores ingleses más notables, comienza su obra fundamental con estas palabras: < La materia de las finanzas públicas es una de las situadas en la línea que separa la economía política de la ciencia política.> se ocupa de los ingresos y de los gastos de los entes públicos y de la adecuación entre ellos. Los principios de las finanzas públicas son los mismos principios generales que se pueden establecer con res-

(8) Manual de Hacienda Pública, Madrid, 1940. págs. 3 y ss.

pecto a ingresos y a gastos>.⁽⁹⁾ Como puede advertirse, este escritor, aun situando el centro de gravedad de los fenómenos financieros en la teoría de los gastos y de los ingresos, que es propia de la ciencia económica, apunta claramente la conexión de estos fenómenos con los de índole estrictamente política. Esta conexión no puede sorprendernos. Si la actividad financiera, como hemos dicho en otro lugar, constituye una parte de la Administración pública, y ésta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fenómenos financieros y políticos, la parte más importante del derecho financiero. Blumenstein declara que < el fundamento del impuesto no es jurídico, sino estatal y político>.⁽¹⁰⁾ La facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio que corresponden ab origine al ente público. < por ello – escribe Pugliese – en los Estados modernos el derecho de consentir la exacción de los tributos, atribuido en la Constitución directa

o indirectamente a los ciudadanos sólo puede entenderse en un sentido relativo: una negativa absoluta a consentir al Estado la exacción de los medios económicos necesarios para su existencia, equivaldría sustancialmente – como lo demuestra la Historia – a un acto de rebelión política, a una negativa a consentir ulteriormente la existencia de aquella forma determinada de organización política. El concepto de la actividad financiera no puede andar separado del de soberanía financiera: la actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía>.⁽¹¹⁾ También Morselli, guiado por análogas consideraciones, declara que el estado es < una entidad de vida orgánica que naturalmente está por encima de los individuos y dispone en ciertas formas y dentro de ciertos límites de las riquezas por ellos poseídas y producidas. Si es verdad que frente a la acción del Estado, naturalmente dirigida a tutelar y a desarrollar el interés público, hay tendencias de hombres y de grupos no siempre concordantes, es preciso, sin embargo, ver que en la misma vitalidad del organismo estatal yacen aquellos factores de fuerza que dirigen la actividad política, económica y financiera hacia los fines del interés público>...< por ello – declara más

(9) Principios de Finanzas Públicas, Buenos Aires, 1948, pág. 3.

(10) Schweizerisches Steurrecht, Tübingen. 1926, página 11.

(11) Corso di scienza delle finanze, Padova, 1938, página 2.

adelante – es fácil comprender que es ética jurídica la orientación que corresponde dar al estudio de la finanza pública y que es estatal la teoría con la cual se propone dar a entender la índole científica de la misma.⁽¹²⁾

4) Aspecto sociológico de la actividad financiera.

En los apartados anteriores puede observarse que el aspecto económico del fenómeno financiero nos llevó lógicamente a tratar de su fundamentación política, sin la que no es posible concebir la actividad económica del Estado. Por otra parte, dentro ya del ámbito político, vemos que algunas teorías – por ejemplo, la de Morselli – apuntan, aunque sea para negarle una eficacia decisiva, la influencia de los grupos sociales que operan dentro del Estado en el régimen de los tributos y de los gastos públicos. Esto nos lleva a tratar del aspecto sociológico innegable de la actividad financiera. Es evidente que la organización política necesita valerse de medios económicos para el cumplimiento de sus fines. Pero es obvio también que esos fines políticos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que latén en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política. De ahí que la ciencia de las finanzas deba ocuparse también de

las repercusiones sociales que puedan derivarse de la actuación económica de los entes públicos. La política financiera, escribe – Pugliese – implica siempre – aunque no se lo proponga – efectos redistribuidos: la elección de los objetos imponibles, de los métodos de exacción y de los gastos a realizar se produce siempre en base a un criterio que no puede desentenderse, al menos en parte, de la influencia de las fuerzas sociales que actúan en el estado en cada época histórica.⁽¹³⁾ Influido también por la preocupación del factor sociológico, Hugh Dalton formula, con carácter general, la tesis de que la mayoría de las operaciones de las finanzas públicas se resuelve en la transferencia de poder adquisitivo y de que el mejor sistema de finanzas es, por consiguiente, aquel que obtiene de las operaciones empleadas la máxima ventaja social. Esta tesis se define netamente con las siguientes palabras: <Como consecuencia de las operaciones financieras, se originan cambios en la cantidad y en la naturaleza de la riqueza entre individuos y clases sociales. ¿Son estos cambios en la totalidad de sus efectos socialmente ventajosos? De serlo se justificarían; de no serlo, no. La mejor orientación financiera es aquella que hace rendir a cada operación la máxima ventaja social>.⁽¹⁴⁾

(12) Compendio de ciencia de las finanzas, Buenos Aires, 1947, pág. 20.

(13) Corso, pág. 17.

(14) Principios, pág. 12.

5) Conclusiones: naturaleza compleja de la actividad financiera.

Todas las doctrinas que han sido expuestas hasta ahora sobre la índole de la actividad financiera ofrecen dos notas comunes: 1ª. Afirman la naturaleza económica de esa actividad, y 2ª. Reconocen la influencia de otros factores – políticos, sociales, técnicos o jurídicos – en el desenvolvimiento de la misma.

Esas doctrinas, ya lo hemos dicho anteriormente, han dominado largo tiempo el campo científico y aun hoy demuestran cierta lozanía. Sin embargo, no nos sentimos arrastrados por ellas. La importancia que casi todos los escritores atribuyen al factor político en el desenvolvimiento de la actividad financiera es de tal magnitud que un espíritu crítico se resiste a creer que ese factor actúa tan sólo en el ambiente o mundo exterior en que ese desenvolvimiento se produce. Por el contrario, parece más acertado estimar que el factor político, en vez de ejercer su influjo en la periferia del fenómeno financiero penetra en su propia sustancia y determina su naturaleza. Pero si se admite la naturaleza política del fenómeno financiero se suscita entonces el problema de estimar en su verdadero valor el factor económico. Nadie duda de que los medios de los cuales el estado necesita valerse para estar en condiciones de cumplir sus propios fines son esencial-

mente medios económicos, ya que con ellos puede obtener los servicios personales y los bienes instrumentales y de consumo necesarios para su existencia y para el desenvolvimiento de las misiones que debe cumplir en la vida. Ahora bien, la índole económica de los medios utilizados por el Estado no conduce fatalmente a la conclusión de que la actividad que éste despliega para la obtención e inversión de tales medios sea también en su esencia de carácter económico. Lo que sí puede calificarse de económico es el contenido de esa actividad, pero no su propia sustancia. Esta fue una de las ideas capilares que con gran claridad y singular elegancia, desarrolló el profesor italiano Pugliese en las lecciones sobre ciencia de las finanzas explicadas por él durante el año académico 1937-1938 en la Real Universidad de Trieste.⁽¹⁵⁾ Este profesor afirma que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido para la consecución de sus propios fines y políticos son también estos mismos fines para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Ahora bien, si el objeto último de esta actividad es consentir indirectamente la consecución de los fines políticos generales del estado, su objetivo inmediato se limita a suministrar a éste la dispo-

(15) Publicadas bajo el título, ya citado varias veces, de Corso di scienza delle finanze, Padova, 1938.

nibilidad de los medios económicos para la satisfacción de las necesidades públicas. Por consiguiente, la actividad financiera tiene por objeto los bienes económicos, es decir, la riqueza que transforma en servicios públicos. Esta circunstancia provoca, como es lógico profundas interferencias entre la economía y las finanzas públicas, que no justifican, sin embargo, que se atribuya a la actividad financiera el carácter de actividad económica en sentido técnico. El principio de la <economía> se utiliza normalmente en la actividad financiera, pero no se convierte en principio informador de esa actividad, como tampoco tienen ese carácter otros principios – éticos, sociales, técnicos, jurídicos – que también el ente público utiliza en su actividad financiera. <todos esos principios – escribe Pugliese – a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado. Debe destacarse que es erróneo el punto de vista que adopta una parte de la doctrina financiera que considera los fines del ente público como <datos de hecho> indiferentes, ya que – según ese punto de vista – independientemente de la naturaleza de esos fines, el ente público tenderá siempre a alcanzarlos adoptando el criterio del cálculo económico. Este punto de vista es exactísimo si

lo que con él se pretende es poner de relieve el carácter instrumental de la actividad financiera y excluir de la ciencia financiera las preocupaciones sobre los fines que el Estado se propone cumplir, pero es inaceptable cuando se quiere por ese camino negar el carácter político de la actividad financiera. Después de esas consideraciones preliminares Pugliese define su teoría en los siguientes términos: <La naturaleza política de los fines estatales confiere necesariamente naturaleza política a los procedimientos adoptados para conseguirlos, ya que aun cuando, como es bien posible, el ente público se atenga en el desenvolvimiento de su actividad financiera al principio de la mutua conveniencia económica, su decisión no es fruto de un cálculo económico puro, sino simplemente de un cálculo político que no deja de ser tal si el Estado, en el caso concreto, utiliza criterios económicos simplemente porque no encuentra razones políticas para adoptar un criterio diverso>.

Esta tesis afirma, pues, la naturaleza política de la actividad financiera y el contenido económico de la misma, caen fuera de nuestro estudio, por consiguiente, los problemas que se suscitan al analizar el contenido económico de esa actividad y que constituyen fundamentalmente el objeto propio de la llamada economía financiera o ciencia de la Hacienda pública. No basta retener,

para seguir el hilo de nuestro razonamiento la significación del factor político en la actividad financiera. Sobre esta base hemos de acometer ahora el estudio de su aspecto técnico-jurídico, que constituye el objeto propio de esta introducción.

6) Aspecto Técnico- Jurídico de la actividad financiera. El derecho Financiero.

En los apartados anteriores hemos expuesto sumariamente la naturaleza y el contenido de la actividad financiera. Vamos a examinar ahora las conexiones de esa actividad con el Derecho o dicho en otros términos, el aspecto técnico-jurídico de la misma. Para abordar este problema hemos de arrancar de nuevo del punto de partida de este capítulo. Decíamos en otro lugar que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido por la gestión de intereses económicos. Por ello las relaciones existentes entre la actividad financiera y las normas jurídicas son las mismas que se descubren al analizar la conexión entre la Administración pública y el derecho objetivo. El tema que nos ocupa no es, por consiguiente, más que una manifestación del sometimiento de la Administración pública a normas de Derecho necesario. Así que han tratado esta cuestión. Giannini, por ejemplo, escribe: “La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece, por tanto,

como tal, regulada por el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del estado moderno – Estado de derecho – que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En dicha existencia es tanto más necesario que aparezca informada la actividad financiera: 1° Porque se trata de la administración del dinero público, del dinero que es substraído para la satisfacción de las necesidades públicas a la economía privada. 2° Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones para cuyo ordenado desenvolvimiento es indispensable un sistema de disposiciones imperativas.⁽¹⁶⁾

Lo sorprendente es que, constituyendo la actividad financiera una de las manifestaciones más extensas e importantes de la Administración pública, no se hayan preocupado los juristas hasta época relativamente reciente de estudiar con carácter sistemático el conjunto de las normas que rigen esta actividad. Sin duda, una de las causas que más ha influido en el abandono en que se ha encontrado durante mucho tiempo la ciencia jurídica financiera consiste en el hecho de que no se habrían analizado con vigor científico los diversos aspectos o ele-

(16) Elementi, Milano, 1945, pág. 3.

mentos de la actividad financiera. En las obras clásicas sobre esta materia aparecen involucrados los aspectos económico jurídico de esta actividad, concediéndole, por lo general, una atención exclusiva o preferente al primero de ellos. Afortunadamente, esta confusión de conceptos está siendo eliminada en las obras modernas de ciencia y de Derecho financieros. Las segundas se preocupan de analizar el elemento técnico-jurídico de la actividad financiera, despojándolo en la medida en que esto sea necesario para la exposición de una disciplina jurídica, de todos los restantes elementos que pueden enturbiar la visión de las cuestiones netamente jurídicas. Así, por ejemplo, Pugliese afirma que el elemento jurídico, aun siendo característico del fenómeno financiero, del que forma su constante presupuesto y fundamento, no puede ser considerado en sí mismo como objeto de estudio y de elaboración de la ciencia financiera. “Esta misión – escribe – corresponde al Derecho financiero, cuyo objeto de estudio es la norma jurídica – elemento formal, – aun cuando considere recíprocamente como dato objetivo (que es, por otra parte, indispensable tener en cuenta) el contenido concreto de los factores económicos, políticos o sociales que constituyen el presupuesto – o el resultado – de la actividad financiera del Estado”.⁽¹⁷⁾

7) Ciencia Financiera y Derecho Financiero.

Con lo expuesto hasta ahora terminamos la indagación del concepto de la “actividad financiera”. Hemos visto que para unos autores esa actividad es esencialmente económica, aunque esté influida por factores políticos y sociales, en tanto que para otros es una actividad dominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico. Esta última orientación es, en nuestra opinión, la más rigurosa. Según ella, el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza de la actividad del ente público que lo produce y por los fines que se persiguen; económico, por su contenido; jurídico, por la forma en que se actúa y desenvuelve.

Pero en todo caso, sea cual fuere la posición que se adopte en el debate científico promovido en torno a la naturaleza de la actividad financiera, es lo cierto que ésta constituye una zona de la Administración Pública fuertemente caracterizada por notas peculiares que la diferencian del resto de las actividades desarrolladas por los entes públicos. Por ello, la actividad financiera se ha considerado tradicionalmente por los tratadistas como el objeto propio de una ciencia especial encuadrada dentro de las disciplinas económicas. Esa ciencia ha recibido denominaciones distintas en los diversos países. Generalmente se le

(17) Corso, pág. 21.

llama economía financiera o ciencia de las finanzas; excepcionalmente en España se ha designado siempre con el nombre de Hacienda Pública. Lo que ahora nos corresponde indagar es la distinción entre esa ciencia financiera, cuyo concepto inicial ha sido formulado ya en los apartados precedentes, y el Derecho financiero. Al abordar ésta cuestión observamos que tampoco existe unanimidad entre los autores al trazar esa línea divisoria. Lo más frecuente es que la diferenciación se establezca enmarcando la ciencia financiera dentro de la ciencia económica, el Derecho financiero dentro de la ciencia jurídica. Siguiendo esta orientación, muchos escritores consideran que los mismos actos -saber, los que se realizan por el Estado para la obtención y empleo de los medios económicos destinados al cumplimiento de los fines de utilidad pública- constituyen el supuesto objetivo de la economía y del Derecho financiero. La diferencia entre ambas disciplinas según ellos, estriba en que esos mismos hechos pueden ser considerados desde dos puntos de vista diversos. Por un lado, disciplinados por el Derecho objetivo, generan relaciones jurídicas, cuyo estudio constituye el objeto del Derecho financiero; por otro lado aparecen gobernados por leyes económicas que constituyen el objeto de la ciencia de las finanzas.

Frente a este criterio delimitador, otros autores, con una visión

más amplia, piensan que del análisis de los elementos económicos, políticos y sociales, en los que se resuelve la actividad financiera, y de la consideración de las formas técnico-jurídicas en que se desenvuelve, puede llegarse a la síntesis de esos componentes, representada por el fenómeno financiero, diverso y distinto, en cuanto los fenómenos de otra especie que participan en su génesis. Por otra parte, según estos mismos autores, el mismo carácter complejo de los fenómenos financieros hace plenamente legítimas, además de provechosas, las investigaciones analíticas que tienen por objeto uno sólo de los elementos de que se compone un fenómeno financiero. Pues bien, según es concepción, cuyo más ilustre representante Pugliese, la ciencia financiera tiene por objeto el estudio sintético de los fenómenos financieros, en tanto que el Derecho financiero sólo investiga el aspecto técnico jurídico que dichos fenómenos ofrecen.⁽¹⁸⁾

Estimamos que las consideraciones precedentes aclaran notablemente el problema de límites entre la ciencia de la Hacienda pública y el Derecho financiero. Sin entrar en largas digresiones sobre el contenido de la primera de esas disciplinas, pues con ellas nos apartaríamos innecesariamente del tema central de

(18) Una concepción semejante domina en el excelente estudio de Benvenuto Griziotti, *La qualifica finanziaria nella scienza delle finanze* en el *Diritto finanziario*, en "Riv. Dir. Fin.", Padova, 1941, pág. 233.

este artículo, podemos sentar la conclusión fundada de que el Derecho financiero es una parte del Derecho objetivo, cuya misión primordial consiste en la organización jurídica de un sector de la realidad social — la actividad financiera — perfectamente delimitado. El estudio de las cuestiones que se desenvuelven en los capítulos siguientes va encaminado a esclarecer la situación en que actualmente se encuentra ese Derecho en la ciencia jurídica contemporánea.

II. El Derecho Financiero:

8. Denominación.

Es frecuente encontrar, al comienzo de las obras dedicadas a la exposición de las diversas ramas del Derecho, consideraciones sobre el origen y la significación moderna de las palabras que se emplean para designarlas. Estas reflexiones filológicas suelen ser muy interesantes para los lectores, porque con ellas se les señala, desde el umbral de cada disciplina, el cuadro de las instituciones que se agrupan bajo la rúbrica o expresión que en cada caso se utiliza.

El estudio de las voces empleadas para la designación ilumina, por otra parte, la evolución histórica de cada rama del Derecho. No sería posible comprender la significación moderna del Derecho Civil sin investigar detenidamente la trayectoria del adjetivo civil desde su origen

romano hasta nuestros días. Esta exigencia científica justifica la atención que todos los tratadistas del Derecho Civil dedican al estudio de vocablo aludido. Algo semejante ocurre con el estudio de las voces “Estado” y “Constitución” para el derecho político “crimen” y “delito” para el Derecho penal “comercio” para el Derecho mercantil, etc. Ocurre, sin embargo, que las disciplinas mencionadas se encuentran tan profundamente arraigadas en la cultura jurídica de nuestra época que todos los que se aproximan a ellas, incluso los no iniciados, conocen en cierta precisión los linderos que las separan de las demás. Existe, a no dudar, un concepto popular del Derecho Civil, del político, del mercantil, del penal etc. Por ello el estudio de estas expresiones, necesario en las obras científicas que versan sobre las ramas del Derecho mencionadas, no es, sin embargo, inexcusable para la mayoría de las personas que han de entrar en contacto con ellas sepan diferenciarlas y apreciar su contenido. Pero no acontece lo mismo con otras ramas del Derecho que bien sea por su reciente formación, bien por las vacilaciones terminológicas en que a veces incurren sus cultivadores, o por ambas cosas a la vez, no han alcanzado todavía una designación inequívoca y unánime. Esto ocurre con el Derecho social, con el laboral, con el industrial, con el agrario, etc. Sin embargo, en pocas ramas del Derecho se

observa una incertidumbre terminológica tan acusada como en la que regula la actividad de los merentes públicos encaminada a obtener y administrar los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Las vacilaciones de los autores en la elección de las palabras que han de emplearse para designar esta rama del Derecho no provienen solo de consideraciones filológicas discrepantes, sino, lo que es más grave de una gran desorientación sobre el contenido de ésta disciplina. A esta confusión ha contribuido notablemente el doble significado que la palabra “financiero” ofrece en nuestro idioma. Según el Diccionario de la Academia⁽¹⁹⁾ “financiero” es lo perteneciente o relativo a la Hacienda Pública, a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles. También en el Diccionario de Julio Casares⁽²⁰⁾ se recoge esa doble acepción de la palabra “financiero”. Esta anfibología ha tenido mucha parte de culpa en el estado actual de confusión terminológica en que se encuentra en la disciplina que nos ocupa. Algunos autores, con buen criterio, al emplear la palabra “financiero” para calificar una disciplina jurídica, lo hacen dando al vocablo su primordial acepción. Así la expresión “Derecho Financiero” se utiliza para

designar la rama del Derecho cuyo objeto, en términos amplios, consiste en la organización jurídica de la Hacienda Pública. Otros autores, en cambio, sin dedicarse a adoptar una u otra denominación, piensan que el Derecho financiero podría servir para designar la disciplina jurídica encaminada a ordenar y sistematizar las disposiciones dictadas para regular la intervención del poder público, en la vida de las empresas. En este sentido, el Derecho financiero se equipara al llamado Derecho económico o Derecho de la economía y se aproxima a la segunda acepción que el vocablo financiero tiene en castellano, a saber; lo relativo a los grandes negocios mercantiles. Esta acepción ha alcanzado una difusión considerable en el lenguaje corriente. Se habla con harta frecuencia del mundo financiero, de la vida financiera o de las grandes operaciones financieras, para referirse a las actividades que se producen en el tráfico de capitales. El Derecho financiero, en este sentido, vendría a ser el derecho mercantil del capitalismo en su etapa de plenitud. En realidad, aunque los tres conceptos antes señalados pueden justificarse desde un punto de vista puramente lingüístico, lo cierto es que sólo el primero de ellos tiene un sólido fundamento científico. Bastará recordar para probarlo los requisitos que al comienzo de éste artículo señalábamos para que pueda hablarse de la existencia de una

(19) Real Academia Española. Diccionario de la lengua española, Madrid, XVII ed., 1947.

(20) Diccionario ideológico de la lengua española, Barcelona, 1942.

disciplina jurídica. Uno de ellos consiste en que la disciplina de que se trate tenga por objeto la organización jurídica de un núcleo bien definido y delimitado de actividades o relaciones. Esto es lo que acontece precisamente con la actividad del Estado, que, como se ha indicado en el capítulo anterior, es apta para una regulación autónoma por el Derecho objetivo. Por ello entendemos que cuando se habla de Derecho financiero debe referirse esta expresión a aquella parte del Derecho objetivo que contiene la ordenación y administración de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. En cambio, no tiene justificación, desde un punto de vista de sistemática jurídica, afirmar que el Derecho financiero es el que regula las actividades bancarias o bursátiles o, en general, para emplear los términos usados por el Diccionario de la Academia, “los grandes negocios mercantiles”. En realidad, ésta última expresión carece totalmente de significación en el campo de Derecho. La magnitud de las operaciones o negocios contemplados no puede justificar, en el terreno científico, la aparición de una disciplina consagrada a la regulación jurídica de tales actividades. Lo decisivo para que esto ocurra es que las actividades en cuestión tengan una substantividad propia que la diferencie o caracterice con intensidad bastante frente al resto de las relaciones o actividades regidas por el

Derecho objetivo. Por ello, prescindiendo de que se trate de grandes o pequeños negocios, los actos de comercio, en cuanto tales, son regulados por el Derecho mercantil y no tendría sentido afirmar que el Derecho financiero es la parte de esta disciplina consagrada a esos mismos actos cuando alcanzan un cierto grado de importancia económica. Todo esto aparte de que por la especialidad y complejidad de estas actividades de gran trascendencia económica, van afirmando su personalidad dentro del ordenamiento positivo nuevas ramas del Derecho consagradas a cada uno de esos grupos de actividades. Así desde hace años se viene elaborando con cierta autonomía el Derecho bursátil, el bancario, el de seguros, etc.

Las razones alegadas justifican ampliamente, en nuestra opinión, la conveniencia de que la denominación Derecho financiero se reserve a aquella rama del Derecho cuyo objeto consiste en la organización jurídica de la Hacienda pública. Lo que sí podría considerarse es si el adjetivo “financiero” debe o no ser substituido por otros más arraigados en el lenguaje corriente y que por ello, ofrecen una significación menos discutida. En todo caso, el adjetivo que se eligiera para calificar a la disciplina que nos ocupa, habría de referirse a la Hacienda pública por ser ésta el ámbito en que dicha disciplina proyecta su aplicación. Así, por ejemplo, tal vez podría emplearse el

adjetivo “*hacendario*”. Por este vocablo, además de no estar expresamente reconocido en el Diccionario de nuestra Academia, ofrece la desventaja de que no alude, como la palabra “*financiero*”, al campo de actividades que regula la rama del Derecho que con él se califica. Podría utilizarse también el adjetivo “*fiscal*”. Esta es tal vez la palabra que más difusión ha alcanzado en el lenguaje usual cuando se hace referencia a las actividades económicas del estado. Sin embargo, aun reconociendo la utilidad de su empleo en la exposición de las normas y principios que integran la disciplina que nos ocupa, consideramos que el sentido del adjetivo “*fiscal*” es más restringido que el del adjetivo “*financiero*”. El fisco, según el Diccionario de la Academia, es el erario o tesoro público. De ahí que el Derecho fiscal, en sentido técnico y estricto, sólo pueda referirse a la organización jurídica del tesoro. Por ello, ciertas instituciones jurídicas de la Hacienda pública sólo tendrían cabida dentro del Derecho fiscal violentando bastante la significación de este adjetivo en nuestro idioma.

Las razones que anteceden son las que nos han decidido a aceptar la denominación de Derecho financiero para referirnos a la disciplina jurídica de la Hacienda pública, junto a ellas existe otra que tiene por sí sola valor suficiente para que se

acepte resueltamente la denominación indicada. Consiste en el hecho de que los idiomas europeos, casi sin excepción, emplean el adjetivo “*financiero*” para calificar las materias que constituyen el objeto de la disciplina que nos ocupa. Así, en Italia aparecen consagradas las expresiones *Scienza delle finanze* y *Diritto finanziario*; En Francia se emplean también tradicionalmente las denominaciones *Economie financiere* y *Legislation financiere*; en Alemania se utiliza la expresión *Finanzwissenschaft* para designar la ciencia de la Hacienda pública. En cambio, apenas se emplea la denominación *Finanzrecht* para designar la parte del derecho objetivo por el que se organiza jurídicamente la Hacienda. La falta de empleo de esta expresión no obedece a una discrepancia terminológica con el resto de los países, sino a la circunstancia de que en Alemania la evolución científica del Derecho financiero ha quedado circunscrita, con carácter preferente, a la órbita tributaria. De ahí que la denominación empleada sea casi siempre la de *Steuerrecht*, equivalente a Derecho tributario. Finalmente, en los países de habla hispana se emplean con absoluta unanimidad las expresiones ciencia de las finanzas y Derecho financiero. Repudiamos la primera de éstas expresiones porque la palabra “*finanzas*” no es un vocablo oficialmente admitido en nuestra lengua,

aun cuando sea forzoso reconocer su creciente difusión en el lenguaje usual. En cambio, la expresión “Derecho financiero” es no solo admisible, sino altamente aconsejable por todas las razones que han quedado expuestas a lo largo de este apartado y por la conveniencia cultural innegable de acomodar nuestro léxico científico, siempre que se respete la pureza del idioma, al de los demás países europeos y americanos. De este modo se facilitará notablemente la comprensión entre los especialistas, evitando la grave confusión que para la ciencia jurídica significa el empleo de unas mismas expresiones para referirse a materias jurídicas diversas. La admisión del vocablo “financiero”, para calificar a la disciplina jurídica que nos ocupa, no significa, sin embargo, que deba excluirse la palabra “fiscal” en las obras consagradas a esta materia. Por el contrario, según hemos advertido anteriormente, dicha palabra puede y debe ser utilizada para calificar las normas o principios relativos a las actividades del fisco. En tal sentido, puede hablarse con propiedad de leyes fiscales, de presión fiscal, de intereses fiscales, etc. La rúbrica de Derecho financiero debe quedar, por tanto, reservada, según se ha expuesto reiteradas veces, para designar la parte del derecho objetivo que tiene por objeto la organización jurídica de la Hacienda pública considerada en su conjunto.

9) Concepto.

Al acotar en el capítulo anterior el ámbito de realidad social cuya organización jurídica corresponde al Derecho financiero, ha quedado implícitamente determinado el concepto. El Derecho Financiero, en términos amplios, es aquella parte del derecho objetivo que se refiere a la Hacienda pública, la cual se define en el Diccionario de nuestra Academia como el “conjunto de los bienes e ingresos correspondientes al Estado para satisfacer las necesidades de la Nación.” En análogo sentido, el artículo 1º de la ley de Administración y contabilidad de 1 de julio de 1911, establece que “La hacienda pública está constituida por todas las contribuciones, impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado”. No hemos de proceder ahora a un estudio crítico de esta definición legal que ofrece indudablemente varios puntos sensibles. Lo que interesa destacar es que la Hacienda abarca la totalidad de los recursos económicos que utilizan el Estado y los entes públicos para dar cumplimiento a sus fines de interés general. Por ello, esta idea debe ser una de las que se recojan en cualquier definición que se formule del Derecho financiero. Así, Giannini lo define del siguiente modo: “El Derecho financiero es un conjunto de normas que disciplinan la recaudación, la gestión y la erogación de los

medios económicos concurrentes a la vida de los entes públicos.⁽²¹⁾

Sin embargo, el Derecho financiero no se circunscribe a regular la obtención y administración de los caudales públicos. Su ámbito es más dilatado, ya que en él se determinan también la naturaleza y el contenido de las relaciones jurídicas que se producen en el ámbito de la actividad financiera. Por ello, Pugliese, después de aludir en su definición a las normas que acabamos de mencionar, se refiere también “a las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas”.⁽²²⁾

La definición apuntada tiene la virtud de condensar el concepto del Derecho financiero en fórmulas breves y sencillas. Conviene, no obstante, realizar un análisis crítico para descubrir a grandes rasgos los diversos grupos de materias que se cobijan bajo la rúbrica general de derecho financiero. En primer término debe señalarse la distinción fundamental entre las normas relativas a la obtención de riqueza por el Estado y las referentes a la gestión y distribución de esos recursos. Dentro de las primeras, las más importantes son aquellas que determinan el régimen de exacción de los llamados ingresos de economía pública

exigidos por el Estado a sus súbditos en el ejercicio de la soberanía fiscal. Todas ellas integran el llamado Derecho tributario que constituye el sector más importantes del derecho financiero. El segundo grupo de normas disciplinan jurídicamente la gestión y erogación de los recursos económicos del Estado, cualquiera que sea el origen de esos recursos.

10) Contenido.

Las definiciones del derecho financiero que se han recogido en el apartado anterior ponen de manifiesto que las normas de esta rama del derecho no regulan un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conglomerado de relaciones de diversas naturaleza cuyo rasgo común consiste en referirse materialmente a la múltiple actividad que el estado desarrolla en el campo financiero. La unidad de materia es, por consiguiente, la que determina la conveniencia de que esas normas integren una disciplina matriz o de conjunto que elabore los principios básicos de la organización jurídica de ese ámbito de realidades que es la actividad financiera del Estado.

También en el apartado anterior han quedado dibujadas las dos grandes partes en que puede considerarse dividido el Derecho financiero. De un lado, aquella que se refiere al régimen jurídico de los tributos. De otro, la relativa a la gestión y erogación de los caudales públicos. Estas partes se designan,

(21) Elementi, pág. 3.

(22) Instituciones, pág. 22.

respectivamente, con el nombre de Derecho tributario y de Derecho financiero del Estado.

El Derecho tributario constituye, sin duda, la parte del Derecho financiero que ha alcanzado un grado más alto de madurez conceptual, hasta el punto de que algunos autores afirman que sólo puede proclamarse la autonomía del derecho financiero cuando éste se equipara al derecho tributario. Esa es la orientación doctrinal seguida principalmente en Alemania y en otros países centroeuropeos. En cambio, los escritores italianos estiman, por regla general, que las normas relativas a la gestión y distribución de los caudales públicos, al Presupuesto y a la contabilidad deben también estar presididas por principios jurídicos unitarios, y por esta razón debe englobarse su estudio dentro del Derecho financiero. Esta concepción repercute, naturalmente, en el sistema de las obras italianas de Derecho financiero. En ellas se destina, por lo común, la parte general al estudio de los conceptos generales de esta disciplina y a la organización y funcionamiento de los órganos administrativos encargados de desenvolver la actividad financiera y la parte especial al examen de los recursos económicos del Estado y a la gestión financiera (régimen de cobros y de pagos).

Entendemos que la orientación de la doctrina italiana es la más

acertada, porque a través de ella se obtiene una visión de conjunto más rigurosa de la total organización jurídico-financiera. Debe reconocerse, sin embargo, cómo observan los escritores alemanes y suizos, que la parte más elaborada del Derecho financiero en casi todos los países es la que se refiere el régimen jurídico de recaudación de los medios económicos del Estado y, de un modo muy especial, de aquellos que se califican de economía pública. En esta zona del Derecho financiero los problemas fundamentales que han de estudiarse son los siguientes:

- 1° El Concepto y clasificación jurídica de los tributos.
- 2° La relación jurídico – tributaria.
- 3° Los sujetos de la relación jurídico – tributaria.
- 4° El origen y el contenido de la relación jurídico – tributaria.
- 5° La determinación cuantitativa del crédito fiscal (accertamento, en la terminología italiana).
- 6° Las sanciones fiscales.

Corresponde también a Derecho tributario el estudio de las relaciones que esta disciplina mantiene con las restantes ramas del Derecho administrativo y con el Derecho civil. El desarrollo de esos problemas constituye la parte general del Derecho tributario.

Aplicando las consideraciones que preceden al sistema, positivo español, puede afirmarse, a grandes rasgos, que el llamado Derecho financiero del Estado encuentra su base legal en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1º de julio de 1911, cuyos diversos capítulos se destinan a la regulación de las siguientes materias: 1º, concepto y contenido de la Hacienda pública; 2º de la Deuda pública; 3º de la prescripción y caducidad de los créditos; 4º, de las obligaciones del Estado y de los presupuestos; 5º, de la contratación de servicios y obras públicas; 6º, de la ordenación de los gastos y pagos del Estado; 7º, de la Intervención; 8º, de la Contabilidad, y 9º, de las responsabilidades.

Junto a este texto legal deben citarse aquellas disposiciones que lo complementan y desenvuelven. Ofrece primordial importancia el Reglamento de Ordenación de pagos del 24 de mayo de 1891 y disposiciones concordantes y suplementarios en las que se regula la ordenación de pagos y el régimen de Tesorería del Estado. Junto a estas disposiciones, y dentro también del llamado Derecho financiero de Estado, han de encuadrarse en nuestro sistema positivo la Ley y el Reglamento del Tribunal de cuentas, la Ley orgánica del Consejo del Estado y la ley de Bases de Procedimiento Administrativo.

La base legal para la construcción del Derecho tributario español

está formado por el conjunto de leyes, reglamentos y disposiciones de diverso rango en las que se establece la naturaleza y los supuestos de exacción de los diversos tributos, la determinación de las bases impositivas, los tipos de gravamen, etc., de cada uno de ellos. El estudio pormenorizado de cada uno de estos textos positivos constituyente la parte especial del Derecho tributario.

Finalmente en estudio de conjunto de la organización jurídica de la Hacienda pública, no se puede prescindir del examen de las normas y principios relativos al desenvolvimiento del proceso tributario, tanto en la órbita administrativa (procedimiento administrativo de gestión y de resolución) como en la órbita judicial (jurisdicción contencioso administrativa en materia de contribuciones e impuestos).

III. La autonomía del Derecho financiero:

11) Ideas Generales.

En los capítulos precedentes se ha formulado una definición del Derecho financiero y ha quedado esbozado el contenido de esta disciplina. Corresponde examinar ahora el problema de su autonomía conceptual.

Antes de examinar este problema conviene tener en cuenta que la separación del Derecho administrativo se ha consumado ya en casi todas las obras consagradas a esta úl-

tima disciplina aparecidas en los últimos años. Un ejemplo representativo de este proceso de emancipación lo ofrece el tratado del profesor Gabino Fraga, de la Universidad Nacional de Méjico, donde puede leerse lo siguiente: “El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos pecuniarios indispensables. Esta materia y la regulación que exige forman parte de una sección del Derecho Administrativo que por su importancia y por sus especiales relaciones con la Economía tiende a segregarse constituyendo el Derecho financiero o Derecho de las finanzas públicas, como una rama especial y autónoma del derecho público”.⁽²³⁾

Consideraciones análogas se formulan por casi todos los tratadistas de Derecho administrativo en los diversos países. De tal suerte que los cultivadores y escritores de Derecho financiero no hacen sino transportar estas secciones o partes del Derecho administrativo a obras que se consagran exclusivamente al estudio de los problemas jurídico – financieros, y que no se ven agobiados por el cúmulo de legislación y de principios de toda la materia administrativa. Así se puede comprobar que en tales obras (por ejemplo, en las ya citadas de Pugliese y de Giannini) se pone de manifiesto, de una parte, el

entronque de la nueva disciplina con el Derecho público en general y con el administrativo en particular, y de otra, las características peculiares e inconfundibles de los institutos jurídico – financieros. Esta especialidad se acusa notablemente en la relación jurídico – tributaria, que constituye el nervio del Derecho financiero.

Sin embargo, pese a todo lo expuesto, la autonomía del derecho financiero ha sido uno de los problemas más discutidos por la literatura jurídica.

¿Cuáles son las razones alegadas por los escritores contrarios a la autonomía? En realidad tales razones no aparecen formuladas en las obras de Derecho administrativo, que es de donde lógicamente podían provenir los ataques al proceso de emancipación del Derecho financiero. Por el contrario ya que ha quedado antes expuesto que los cultivadores del derecho administrativo se muestran más bien propicios a reconocer que la parte del Derecho público que regula la actividad financiera debe desgajarse del tronco general del derecho administrativo para someterse a una elaboración independiente, conforme con la especial naturaleza de la materia que en ella se regula. La crítica negativa se ha desenvuelto casi exclusivamente por los civilistas y, de un modo especial, por los escritores franceses, quienes han proclamado siempre de

(23) Derecho administrativo, México, 1944, pág. 587.

un modo abierto que el Derecho fiscal debe vivir en absoluta dependencia del Derecho civil. Un jurista tan insigne como GENY explica esta dependencia con las palabras siguientes: “ La ley fiscal, que responde a una necesidad indiscutible de la comunidad social, representada por el poder público, quiere aplicarse sobre una organización social, económica, política y jurídica, que se ha constituido de una cierta manera por razones de orden y de utilidad dictadas por la naturaleza de las cosas. Esa ley no debe destruir, entorpecer ni modificar dicha organización que es anterior y superior a ella, sino simplemente adaptarse a la misma. Lejos, pues, de colocarse como rival del Derecho común, conviene que el derecho fiscal se acomode a él lo mejor posible, que se limite a gravar los fenómenos jurídicos tal como son, como grava otras manifestaciones de la vida social, entre las que el Derecho es sólo una parte”.⁽²⁴⁾ Estas palabras definen la posición de la llamada “escuela de los civilistas”, a la que pertenecen casi todos los escritores franceses de materias tributarias. La idea central de esta escuela consiste en proclamar la supremacía del derecho civil – o del derecho común, según le designan otros autores – para definir, calificar y regular las relaciones jurídicas gravadas por los diversos impuestos. Esto significa que, según la

doctrina francesa, el obstáculo fundamental que se opone al reconocimiento de la autonomía del derecho financiero estriba en el hecho de que las normas jurídico – tributarias se encuentran en dependencia de las normas civiles. Conviene, pues, examinar brevemente los antecedentes y fundamentos de esta posición doctrinal para deducir, en consecuencia, unas conclusiones fundadas sobre el problema de la autonomía que nos ocupa.

12) Derecho tributario y derecho civil.

La tesis de la dependencia del Derecho fiscal respecto al derecho Civil tiene remotos antecedentes. Según Nouaille, “fue Dumoulin el primer autor que, en la Edad Media, comprendió que la Ley fiscal debía estar subordinada a la Ley civil. El se aplicó con energía a combatir la excesiva rapacidad de los señores que hasta entonces habían percibido el impuesto sobre transmisiones al margen de todo principio jurídico”.⁽²⁵⁾ Más tarde, durante todo el siglo XIX, los autores franceses han insistido invariablemente en el tema del sometimiento del derecho fiscal al Derecho civil.. G. Demante declara que no hay una sola cuestión de orden puramente civil,⁽²⁶⁾ y Pilon escribe lo siguiente:

(25) Etude des principales antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal, Toulouse. 1896.

(26) Principes de l'Enregistrement, Paris, 1878, t. I. Num, 3.

(24) Jurisprudence, Sirey, 1927, 3.a parte, pág II.

“Las tarifas son establecidas no sólo en función de las necesidades del Tesoro, sino también en consideración a la naturaleza de las operaciones jurídicas gravadas. Sólo el derecho civil permite determinar el verdadero carácter de los actos que sirven de base al impuesto”.⁽²⁷⁾

Junto a la tesis que acaba de ser expuesta, debe mencionarse, para trazar un cuadro de conjunto de las posiciones doctrinales más importantes mantenidas en el país vecino sobre la autonomía de Derecho financiero, la opinión de quienes no se resignan a admitir a priori la supremacía de unas disciplinas sobre otras. Trotabas, por ejemplo, escribe lo siguiente: “Confieso que no comprendo esta especie de creencia mística que la mayoría de los autores que abordan el estudio de los problemas financieros y, principalmente, de las cuestiones relativas a los impuestos tienen en la superioridad del Derecho privado en estas materias. El fondo de su pensamiento debe ser el de proteger al contribuyente contra el fisco, considerando que el Código civil, con sus concepciones individualistas, constituye un excelente sistema de defensa”.⁽²⁸⁾

En tales términos se plantean en la doctrina francesa las relaciones entre el Derecho fiscal y el derecho

privado. Ese planteamiento enturbia el problema de la autonomía del derecho financiero, ya que casi todos los autores franceses se limitan a considerar si las normas del código civil deben o no prevalecer sobre las normas fiscales en la configuración de las relaciones e instituciones jurídicas que sirven de base a los impuestos, especialmente a los llamados *Droits d' Enregistrement*. Esta cuestión que la doctrina francesa plantea tiene indudable interés, pero la solución que en ella se adopte no bastará para resolver el problema general de la autonomía del derecho financiero. Lo impiden dos razones fundamentales: I^a. El derecho financiero no puede equipararse con el derecho tributario existen amplias zonas que no ofrecen conexión alguna con las instituciones jurídicas modernas por otras disciplinas. Es cierto que dicha conexión se produce intensamente en aquellas figuras impositivas que recaen o gravan determinados actos jurídicos – verbi-gracia, en los impuestos sobre el tráfico patrimonial – pero es apenas perceptible en otra clase de tributos, por ejemplo, en los de Usos y Consumos. En estas zonas del Derecho tributario no tiene sentido hablar de la supremacía del Código civil ni de ningún otro cuerpo legal sobre los preceptos fiscales.

La autonomía del Derecho financiero debe ser proclamada por todas las razones científicas y prác-

(27) *Principes et technique des Droits de l'Enregistrement*. Paris, 1929 (Prefacio).

(28) *Essai sur le Droit Fiscal* (en “*Rev. De Sc. Et Lég. Fin.*”, 1928).

ticas que han sido señaladas a lo largo de este artículo. Esta afirmación debe ir acompañada de algunas reflexiones sobre el problema de las relaciones entre el Derecho tributario, una vez admitida la autonomía a que acabamos de referirnos. Este problema se plantea en estos términos: ¿Qué normas jurídicas deben prevalecer para definir y configurar las instituciones jurídicas sometidas a tributación? Parece obvio que los preceptos fiscales deben respetar la fisonomía de las instituciones jurídicas que constituyen el objeto de la imposición tal como aquella aparezca configurada por las normas sustantivas que la regulan. Es indudable que el Código civil, el Código de comercio y en general, todos los cuerpos legales básicos de cada ordenamiento positivo se nutren de unos principios jurídicos generales – de un fondo jurídico común – que deben ser respetados por las leyes tributarias. En caso de duda en la interpretación de la Ley fiscal, el juez hará bien en inclinarse por aquella solución que mejor se adapte a la configuración sustantiva – civil, mercantil, administrativa, etc. – del objeto jurídico gravado. Pero este respeto a la legalidad extrafiscal no deberá ir más allá de lo estrictamente indispensable para que la aplicación de todo el derecho se ajuste a criterios armónicos. Cuando la ley fiscal amplíe o reduzca las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas formulados

en otras leyes para acomodar éstas mejor a las exigencias de la tributación, es evidente que deberá prevalecer el mandato de la ley fiscal. Dicho en otros términos: el legislador es soberano para caracterizar como estime más conveniente el objeto impositivo que, en muchos casos, como se ha expuesto anteriormente, consiste en relaciones jurídicas.

Ernst Blumenstein aborda este tema con singular acierto y precisión. Escribe lo siguiente: “algunas instituciones de Derecho civil se utilizan como objeto impositivo; es decir, el hecho sobre el que se basan opera como causa originaria de la exacción del impuesto. Esta coincidencia no es en si misma de carácter jurídico, si no de naturaleza real. El Derecho Privado crea inicialmente una determinada configuración de tales manifestaciones económicas. Estas son conocidas en la vida diaria en todos sus aspectos, y así cuando el legislador tributaria las emplea con tal designación como objetos del impuesto, todo el mundo sabe de lo que se trata. Con ello se hace innecesaria toda descripción del hecho en cuestión a través de la norma tributaria. Únicamente si el Legislador Fiscal difiere en el caso concreto del concepto civil – lo que naturalmente es posible – habrá de caracterizar de modo más exacto el objeto impositivo. Se utilizan frecuentemente instituciones civiles como objetos de tributación en los impuestos

sobre el tráfico jurídico. Por ello, o bien asume expresamente la definición conceptual del derecho privado, o no se manifiesta sobre el concepto, de suerte que, como ya indicamos, se considera el concepto civil como regulador difiere de la definición civil, ello sucede normalmente porque desea ampliar el círculo de los objetos jurídicos del impuesto incluyendo eventualmente otros hechos que no permitiría el concepto civil”.⁽²⁹⁾

Estas palabras del profesor suizo aclaran el sentido que debe atribuirle a la autonomía del Derecho tributario – como parte del derecho financiero – y, paralelamente, la verdadera índole de las relaciones entre el Derecho privado y el Derecho fiscal.

13) Conclusiones críticas

El camino que acabamos de recorrer nos sitúa ya frente a la cuestión capital de este artículo: la autonomía del derecho financiero. El tema de las autonomías – ya lo indicaba antes – ha dado controversias que han desorbitado con frecuencia la cuestión debatida. Los “autonomistas” más apasionados han llegado a proclamar en ocasiones la posibilidad de que ciertas disciplinas vivan en completo aislamiento, de espaldas al resto del mundo jurídico, y en estos excesos han provocado la justa reacción de quienes acer-

tadamente piensan que el aforismo “de uno universo iure” es una verdad fundamentalmente, una conquista definitiva del espíritu humano. Esta reacción, sin embargo, no debe conducirnos el exceso contrario, que consistiría en negar la existencia de disciplinas dotadas de autonomía científica. El mundo de las normas es inmenso y en él pueden distinguirse esferas de aplicación fuertemente caracterizadas por notas peculiares que influyen decisivamente en la naturaleza y en el contenido de tales normas. Ciertos ámbitos de la realidad social exigen una normación jurídica sustancialmente diversa a la de otros y esta exigencia vital produce la consecuencia de que las normas jurídicas se polaricen en torno a esas realidades que constituyen sus presupuestos objetivos de aplicación. El mundo unitario del Derecho se escinde de ese modo en zonas o parcelas, cada una de las cuales, aun encontrándose en estrecha interdependencia con las demás, ofrece una configuración singular, producida por la específica naturaleza de las relaciones sociales que en ella se regulan. La singularidad de cada uno de esos grupos de normas explica la aparición de distintas disciplinas jurídicas que facilitan el conocimiento y la aplicación de los diversos sectores del Derecho objetivo. No obstante, esas razones de utilidad práctica no justifican en el terreno científico la aparición de una disciplina: una rama

(29) Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen, 1926, t. I. Cap. 3ro., ap. III.

del derecho sólo goza de autonomía - también se señala al comienzo - cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios. Ambos requisitos - éste es el momento de proclamarlo - se dan plenamente en el Derecho financiero. Esta rama del Derecho tiene por objeto la ordenación jurídica de la actividad financiera, que constituye una manifestación de la acción administrativa profundamente diferenciada de las demás, no sólo por el contenido especial de las relaciones que engendra, sino porque da origen a institutos jurídicos (verbi-gracia, el Presupuesto o la Deuda pública) que viven en cierto aislamiento del resto de los actos jurídicos de la Administración pública. No bastaría, sin embargo, la concurrencia de este requisito - delimitación precisa de un ámbito de realidad que constituye su campo de aplicación - para admitir la autonomía científica de esta rama del derecho. La razón de esta insuficiencia estriba en que el espíritu humano descubre primero las distintas facetas o manifestaciones de la realidad social y elabora después los conceptos jurídicos que a ellas corresponden. Limitando nuestra consideración a la realidad financiera, observamos que los teóricos del Derecho tuvieron conciencia de la peculiaridad inconfundible de las relaciones que en ella se engendran

mucho antes de que acertaran a elaborar los conceptos y principios que presiden su ordenación jurídica. Esto explica que, a pesar del tiempo transcurrido desde que los hombres estudian la actividad del Estado encaminada a la gestión de los recursos económicos, hayan sido los juristas de hoy quienes se han asomado por primera vez al ordenamiento jurídico - político de la Hacienda pública para indagar y definir los principios fundamentales que sirven de sustentación teórica al Derecho financiero.

Esos principios y conceptos se han formulado ya en las obras fundamentales consagradas a esta disciplina. Aparte de los que sirven para caracterizar, en términos generales, la actividad financiera que ya han quedado someramente esbozados, se ha formado un núcleo de conceptos básicos en torno de cada uno de los institutos jurídico - financieros y, principalmente, en materia de imposición. La relación jurídico - tributaria, que constituye el nervio de esta parte del Derecho financiero, ha sido sometida a un análisis profundo que ha suministrado ya elementos suficientes para la elaboración de una teoría general del Derecho tributario.

Todo lo que antecede demuestra la conveniencia de que el Derecho financiero sea objeto de una investigación separada que, tomando por base las nociones fundamen-

tales elaboradas en el campo del Derecho público, se dirija a la sistematización de las normas jurídicas que reglamentación el fenómeno financiero y a La elaboración de conceptos propios.

IV. Hacia un Derecho financiero español.

He procurado que este artículo discorra con las mínimas alusiones al Derecho español. No era mi propósito hacer un estudio de nuestro sistema jurídico – fiscal sino dar al lector una visión de conjunto de los problemas fundamentales del derecho financiero. Quiero, en cambio, terminar este bosquejo refiriéndose de un modo concreto a la importancia que a estos problemas debe concederles en España, donde la actividad financiera del Estado y de las corporaciones locales aparece regulada por una multiplicidad de leyes, de decretos, de órdenes y de normas de rango diverso, en las que urge poner orden.

Sirven de fondo a nuestro ordenamiento jurídico – financiero algunos textos legales que son un modelo de precisión técnica y

terminológica. Mas el ritmo vertiginoso de la vida moderna, que no perdona al Estado ni a los demás entes públicos, ha dado origen a una copiosa legislación fiscal que no participa ciertamente de esas excelencias. Los defectos que en esa legislación se observan pueden ser disculpados a la Administración pública, que se ve forzada en muchas ocasiones a dictar sus disposiciones dentro de plazos irrebasables. Pero es necesario que los profesionales del Derecho comprendan la necesidad imperiosa de que todos esos preceptos positivos sean cuidadosamente estudiados, analizados, sistematizados, para que la envoltura doctrinal de que se les revista pueda palear sus deficiencias y para que la solución de los problemas fiscales no puede exclusivamente confiada a criterios burocráticos. Cuando esto se logre, la prolija e inextricable Legislación de Hacienda pública no será más que el soporte de un verdadero Derecho financiero. He ahí una tarea importante y fecunda, en la que todos los juristas españoles deben colaborar.

Este libro se terminó de imprimir
en los talleres de
UNIVERSAL BOOKS
en marzo de 2004.

