

DOCTRINA

LA EVOLUCIÓN DEL TRIBUTO*

DANIEL DIEP DIEP

Abogado, contador público, auditor y licenciado en filosofía. Ejerce las actividades propias de sus tres títulos y ha sido catedrático en varias universidades e instituciones tecnológicas del estado de San Luis Potosí. Actualmente es asesor fiscal y abogado litigante en la misma materia para diversas empresas del país. A lo largo de su vida profesional ha formado parte de las comisiones de Principios de Contabilidad y de Ética Profesional, ambas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y fue presidente de diversos organismos locales: Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Unión Social de Empresarios Mexicanos, Colegio de Contadores Públicos de San Luis Potosí, entre otras. Es socio honorario vitalicio del Colegio de Contadores Públicos de San Luis Potosí y del Club *Sembradores de la Amistad*. Fue distinguido por el Congreso local con la designación de Consejero Ciudadano Propietario ante el Consejo Estatal Electoral de San Luis Potosí 1992-1996, además de la elección como *Profesor Distinguido 1991* por la Zona Centro-Occidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Durante los últimos treinta y cinco años ha desarrollado múltiples actividades expositivas ante auditorios de todos los estados del centro del país y del Distrito Federal, ha concurrido a convenciones nacionales e internacionales y ha publicado múltiples artículos premiados por diversas publicaciones nacionales. Es autor de varias decenas de libros, algunos con nuevas ediciones o reimpresiones y otros más actualmente agotados; destacan entre otros: *Planeación fiscal*, *La anti tributación*, *Las declaraciones (o El pecado de Adán)* y *otros cuentos fiscales*, *Los dientes del César (o La maldición tributaria)*, *Las mil y una defensas del contribuyente*, *Exégesis del Código Fiscal de la Federación 1999, 2000 y 2001*, *El tributo y la Constitución*, *Temas para defensa fiscal*, *El mexicano, según sus canciones*, *Cómo reordenar nuestro mundo (o Hacia una filosofía de la justicia)*, *Artículos periodísticos 1997, 1998, 1999 y 2000*.

Contenido: Introducción. I) Aspectos Etimológicos y Conceptuales. II) El Tributo. III) El Impuesto. IV) La Contribución. V) Tendencias del tributo, impuesto o contribución.

INTRODUCCIÓN

Desde sus orígenes, la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales e históricas, incluyendo la magia y el dominio de la mujer sobre el hombre o de éste sobre aquélla, del mayor sobre el menor, del viejo sobre el joven o viceversa, del rico sobre el pobre, del sano sobre el enfermo, etc. Prácticamente no existieron límites, al menos en el pasado más remoto, para poder discernir en dónde

terminaba una relación sana -entendida en su sentido convivencial armónico, un tanto moderno y otro tanto ideal- y en dónde comenzaba una relación opresiva -entendida en su sentido tributario o subordinante, definitivamente coactivo y bárbaro-.

Pero esta obligación primitiva de tributar debió manifestarse en toda una vastísima pluralidad de formas: desde la entrega al opresor del propio cuerpo, el trabajo y la vida -todo ello dentro de una perspectiva de explotación humana manifiestamente esclavizante y despótico en sus expresiones extremas-, hasta una entrega puramente transitoria, tanto del cuerpo, como de los bienes o propiedades y, sobre todo, del trabajo y del tiempo -sin que el nuevo despotismo llegase a la anterior torpeza de acabar con la

vida del esclavo o del vasallo, dado que alguna significación económica, en su sentido más holgado, dicha posesión pudiese representar-.

Esta levísima «suavización» del vasallaje debemos entenderla en un contexto de siglos y quizá hasta de milenios. Los indicios para advertirlo así, con esa increíble lentitud histórica, es que a pesar de la actual manifestación de la convivencia, todavía padecemos muchos y muy serios resabios de esa arcaica condición inocultable. Todavía hoy en día luchan por sus derechos las mujeres, los menores, las minorías étnicas, los ancianos, los homosexuales, los marginados, los trabajadores, los campesinos, etc. porque en alguna forma se sienten o están explotados o discriminados.

Por eso representa un significativo salto la conversión del tributo en

* Este artículo fue publicado originalmente en el sitio de la Universidad Abierta <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel-Evolucion.htm> (consultado el 19 de diciembre de 2003).

impuesto a través del establecimiento formal de la norma de corte legislativo. Se requirieron muchos siglos -y de hecho hasta milenios- de una opresión que parecía eterna e insalvable en forma alguna, para que poco a poco ese proceso de «suavización» llegara a cristalizar en una institución de apariencia jurídica que, si bien no representó solución alguna de fondo al verdadero problema, por lo menos lo disfrazó o maquilló lo suficiente como para hacerlo aparecer razonable, civilizado y hasta «justificable».

Pero ni siquiera este salto pudo satisfacer a la víctima. Se le llamara tributo o impuesto, la institución si pudiera llamársele así con alguna clase de razonabilidad o sensatez, siguió resultando tan opresiva e injusta como antaño -y tan inexplicable y absurda como siempre-. El Estado trató de justificar la subsistencia de su aparato gubernativo a través del acopio de recursos por vía impositiva, pero si bien es obvio que existe tal necesidad social, también es obvio que no se justifica la «institución» por la necesidad particularista y, desde luego, mucho menos por el poder coercitivo de la ley que la impone, al menos en términos de razón, de lógica, de justicia y de verdad.

Ello ha obligado, en una tercera fase, a estimular la creación de una segunda máscara o disfraz: si la palabra impuesto -incluso independientemente de la injusticia misma que el hecho, más que la palabra por sí sola, inevitablemente envuelve- ya de suyo representa o implica una idea de fuerza o coerción, lo menos que podía hacerse era crear una aparente complicidad de la voluntad de las víctimas para aparentar su consentimiento a esa

misma realidad, y se cayó en el eufemismo: ahora debía llamársele «contribución» al viejo tributo que también durante mucho tiempo se manifestara disfrazado de impuesto. Pero este paso de un disfraz a otro no ha resuelto en forma alguna el problema esencial, sino que se ha constituido en una mera adaptación del tributo a la evolución y los conceptos convivenciales de los diversos tiempos, ideas, modas y exigencias convencionalizados en el curso de la historia por la propia humanidad.

La esencia del problema tributario, pues, no únicamente subsiste y se manifiesta plenamente vigente, aunque tamizada o matizada en el tiempo y en la ley, sino que sigue dolorosamente presente en sus manifestaciones y efectos, incluso secundarios o ajenos a la concepción clásica del impuesto como figura legislativa que recogiera en parte la vieja concepción universalista del tributo, de tal forma que no puede ser soslayada su presencia notoriamente fatal en el impacto puramente «contributivo» que asume en el presente.

De allí que en este trabajo se haga referencia analítica a lo expuesto en los párrafos anteriores y se ponga atención especial en el fondo del asunto -independientemente del uso y cita indiscriminada de los tres términos citados para calificar un mismo fenómeno-, ya que debe atenderse a la magnitud del problema, cada vez más acrecentado, de los presupuestos públicos de todos los países del mundo, -y que parecen volverlo insoluble o irreversible-, así como a las expectativas que podría depararnos el futuro para que, sin desatender a esa necesidad incrementada, pueda irse evolucionando hacia una

concepción verdaderamente racional y justa del asunto.

I) ASPECTOS ETIMOLÓGICOS Y CONCEPTUALES

Tributo viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud. Impuesto viene también del latín: *impositus*, que significa imponer un tributo o carga. En consecuencia, es sinónimo de tributo. Contribución viene igualmente del latín: *contribuere*, que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo, como cuando se trata de un tributo, que en sentido voluntario, como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, pues, no se trata de un sinónimo pleno de tributo o de impuesto, sino que se trata de una voz afín, mas no idéntica.

De allí que no quepa sinonimizar esta última expresión con las dos primeras. Pero, adicionalmente observemos que los sinónimos propios de contribuir son colaborar, cooperar, participar, subvenir, coadyuvar, laborar, auxiliar, ayudar, concurrir, sufragar, subvencionar, socorrer, favorecer, aliarse, secundar, apoyar y asistir, tal como lo señala cualquier diccionario, sin que resulte correcta la extensión que frecuentemente suele hacerse al término, en razón de los actuales afanes prostitutivos del idioma, de asimilarlo a pagar, tributar, abonar, cotizar, saldar, liquidar, depositar, apoquinar, apechugar y entregar, ya que, definitivamente, estas últimas expresiones son impropias

del sentido genuino de tal expresión.

Por otra parte, los sinónimos propios de tributo son los de: servidumbre, impuesto, carga, gravamen, arbitrio, exacción, exigencia, entrega, pago y subsidio, siendo impropios los que por extensión se pretende hacerle en las especies del mismo, como: pechería, derrama, contribución, pecho, penso, gabela, diezmo, cuota, cantidad, arancel, tasa, derecho, etc. y los que por derivación jurídica pretenden ser sinonimizados con él en manifiesta exageración: obligación, deber, responsabilidad, peso y compromiso.

Así mismo, los sinónimos propios de impuesto son coincidentes: servidumbre, tributo, carga, gravamen, subsidio, arbitrio, etc., de tal forma que tributo e impuesto son indudablemente sinónimos directos, mientras que contribución es un sinónimo parcial o indirecto.

En tal virtud, e independientemente de los aspectos etimológicos, el uso adecuado del lenguaje obliga a emplear preferiblemente los conceptos de tributo o de impuesto, pero no así, al menos satisfactoriamente, el de contribución. Los juristas mismos han sido tan concientes de ello que hablan mayoritariamente de «derecho tributario» o de «derecho impositivo», mientras que muy escasamente perciben como apropiado el hablar de «derecho contributivo». Y ello mismo ha llevado, al menos inconscientemente, a que se haya propagado en mayor grado la idea de expresarle como «derecho fiscal», justamente con el fin de eludir la incertidumbre y confusión planteadas por el uso abusivo del concepto de contribución y los usos que se antojan antijurídicos de

expresiones tan graves como las de tributo o de impuesto, ambas de infausta memoria a través de toda la historia. Al menos fisco viene de *fiscus*, expresión latina, -también-, con la que se designaba la canasta de mimbre en la que se recolectaban los tributos y como a nadie asusta tanto ya esa mítica canasta de los viejos recaudadores, suele resultarles la expresión más anodina y neutra para calificar lo incalificable.

Ahora bien, si nos queda perfectamente claro que tributo e impuesto son lo mismo, nada difícil debe resultarnos advertir su naturaleza propia. Hemos visto que ambos representan, por lo menos, servidumbre, carga o gravamen. Servidumbre, del latín *servitudo*, significa trabajo o ejercicio propio del siervo; estado o condición de siervo; conjunto de criados que sirven a un tiempo en una casa; y sujeción grave u obligación inexcusable de hacer una cosa. -Quedémonos con la última de dichas definiciones-. Carga significa acción y efecto de cargar; obligación inherente a un cargo; persona o cosa que causa molestias a quien debe soportarla; preocupación o aflicción de ánimo; y tributo o gravamen. -Quedémonos, también, con esta última definición-. Y gravamen, a su vez, significa carga, obligación, imposición. En suma, entonces, tributo e impuesto se caracterizan, prioritariamente, por ser una obligación inexcusable, un gravamen, una carga y una imposición.

De ello debe concluirse que tributo e impuesto entrañan fuerza, coerción, coacción y hasta agresión, ya que, de otro modo, sería difícil que quienes sufren tales servidumbres los cumplan alegremente. Por ende, el gobierno de todos los tiempos actúa sobre

el gobernado, sea que lo considere como siervo, vasallo, súbdito, etc., o que incluso deje de considerarlo con calificativo alguno, como un simple forzado. Ya hasta Hobbes decía, en su *Behemoth*, que

Un Estado puede forzarnos a obedecer, pero no a que nos convenzamos de un error...

Y eso es justamente lo que al final ocurre: se instrumenta el mandato imperial, el dictado faraónico, la Bula papal, el edicto real, etc., hasta llegar a la ley en el Estado moderno, y con ello basta para que todos los siervos, vasallos, súbditos, ciudadanos, o como se les quiera llamar, -porque lo único que en realidad cambia es la época y la denominación-, se pongan a tributar o se les castigue por no hacerlo.

Así pues, si esa es la realidad, la esencia y la verdad sobre la materia impositiva, lo menos que debemos seguir haciendo es entretenernos o engañarnos con teorizaciones ridículas e inútiles. Ya observaba William H. Borah ante el Senado norteamericano que:

Lo más maravilloso de la historia es la paciencia con que hombres y mujeres se someten a las cargas innecesarias con que sus gobiernos los abruma.

Lo único que habría que cambiarle a dicha frase es la palabra paciencia por la voz estupidez. Pero lo grave es que a esa estupidez masiva han contribuido, principalmente, los supuestos tratadistas y doctrinarios del tributo en franca traición a la juricidad por la que deberían velar y de la que deberían ser dignos en tanto que cultores del Derecho.

En suma, pues, el tributo o impuesto es un gravamen que el Estado impone para sufragar la subsistencia del aparato

burocrático, prioritariamente; y, -si se llega a disponer de remanentes-, para la ejecución de algunas obras públicas. A efecto de imponerlo se auxilia ahora de la ley. Pero los juristas no tienen por qué sentirse obligados a teorizar sobre ello.

II) EL TRIBUTO

Resulta obvio entender que, cuando se habla del tributo, al menos en nuestra época, resulte bastante difícil esperar que el tratadista se ocupe, así sea por mera curiosidad histórica, de los precedentes del mismo. Se puede hablar, sí, de derecho tributario, como queriendo conceder con ello una mera consolación a quienes deploramos la persistencia de la arbitrariedad, pero se cuidan bien de no referirse más que a los impuestos, no a los tributos propiamente tales y, complementariamente, a los supuestos principios de aquellos, tanto constitucionales como de cualquier otro orden, y con los que pretenden sustentar y convalidar la permanencia de dicha arbitrariedad.

En consecuencia, para hablar del tributo en su sentido estricto, sólo cabe referirse a la historia; y, complementariamente, a los tratadistas no jurídicos, es decir, a los sociólogos, los antropólogos, los arqueólogos, etc. y, para colmo, hasta a los propios libros religiosos. Tal parece como si de pronto la memoria de la humanidad se hubiese borrado a partir del momento en el que el tributo adquirió carta de ciudadanía jurídica para rebautizarse como impuesto y, a partir de ese instante, se hubiese olvidado al padre ante la opulencia del hijo.

Pero no podría entenderse la realidad histórica del tributo si se

parte de criterios como los que apuntan hacia el año 3,500 antes de Cristo, con el surgimiento del Código de Hammurabi, como el nacimiento del Derecho mismo, porque una cosa es que se hayan manifestado fenómenos codificatorios o reguladores de la vida convivencial y otra cosa muy distinta es que tales fenómenos hubiesen significado verdaderamente el nacimiento del Derecho en toda su amplitud. Ni siquiera podría reputarse como derecho, en sentido estricto, el conjunto de referencias que dicho Código contiene con respecto a los tributos ya que lo único que verdaderamente viene a evidenciar es la condición de privilegio y arbitrariedad que se reservaba para quienes estaban vinculados con ellos. Y corroborémoslo con la vista misma de sus textos, aunque no sin advertir para efectos de la transcripción siguiente, que se llamaba «especialistas» a los militares y se denominaba «tablillas» a los contratos:

36. El campo, el huerto y la casa de un oficial, de un especialista o de un recaudador de impuestos no pueden ser vendidos.

37. Si un señor ha comprado el campo, el huerto o la casa de un oficial, de un especialista o de un recaudador de impuestos, su tablilla será rota y perderá su plata. Campo, huerto o casa volverán a su dueño.

38. Un oficial, un especialista o un recaudador de impuestos no puede ceder por escrito a su mujer o hija parte alguna de su campo, huerto o casa pertenecientes a su feudo. Tampoco puede asignarlos para liberarse de sus deudas.

41. Si un señor adquiere por cambio el campo, el huerto o la casa de un oficial, un especialista o un recaudador de impuestos y además hace un pago adicional, el oficial, especialista o recaudador de impuestos recobrarán su campo, su huerto o

casa; conservará además el pago adicional que le fue hecho.

Obviamente, de la transcripción anterior se desprenden, sin el menor género de dudas, las siguientes conclusiones:

a. Las propiedades de los recaudadores de impuestos eran inenajenables.

b. En caso de enajenarlas, volvían a poder del propietario, se daba por cancelado el contrato y hasta perdía su dinero el comprador.

c. Las mujeres quedaban impedidas de acceso a la propiedad y, además, ésta era inutilizable para pagar pasivos.

d. El dinero que se pagaba en complemento de una permuta quedaba en beneficio del recaudador de impuestos, además de que la propiedad volvía a su poder, -o, mejor aún, jamás salía de él-, de tal forma que hasta se podía engaitar a los incautos disfrutando del privilegio de la recaudación misma, que el citado texto no nos permite conocer, aunque sí adivinar.

En suma, el recaudador de impuestos, hace 3,500 años, gozaba de los máximos privilegios. Y si de eso disfrutaba el recaudador, imagínese de lo que disfrutaría el que lo mandaba.

Pero lo especialmente importante para el tema es advertir que no cabe hablar de que en esa época y con tal Código se pudiese hablar de un régimen de derecho o al menos de los orígenes de dicha disciplina. Si de alguna forma pudiera considerarse que una codificación arbitraria pudiese ser considerada como derecho, se necesitaría tener, realmente, una idea muy pobre de esa materia. Y sí, por otra parte, eso se afirma en

razón de precedentes que pudiesen encontrarse en él con respecto al derecho penal, al civil, al laboral, etc., quizá pudiese ser válida tal presunción, pero, al menos por lo que toca al llamado derecho fiscal, habrá que descartar, definitivamente, que el Código de Hammurabi sea precedente en forma alguna del concepto jurídico que aún está por formularse en torno al tema como para ser considerado verdaderamente como derecho y no como mera arbitrariedad gubernativa.

Ahora bien, las cosas no cambiaron a lo largo del tiempo y del espacio. 500 años después, hace 3,000 años, Salomón, reputado como el Rey Sabio, manifestó muestras obvias de esta clase de despotismo, tanto en sus propias expresiones como en sus actos:

Sea nuestra fuerza norma de la justicia, que la debilidad, como se ve, de nada sirve

y, en complemento, nada dudó para enviar muchos centenares de miles de siervos con el fin de talar los cedros del Líbano a efecto de ponerlos luego a construir con sus maderas los palacios y embarcaciones de los que disfrutaba, incluso estableciendo tributos por el tránsito de bienes en su territorio y disponiendo de sus súbditos sin limitación alguna.

Confucio reiteradamente manifestaba, hace 2600 años, que

Sólo hay un medio de acrecentar las rentas públicas de un reino; que sean muchos los que produzcan y pocos los que disipen, que se trabaje mucho y que se gaste con moderación. Si todo el pueblo obra así, las ganancias serán siempre suficientes; e insistía en ello de muy diversas formas:

a. Si el príncipe es compasivo y virtuoso, el pueblo entero ama la justicia; si el pueblo ama la injusticia, cumplirá todo lo que el príncipe le ordene. Por consiguiente, si el príncipe exige unos impuestos justos, le serán pagados por el pueblo amante de la justicia;

b. El príncipe y los altos signatarios han de alejar de sí a los ministros que sólo buscan aumentar los impuestos para acumular riquezas; sería preferible que el príncipe perdiera sus riquezas particulares, antes que buscar la colaboración de unos ministros opresores del pueblo;

c. ... con esto se indica también que los gobernantes no deben aumentar sus riquezas particulares a costa de las rentas públicas, y que la única riqueza y recompensa del que gobierna debe consistir en la práctica de la justicia y de la equidad;

d. Si el príncipe utiliza las rentas públicas para aumentar su riqueza personal, el pueblo imitará este ejemplo y dará rienda suelta a sus más perversas inclinaciones; si, por el contrario, el príncipe utiliza las rentas públicas para el bien del pueblo, éste se le mostrará sumiso y se mantendrá en orden; y

e. Si el príncipe o los magistrados promulgan leyes o decretos injustos, el pueblo no los cumplirá y se opondrá a su ejecución por medios violentos y también injustos. Quienes adquieran riquezas por medios violentos e injustos, del mismo modo las perderán por medios violentos e injustos.

Como puede verse, ya 2,400 años antes de Adam Smith y su *Riqueza de las Naciones*, Confucio, de quien también se afirma que fue recaudador de impuestos, se estaba refiriendo, en su terminología moralizante, a las mismas cuatro máximas de éste -proporcionalidad, certidumbre, comodidad y economía- aunque ligeramente matizadas. Y es que la problemática de la arbitrariedad, la injusticia, la inequidad, el

dispendio, el enriquecimiento ilícito, la opresión, la corrupción pública y hasta la rebelión están latentes en cada una de sus expresiones como hierros candentes que testimonian la marca o el sello de todas esas épocas.

Ahora bien, en el mismo escenario salomónico, diez siglos después del Rey Sabio, Mateo fue reclutado por Jesús ordenándole dejar la odiada actividad de recaudador de impuestos para que le siguiera. Igualmente significativa es la referencia evangélica a los publicanos en general. Y no debe olvidarse que tres de los cuatro evangelistas refieren el pasaje de la moneda y el César, tanto por evidenciar la forma como se quiso tentarle con el temor y la duda sobre la licitud del tributo, como por querer inducirle a la contraposición confesa con el propio César.

De todo ello se desprende, pues, una inocultable referencia a la problemática tributaria en la que resulta palmariamente evidente que el tributo jamás dejó de representar un motivo de duda, temor e ineludibilidad con el que la humanidad tuvo que subordinarse a los dictados de cualquier César si no quería verse en condiciones de tragedia. Toda victoria guerrera, desde los tres mil años anteriores hasta la época de Jesús, y aun hasta mucho después, solía concluir con la erección de monumentos o la inscripción, en cualquier parte, de los dictados de los conquistadores o vencedores para efectos del pago de tributos de toda índole, tan rígidos e imperativos que no dejaban lugar alguno a duda sobre las consecuencias de su incumplimiento.

Simultáneamente, durante esos mismos tres mil años anteriores a

Jesús, fueron desarrollándose toda clase de construcciones megalíticas en las que se sacrificaron las vidas y trabajos de centenares de miles de seres humanos, incluso de familias enteras, para levantar pirámides, murallas, tumbas, templos, puentes y caminos que sirviesen al amo en sus modalidades de príncipe, de conquistador, de cruzado, etc.

Lógicamente, no puede decirse que la existencia de tales tributos impuestos a la fuerza pudiesen representar el inicio del derecho ya que sigue resultando absurda la licencia que suelen tomarse muchos tratadistas en el sentido de calificar como «derecho del más fuerte» a lo que jamás podrá ser derecho sino simple arbitrariedad.

Pero, después de Jesús, tampoco cambiaron las cosas: en el Imperio Romano, por ejemplo, antes y después del propio Jesús, se inventaron y florecieron diversas figuras recaudatorias, como el diezmo -renta directa- o *decuma*; el estipendio, o *stipendium*, tributo fijo en dinero, también calificado como *tributum*; la cuota; la tasa aduanera -tanto marítima como fronteriza sobre mercancías y otros bienes-; la renta provincial -toma de posesión de los bienes territoriales a título de derecho de guerra-; la requisa -gasto de administración militar consistente en alojamiento, abrigo, leña y utensilios a las tropas-; la carga comunal -construcción y conservación de vías militares y gastos normales del ejército a cargo de las demás milicias-; la exacción -entrega de toda clase de regalos y dádivas a magistrados y publicanos, así como acantonamiento de tropas, alojamientos a sus turbas y comitivas, almacenaje y conducción de sus bienes, custodias de toda clase de

personas y riquezas en los caminos, etc.-; el trabajo público -participación directa en construcciones de toda índole, incluyendo caminos y puentes-; la explotación provincial -simple saqueo de riquezas de las colonias por mera disposición imperial-; etc., es decir, toda clase de cargas y abusos, incluso hasta el extremo de que el nombre mismo de recaudador de tributos o de publicano siguiese siendo equivalente al de ladrón o malhechor digno de muerte.

Ya Cicerón, poco antes de la venida de Cristo, advertía que:

La equidad -entendida como justicia- será destruida si ya no estamos seguros de poseer lo nuestro; porque, como ya he dicho, el fundamento de toda asociación civil es la libre y tranquila posesión de la propiedad,

de tal suerte que:

En primer lugar, ha de cuidar, el que gobierna un Estado, de que cada ciudadano posea lo suyo y que no padezcan detrimento los bienes de los particulares bajo el pretexto de utilidad pública.

Lo que evidencia la actitud confiscatoria del poder y el daño que produce. El colofón de sus razonamientos se resumía, en sus propias palabras, como sigue:

¿Puede llamarse justicia el que un campo poseído durante años y aun siglos, lo pierda quien lo tiene y lo posea quien no lo tenía?

De hecho debiéramos tomarlo hasta como precursor del enfoque mismo que se contiene en este trabajo, ya que en la misma obra *Los oficios* a la que se ha venido haciendo referencia, (Libro 11, Capítulo XXI), claramente señala que:

... si alguna república se hallare en necesidad de imponer tributos (cuya fatalidad más quiero anunciar a otra que a mi patria, aunque hablo de todas en general), se ha de procurar que todos entiendan que si no quieren perecer, han de sujetarse a la necesidad,

lo cual no deja lugar alguno a dudas sobre el concepto de excepcionalidad, y no de costumbre, en cuanto a la existencia del tributo; sobre su carácter de «mal necesario»; sobre su significado de auténtica fatalidad; sobre la necesidad de que sólo se instituya cuando sea cosa de «vida o muerte»; sobre la necesidad de comunicarlo y consensarlo; y hasta sobre la conclusión, como resumen de todo ello, de que el tributo sólo pueda fijarse como necesidad temporal y no como «castigo eterno». Pero la cúspide del efecto devastador del tributo se expresa al final de este mismo capítulo cuando afirma que:

...tantas y tantas han sido las exacciones injustas y latrocinios en los aliados por desprecio de las leyes, que ya no dominamos por nuestro valor, sino por la debilidad y miseria de los demás pueblos.

En el siglo de Constantino ya las famosas gabelas -o «gabellas» en su sentido más amplio de cargas, servidumbres y gravámenes- y capitaciones -o individualizaciones «por cabeza» de los tributos- eran vigentes y ordinarias. El impuesto predial se consideraba inseparable del fundo, llamándose *pensitationes*, y llegándose al punto de que se considerara ilícito comprar o vender cosas sin impuesto: *sine censu vel reliquisfundum comparari non posse*, o sea que sin impuesto el comprador no podía poseer, es decir, que no había cosa sin tributo: *rem sine censu*, o censo, ya que la denominación romana -y, antes,

persa; porque para los griegos, sobre todo para Platón, en *Las leyes*, tenía el sentido ambiguo de renta y capital a la vez- del tributo individual era justamente la de censo, con la particularidad de que existían diversas modalidades, como la del fructuario -el pagadero en frutos-; la del mixto -el pagadero por la finca aunque ésta pereciera-; la del perpetuo que conllevaba la obligación de pagar al vendedor una pensión anual y no enajenar la propiedad sin conocimiento del censor a efecto de que pudiese exigir al tercero la vigésima parte del precio de venta-; y la del reservativo o retentivo -en el que se daba una propiedad a cambio de la pensión anual-. También el impuesto sobre herencias era de un vigésimo cuando fue reimplantado por Adriano, existiendo además, ya desde entonces, el privilegio del llamado *caducorum*, que se entendía como potestad del fisco para apoderarse de ciertos legados que se consideraran no favorables para el beneficiario.

La Edad Media tampoco acusa cambio alguno con respecto al pasado. Los señores feudales obligaban a sus siervos y vasallos tanto a la prestación de servicios personales como al pago de toda clase de prestaciones en dinero o en especie. Las personales implicaban participar activamente en los compromisos bélicos del amo, atender sus tierras y animales, producirle vinos y otros alimentos, permitirle la auto- adjudicación de sus propiedades cuando no dejaban herederos, etc. Las de pago implicaban desde los clásicos «diezmos» hasta el impuesto a la barba instituido por Pedro el Grande, pasando por los gravámenes al peaje, al paso de puentes o ríos, a la impartición de justicia, a los calificativos de nobleza, a la expedición de toda

clase de títulos y órdenes, al tránsito por carreteras, puentes y muelles, etc. Y, desde luego, el clímax de tal indignidad era el llamado «derecho de pernada», que consistía, como se sabe, en la potestad del amo para disponer de la virginidad de la mujer que contrajera matrimonio y hasta de obligarla posteriormente al adulterio.

Ciertamente, las «instituciones» medievales en materia tributaria evolucionaron a través de los siglos mediante atenuaciones de unas y recrudescimientos de otras, pero no debe perderse de vista que la Edad Media comprende un milenio y que ni el Renacimiento ni la llamada Edad Moderna lograron grandes progresos con respecto a la figura tributaria original. No puede negarse u ocultarse que a lo largo de toda la historia ha prevalecido la rapiña militar, el sojuzgamiento masivo, la explotación imnisericorde, el centralismo desbordado y la rapacidad gubernativa. Hacerlo equivale a «tapar el sol con un dedo».

En otras palabras, sólo desde hace unos dos siglos comenzó a instrumentarse, sobre todo por Adam Smith y Montesquieu, la concepción del tributo como algo «legalizable», atenuable en su arbitrariedad crónica, susceptible de ser sujeto a una determinada clase de «racionalidad» que al menos lo hiciera «justificable» o «entendible». Es decir, que la humanidad se pasó casi cinco milenios o, por lo menos, unos 3,300 años, en los que tuvo la noción de lo tributario como algo fatal e inevitable, incluyendo la aceptación sumisa de él como mandato divino, ni siquiera susceptible de sospechas sobre la posibilidad de incumplirlo, so pena de incurrir en un atentado hasta con respecto a la propia divinidad,

confusamente entendida en la personificación del príncipe, las fuerzas de la naturaleza y una mezcla de magia, oscurantismo, brujería y fanatismo.

Sin embargo, no todo fue ceguera y sumisión. Cuando alguien se atrevía a protestar o incumplir la obligación tributaria, era objeto de prisión, tortura, galeras, etc., cuando no de marcas infamantes, azotes, confiscaciones totales, proscipciones universales, etc. Y otro tanto ocurrió en el continente americano: tanto entre la población originaria como en los tiempos de la colonia, la arbitrariedad tributaria campeó a plenitud, llegándose al extremo de empobrecer a todo un continente mediante la explotación indiscriminada de sus riquezas, el sojuzgamiento de sus habitantes y hasta el sacrificio humano de los conquistados. Una excelente descripción analítica de esta referencia histórica, mejor que la que pudiese formularse aquí, puede encontrarse en la obra de Gregorio Sánchez León intitulada *Derecho Fiscal*.

Todo ello, pues, no puede ni debe ocultarse. Cualquiera que estudie la temática tributaria tiene que ser, o un verdadero ignorante de la historia o un redomado hipócrita, si sólo se ocupa de buscarle supuestos «principios» a los impuestos, siendo inocultablemente evidente que carecen de ellos. Y hasta el tomar por principios las máximas de Adam Smith, que él denominaba así precisamente y no «principios», no pasa de ser una mera deshonestidad intelectual para apuntalar la arbitrariedad.

Los tributos, así se les llame impuestos o contribuciones, no tienen principios de naturaleza alguna. El precedente histórico de

ellos -no principio- es el abuso y la explotación del hombre por el hombre, sin otra «razón» que la llamada «ley del más fuerte»; arbitrariedad, desde luego, que ensucia a la ley al añadirle tal calificativo. Han sido milenios los que han transcurrido hasta ahora de una explotación tributaria que apenas comenzó a balbucear la idea jurídicista de que pueda constituirse como un derecho del Estado, por mucho que se le disfrace bajo el título de impuesto o de contribución.

Y si esto queda suficientemente claro, lo menos a lo que debemos atrevernos es a suponer que de la arbitrariedad puedan desprenderse principios o que de la explotación humana puedan aducirse derechos. Mientras al hombre se le explote en su persona, en su familia, en sus facultades, en sus propiedades, en sus derechos o en sus atributos, de todo podrá hablarse en este mundo, menos de un derecho tributario, o fiscal, o administrativo, o cualquier otra denominación equivalente inventada o por inventar, sencillamente porque tal supuesto «derecho» no lo es. Y 4,800 años de historia, o, por lo menos, 3,300 años de testimonios históricos documentados, ampliamente nos respaldan para corroborarlo.

III. EL IMPUESTO

Ahora bien, si después de 4,800 años el tributo cambió de disfraz y se convirtió en impuesto, es porque se comenzaron a cocinar las ideas de que la vida en sociedad debía ajustarse a la normatividad de las leyes, de que debía encomiarse la noción del derecho, de que la democracia implicaba darle una connotación de ciudadano igualitario a todo habitante de la comunidad, de que la necesidad

de respetar un orden de convivencias podría asegurar alguna clase de crecimiento económico, de que se vivía en sociedad merced a un consentimiento tácito calificable como contrato social, de que la paz y el orden podrían permitir una armonización universal, etc., es decir, que la riqueza de las naciones, el contrato social y el espíritu de las leyes, dichas así, no como títulos de las obras que ya conocemos, sólo podrían manifestarse a plenitud cuando todo aquello que implicara o que hubiera implicado en el pasado una imagen de arbitrariedad, de explotación, de abuso o de injusticia, pudiese tamizarse bajo el cobijo de la ley, la necesidad de la economía y la demanda de la justicia, con el fin de que todo lo demás pudiese marchar sin tropiezos. Y es así, y no de otro modo, como nació la idea de enmascarar la arbitrariedad del viejo tributo, tan bárbaro y bestial como para no admitirlo en la nueva fiesta de sociedad, que se le disfrazó de impuesto, palabra que guarda resonancias de aquella arbitrariedad pero que atenúa la imagen de subordinación tributaria o tributante y parece recargar la culpa en el concepto de autoridad que ya más o menos se admitía como necesaria y hasta tolerable siempre que a su vez se encubriera en la ley.

El concepto de Estado contribuyó también a ello. La necesidad de tener un aparato gubernativo y de sostenerlo, necesariamente implicó el comenzar a hablar del gasto público. No podría entenderse la existencia de dicho aparato gubernativo si no contara con los recursos para sostenerse y prestar los servicios públicos -otro nuevo concepto- que la propia ciudadanía demandara.

Es por ello que llegaron como anillo al dedo y en el momento justo las tres tesis que cambiaron las ideas sobre el tributo e hicieron tolerable su permanencia bajo la máscara del impuesto:

A. Ya no podía concebirse la vida en sociedad -y como por arte de magia todo el mundo se olvidó de los abusos padecidos en los milenios anteriores- sino como un contrato en el que todos nos volvimos firmantes tácitos y aceptantes inevitables, aun cuando nunca lo hayamos visto, puesto que la convivencia así lo demandaba. El *Contrato social* de Rousseau era la respuesta adecuada para perdonar el pasado infamante y salvaje que padecieron nuestros ancestros, a cambio de gozar ahora de un Estado de Derecho en el que se consintiera el impuesto a cambio de un poco más de libertad.

B. No podía concebirse la riqueza colectiva si no se armonizara la arbitrariedad del tributo con las nuevas demandas de mayor prioridad. Era necesario, pues, que ya no fuese desproporcionado, incierto, incómodo y antieconómico, es decir, que había que limarle las asperezas que le hacían parecer bronco y absurdo, de tal forma que se consintiera en admitirlo a cambio de la concesión de algunas prebendas: que fuese proporcionado, que se supiese de su cuantía con anticipación, que se hiciera cómoda su cobertura y, por supuesto, que no despojara radicalmente de su patrimonio al tributante. Adam Smith, con su *Riqueza de las Naciones*, permitió que la infamia se aceptara a cambio de un poco más de progreso.

C. Y menos aún podría admitirse que la arbitrariedad medrara a campo abierto dejándole al

príncipe el viejo capricho de ejercerla cuando quisiera. Había que ponerle la camisa de fuerza de la ley, aun cuando dicha camisa no fuese lo suficientemente fuerte como para reprimirlo a plenitud ni en el orden de lo fiscal ni en los demás órdenes. Era necesario, entonces, que la norma jurídica fijase el impuesto para que se legitimara como necesaria su existencia y se pudieran aducir hasta «razones de Estado», para seguir efectuando su cobro, y de «legítima defensa» o de «legalidad» para poder defenderse de ello. *El espíritu de las leyes*, de Montesquieu, fue la excusa adecuada para que se aceptara la arbitrariedad a cambio de un poco más de justicia.

Ese fue el entorno en el que se cambió de ropas el viejo tributo y comenzó a pasear en sociedad. Y es que las obras citadas fueron el amortiguador que necesitaba para ser admitido y continuar subsistiendo.

Con el *Contrato social* se logró inculcar en la conciencia colectiva la idea de que todos somos iguales, que todos ejercemos nuestra voluntad a plenitud, que esa manifestación de voluntad tiene un denominador común, y que ese punto de coincidencia consiste en aceptarnos recíprocamente dentro de un contexto de libertad, de respeto, de convivencia y de consenso. El tributo podría ser la parte desagradable de ese consenso, pero cabe aceptarlo en aras del clima de libertad que el Estado nos permite merced al pago de las funciones públicas preconvenidas. Ya el autoritarismo sería inaplicable: el gobierno es producto del consenso de una manifestación colectiva voluntaria en tenerlo y mantenerlo y, por supuesto, el impuesto es una forma de servir finalmente a la sociedad misma.

Con la *Riqueza de las Naciones*, Smith logró amordazar el descontento a cambio del progreso. Civilizar al tributo tenía que revertir en una aceptación colectiva fuertemente influida de tintes modernizadores y enriquecedores. La sola idea de oponerse a tales «avances» habría hecho parecer a cualquiera como un retrógrada, anticuado y retardatario. Ya el desarrollo de los pueblos tendría que depender necesariamente de la recaudación impositiva para consolidar un Estado fuerte y pujante.

Con *El espíritu de las leyes*, Montesquieu nos hizo creer en la división del poder y, consecuentemente, en la potestad del legislativo, para que fuese el propio pueblo quien acordase y aprobase los tributos a través de sus representantes electos. El pueblo no se cuestionó para qué serviría realmente el tributo, sino que se limitó festivamente a ejercer su aparente soberanía ocupándose de discutir las leyes que lo establecen y no las razones por las que se establece. El resultado es que ahora aparece revestido de «juridicidad», de «legitimidad» y de «legalidad», resultando hasta insultante el solo suponer que un comentario como el contenido en estas páginas pueda pasar por sensato o razonable.

Pero lo verdaderamente insultante, al menos a la inteligencia, es la cantidad interminable de supuestos «principios de los impuestos» que surgieron de las obras doctrinarias de los más insignes y connotados tratadistas del tema. Y junto a tales «principios», la cantidad interminable de motivos de distracción a los que se acudió para acabar de remachar el clavo: Jarach se ocupó del «hecho imponible»; Sáinz de Bujanda, del «hecho generador de la obligación

tributaria»; Mayer, de la «determinación»; Bielsa, de la «voluntad de la ley»; etc.; es decir, que todos preadmiten la existencia y justificación legal del tributo y sólo se limitan a cuestionar las sutilezas o bizantinismos en los que cabe perderse para dar la idea de que se conoce el tema y se ahonda en la investigación de sus matices más profundos. Lógicamente, nuestro malinchismo crónico no nos impidió acudir a todos ellos y a muchos más para hacer el remedo o la imitación de una supuesta especulación jurídica, allí donde jamás existió algo más que una pura justificación de los actos del Estado, tanto en el establecimiento disfrazado del viejo tributo, como en la evidente impotencia de indagar verdaderamente a fondo.

El resultado lamentable de todo ello es que ahora tenemos más «principios» de los impuestos de los que sensatamente cabe fundamentar:

A. *Principio de Constitucionalidad*, que se dice basado en la tesis de que como la Constitución es la norma suprema de cualquier país, resulte lógico admitir que también se constituya en principio de la tributación el que deba fijarse en ella la obligación tributaria, siendo además derivable de dicha jerarquía el que las demás leyes se le subordinen, especialmente, para el caso, las tributarias. En otras palabras, se eleva a principio tributario el que la Constitución fije el tributo, el que las demás leyes se le subordinen y el que las leyes tributarias no se contrapongan a la Constitución misma. Obviamente, pues, se trata de un principio -si así se le quiere llamar- de la jerarquía de las leyes, o de la no contradicción de éstas con la Constitución, o de la mera prevención legal del tributo tanto en la Constitución como en ellas,

pero, definitivamente, de ninguna parte puede desprenderse o deducirse que ello constituya un principio, -atendiendo cabalmente a lo que esto significa-, de la tributación misma.

B. *Principio de legalidad*, que se dice fincado en un doble propósito limitante de los excesos del poder público: impedir que la autoridad hacendaria lleve a cabo actos o realice funciones que no estén expresamente previstos en la ley y, por otra parte, limitar la obligación de los contribuyentes únicamente a lo que expresamente disponga dicha ley. Ello conlleva, pues, la idea de que, al satisfacerse la legalidad, el tributo queda justificado, pero lo cierto es que únicamente queda legalizado y, excediéndonos en hipótesis sociológicas y jurídicas, hasta legitimado, pero nunca, definitivamente -y cabe insistir en ello-, cabalmente justificado. Consecuentemente, si los principios son esencialmente justificantes, lo obvio es inferir que no se trata de un principio sino de una condición de operación de una determinada prevención legal.

C. *Principio de Proporcionalidad*, que se dice basado en una de las máximas -no principios- que enunciara Adam Smith, y al que describen como ajuste de la obligación tributaria a la capacidad contributiva del tributante. Incluso lo complementan con la tesis de las tarifas progresivas -como si las tasas no fuesen la proporcionalidad perfecta- y hasta aderezan sus hipótesis con toda una serie de consideraciones sobre la igualdad y la desigualdad, el supuesto «principio de justicia» y hasta los ya clásicos bizantinismos sobre la función redentorista del tributo cuando grava más a los que más tienen y menos a los desvalidos,

que la distribución de las cargas tributarias incidan sobre diversas fuentes de riqueza para evitar excesos y que no se llegue a la confiscación. Lógicamente se trata como principio a lo que no pasa de ser una mera medida administrativa de corte puramente recaudatorio.

D. *Principio de Certeza*, que se dice basado en otra de las máximas de Adam Smith, y que se reduce a sostener que para evitar el abuso y la arbitrariedad de la autoridad se conozca de antemano por el tributante el monto de la carga impositiva a pagar, la fecha, la forma, etc., de tal manera que con ello se logre la certeza previa de la obligación y se impidan los desvíos de poder. Claro está, pues, que se trata de otra medida administrativa o, si se quiere, de simple técnica legislativa y de obligación presupuestaria, que nada tiene que hacer en el campo de los principios.

E. *Principio de Comodidad*, que se dice basado en una más de las máximas de Adam Smith, y que consiste en preestablecer las fechas, plazos o términos para que se cubran las obligaciones tributarias, incluyendo el señalamiento de los lugares de pago, las formas a emplear para efectuarlo y hasta el grado de sencillez o simplicidad necesario para facilitar el cumplimiento de la obligación. Ciertamente ninguno de los susodichos «principios» resulta más insultantemente absurdo que éste, pero el colmo de ello es que muchos y muy connotados juristas lo repiten sin cesar, sin meditar siquiera si procede o no semejante ligereza.

F. *Principio de Economía*, que se dice sujeto al costo de recaudación, de tal forma que se antoje aconsejable que cuando el monto

del tributo a cobrar sea inferior al costo mismo del aparato estatal para cobrarlo, se abstenga dicho aparato de hacerlo, ya que ello repercutiría en un costo final mayor para todos los contribuyentes en general. Algunos extienden esta interpretación al no establecimiento de impuestos opresivos, a las confiscaciones, a las penalidades y molestias fiscalizadoras extremas, etc. pero que finalmente, sean unos u otros los conceptos a tomar, de ninguna forma permiten fundar principio alguno de la arbitrariedad de origen que representa todo tributo, ni siquiera cuando se intenta, como en el caso, su legalización.

G. *Principio de la Capacidad de Pago*, que se dice representativo de una moderna versión del principio de proporcionalidad en tanto que atiende a la justicia social y la mejor redistribución del ingreso y de la riqueza nacional al permitir que los contribuyentes de mayores recursos beneficien a todos, tanto los de menores recursos como los que no tributan, sin discriminaciones de naturaleza alguna. De hecho es una especie de proporcionalidad revestida de nuevas demagogias, ya que independientemente de la capacidad o no de pago y de las supuestas justicias a las que ello pudiera inducir, el problema de fondo sobre la injusticia misma del tributo como tal sigue quedando soslayado.

H. *Principio del Beneficio*, que se dice derivado de la necesidad de satisfacer las demandas colectivas de interés general y, por retroalimentación de esa satisfacción, un acrecentamiento del bienestar de todos que revierte sobre los contribuyentes. Lógicamente se trata de una matización optimista sobre el destino final del tributo, soslayando el costo operativo del Estado -que

suele absorberlo casi en su totalidad-, para apuntalar lo que excepcionalmente ocurre en uno que otro país, pero que definitivamente no aparece en ninguno de los demás. Pero, por sobre todo ello, debe seguirse advirtiendo que no puede reputarse como principio de un perjuicio -el tributario- un supuesto principio benéfico -la reversión-, ya que a nadie que contribuya pueden interesarle en forma alguna tales piruetas gubernamentales y, desde luego, no puede calificarse como principio de disciplina alguna a tales maromas circenses con el dinero de los tributantes.

I. *Principio del Crédito por Ingreso Ganado*, que se dice fundado en el supuesto ideal justiciero de gravar en atención a la naturaleza de la fuente tributaria, de tal forma que no incida el tributo en igual proporción sobre el perceptor de ingresos por actividades escasamente lucrativas, como es el caso del trabajo personal, y que, en cambio, resulte más oneroso sobre el perceptor de ingresos por actividades altamente lucrativas y que demandan menor esfuerzo, como los rendimientos de capital, los arrendamientos y las herencias. Algunos atribuyen a este señalamiento una especie de versión moderna de la concepción de Adam Smith sobre la proporcionalidad. Otros lo estiman como simple demagogia gubernativa, ya que las políticas tributarias suelen operar precisamente a la inversa: gravan más a los contribuyentes cautivos, como los asalariados, y mucho menos a los tenedores de capitales, ya que pueden emigrar a otros países. Pero sea lo que fuere, adviértase que también en estas disquisiciones siguen ocultándose los problemas de fondo, toda vez que la clase de contribuyentes o el grado de afectación en sus rentas

no convalida en forma alguna al tributo mismo ni justifica la existencia de principio alguno de la simple y llana arbitrariedad, aun cuando se haya legalizado.

J. *Principio de la Ocupación Plena*, que se dice representativo, también, de una nueva versión del supuesto principio de economía de Adam Smith, y que consiste, según sus sustentantes e intérpretes que les acompañan, en castigar la no reinversión o el no gasto, dado que según ciertas tesis económicas, sólo el pleno empleo, derivado de la reinversión de utilidades y la generación de fuentes de trabajo, son premiables fiscalmente. Se debe castigar tributariamente, pues, a los especuladores; y premiar a los reinversionistas. Obviamente, entonces, se trata de políticas económicas que tampoco dejan de resultar insultantemente demagógicas, ya que si antes se sustentaba un supuesto principio en el que se decía que había que gravar más a quienes más producen y ahora se sostiene estrictamente hablando lo contrario al afirmar que debe estimularse a los productivos, lo menos que puede decirse es que se juega hasta con los «principios» mismos. Se trata, sin más, de otra nueva prédica que nada tiene que ver con los principios ni con la verdad.

K. *Principio de la Conveniencia*, que se dice esencialmente tipificable en el impuesto a las herencias, dado que «al fallecido no le duele el tributo», y adicionalmente en los llamados impuestos ocultos que se incorporan al precio del producto fabricado, dado que al consumidor «tampoco le duele lo que no conoce», y que, en ambos casos, atienden a la conveniencia del fisco únicamente, como lo señalan con todo cinismo sus propios sustentantes. Obviamente, también

en esto se da una demagogia inocultable: no le duele al fallecido pero sí le duele a los deudos; no le duele al fabricante, pero sí le duele al consumidor. Para algunos tratadistas, esto representa otra modernísima versión del principio de economía de Adam Smith. La realidad es que no representa algo más que el enésimo fenómeno de abuso del poder y que, desde luego, tal aberración de ninguna forma resulta admisible como principio de algo.

L. *Principio de Generalidad*, que se dice interpretable en dos sentidos: por una parte el requisito de generalidad de las leyes como condición de legalidad de las mismas y, por la otra, el de la incidencia misma de la obligación contributiva como condición generalizada o inexceptuable de gravamen a todos los ciudadanos sin distinciones de cualquier clase. Pero hay quienes le atribuyen también un tercer sentido: el de que la prevención legal de carácter contributivo se aplique a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la prevista en las leyes como motivo de gravamen. Algunos asumen, entonces, que tanto este como los demás «principios» que se listan enseguida vienen a ser «principios constitucionales específicamente aplicables a la materia fiscal». Lo cierto es que son -si así se les quiere calificar- «principios» constitucionales, sin más, puesto que lo mismo resultan útiles para lo fiscal que para todo lo demás. Pero independientemente de ello, y aquí con mayor razón, es obvio que no estamos en presencia de principio alguno de la tributación, máxime que los acostumbrados regímenes de exenciones, deducciones, excepciones, etc., son más que suficientes para provocar notorias inobservancias de generalidad alguna.

M. *Principio de Obligatoriedad*, que se dice derivado de la imperatividad constitucional y hasta de la coerción legal a «contribuir» en forma obligatoria al gasto público, tanto por representar un deber ciudadano como por significar un interés público. Y, ciertamente, la obligatoriedad del tributo ha sido, desde hace varios milenios, la única y absoluta verdad sobre él. Lo lamentable es que no pueda elevarse a la condición de principio, al menos en su sentido y significación sería en el ámbito de las ciencias, una arbitrariedad u obligatoriedad de tal naturaleza, puesto que sería tanto como convalidar la validez de la irracionalidad, del absurdo, del temor o de la opresión.

N. *Principio de Vinculación con el Gasto Público*, que se dice derivado de la prevención constitucional sobre el destino de la recaudación. Si los tratadistas fuesen suficientemente sinceros se limitarían a decir que todo gobierno exige el pago de impuestos para sostenerse y que, desde luego, ello no constituye principio alguno sino la simple y escueta realidad de esa función. Lamentablemente, los afanes *pseudo* teorizantes suelen sobreponerse a la evidencia y se acaba por sostener lo insostenible. La sola función recaudatoria para cubrir el gasto público no tiene carácter vinculatorio alguno con el fenómeno tributario ni representa, pues, principio de alguna naturaleza.

O. *Principio de Equidad*, que se dice descendiente directo de la tesis aristotélica sobre la justicia -tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales- y que algunos interpretan en razón del impacto económico del tributo -que sea el mismo para todos los comprendidos en una misma

situación- y otros en el sentido de que no haya excepciones ni privilegios. Obviamente, equidad es igualdad, por lo que otros más se remiten al texto constitucional y acaban por encontrarlo indisolublemente ligado a la proporcionalidad. Lo cierto es que no habría leyes en el mundo si no se persiguiese con ellas el efecto igualatorio: las llamadas leyes privativas son aberraciones y hasta negaciones del derecho mismo. En consecuencia, no cabe elevar a principio de la tributación la naturaleza misma de toda ley.

P. Por último, dejemos dentro de esta literal a todos aquellos tratadistas que se ocupen de inventar en el futuro alguna otra clase de *pseudo* principios de la tributación. O, por lo menos, reservémosla para todo ese cúmulo de supuestos «principios» que se hubiere omitido listar por simple desconocimiento de que ya se hayan inventado.

Ahora bien, si el panorama jurídico de la tributación es tan deplorablemente pobre en su aspecto doctrinario, tampoco lo es menos en su aspecto ideológico. Las definiciones convencionales del llamado derecho fiscal tienen mucho en común, a pesar de las posturas tan antagónicas con las que ha sido considerado. Unos lo tratan como derecho autónomo y otros como rama del Derecho Administrativo; unos lo consideran como rama del Derecho Público y otros lo consideran también como tal pero en muy íntima relación con el Derecho Privado; unos lo consideran como regulador de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares y otros lo entienden como un mero conjunto de principios doctrinales y disposiciones legales que regulan las relaciones entre esas mismas dos partes; unos pugnan porque

se le denomine Derecho Tributario y otros porque se le llame Derecho Fiscal; unos lo exhiben como privilegio económico del Estado y otros como mera necesidad legal de éste; unos se inclinan por la actividad administrativa del Estado y otros se pronuncian por el análisis del hecho imponible o su determinación; unos prefieren el llamado enfoque sustantivo y otros se arrinconan en el puramente formal; unos se inquietan por la participación volitiva del contribuyente y otros la ignoran por completo; unos se preocupan por las acciones coercitivas del Estado para hacer exigible el tributo y otros se deciden por tratar como delincuentes a los que la resisten; unos se inquietan por la capacidad contributiva de los tributantes y otros se orientan por las necesidades presupuestarias del Estado; etc., es decir, que en todas las direcciones, en todos los sentidos y hacia todos los extremos, claramente encontraremos, siempre, dignos representantes de toda clase de posturas, actitudes, opiniones, criterios y juicios.

Y en medio de ese desconcertante antagonismo postural se manifiesta siempre, como común denominador, la fatal obligación de pagar el tributo sin cuestionamientos de alguna clase. Ninguno de los tratadistas jurídicos se plantea la duda, siquiera, así fuese al mero nivel de sospecha, sobre si el tributo tiene alguna justificación, ya no legal, sino en términos de justicia, de rebasamiento de la arbitrariedad histórica de la que surgió; de las posibilidades de ser sustituido por algo diferente sin sacrificar la necesidad económica del Estado; de la especulación, al menos, así fuese por simple curiosidad intelectual, de poder reemplazarlo algún día por algo distinto; etc. En otras palabras, que la vieja

ocurrencia del francés aquel que afirmara que

en esta vida todo tiene remedio,
menos la muerte y los impuestos,

ni siquiera les ha merecido la sospecha de que se trate de una verdad a medias, porque sólo la muerte es ineludible sin duda alguna, mientras que los impuestos no revisten la misma propiedad.

Así las cosas, lejos de preocuparse de que tampoco lo ideológico haya podido prosperar más allá del crónico empirismo que apunta indefectiblemente hacia la necesidad económica del gobierno para sostenerse a través del empleo de la herramienta legal para justificar a los ojos de la comunidad la perdurabilidad del viejo tributo, los tratadistas han terminado por ocuparse de las políticas o prácticas del mismo. Ya ni lo doctrinario ni lo ideológico podrán evolucionar en forma alguna porque ya se agotaron todas las posibilidades de cambio: la contundencia incontrovertible y fatal del mero pago del tributo, así se le llame obligación legal, necesidad económica, gasto público o de cualquier otra forma, es tan impactante que ya paralizó hasta las capacidades mismas de razonar más allá de esa resignación.

Y las prácticas o políticas siguen acusando lo mismo que ocurría milenios atrás: prevalece la fuerza del poder, aunque ahora oculto en los ropajes de la ley, para seguir manteniendo tributantes; subsiste la praxis de la coacción para ejercer el imperio del poder, aunque ahora disimulada en la inobservancia de la obligación, con el objeto de seguir sojuzgando a los gobernados; se exhibe la hipótesis de que se contribuye al gasto público y que todo ello es en

beneficio de la propia colectividad, aunque ahora bajo la sombra de la demagogia que se escuda en la técnica presupuestaria, con la finalidad de hacer aparecer al Estado como benefactor, pese a que la recaudación sólo esté sirviendo para satisfacer el costo del aparato gubernativo; y se exhibe, en fin, la hipótesis de que todo lo recaudado es en provecho de la convivencia social, aunque ahora bajo la propaganda de unas pocas obras ejecutadas por el poder público, con el propósito de aparentar que el aparato gubernamental no se lleva la mayor parte de lo recaudado en el mantenimiento de burocracias crecientes e improductivas, además de que frecuentemente resulten también deshonestas.

A tal extremo sigue siendo cierto todo lo señalado que basta con advertir la clase de gravámenes que existían en el milenario pasado al que se ha venido haciendo referencia y los que existen ahora, así como la evolución que acusan algunos de ellos con respecto a ese mismo pasado y en atención a los valores fundamentales:

A. *En cuanto a la vida*, ciertamente ya no se sacrifican millares de seres en las construcciones megalíticas de antaño, pero no por ello desmerecen en impacto y consecuencias las penas de prisión que finalmente inciden en esa privación o el terror mismo que representa la acción fiscalizadora y que a muchos les representa la pérdida de la salud. Ya no hay que acompañar al amo a la guerra, ni atender sus tierras y animales, producirle vinos y otros alimentos o pagar el impuesto a la barba, al peaje, al paso de puentes o ríos, a la impartición de justicia, a los calificativos de nobleza, a la expedición de toda clase de títulos y órdenes, al tránsito por carreteras,

puentes y muelles, etc., ni, por supuesto, llegar a la indignidad del «derecho de pernada». Pero, por otra parte, las condenas a trabajos forzados siguen siendo resabios de aquellas figuras y la persecución y el terrorismo fiscales en nada desmerecen por lo que toca a prácticas y alcances. Tampoco cabe olvidar que en este mismo siglo XX se han dado guerras, incluyendo las llamadas «mundiales», que obligaron a ir a ellas, so pena de prisión a los remisos.

B. *En cuanto a los bienes*, ciertamente las confiscaciones ya no son tan dramáticas e inconsecuentes como en el pasado, pero los actuales embargos tampoco son tan tolerables que digamos. Persisten el estipendio o tributo, la cuota, la tasa aduanera y hasta el diezmo, aunque, este último, un tanto limitado o restringido a demandas eclesiales. Subsisten, casi en su forma original, las gabelas y capitaciones, el impuesto predial y el hereditario, llegando al extremo de que también perdure disimuladamente el privilegio del *caducorum* en favor del fisco, amén de las múltiples nuevas invenciones tributarias de las que más adelante nos ocuparemos.

C. *En cuanto a la soberanía*, aunque ya no resulte frecuente pensar en pueblos conquistados y, consecuentemente, en «explotaciones provinciales» o saqueos indiscriminados de las riquezas de los demás países, así como de rentas provinciales o tomas de posesión de los bienes territoriales a título de derecho de guerra, o de requisas o exacciones de diversas clases, perduran tales figuras en forma atenuada, o manifiestamente parapetadas en forma de cargas comunales, trabajos públicos, etc., cuando no,

como en el caso presente, a través de embargos de productos -como ocurría con el atún mexicano durante muchos años por parte de los Estados Unidos y recientemente levantado-; restricciones aduaneras -como sucede con toda una multiplicidad de artículos convencionales-; vigilancias e inspecciones -como en el caso de Irak-; cercos y acechanzas -como en el caso de Cuba-; etc., que ilustran sobremanera el simple cambio de caretas.

D. Pero en cuanto a los objetos de gravamen, definitivamente los antiguos se han quedado atrás. Hoy en día se gravan, además de un buen número de los conceptos que antes también se gravaban, otros muchos que constituyen novedad.

Existen o han existido, por ejemplo, refiriéndonos nada más a nuestro país:

- Impuesto al tránsito;
- Impuesto a la circulación;
- Impuesto a la extracción;
- Impuesto a la importación;
- Impuestos diferenciales;
- Impuesto a la producción;
- Impuesto a la explotación de productos naturales;
- Impuesto a la tenencia o uso de bienes;
- Impuestos migratorios;
- Impuesto del timbre y del papel sellado;
- Impuesto del 1% sobre remuneraciones, antes del 1% para la Enseñanza Media y Superior, Técnica y Universitaria;
- Impuestos sobre primas pagadas a Instituciones de Seguros;
- Impuestos prediales;
- Impuesto sobre espectáculos y diversiones públicas;
- Impuesto sobre sacrificio de ganado;
- Impuesto sobre anuncios, bardas y banquetas;
- Impuesto al fomento de la minería;
- Impuesto sobre pavimentos y drenajes;
- Impuesto de plazas y mercados;
- Impuesto de panteones;
- Impuesto a la exportación;
- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos;
- Impuesto para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas;
- Impuesto sobre herencias y legados;
- Impuesto sobre erogaciones por remuneración del trabajo personal;
- Impuesto sobre nóminas;
- Impuesto sobre la renta;
- Impuesto al valor agregado;
- Impuesto al activo;
- Impuesto sobre la propiedad raíz;
- Impuesto sobre el traslado de dominio;
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles;
- Impuesto sobre las utilidades brutas extraordinarias;
- Impuesto sobre casas de moneda;
- Impuesto sobre correos;
- Impuesto sobre el registro de extranjeros;
- Impuesto sobre pasaportes;
- Impuesto sobre réditos y frutos de capitales nacionalizados no enajenados;
- Impuesto de capitación;
- Impuesto sobre caminos;
- Impuesto sobre energía eléctrica;
- Impuesto sobre producción y consumo de tabacos labrados;
- Impuesto sobre gasolina y productos derivados del petróleo;
- Impuesto sobre cerillos y fósforos;
- Impuesto sobre aguamiel y productos de su fermentación;
- Impuesto sobre explotación forestal;
- Impuesto sobre producción y consumo de cerveza;
- Impuesto sobre aguas envasadas;
- Impuesto sobre producción y consumo de algodón;
- Impuesto de avería;
- Impuesto a las ventanas;
- Impuesto de almirantazgo;
- Impuesto de caldos (vinos y aguardientes);
- Impuesto sobre ingresos mercantiles; etc.,

Derechos de toda clase; contribuciones especiales, etc. Pero si se añade a ellos el conjunto de los aplicados en otros países y, en algunos casos, también en el nuestro, aunque en tiempos remotos e incluso bajo conceptos afines, también tendríamos que considerar un buen número adicional de ellos, unos procedentes de los tiempos de los romanos -ya citados y descritos antes-, y otros que son típicos de la Edad Media o de siglos próximos, como es el caso de:

- La obligación personal de acompañar a la guerra a su señor feudal;
- Los diezmos;
- La capitación o censo;
- El *formariage* o servidumbre matrimonial por casarse con persona extraña al feudo;
- El de la talla, por el casamiento de una hija o el armado de un hijo como caballero, etc.;
- El de mano muerta, o sea la toma de los bienes de los siervos a su fallecimiento;
- El de la barba, aunque sólo se haya aplicado en Rusia en tiempos de Pedro el Grande;
- El especial sobre grandezas y títulos;
- El de los servicios de lanzas y derechos de media anata, que se pagaban por cualquier

beneficio eclesiástico o pensión, y equivalentes a la mitad de la renta anual percibida;

- El de títulos de nobleza, sobre todo en tiempos de Felipe III de España;
- El de paja y utensilios;
- El de frutos civiles;
- El de culto y clero;
- El de inquilinatos;
- El de justicia;
- El de peaje,
- El de tránsito en determinados caminos;
- El de pontazgo, por el uso de puentes;
- El de los productos primos;
- El de renta de la tierra;
- El de altura de los alambiques;
- El impuesto del oro;
- El impuesto de las viviendas;
- El de los artículos distintos del producto primo;
- El impuesto de pobres;
- Los impuestos sobre las utilidades;
- Los impuestos sobre los salarios;

etc. y, desde luego, toda clase de derechos y arbitrios:

- Por tránsito de mercancías sobre puentes y ríos;
- Por circulación en carreteras;
- Por uso de muelles;
- Por cruzar las puertas de las poblaciones;
- Por las aduanas;
- Por el uso de los aeropuertos;
- Por la transmisión de señales vía satélite;
- Por la recolección de varitas en el campo;
- Por la caza, pesca, recolección, etc. de determinadas especies animales y vegetales;
- Por el registro de obras intelectuales;
- Por la inscripción de patentes, marcas, diseños, nombres comerciales, etc.;
- Por la expedición de títulos profesionales, certificados, constancias, etc.;

En fin, por todo.

La totalidad de la vida del hombre ha quedado gravada: su nacimiento, su vida y su muerte. Pero también sus bienes, derechos, propiedades, ingresos, gastos, títulos, pasos de un lugar a otro, traslado de sus bienes de un lugar a otro, etc. Y tampoco han escapado al tributo su riqueza, su pobreza, su vivienda, su drenaje, su predio, sus activos, sus tenencias, sus usos, sus creencias, su casamiento, sus hijos, sus vehículos, su barba, sus ventanas, sus aguas residuales, etc. El colmo de todo ello es que todavía hace unos pocos años cualquiera suponía que lo único en esta vida que no causaba impuesto era el aire que se respira. Pero también esto ha dejado de ser cierto: hoy se grava ya, además del consumo de tabaco, la contaminación ambiental.

IV. LA CONTRIBUCIÓN

De lo expuesto en el capítulo anterior debe inferirse que el tributo dejó de ser tan absolutamente tal prácticamente a partir del siglo XIX. Y ello, porque se apadrinó en la ley para asumir alguna clase de «justificación». Pero también debemos distinguir entre lo ocurrido con él durante el siglo XIX y la forma como se ha manifestado en el siglo XX. Si durante el primero de esos siglos asumió el papel de impuesto con una cierta holgura no muy admisible por la colectividad, en el presente siglo XX dejó de ser tan tolerable tal situación y tuvo que apoyarse en la otra pierna: la económica. De allí que haya sido en este último siglo cuando se haya rebautizado como contribución.

Pero el problema de esta nueva vestidura es que la palabra tiene un significado muy distinto al que

se le atribuye en la realidad. Contribución representa el pago para la obtención de algunos servicios públicos determinados y no precisamente el viejo concepto de impuesto, tal como lo corrobora cualquier diccionario convencional. Suele tener una mayor aplicación en el campo de los gravámenes sobre inmuebles, cultivos y ganados, pero sólo cuando existe una reciprocidad de beneficio por su pago, de tal suerte que se asimila en mucho mayor grado al concepto de derecho que al de impuesto. Tiene también el significado de cuota, que es congruente con el sentido que tienen los derechos, e incluso con el de aportación voluntaria, esencialmente de ayuda, cooperación y hasta beneficencia, por lo que resulta desproporcionado su empleo para calificar a los impuestos con dicha denominación.

Pero lo más deplorable del caso es que múltiples legislaciones propiamente impositivas aluden a la contribución, dándose paradojas e incongruencias tan absurdas como las de tener «padrones» o «registros federales de contribuyentes», mientras que las leyes tributarias no hablan de contribuciones sino de impuestos, incluso desde sus propias denominaciones. Lo absolutamente lógico es que se hablara, por ejemplo, de una Ley de la Contribución sobre la Renta, de una Ley de la Contribución al Valor Agregado, etc., pero no es así, de tal forma que si los tribunales en la materia fuesen absolutamente honestos al calificar las demandas u otros medios de defensa que se ejercieron en contra de tales ordenamientos, dada su incongruencia entre el precepto constitucional que fija la condición de contribuyentes -no de tributantes o de causantes-, y las

referidas leyes impositivas, precisamente con sus actuales denominaciones, lo lógico y digno sería que fallasen en contra de la autoridad hacendaria. Pero también debe advertirse, por otra parte, que las citadas leyes tributarias no establecen propiamente contribuciones, sino impuestos, de tal forma que sobreviene otro absurdo más: el de estar registrados en un padrón de contribuyentes y ser, sin embargo, causantes de impuestos sin estar inscritos en un padrón específico al efecto.

Y ojalá que allí terminase el problema, pero lo particularmente grave es que antes se operaba, al menos en nuestro país, con un «registro federal de causantes» que luego fue sustituido por el actual «registro federal de contribuyentes», de tal forma que ello se hizo, según se indicó en su tiempo, porque la prevención del artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, alude a la obligación de contribuir y no así a la de causar, de tal forma que debía evitarse tal incongruencia entre el carácter de contribuyentes y el padrón de causantes. Lo que no se advirtió, obviamente, es que ahora se incide en una situación de inconstitucionalidad más grave, toda vez que cualquier «contribuyente» puede objetar, mediante la debida impugnación, las diversas leyes impositivas, aduciendo que es contribuyente y no causante o tributante. La realidad de fondo -todos lo sabemos-, es que nuestros tribunales suelen ser tan parciales al interés fiscal y tan proclives a desvirtuar la verdad y la evidencia, que de inmediato se pronunciarían diciendo que la contribución, el impuesto y el tributo son sinónimos, lo cual, desde luego, sólo resulta absolutamente cierto en cuanto a la práctica milenaria antes

descrita, pero resultando indiscutiblemente falso en lo que atañe al sentido del lenguaje que se utiliza en la ley, máxime que se sigue el criterio de la llamada interpretación estricta que, para colmo, quienes más suelen incumplir son los propios tribunales. Y para remate, como también ya ocurrió con la deficiencia evidente del propio artículo constitucional antes señalado -que a pesar de tantas reformas sigue sin cambios-, dado que sólo se refiere a las obligaciones de todos los mexicanos y nada dice respecto de los extranjeros, no faltaría el que la Suprema Corte de Justicia de la Nación acabase por pronunciarse -así como en ese caso se acogió al pretexto de la residencia o lugar en donde se encuentre la fuente de riqueza- que para efectos de sufragar el gasto público lo que menos importa es el término, concepto o palabra que se emplee para describir y definir la ineludible obligación ciudadana de aportar al gasto público.

Por otra parte, y más grave aún que el mero empleo inadecuado del lenguaje y las contradicciones evidenciadas entre las propias normas que nos rigen, está el problema de carácter eufemístico que con ello se produce. Bien sabemos que se llama eufemismo, en sentido estricto y hasta etimológico, al buen hablar, es decir, al empleo de las palabras adecuadas al expresarse o, puesto en negativo, a la práctica de evitar expresiones malsonantes por las equivalentes que suavicen la expresión: ebrio, en lugar de borracho; desnuda, para no decir encuerada, invidente, en vez de ciego; etc., sin que el resultado final se altere en forma alguna en cuanto a la realidad que se pretende describir. Pero en su sentido práctico y hasta coloquial,

se emplea la misma palabra con una intención diferente, e incluso hasta cierto punto contraria: la de evidenciar la forma como se maquilla o deforma la realidad para mostrarla agradable y hasta aceptable a quien así la oye descrita. Se toma, entonces, por afán de ocultar la verdad, de dárnosla disimulada o encubierta como con el propósito de que nos resulte perceptible, y hasta de alterarla a tal punto que pase por irreconocible. Pues bien, eso es precisamente lo que ocurre con la contribución. Se emplea esta palabra para que se nos quite de la cabeza la idea de lo tributario -que ya pasa por anacrónico e indignante- así como lo impositivo -que sigue resultando coercitivo y autoritario- y sólo asumamos la inadecuada expresión contributiva, que mucho se asimila a la donación, al óvolo, a la cooperación, etc., -siempre voluntarios y espontáneos- tal como ocurre con los que «se dan» a las instituciones de beneficencia. El eufemismo, pues, en este caso, llega al extremo: pretende la simulación, el engaño, la suavización y el golpe, todo a la vez, bajo la apariencia máxima de inofensividad. Al incauto -si es que aún queda alguno- que no advierta la coerción autoritaria que siempre muestra los dientes y las garras por detrás de la máscara contributiva, tal vez le seduzca la hipótesis de ser contribuyente, pero la realidad de todos los días tarde o temprano se encargará de evidenciarle la verdad.

Ahora bien, tampoco cabe suponer que todo el problema de lo contributivo se reduzca a los dos señalamientos previos esencialmente terminológicos, sino que también tiene otras connotaciones diferentes que procede analizar.

Y ocupémosnos primero de la psicológica. Es fácil advertir que al poner en el contribuyente la idea de que es un mero contribuyente, ello induzca a una cierta conformidad al suponerse copartícipe, mediante su voluntad, de aportar al gasto público. Incluso se suele complementar esta clase de engaño con otro más, aparentemente de orden práctico-legislativo, pero en realidad puramente sofisticado: se le dice al susodicho «contribuyente» que es a él mismo a quien corresponde «determinar» las obligaciones contributivas a su cargo, de tal forma que sólo cuando incumpla con tal obligación podrá hacerlo, en su defecto, la autoridad competente. La hipocresía de tales señalamientos es obvia: ni entra en juego su voluntad ni se abstiene la autoridad de proceder a las determinaciones que le plazcan, a pesar de que él también lo haya hecho.

Ocupémosnos enseguida de la jurídica. Son perfectamente distinguibles los cuatro momentos de la relación tributaria: nacimiento, determinación, liquidación o cálculo y exhibición o pago. Pues bien, como la contribución dimana principalmente de un acto volitivo y sólo por excepción se constituye en el pago a las autoridades de alguna contraprestación a obtener, resulta impropio que se le atribuya tal carácter a una obligación que, conforme a las leyes, nace de la propia preceptiva legal de carácter impositivo ciego y no contraprestatario; que se determina en forma supuestamente supletoria por la propia autoridad; que se liquida incluso con sanciones pecuniarias en tales casos; y que entraña la posibilidad de ejercer medidas coercitivas de embargo y remate sobre los bienes del hipotético contribuyente que,

llegado a tal punto, hasta puede ser candidato a presidio. Lógicamente, nada más cínico que llamarle contribución, llegados a tales situaciones, a lo que en ningún momento, incontrovertiblemente, ha dejado de ser tributo y nada más que tributo.

Y ocupémosnos, finalmente, de la sociológica. Si se pretende educar a la ciudadanía en el cumplimiento de sus deberes cívicos y hasta se provee a los educandos de útiles escolares supuestamente gratuitos -otro eufemismo más- y que, en realidad, sólo son sin costo alguno para ellos -aunque sí, desde luego, para los contribuyentes, toda vez que el gobierno, cualquier gobierno, por sí sólo nada produce-, lo más lamentable es que se les inculque conjuntamente con la supuesta cultura de pago del tributo la mentira de que se trate de una simple contribución. Quizá por ello en México haya tanta economía subterránea y la consecuente evasión impositiva, ya que a fin de cuentas también se da el fenómeno contrario de hacernos pensar que sólo se trata de una mera «contribución» -con todo lo que ya llevamos dicho de voluntariedad y espontaneidad- y no así de coerción y de obligación, por lo que terminamos restándole seriedad.

Ahora bien, si a todo este deplorable cuadro de incongruencias y absurdos nos está llevando el concepto de contribución que la propia autoridad se ha encargado de propagar e inculcar, nada más torpe que seguir «tapando el sol con un dedo»: lo que demanda una reforma inmediata es la Constitución misma para corregir la deficiencia de afirmar que se trata de contribuir y precisar que se trata de pagar impuestos, derechos, productos,

aprovechamientos, etc., puesto que, simultáneamente, se atiende mediante diversos ordenamientos legales a toda una gama de figuras concretas, tal como ocurre en la realidad.

Pero regresémosnos al otro aspecto, aún sin comentar, del problema de fondo. La doctrina jurídica en materia fiscal se ha encargado de atizar más aún la hoguera del engaño. Basta con ver lo que inquieta a los múltiples tratadistas, sobre todo extranjeros, y -por simple imitación o seguimiento-, los nacionales, para advertir hasta qué extremos hemos llegado.

Comencemos por auxiliarnos para ello de las más reconocidas autoridades mundiales sobre el tema. Y una de esas autoridades es, sin duda alguna, Dino Jarach, quien en su obra «El Hecho Imponible», dentro de los prólogos a la segunda y tercera ediciones argentinas, (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982), condensa las tesis doctrinarias prevalecientes a las dos fechas en las que los escribió -1971 y 1982- y que se reproducen en la tercera ya citada, la cual es lo suficientemente reciente -a quince años de la fecha de producción de estas líneas- como para entenderla en todos sus términos a título representativo de lo que ocurre en la actualidad, sobre todo al provenir de uno de los tratadistas más famosos mundialmente al respecto. Tómennos pues, aunque no reproduciendo por completo dichos textos sino entresacando fielmente lo más indicativo de cada uno de sus párrafos y las citas de terceros que contienen, el panorama doctrinario que nos expone:

A. Para Rafael Bielsa, (*Estudios de Derecho Público*, Vol. 11, Derecho Fiscal, p. 399 y ss.), el acto de determinación

no tiene otro carácter que el de una declaración de certeza, requisito indispensable para ejecutar la ley.

Jarach objeta que hay muchos impuestos con respecto a los cuales la ley fiscal se ejecuta sin necesidad del acto de determinación, por lo que no está de acuerdo con Bielsa. Y añade que

la crítica de Bielsa radica en el concepto de jurisdicción ligado a la existencia del contencioso,

mientras que, para Jarach,

la jurisdicción no está ligada necesariamente a la contienda,

ya que

pronunciar el derecho no es sólo posible al órgano estatal cuando exista controversia, sino en todos los casos en que debe sustituirse la voluntad de los destinatarios directos de las normas por la del órgano estatal. Es precisamente lo que ocurre en el acto de determinación.

Como puede verse hasta aquí, la disputa entre ambos tratadistas está centrada en dos puntos de perspectiva perfectamente identificables: en primer término, si la ley fiscal se aplica cuando se determina el tributo o independientemente de ello; y, en segundo término, si el órgano estatal encargado de aplicar la ley fiscal actúa únicamente cuando hay controversia o si lo hace siempre, ya que existe una voluntad de los tributantes que puede ser sustituida o no por el propio órgano estatal.

Cabe anticipar que la determinación, como ya se indicó antes, es el segundo momento de la relación tributaria. Nace dicha relación cuando se realizan actos que las leyes contemplan como gravables, pero se determinan -y

después liquidan y pagan- cuando el propio sujeto manifiesta a la autoridad que se constituye por ello en obligado o cuando, de abstenerse el sujeto, es la propia autoridad quien lo hace.

En tal virtud, el discutir si la ley fiscal se aplica cuando se determina el tributo o no, es sencillamente insustancial. Es volver al viejo dilema del huevo y la gallina. La ley fiscal existe -así derive de una mera convalidación de la arbitrariedad milenaria ya descrita- y en ella se contempla el tema de la determinación. El que se aplique cuando se determina el tributo o no, es un mero bizantinismo, sobre todo porque no se precisa, por parte de ninguno de los dos tratadistas, si se trata de la llamada «autodeterminación» o de la que procede sustitivamente de autoridad, de tal forma que involucrar el tema de la jurisdicción favorece a Bielsa, y el objetar la supuesta universalidad del acto determinativo favorece a Jarach, pero ninguno de ellos acierta al partir del supuesto de que exista una tal «sustitución de la voluntad» -ya que la característica esencial de las normas fiscales es precisamente la de ignorarla en el caso concreto o darla por preadmitida a través de un poder legislativo que con carácter democráticamente representativo del propio sujeto, entre otros, formuló y aprobó la ley fiscal- y menos aún logran acertar en que la jurisdicción pueda quedar subsumida o desligada de la contienda -ya que la jurisdicción sobrepasa, de origen, a la especificidad de tales consideraciones-, o que sea la controversia la detonante de la acción del órgano, incluso hasta el extremo de que sea el tributante quien la provoque, toda vez que el órgano actúa, por sistema, en forma independiente de lo que

hagan o dejen de hacer los tributantes.

B. Para Francisco Martínez, (*Derecho Tributario Argentino*, Tucumán, 1956) y a quien Jarach atribuye apoyarse en Carnelutti,

el acto de determinación no es de naturaleza jurisdiccional, partiendo del concepto de jurisdicción que se funda sobre la posición preeminente del juez sobre las partes en litis.

Jarach observa sobre ello que:

la autoridad fiscal que emite el acto de determinación no es necesariamente la parte adversa al contribuyente. Ello puede ser cierto sólo en los ordenamientos tributarios menos perfeccionados, en que la autoridad fiscal se comporta como un simple acreedor y manifiesta y hace valer pretensiones fundadas exclusivamente en el interés fiscal de la máxima percepción. Pero no es así en el ordenamiento jurídico tributario moderno, y especialmente en los ordenamientos más perfeccionados, en los que el órgano estatal que emite el acto de determinación no está atado a un interés mal entendido de obtener a todas costas la máxima percepción de impuestos, sino que está investido de la jerarquía y de la autoridad suficientes para ponerse por encima de los intereses de acreedor y deudor y pronunciar el derecho, o sea, decidir, teniendo en cuenta los hechos y el derecho aplicables, y luego del debido contradictorio, cuál es la obligación tributaria que debe cumplir el contribuyente y, correlativamente, cuál es el crédito que puede exigir el fisco.

De ello se desprende, también, una controversia ficticia. La postura de Martínez atiende al acto de determinación dentro del ámbito del llamado derecho fiscal sustantivo o material -que además es a lo que se refiere como tema de atención el subtítulo de la propia obra de Jarach- por eso indica que el acto determinativo no

es de naturaleza jurisdiccional. Mientras que Jarach, quien por lo visto pierde de perspectiva hasta la médula de su tema, no sólo se pierde en toda una serie de sofismas, sino que, además, pretende convalidarlos desde la perspectiva del derecho fiscal contencioso o adjetivo. Y ello se prueba como sigue:

a) habla a la vez de «la autoridad fiscal que emite el acto de determinación» y de la que «pronuncia el derecho», como si fuesen una sola, siendo que normalmente son dos;

b) afirma que

la autoridad fiscal que emite el acto de determinación no es necesariamente la parte adversa del contribuyente,

sólo que eso nos deja la duda, al menos para quienes ejercemos la práctica, de si se tratará entonces de una amigable aliada del contribuyente o, por lo menos, una entidad tan imparcial y justiciera que se abstenga de cualquier clase de excesos dentro de un angelismo verdaderamente santificable, situaciones que cabe confesar como no vistas jamás;

c) sostiene que

ello puede ser cierto -y se refiere a esa postura de adversidad de la autoridad actuante- sólo en los ordenamientos tributarios menos perfeccionados, en que la autoridad se comporta como un simple acreedor y manifiesta y hace valer pretensiones fundadas exclusivamente en el interés fiscal de la máxima percepción,

pero desgraciadamente no indica qué relación tengan los ordenamientos tributarios con la actitud de la autoridad fiscal; o en dónde existe la autoridad fiscal que no se comporta como un simple acreedor -puesto que esa es su

principal función-; cuál autoridad fiscal deja de hacer valer sus pretensiones en algo distinto al interés fiscal; o por qué una autoridad fiscal debe renunciar al criterio de la máxima percepción sobre todo cuando es justamente esa la razón misma de que exista; y

d) luego nos dice que ello es así en el ordenamiento jurídico tributario moderno, y especialmente en los ordenamientos más perfeccionados, en los que el órgano estatal que emite el acto de determinación no está atado a un interés mal entendido de obtener a todas costas la máxima percepción de impuestos, sino que está investido de la jerarquía y de la autoridad suficientes para ponerse por encima de los intereses de acreedor y deudor y pronunciar el derecho, o sea, decidir, teniendo en cuenta los hechos y el derecho aplicables, y luego del debido contradictorio, cuál es la obligación tributaria que debe cumplir el contribuyente y, correlativamente, cuál es el crédito que puede exigir el fisco, lo cual desde luego, también nos deja en la más absoluta obscuridad: en dónde están esos «ordenamientos jurídicos tributarios modernos» tan «perfeccionados» que impiden la atadura del órgano estatal al que se refiere con ese «mal entendido» y hasta despreciable «interés» que se orienta en forma exclusiva a la máxima percepción de impuestos; o cuál es el país que goza de tan preclaro privilegio; o por qué nuestros gobiernos, tan dados a imitarlo todo, no han adoptado tan noble actitud; o por qué, sobre todo, si se está hablando del derecho sustantivo, Jarach acaba por mezclar la actividad determinadora de la autoridad actuante con la puramente jurisdiccional de los tribunales que, desde luego, no son autoridad

determinadora sino juzgadora; pero el clímax de todo ello es que en la relación tributaria no confrontemos un vulgar conflicto de acreedor y deudor que, por supuesto, nada tiene que ver con esa función juzgadora, y sí mucho -todo- con la naturaleza propia específica, tradicional, clásica, acostumbrada, histórica y fatal de todo tributo, porque no se necesita ser tratadista del derecho fiscal para entender que no se trata de otra clase de obligación jurídica que de la obligación de dar, y que ella constituye, por excelencia, la naturaleza típica de la relación tributaria, de tal forma que lo que menos puede negarse es que existan un acreedor -el Estado- y un deudor -el contribuyente-, resultando ya no eufemístico sino sofisticado el sólo atreverse a negarlo.

En una palabra, al menos en este punto, Jarach se muestra totalmente confuso y equívoco.

C. Para Bompiani, a quien refiere a través de una cita de Allorio: Los órganos del Estado tienen la tarea (poder-deber) de aplicar las leyes financieras en su integridad, no la de exprimir de los contribuyentes menos hábiles la mayor suma posible en concepto de impuesto, frase que, ya de entrada, nos deja entrever toda una gama de perspectivas: el poder determinativo del Estado; la aplicabilidad de las leyes tributarias por parte de él; la habitualidad, o al menos la sospecha, del «exprimido» de contribuyentes; la coexistencia de contribuyentes hábiles -se entiende que para pagar lo menos posible de impuestos- y de otros menos hábiles a quienes el fisco puede exprimir sin compasión, aun cuando nos predique en plan moralizante que no deba ser ése su objeto; y, sobre todo, que aquí ya no se cae en la ingenuidad de

suponer que el fisco sea precisamente una madre de la caridad, puesto que al menos cabe abrigar la esperanza de que algún día, en cabal cumplimiento de sus funciones, deje de exprimir a los contribuyentes.

Pero acto seguido, dentro del mismo párrafo, cita también a Hensel, igualmente referido por Allorio, atribuyéndole que

la Administración, por encima de las pretensiones fiscales justificadas por la ley, no puede siquiera aceptar las declaraciones de los contribuyentes;

lo que dicho en buen cristiano equivale a confesar, ahora sí con pleno cinismo, que la determinación que llevan a cabo los contribuyentes es puro cuento, -lo cual es absolutamente cierto en la realidad cotidiana que se sustrae a las teorizaciones de escritorio y a las preceptivas de los códigos, ya que la supuesta «determinación» del contribuyente no es más que simple liquidación- de tal forma que no cabe otra clase de determinación que la ejercida por la autoridad -quien además es la que actúa, recibe las declaraciones en las que no cree, aplica la ley en sentido fiscalizador, se constituye en acreedora, etc.- por lo que, volviendo a lo señalado en el apartado A inmediato anterior, no cabe más que concluir que la fiscalización, la jurisdicción de esa misma potestad, la soberanía, la coerción, la ley y hasta la determinación, desde luego, no son más que la misma cara -aunque con distintos maquillajes-, de la misma figura esencial: la tributación.

D. Para el propio Allorio, según Jarach,

en la actividad de imposición la Administración persigue el

interés de justicia. Ella no se propone, como finalidad la constitución de obligaciones impositivas no justificadas por la aplicación imparcial de la ley tributaria al caso concreto.

Y añade la cita el propio Jarach con otra referencia de Allorio:

esta exigencia de la justicia tributaria puede ser sentida de manera distinta, de ordenamiento a ordenamiento, de mentalidad a mentalidad jurídica;

y complementa esta nueva referencia con otras más, no menos ilustrativas:

la administración financiera se revela en muchas actitudes como órgano imparcial de justicia; en seno al propio proceso tributario la administración financiera nos aparece en la posición indiscutible de colaboradora del órgano jurisdiccional; en posición de órgano de justicia nos aparece también en la actitud probatoria;

todo lo cual nos exhibe a Allorio, e incluso a Jarach que lo avala, o como un verdadero par de genios o como un redomado par de farsantes. Resulta indiscutiblemente genial el que la administración tributaria, es decir, la autoridad hacendaria, cuyo objetivo esencial es eminentemente recaudatorio, pueda a la vez perseguir «el interés de justicia», no proponerse

como finalidad la constitución de obligaciones impositivas no justificadas;

velar por

la aplicación imparcial de la ley tributaria al caso concreto;

y hasta interpretar esa función justiciera ideal más como un sentimiento que como una razón, a tal punto que todo quede condicionado a la justicia misma

de las «leyes» y las «mentalidades», de tal forma que la autoridad fiscal -pródiga de amor-, se nos revele como «órgano imparcial de justicia» en todas sus «actitudes», «colaboradora» favorable al contribuyente ante los tribunales y hasta «aportante de pruebas» en favor de él al comparecer ante los tribunales; pero lo que ya no resulta tan genial es que desgraciadamente nada de eso ocurra en la realidad en lo que atañe a la autoridad administrativa y que resulte sólo parcialmente aplicable a la autoridad jurisdiccional. Finalmente, ambas comen de los impuestos, por lo que nada extraño resulta que a pesar de tantos ensueños, sentimientos y mentalizaciones, las cosas no ocurran así.

Pero, el clímax de la síntesis con la que pretende concluir Jarach los conceptos de Allorio, se expresa con toda claridad en la frase siguiente de Jarach mismo:

En definitiva, depende de la perfectibilidad de los ordenamientos positivos que la Administración tributaria, en su tarea de determinación, adquiera mayores características de jurisdicción.

Obviamente, Dino Jarach es argentino, escribe en español, no se trata de una traducción, la obra se imprimió en Buenos Aires, que es el mismo domicilio que señala para ambos prólogos, y la editorial manifiesta una muy razonable presentación de la obra, por lo que no puede inferirse de que se trate de una falla del traductor, dado que no lo hubo, o que el autor no haya querido decir lo que dijo y se le malinterpretó o que se trate de cualquier otra causal como para que no se confíe en la fidelidad de su afirmación. Sin embargo, la única forma como cabe interpretar dicha frase es la siguiente:

a) los ordenamientos positivos, o sea las leyes, son perfectibles -y como todo puede ser perfectible, y no perfecto, ya de entrada tal afirmación se antoja perogrullesca-, pero lo relevante de ella es que se constituye en condicionante de la determinación por parte de la autoridad administrativa, y en lo que definitivamente no se puede estar de acuerdo es en que dependa de la perfectibilidad de las leyes tal determinación, sino que, en todo caso, dependería de la perfectibilidad de la autoridad misma al aplicarlas para hacer efectiva dicha determinación, lo cual, por supuesto podrá darse entre ángeles, santos, querubines o arcángeles, pero no entre hombres, al menos durante los próximos cinco milenios, según el índice de probabilidades que podría inferirse a partir de los cinco anteriores.

b) si las autoridades administrativas asumen mayores características de jurisdicción, sea que ésta la entienda como capacidad de determinación del tributo en razón de su atribución fiscalizadora, o como capacidad de enjuiciamiento en los litigios de los particulares contra de ella en razón de delegarle la potestad juzgadora, lo que se hace es «poner la Iglesia en manos de Lutero», toda vez que ni la «perfectibilidad -y hasta la hipotética perfección- de los ordenamientos positivos» podrán cambiar jamás la naturaleza de la acción recaudadora que sustenta al Estado.

En suma, pues, o Jarach es un soñador o nos considera dignos de engaño con el canje de cuentas de vidrio por oro. No quisiera suponerle un ingenuo cuando afirma, precisamente en el párrafo siguiente al transcrito que «un aporte al progreso de los

ordenamientos positivos» argentinos se ejemplifica con la disposición que prevé la devolución de oficio de «los pagos no debidos o excesivos», ya que con semejante ejemplo no sólo se deja de hablar de la determinación sino que, además, ahora pretende cambiarnos las cuentas de vidrio por volutas de humo, de tal forma que el sofisma viene a repetirse justamente por haber advertido que nuestra especie es de las que tropiezan dos veces con la misma piedra.

E. Para Mayer, (*Derecho Administrativo Alemán*, t. II, parte especial, traducción castellana, Buenos Aires, Depalma, 1950, p. 215), según referencia de Jarach:

La determinación (*cotisation*) tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido; pero lo hace de manera obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento directo de la ejecución. Ahora bien, esto constituye la esencia misma de esta categoría de actos administrativos que designamos con el nombre de decisiones. Lo que caracteriza los impuestos directos es que sólo son ejecutorias en virtud de una decisión de ese género

y más adelante también transcribe de él lo siguiente:

La jurisdicción (decisión) no consiste en la subsunción; ésta es una actividad intelectual. Todo el mundo puede ejercerla, no tiene valor jurídico. La jurisdicción, por el contrario, es la declaración de autoridad según la cual, tal o cual cosa es de derecho, conforme a la subsunción efectuada por la autoridad.

De lo transcrito de dichas citas -sin olvidar que de ello se trata para efectos de tomarlo con las debidas reservas-, lo menos que debe desprenderse es que, para Otto Mayer, ocurre lo siguiente:

- a) La determinación deriva obligatoriamente de la ley;
- b) si no se cumple, fundamenta la ejecución;
- c) las decisiones o actos administrativos son esencialmente determinaciones; y
- d) la jurisdicción es una simple declaración de autoridad.

Si somos atentos a dichas conclusiones, claramente advertiremos que sigue prevaleciendo la arcaica concepción del tributo, aunque legalizada, en todas sus formas: dictado de autoridad, determinación ejecutante por simple declaración jurisdiccional y empleo o apoyo en la ley. Más claro, ni el agua.

F. Ya en el prólogo a la tercera edición de su obra, Jarach refiere a Lolini y Orlando, para quienes, según dice, cabe

reconocer como normas jurídicas en sentido sustantivo las que dicta la Constitución, siendo las demás normas simples actos administrativos;

misma que se apresura a considerar como rechazable supuestamente porque otros autores sí

reconocen la naturaleza de normas jurídicas a las que establecen los hechos imposables.

Lógicamente, la apreciación de Jarach no profundiza en el tema y, por los datos que aporta, su objeción es insatisfactoria. En ningún momento se plantea o aclara si esa sustantividad constitucional se entiende en el sentido de prioridad del tributo para el Estado o de consideración doctrinaria para lo que se ha convencionalizado como derecho sustantivo en el ámbito doméstico

de las leyes y reglamentos tributarios; tampoco precisa -y hasta sería ingenuo suponer-, que tales tratadistas desconozcan la naturaleza jurídica de las leyes tributarias como para negarles esa otra clase de sustantividad; y, sobre todo, que parece estar fuera de toda discusión cualquier clase de cuestionamiento sobre la raíz administrativista o de subsistencia del Estado -independientemente de distinguir con ello o no al poder ejecutivo del legislativo, ya que ese es el trasfondo del asunto-, sobre las normas de carácter tributario, que es a lo que más probablemente pretendieron referirse los citados autores sin que Jarach así lo entendiera.

G. Para Schneider y Bühler, a los que cita en seguida como representantes de la tesis consistente en concebir al impuesto «como relación de fuerzas (*Abgabengewalt-verhältnis*)»; para Hensel, Nawiaski, Blumenstein y Gianini, a los que cita como representantes de la tesis consistente en concebir al impuesto «como relación de derecho»; para Pugliese y el mismo Gianini, a los que cita como representantes de la tesis que refieren dicha relación como incluyente dentro de su objeto de toda una serie de prestaciones a las que también cabe atribuir carácter penal; etc., y a los que concluye Jarach por tratar como controvertidos entre sí, para luego desembocar en los que denomina representativos de «nuevas doctrinas del Derecho Tributario», entre los que cita a Micheli, Maffezzoni, Fedele, etc., que integra dentro de una tendencia italiana opuesta a la suya únicamente en las conclusiones, ya que, según señala, dichos autores no aceptan

el agotamiento del poder tributario en el momento legislativo,

por lo que les atribuye la limitante de estar atados a la tradición jurídica europea y a las modalidades impositivas italianas, mientras que, para él, la potestad tributaria

se agota en el establecimiento de la norma jurídica sustancial que define los hechos impositivos en sus diferentes aspectos y determina los modos de satisfacer el crédito fiscal con el respeto de los derechos y garantías de la Constitución,

lo cual, por supuesto, equivale a una mera contraposición formal o ejecutiva, pero no de fondo ni conceptual.

En otras palabras, las tesis citadas por Jarach con el fin de exhibir su contraste con la suya, se reducen a exponer una mera disputa periférica al problema: quiere demostrar que el hecho imponible dimana de la ley y nada más, mientras que todos los demás tratadistas que refiere y cita pretenden ir a la consideración de los aspectos determinativos, procedimentales, administrativos, juzgatorios y penales que la complementan, de tal forma que su teoría viene a ser una especie de réplica en pequeño de la teoría kelseniana sobre la supuesta teoría pura del derecho. Pero soslayando, en ambos casos, tanto los orígenes y naturaleza de la materia fiscal o jurídica en general, respectivamente, como las consecuencias que tales purismos encierran, incluso hasta llegar al extremo de desentenderse de todo el resto de la realidad.

La obra misma que se comenta de Dino Jarach, *El hecho imponible*, acusa una estructura orientada «totalitariamente» a satisfacer esa percepción:

a) Cuando define el concepto jurídico de tributo, (p. 9 y sigs.), textualmente señala que:

El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades;

definición que, si bien reúne los elementos propios de todas ellas en cuanto al señalamiento del género próximo y la diferencia específica, ya que el género próximo son los calificativos de «recursos» y «medios pecuniarios», mientras que la diferencia específica estriba en que sólo el Estado se reserva la exclusividad de recibirlos; adolece, no obstante, de una gravísima deficiencia: no es verdad que dichos recursos se «ofrezcan», sino que se imponen -lo cual es bastante diferente-, siendo además incompleta, ya que dicha imposición se instrumenta en la ley y no lo dice en dicha definición.

b) Cuando trata como «centro de la teoría jurídica del tributo» (p. 68 y sigs.) al presupuesto de hecho, que para él es el «hecho imponible», y a ello le llama «la dogmática del derecho tributario material», lo que en realidad pretende es invertir la concepción tradicional del tributo, es decir, anteponer el objeto a los sujetos. Claramente dice que

se acostumbra en la mayoría de los tratados de derecho tributario y en las monografías sobre la relación tributaria anteponer el análisis del aspecto subjetivo de la relación jurídica tributaria al estudio del presupuesto de hecho, es decir, del hecho imponible

y, más adelante (p. 70) señala que

esta manera de tratar la relación jurídica tributaria está, sin embargo, equivocada.

Lo que se le escapa, pues, es que la relación tributaria, como toda relación jurídica, se establece entre sujetos, no entre objetos; que el tributo se caracteriza -desde siempre-, porque uno exige y otro acata, tal como ha ocurrido desde hace varios milenios; y que, finalmente, el derecho no se establece entre cosas sino entre hombres, que son los que gozan o padecen las consecuencias de las leyes, sobre todo en cuanto afectan sus vidas, su salud, sus derechos, sus bienes o sus cosas. Perder de vista esa realidad es ya no únicamente un eufemismo respecto de lo tributario, sino un auténtico mimetismo de su realidad concreta.

c) Cuando se propone

distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones, impuestos (p. 83 y sigs.),

las configura, respectivamente, como sigue:

los que poseen capacidad de pagar, o capacidad contributiva; los que reciben un servicio del Estado; y los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto;

todo lo cual se antoja insuficiente como categorización, pues a los tres tipos cabe atribuir, indistintamente, la capacidad de pagar, la recepción de un servicio y la obtención de una ventaja o la causación de un gasto. Y ello es así, en efecto, porque tanto los que pagan una tasa como una contribución o un tributo tienen una capacidad implícita de pago, reciben un servicio directo o indirecto del Estado y alcanzan una ventaja, así sea puramente convivencial o social, además de ocasionar un gasto, así sea específico o genérico, de tal forma que dicha categorización no sólo resulta imprecisa y ambigua, sino, sobre todo, infundada e insuficiente

para discernir entre lo que no constituye categorización alguna -ya que una cosa son los derechos o tasas, que representan simples contraprestaciones, y otra muy distinta son los tributos o contribuciones, que son simples imposiciones-, sino simple mezcolanza de ideas para invertir el universo del tributo descartando a los sujetos y enfatizando el objeto por mero diletantismo doctrinario.

d) Cuando alude a su llamada «teoría de la causa jurídica del hecho imponible» (p. 91 y sigs.), encontramos que ésta se reduce, según él, a la capacidad contributiva. Y, para apoyarla, se refiere y cita extensamente a Griziotti, Vanoni y Pugliese. Concluye que:

la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria,

o, lo que es lo mismo, vuelve al tema de la determinación, aunque no lo reconozca así ni lo mencione. Consecuentemente, nada difícil resulta advertir que la causa jurídica no puede asimilarse a la determinación porque se cae en una mera petición de principio: si es en la ley donde se fija la determinación, nada justifica que se defina como causa jurídica a la determinación misma, máxime cuando se atribuye a esa causa una mera condición económica, no jurídica, como es el caso de la capacidad contributiva. Todavía sería más admisible -aunque tampoco justificable-, que hubiese señalado como causa jurídica a la necesidad económica del Estado y no a la capacidad contributiva del gobernado, pues es la necesidad del Estado la que originó la norma

y no la norma la que determinó la causa.

e) Cuando critica la teoría de la causa de Griziotti, (p. 103 y sigs.), quien se inclinaba por atribuirle al conjunto de beneficios que el particular obtiene del Estado -siguiendo con ello las orientaciones de Rousseau en torno al concepto de *Contrato social*-, paralelamente nos muestra una muy ilustrativa panorámica sobre el estado de la doctrina tributaria en los círculos italianos y argentinos, destacando las disquisiciones de los tratadistas que se inclinan por una u otra teorías, aunque teniendo todas ellas por denominador común el aparentar una cierta «filosofización» sobre los temas de las causas, las relaciones, los efectos y las naturalezas, pero sin rebasar, en conjunto, las limitaciones tradicionales de los juristas a tales prácticas de aficionados a la filosofía en un nivel extremadamente primario, empírico o superficial. Fuera de las loas y críticas recíprocas, harto convencionales y pedantes, no rebasan la intención de fondo por apuntalar la tesis de que el tributo tiene una justificación jurídica propia, en vez de reconocer que se trata de una simple arbitrariedad «legalizada» por razón de la necesidad económica del Estado para subsistir, y a falta de algo distinto a lo cual acogerse.

Ahora bien, otro de los tratadistas considerados como insignes en el ámbito de la doctrina tributaria es, indudablemente, Mario Pugliese. Su obra *Instituciones de Derecho Financiero* es, para muchos, un verdadero clásico sobre el tema. Pero, además, la cita de dicho autor en toda obra sobre la materia no sólo resulta obligada sino, sobre todo, imprescindible.

En dicha obra, el autor se propone describir la naturaleza de la obligación tributaria, analizar el proceso de formación de ella y, complementariamente, atender a su extinción. Pero son las dos primeras partes citadas las que ameritan atención especial.

a) Lo primero que nos dice Pugliese, (Porrúa, México, pp. 166 y sigs.), es que

existe un solo sujeto activo investido de soberanía directa: el Estado; que el sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria; y que por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria -ya que no existen hoy tributos en especie- debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.

A estas primeras consideraciones definitorias no hay que hacerles mayor caso: desde hace cinco milenios la humanidad entera sabe, con leyes o sin ellas, y con obras doctrinarias como la de Pugliese, o también sin ellas, que el tributo significa uno que cobra y otro que paga, resultándose además una descarada mentira que con el pago se extinga la obligación, ya que después de cada pago sobreviene otro en forma inextinguible, interminable e irresoluble.

b) Lo segundo que nos dice Pugliese, (pp. 225 y siguientes), es que debe atenderse a la causa de la obligación tributaria. Es decir, el mismo tema en el que Jarach fuese tan radicalmente antisubjetivo y tan obsesivamente material, sobre todo al preocuparse más por el hecho imponible que por las personas que la sufren y que fatalmente deben ser los sujetos del derecho mismo.

Pues bien, a Pugliese la causa le representa, de entrada, un concepto que

tiene una verdadera función de principio general de derecho tributario (p. 229); la relación, o mejor dicho la manera de justificar la relación, entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis*, que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida (p. 229);

y hasta concluye por decir que a la causa debe entenderse la

no como un elemento específico de causalidad en un sentido científico -relación de causa a efecto- ni como un principio conmutativo en una relación sinalagmática, sino como un concepto general ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación (p. 23).

Obviamente, pues, cabe analizar y resumir lo expuesto por nuestro autor en la forma siguiente:

a) considera a la causa -aunque sin definirla en momento alguno, sin identificarla posteriormente y sin tratarla como condición del efecto, de acuerdo con la tradición científica; ni tampoco como expresión de justicia; ni menos aún como razón de bilateralidad (ya que sinalagmático, en materia forense, quiere decir bilateral)- a título de principio general de derecho tributario y de concepto ético y jurídico a la vez, sin demostrar en qué momento pueda ser de orden ético a pesar de su carencia de científicidad, de justicia o de bilateralidad, o a partir de cuándo se constituyó en causa, ya que todas las causas implican temporalidad y, por ende, se dan en un momento dado; y

b) afirma que existe una razón legal que justifica el impuesto desde el

punto de vista de su validez, aunque no define cómo se vincula esa razón legal con la ética y la juridicidad del fenómeno impositivo.

De ello se deriva que nos esté hablando de una causa que, a la vez, tiene el rango de principio y de concepto general ético y jurídico, pero que resulta inexplicable e inexplicadamente ajena a la ciencia, a la justicia y a la bilateralidad; mientras que, por otra parte, venga a mezclar con ella a la ética y a la juridicidad precisamente donde no existe otra cosa que un simple fenómeno («lo que aparece», según los griegos) al que, desde luego, no cabe atribuirle *a priori* la amplitud de significación que en ningún momento previo o posterior de su obra nos proporciona.

La verdad, desde luego, viene a ser otra muy distinta: no hay causa científica, justiciera, bilateral, ética o jurídica del impuesto, sino causa económica -necesidad de subsistencia del aparato estatal- e instrumento legal -leyes impositivas- para hacer exigible el tributo. Lo demás es mentira. Y probémoslo con el propio texto de nuestro autor:

Si la obligación tributaria -dice en la p. 225- se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que en casi todos los Estados modernos, son los mismos contribuyentes quienes permiten, por la intervención de sus representantes, que se les cobren los tributos, porque se trata de establecer las bases éticas y jurídicas de un hecho que ha existido en todas las épocas y en todos los Estados -cualquiera

que haya sido su estructura política- y no sólo en una etapa histórica actual de organización política (régimen representativo), que ni siquiera es la organización de todos los Estados contemporáneos; en todos ellos, sin embargo, es común el cobro de impuestos.

De este párrafo se deduce que:

a) el autor pretende encontrar alguna diferencia entre impuestos y extorsiones; pero resulta que extorsión significa arrebatar o usurpar por fuerza una cosa y el impuesto o tributo así nació, como un arrebato o usurpación forzosa. Lo que la ley trata de suavizar es que, en lugar del arrebato, se consienta en el pago, pero el origen del tributo sigue siendo el mismo: «aunque la mona se vista de seda, mona se queda»;

b) el autor intenta hacernos creer que son los contribuyentes quienes permiten, a través de sus representantes, que se les cobren los tributos, pero ¿se habrá preguntado cuándo han solicitado tales representantes dicho consentimiento a sus supuestos o reales representados y si, en caso de que ello ocurriera, habría una avasalladora mayoría que los aceptara?

c) el autor intenta el establecimiento de unas bases éticas y jurídicas que justifiquen el cobro del tributo, dado que siempre ha sido algo común. Pero, ¿será ético buscarle justificación a la arbitrariedad histórica, aun cuando ahora se solape en la ley, o será jurídico que tal solapamiento de la necesidad económica del Estado imponga a título de derecho una obligación unilateral?

d) el autor reitera la fuerza del Estado: puede aplicar cualquier impuesto; puede usar medios

coercitivos; puede extorsionar arbitrariamente; tiene a su favor la tradición histórica; no importa la clase de organización política; y hasta es común que así haya sido siempre; luego entonces, ¿por qué la obsesión de buscarle una justificación ética y otra justificación jurídica a la arbitrariedad modernizada, si de todos modos no deja de ser tal? ¿Será, acaso, porque resulta muy poco jurídico que los juristas se vean precisados a convalidar la arbitrariedad ancestral del tributo a pesar de que intuyen o perciben la falsedad de todo ello?

H. Y lo último que nos dice Pugliese (p. 240), al menos en lo que es de interés para nuestra exposición, es que cabe formular una síntesis de sus ideas en forma esquemática como sigue:

La obligación tributaria:

a) Es una obligación de derecho público.

b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.

c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.

d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos.

e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria.

f) Tiene su fuente jurídica en la ley.

g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.

Es interesante este compendio de la segunda parte de su obra ya que describe la realidad encubierta del tema. Si dijésemos lo mismo en términos honestos, aunque crudos, podríamos concretarlo así:

a) Es una obligación prevista en la ley.

b) Quien cobra es el Estado.

c) Al que no paga, lo ejecuta.

d) Quien paga es el ciudadano, se ponga como se ponga.

e) Lo que se paga es dinero.

f) La ley lo dice.

g) Lo pagado sirve para remunerar al aparato burocrático y, si alcanza, para prestar algunos servicios públicos, casi siempre deficientes, sin que se cuestione la capacidad del Estado para prestarlos, sino sólo la de los contribuyentes para pagarlos.

V. TENDENCIAS DEL TRIBUTO, IMPUESTO O CONTRIBUCIÓN

La evolución del tributo que hasta aquí ha sido expuesta, permite advertir algunos hechos inobjetables:

A. La autoridad de todos los tiempos ha buscado -y encontrado siempre-, algún objeto de gravamen con el fin exclusivo de acopiar fondos para sostenerse y, secundariamente, para proporcionar algunas obras o servicios que justifiquen su permanencia.

B. Los tributantes de todos los tiempos, así se les llame también causantes o contribuyentes, jamás han consentido el tributo en forma alguna, por lo que son los teóricos y tratadistas quienes han buscado

justificarlo, bien por servir al aparato de gobierno en cualquier manera, o bien porque no saben qué hacer con el problema de que se hayan creado leyes para darle un viso de legalidad a la vieja arbitrariedad milenaria.

C. Ese problema es un simple conflicto de conciencia, ya que, por una parte, se advierte la necesidad económica del Estado; por el otro: la arbitrariedad que todo tributo representa; por otro más: el hecho de que la ley deba cobijar tal arbitrariedad; y, finalmente, que dicha legalización de lo arbitrario sea incompaginable con la más elemental noción de justicia.

D. Pero además del conflicto de conciencia se han presentado problemas de tipo ideológico. Si Rousseau habló de un supuesto «contrato social», que, desde luego, dicho sea en plan burlesco, nadie conoce ni ha firmado, lo menos que puede admitirse es que el supuesto acuerdo de vivir en sociedad necesariamente justifique el pagar por ello -aun sin que se desconozca que «todo cuesta»-, ya que, al menos doctrinariamente, no cabe sostener lo uno con lo otro desde el punto de vista jurídico, no desde el económico. Además de ello, si bien «todo cuesta», lo menos que debo esperar de un régimen civilizado es tener la libertad de decidir si el precio me parece adecuado o no.

E. Por otra parte, si el Estado no se ha preocupado de buscarle otra solución al problema económico de su aparato de gobierno y, antes bien, éste cada vez se acrecienta más por razón de una burocracia creciente, una nesciencia mayor y una corrupción excesiva, todo lo cual arroja déficits presupuestarios crónicos hasta entre los países más avanzados o con servicios públicos

de mayor calidad y cantidad, lo menos que cabe admitir es que resulte de elemental justicia negarse al pago del tributo, puesto que no se cumple su función ni existen indicios de que alguna vez, al menos en el futuro más inmediato, ello sea posible.

F. En tal virtud, no sólo resulta sofisticado y hasta doloso que los tratadistas del tema se constituyan en demagogos, que mientan afirmando que los ciudadanos están de acuerdo en seguir tributando -puesto que ningún proceso electoral de la índole que fuere así lo acreditaría-, y que se empeñen en bizantinismos y elucubraciones ociosas para mimetizar la realidad después de toda una serie de eufemismos indignantes.

G. Tampoco se antoja honesto que los más insignes tratadistas del tema, siendo -como seguramente son-, juristas connotados, se pierdan en divagaciones puramente justificativas de una mentira, cuando perfectamente podrían ocuparse de aprovechar su sabiduría y su experiencia en la formulación de toda clase de proyectos razonables para reemplazar el viejo tributo por algo distinto que resuelva el problema de subsistencia del aparato gubernamental sin afectar el patrimonio de los gobernados.

H. Salvo que se trate de verdaderos despistados, de esos que, encerrados en la «torre de marfil» de la elucubración intelectual, desarraigada de la realidad, se ponen a polemizar con todo aquél que discrepe de sus pareceres o a inventar hipótesis puramente especulativas en las que lo primero que se pierde es el piso y la realidad cotidiana, y en ello encuentren una especie de deporte esgrimístico con los disidentes y una forma de solaz

y halago con sus corifeos; los demás teóricos seguirán pasando verdaderos apuros para inventarle más principios a los ya inventados, porque ni aquellos permitirán que alguien les enmiende la plana ni éstos aceptarán que ya todo se haya dicho sobre el tema o que aquellos tengan la última palabra al respecto.

I) Es por ello que la teoría tributaria nació muerta, está muerta y seguirá muerta. Jamás se podrá investigar principios a la arbitrariedad, encontrarle fundamentos a la irracionalidad, atribuirle causas a la sinrazón o descubrirle tesis al autoritarismo. La necesidad de subsistencia del Estado es económica, no jurídica; y el hecho de que se emplee la herramienta legal para hacer exigible el tributo no necesariamente implica que se esté en el ámbito de la juricidad, de la justicia o de la ciencia. Ya deberían entender los juristas que también hay leyes arbitrarias o no jurídicas porque corresponden a móviles e intereses económicos. Es decir, que no todas las leyes tienen justificación jurídica, explicación justificadora o fundamentación racional.

En consecuencia, los nuevos tratadistas de la realidad -no teoría- tributaria, tendrán que ser, antes que nada, honestos y realistas; buscar como función esencial la implementación de los medios necesarios para que cada Estado del planeta encuentre las formas de obtener recursos para su subsistencia sin dañar la economía, el bienestar y la salud de los gobernados, pero siempre atentos a la situación particular que cada país permite.

Por ejemplo, para ponerlo de una vez en claro, en algunos países monoexportadores cabrá el que se

sostengan sus gobiernos con los productos de tales actos comerciales y desgraven totalmente a sus ciudadanos; en otros, y quizá sea la mayoría, reemplazar los impuestos por los derechos, para que a los ciudadanos les quede perfectamente clara la contraprestación por lo que recibe

cuando lo requiere y no la noción de la tributación ciega que a nadie satisface; y en otros más, para concluir el ejemplo -y también quizá a la mayoría-, a lo mejor resulta aconsejable reducir radicalmente el aparato burocrático, la legislatura y el poder judicial, atentos a la idea de

que es la calidad y cantidad de los servicios que se reciben lo que justifica la existencia misma del gobierno y no así la ciega noción de que hay que mantenerlo independientemente de que crezca y se reproduzca como la verdolaga mientras se manifiesta como absolutamente inútil e injustificado.