

La práctica administrativa tributaria

Mario Bertolissi¹

1. El Derecho tributario como parte del *imperium*

No es infrecuente -y resulta comprensible- que las transformaciones institucionales de carácter fundamental, reflejos del modo de pensar y de actuar incompatibles con supuestos de hecho inexistentes², terminen por ser reconducidos finalmente a máximas traslaticias³, que presentan el defecto solemne de querer durar en el tiempo, a pesar de los datos de la realidad y las subyacentes exigencias de racionalidad⁴. Aparece así el riesgo de que la vocación metahistórica se reduzca a prácticas formalísticas, que chocan con máximas banales de experiencia y con enseñanzas verdaderamente antiguas: aludo al celebre aforismo de Heráclito, según el cual "todo pasa"⁵.

¹ Prof. Ordinario di Diritto Costituzionale, Università di Padova. Traducido por Ángel Fornieles Gil, Prof. Contratado Doctor, Universidad de Almería.

² Por lo que respecta a los presupuestos, demasiado frecuentemente se olvida semejante dato y no es el caso de emitir derechos sin haber hecho un análisis previo de sus implicaciones. Como otras muchas veces, renvío a M. CAMBULA, *Dall'uso scientifico all'uso filosofico della ragione. Un itinerario di ricerca tra fisica e filosofia oggi*, en *Studi in onore di Pietro Meloni*, Sassari, 1988, 63 ss.

³ "Así nace la llamada máxima: la decisión en realidad nació de la consciencia sobre la medida del caso singular, fue un descubrimiento individual hecho desde el sentimiento; pero esto no se pueda confesar y se necesita entonces a toda cosa, a través de ingeniosos esfuerzos inductivos, traducir ese descubrimiento en términos generales y abstractos. No es malo si la máxima permaneciese allí: pero el mal está en que la máxima comienza a vivir por su cuenta, se difunde en los repertorios, se consolida": P. CALAMANDREI, *La funzione della giurisprudenza nel tempo presente*, ahora en *Studi sul processo civile*, vol. VI, Cedam, Padova, 1957, 99.

⁴ Sobre la relación entre teoría y experiencia ha escrito páginas magistrales e ilustrativas, desatendidas, C. VIVANTE, *La riforma del codice di commercio*, en *Nuova Antologia*, 1923, spec. 161 ss.

⁵ Vale la pena reclamar esta afirmación, de verdad significativa, de E. FRANCESCHINI, *Concetto Marchesi. Linee per l'interpretazione di un uomo inquieto*, Editrice Antenore, Padova, 1978, XVI, donde se pregunta: "¿Y la objetividad...? Hombres, aconteceres, cosas, que parecían gigantescos han asumido su propia y verdadera proporción y su verdadera estatura, nivelados por la ola de la historia. Problemas que parecían esenciales se han revelado falsos; y los que parecían tenues llamas han explotado en grandes incendios. La vida pasó, pasa".

De hecho, si hay algo que deja perplejo, en el momento en el que se trata el tema de la praxis administrativa en general y de la tributaria en particular, es el carácter repetitivo de los asuntos, iguales en la vigencia del Estatuto albertino y de la Constitución republicana⁶. Por lo que respecta a esta última, nada o casi nada ha producido un concepto más preciso de ley fundamental⁷, diversificado en el cuadro conjunto de los cambios que han incidido, significativamente, tanto sobre la forma de gobierno como, sobre todo, en la forma del Estado⁸. Paradójicamente, debe decirse, en el momento en que el punto de equilibrio ha ido poco a poco concentrándose sobre los deberes más que sobre los derechos, en un tiempo en que los derechos son solemnemente declamados en los textos normativos más diversos –internos, comunitarios, internacionales⁹– y provocan el problema de su tutela, que exige disponibilidad suficiente de recursos¹⁰. Ello ha terminado por colocar en el centro de toda reflexión institucional las implicaciones que proceden de la combinación de dos elementos:, representados por el hecho, de un lado, de que *todos los derechos cuestan* y, de otro lado, que existe -sin que se le vea freno: más bien al contrario – una *crisis fiscal del Estado*¹¹.

Se trata de puntos preliminares que no representan un conjunto de deducciones conectadas con premisas que son fórmulas vanas y etéreas – queremos decir, teóricas, por atribuirles una dignidad que, por lo demás, otras no tienen-; sino al reflejo de una observación de la realidad: del *id quod plerumque accidit*. Lo que confirma que, ya que no hay nada que no tenga un coste, comenzando por los derechos, sean sustanciales o de carácter formal, todo razonamiento debe tener en cuenta este dato de

⁶ Obviamente, me refiero a la calificación de la praxis y a su relevancia jurídica, no a minucias que pueden haber producido distinciones en el ámbito doctrinal y jurisprudencial, por lo demás insignificantes sobre el plano de las consecuencias operativas.

⁷ V., p. ej., S. BARTOLE, *Interpretazioni e trasformazioni della Costituzione repubblicana*, il Mulino, Bologna, 2004, así como L.H. TRIBE - M.C. DORF, *Leggere la Costituzione. Una lezione americana*, il Mulino, Bologna, 2005.

⁸ L. PALADIN, *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana*, il Mulino, Bologna, 2004.

⁹ No hace falta decir que la reflexión se refiere, en primer lugar, a la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea.

¹⁰ S. HOLMES - C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, il Mulino, Bologna, 2000. El tema es ignorado por la doctrina y por la jurisprudencia constitucional. Si, aquí y allí es una señal, eso permanece en todo caso previsto de efectos.

¹¹ Se ha discutido desde hace décadas: v., p. ej., O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, Einaudi, Torino, 1979. Pero el jurista prescinde de ello, como si los recursos fueran inagotables.

hecho elemental y, con ello, desde la circunstancia de que cualquier solución de un problema jurídico debe hacerse cargo de responder a la pregunta: ¿quién paga?, para evitar que se sobrepongan a los derechos del que paga la posición insostenible de quien actúa como poder, que es propiamente una función para la tutela un bien superior¹².

Por tanto, disminución del denominado *imperium*, perteneciente a personas jurídicas públicas, y ascenso de las subjetividades que sienten el deber de "concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva": en el sentido – como todos saben- del art. 53 Cost¹³¹⁴.

¹² Me parece anclado al dogma de la imperatividad y de la supraordenación jerárquica abstracta. E. DE MITA, *Il raddoppio dei termini mina l'affidamento*, en *Il Sole 24 Ore*, 25 settembre 2011. DE hecho, la hacienda pública está exhausta, la tasa de evasión fiscal es patológica, pagan el tributo los ya conocidos. Y podría continuar, recordando que está en juego la tutela de derechos fundamentales, que exigen –hasta que la República italiana no sea civil- acciones muy amplias y articuladas, destinadas a producir la recuperación de las actividades no sometidas a tributación. En el lado opuesto del hipotético evasor está el contribuyente honesto, no la Administración financiera, mero instrumento operativo. Al respecto, vale la pena leer las puntuales anotaciones de G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2010, allí donde conecta el tributo a la "sociabilidad del ser humano" y concluye precisando que "el contribuyente debe el impuesto por ello solo donde hay un gasto público a distribuir entre todos los miembros de un grupo social organizado (Estado, Región, Municipio, UE, etc.)": "El impuesto es, por tanto, una obligación de reparto de cargas económicas públicas y cada contribuyente es el deudor, junto a la platea de todos los otros contribuyentes del mismo impuesto, de una parte" 5 e 23. En otro caso, compartiendo la enseñanza del ilustre estudioso y de cuantos han propuesto a su vez esa idea, considero que el ángulo visual –de verdad prospectivo- ha sido después ampliado. De hecho, la relación contribuyente-contribuyente permanece confinada en el plano del Derecho tributario, mientras es esencialmente propio del Derecho constitucional. En otras palabras, si están en juego derechos y libertades, cuya tutela siempre es onerosa (v. el texto referido en la nota 2), por un lado, no se puede continuar escindiendo el momento del retiro autoritario del gasto de los recursos adquiridos, que se concentra en la división en dos partes distintas e incomunicadas del enunciado del art. 53 Const.; y, de otro lado, no se puede continuar hablando genéricamente de contribuyente, incluyendo en la misma categoría a quien paga y a quien no paga el tributo: porque haciendo eso el contribuyente honesto y el evasor son sinónimos, con consecuencias que descargan de cualquier responsabilidad tanto al legislador como a la Administración financiera. Para evitar tales problemas, es necesario descender del caballo y contenerse en la dificultad de ceder el paso, lo que no se puede comprender a través de una serie ordenadísima de prescripciones, lejanas de la realidad. Dicho en otras palabras, el problema –hoy- es de legitimación, no resolviéndose en la mera titularidad del poder.

¹³ Art. 53 Cost.

¹⁴ Es cierto que el Derecho tributario continúa siendo dominado –necesariamente- por la imperatividad, por la lógica global que lo caracteriza: v., por todos, G. FALSITTA, *Manuale*, cit., spec. 20 ss. La oposición al gravamen, no asistida por la cláusula del "interés fiscal", entendido como "interés público primario a la rápida y segura recaudación de los tributos" (ib., 91 y 172), dejaría al Estado a merced de sí mismo. Quedaría así disuelta la naturaleza de ordenamiento en sentido sustancial. En todo caso, cuando los gastos se dilatan hasta el punto de generar una *deuda soberana*, es ingenuo –salvo los seres siempre y sólo analíticos y formales- mantener que el contribuyente no quiera ser algo más que sujeto pasivo en la relación jurídica del impuesto y precisamente por esto, sujeto titular de un fragmento de soberanía: como he intentado aclarar en *La "funzione sovrana" del tributo*, en *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, 15 ss. Se inspiran en este tipo de "pensamientos" las manifestaciones vertidas por todas partes: J. SACHS, *Un'economia a guida globale*, en *Il Sole 24 Ore*, 2

2. El contexto específico: las fuentes

Una prueba de lo alejado que se está de la realidad –o sea, de las dinámicas intersubjetivas contribuyente-fisco y contribuyente honesto-evasor o parásito, como se quiera decir, pues son cargas de implicaciones también de orden psicológico- se ofrece por el hecho de que, en todo caso, aquí se pregunta si la praxis administrativa es o no fuente del derecho. En una palabra, si se puede constituir o no parámetros normativos por las decisiones del juez. Obviamente, la interrogación olvida afrontar, entre otros, un tema condicionante, que tiene mucho que ver con la forma del Estado, cuya esencia –democrática, falsamente democrática o autoritaria- no puede representar una variable independiente. ¿El contribuyente es *sui iuris* o *alieni iuris*, ciudadano o súbdito, y en qué medida?

Es evidente que se razona desde el tradicional panorama de las fuentes-acto y de eso que lógicamente e históricamente estas han representado, de lo que deriva que el contribuyente es un sometido, por definición, porque asume la calidad de accidente en el seno de dinámicas institucionales que lo dominan.

En todo esto, no hay nada de revolucionario o de antagonista respecto al orden constitucional republicano. Al contrario, hay, aunque un tanto escondido, el temor a que una reproposición constante de modelos consumados por las circunstancias histórico-políticas e histórico-institucionales finalice con el atropello de eso que de más alto y noble se esconde en la palabra *democracia*, que no puede no tener nada que ver con la *justicia*: "¡cuántas leyes necesitan todavía, sin que lo sepáis, de vuestras reformas! No las harán válidas ni el número de sus años, ni la autoridad de

octubre de 2011, 15, donde se dice, entre otras cosas, sintéticamente: "La gente baja a la plaza contra los propios gobernantes:revueltas no sólo en el Norte de África, sino también en Tel Aviv, Santiago, Londres y hasta en los Estados Unidos". V., además, A. FARKAS, *Una gigantesca retata contro gli Indignati sul ponte di Brooklyn*, en *Corriere della Sera*, 3 octubre de 2011. Es inútil decir que como detonador están operando la suma del endeudamiento público y las dimensiones de la carga fiscal, que en Italia, son, sobre ambos lados, de primacía. Al nivel de la evasión fiscal, de la que no se dice nada, como si se tratase de una variable independiente. En cambio, de su consistencia depende, obviamente, "la función típica del impuesto, aparente por las irrenunciabiles características de su presupuesto de hecho", que "es aquella propiamente de las obligaciones de reparto" G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 23.

sus promulgadores, sino únicamente la justicia”¹⁵. De la que hay que preguntarse cómo se pueda traer, por ejemplo, a este contexto: “Si el hombre debe consumir para que funcione la máquina de la producción de bienes y servicios, el deber de impulsar a los individuos a consumir se confía a una serie de instrumentos, expresiones del mercado, que ciertamente no son democráticos y se construyen por la ciencia y por la técnica”¹⁶.

No ofrece respuesta alguna a la cuestión anterior –que es radical, porque implica a los poderes y a su relativa legitimación- quien dice que “el tributo es una gravamen de riqueza efectuado coactivamente por un ente público no vinculado sinalagmáticamente a un “correspondiente”. Puede consistir en impuestos, tasas y contribuciones especiales”¹⁷. Ni siquiera responde quien afirma que el ordenamiento jurídico es un sistema de normas, producido por actos o por hechos, pero esencialmente actos, según lo previsto por la ley fundamental¹⁸. Da una respuesta útil, en cambio, quien razona en términos de “incidencia real de la norma sobre el comportamiento de los sujetos a los que se dirige”¹⁹. Pone una cuestión esencial, a los fines de la supervivencia de un sistema político-institucional, que toma nota del hecho de que “el parlamento se haya convertido esencialmente en una instancia procedimental para la cual un partido (o una coalición) hace pasar las

¹⁵ Así, Tertulliano, cit. por I. DIONIGI, *Aporie della legge*, in AA.VV., *La legge sovrana*, a cura di I. Dionigi, Bur, Milano, 2006, 11.

¹⁶ S. ACQUAVIVA, *La democrazia impossibile. Monocrazia e globalizzazione nella società*, Marsilio, Venezia, 2002, 34. V. Además, entre otros, L. CANFORA, *La democrazia. Storia di un'ideologia*, Laterza, Bari, 2006; P. GINSBORG, *La democrazia che non c'è*, Einaudi, Torino, 2006, así como D. MUSTI, *Demokratía. Origini di un'idea*, Laterza, Bari, 1997. V., además, GALIMBERTI, *Psiche e techne. L'uomo nell'età della tecnica*, Feltrinelli, Milano, 1999.

¹⁷ Por razones de claridad y simplicidad, sobre todo siendo un juego de nociones elementales difusas, me limito a traer la enseñanza de quien ha sido para mí un Maestro y como tal permanece: G. FALSITTA, *Manuale*, cit. 20. Con esa ocasión, no me planteo en absoluto el problema de estar de acuerdo o en desacuerdo: sea porque busco simplemente razonar desde mi punto de vista o sea porque el ilustre tributarista –y no sólo- se divierte únicamente si hay dialéctica. Por tanto, estoy obligado a excusarme por ser corregido por él. Esta es la auténtica y grande academia, que no tiene nada que ver con el número de ciudadanos y otras banalidades banalità *eiusdem generis*.

¹⁸ Alguna cita, a modo de ejemplo: L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, il Mulino, Bologna, 1996; ID., *Diritto costituzionale*, Cedam, Padova, 1998, 117 ss. Y aún más: V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. II. L'ordinamento costituzionale italiano*, Cedam, Padova, 1984; C. LAVAGNA, *Ricerche sul sistema normativo*, Giuffrè, Milano, 1984; G. ZAGREBELSKY, *Diritto costituzionale. I. Il sistema delle fonti del diritto*, Utet, Torino, 1987; R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Giuffrè, Milano, 1993, así como A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna - Roma, 2011.

¹⁹ M. ABRESCIA, *Presentazione di D.D. FRIEDMAN, L'ordine del diritto. Perché l'analisi economica può servire al diritto*, il Mulino, Bologna, 2004, 8.

propias iniciativas políticas movilizándolo a los propios electos; no es por más un ámbito en el que el enfrentamiento dialéctico entre opiniones enfrentadas, que los legisladores individuales hacen propias, produzca decisiones abiertas, contingentes, no precedentemente programadas²⁰.

Por tanto, crisis de la ley²¹, con motivo de la falta de autoregulación del legislador, y desestabilización del ordenamiento. No se ha observado en el caso, subrayo, que "permanece inconcebible un ordenamiento que no tenga cierto grado de estabilidad y permanencia en el tiempo"²². Y ello con motivo de los contenidos asumidos por la ley –la tributaria es, en este sentido, ejemplar²³ –, de manera que no se puede decir que sea sostenible aún la tesis según la cual "toda ley es, y permanece, fuente del Derecho en virtud de su nombre propio y de su característico procedimiento de formación, del todo independiente de su contenido"²⁴. Para darse cuenta –aunque sea duro para quién esté impregnado del positivismo jurídico²⁵ –, es suficiente considerar –con un estudioso verdaderamente ilustre – que "... el Derecho, el genuino Derecho, nace, sin que pueda pararse ello, de la historia, de la economía, de la realidad social efectivamente sentida por la gente y no tiene consistencia durable si es formulado, sea con gesto autorizado o con voz grave, de órdenes normativas (aún menos de refinadas teorías) que se distancian demasiado de cosas, personas, acontecimientos concretos, hasta llegar a sobrepasar aquello que puede llamarse el "punto de no retorno". El punto a partir del cual, más o menos lentamente, pero inevitablemente, el Derecho "débil" se disgrega"²⁶.

²⁰ G. POGGI, *Lo Stato*, il Mulino, Bologna, 1992, 278.

²¹ Entre tantos, M. AINIS, *La legge oscura. Come e perché non funziona*, Laterza, Bari, 2010. Más propiamente, hay crisis de una cierta normatividad: las fuentes acto, entre otras, por las razones indicadas por P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, Laterza, Bari, 2003, y *Mitologie giuridiche della modernità*, Giuffrè, Milano, 2005.

²² L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 166.

²³ Se volverá a hablar de ello en poco: *sub 4*.

²⁴ Tal opinión es señalada por R. GUASTINI, *Le fonti del diritto*, cit., 11. Para alguna profundización indispensable, v. P. GROSSI, *Santi Romano: un messaggio da ripensare nella odierna crisi delle fonti*, ora in *Nobiltà del diritto. Profili di giuristi*, Giuffrè, Milano, 669 ss.

²⁵ Se trata de los "adoradores de texto", de los que habla S. TRENTIN, *La crisi del Diritto e dello Stato*, primera edición italiana, a cura di G. Gangemi, Gangemi Editore, Roma, 2006, 59.

²⁶ A. GUARINO, *La coda dell'occhio*, noviembre de 2005, 8. Es obvia la disgregación, si es verdad, aunque sea solo en parte, lo que se lee –se trata de cuestiones evidentes, por lo demás– en J. BÜCKLER - E. MARRO, *Le (troppe) tasse degli italiani*, RCS Quotidiani S.p.A., Milano, 2011, e, in proposito, N. SALDUTTI, *Chi le paga chi le evade. Le troppe tasse italiane*, en *Corriere della Sera*, 21 de septiembre de 2011, 5.

De ahí deriva una consecuencia elemental: el acto normativo regula los objetos relativos si es estable y apropiado en su contenido. En semejante contexto, el hecho normativo –comprendida ahí la praxis normativa tributaria- se destina a tener escasa o ninguna relevancia. Así sin más sería si el sistema de la fiscalidad se inspirase, en la teoría y en la práctica, en la enseñanza de Luigi Einaudi, que habría querido leyes tributarias “simples, equitativas, sin trampas e inflexibles”²⁷. Razonar como si la realidad fuese de ese género, mientras la verdad es la contraria, significa considerar que el deber del jurista es el de ocuparse –en palabras de Alessandro Manzoni- de “proposiciones en el aire”²⁸. Por lo que se refiere al tributarista, de mirar a las leyes, sin considerar la tasa de eficiencia correspondiente –de la que depende la tasa de evasión fiscal- , a pesar de que “también ellos, si hacen pregón, deben tener placer de que se obedezca: lo que es también un desprecio, un epitafio con su nombre, un hacer que valga nada”²⁹.

3. Lugares comunes: (a) las abstracciones

La fuerza normativa puede presumirse. Como *a priori*, existe más allá de cualquier rechazo particular. Los razonamientos siguen el hilo lógico de las palabras y de ahí son una pura y simple concatenación. El modelo es don Ferrante, autor de “razonamientos, a los que ninguno podrá decir al menos que falte la concatenación”³⁰. Aquí se colocan las máximas referentes a la praxis.

A decir verdad, no es un argumento que haya recabado demasiado el interés de los estudiosos del Derecho tributario. Como norma general, no se dice nada; ni una voz del índice analítico de los manuales, ni siquiera de los más acreditados, la nombra³¹. Quien habla de ello recuerda, sucintamente,

²⁷ L. EINAUDI, *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*, ahora en *Il Buongoverno. Saggi di economia politica*, a cura di E. Rossi, Laterza, Bari, 9. Pero v., sobre todo, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1940.

²⁸ A. MANZONI, *I promessi sposi*, Bur, Milano, 2001, 273.

²⁹ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 311.

³⁰ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 786. No se olvide, además, que don Ferrante era experto en “ortografía; que era una de las muchas cosas que había estudiado, y de las pocas sobre las que tuviera el mando en casa”.

³¹ V., p. ej., G. FALSITTA, *Manuale*, cit. V., además, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*,

que "la eficacia de la fuente del Derecho no se puede reconocer, en fin, a la llamada praxis, esto es, los comportamientos prácticos seguidos uniformemente por las oficinas administrativas determinados por exigencias prácticas que no vinculan ni mínimamente ni a la Administración pública ni a los particulares"³². En los mismos términos concluye quien afirma – después de haber tratado de la costumbre, excluyendo de ella toda operatividad en el campo del Derecho tributario, con excepción de la *secundum legem* – que "la praxis administrativa, por tanto, si en el Derecho tributario es tan importante como para orientar el comportamiento del contribuyente frente a la Administración, es del todo irrelevante al menos a nivel de creación de normas jurídicas o consuetudinarias"³³.

Se trata de consideraciones que tienen mucho en común con las que se refieren a las circulares, de las que escribe que "no son actos normativos; no vinculan al contribuyente, ni al juez y, según la reciente jurisprudencia del Tribunal de Casación, tampoco a las oficinas financieras". En todo caso – no se trata de una puntualización pequeña-, "si estos son los límites "teóricos" de esos actos en la jerarquía de las fuentes, esos son factores del Derecho concretamente aplicado"³⁴. Y aún más: "Es verdad que, en teoría, una circular no vincula a nadie. Pero cuando una circular declara que determinados hechos no están sujetos, pone al contribuyente en una especie de "necesidad" de comportarse como evasor. Y, por tanto, la obligación tributaria concretamente nace para los operadores prácticos sólo cuando la Administración cambia de dirección"³⁵.

No es necesario decir que aquellas de las que se discute son las circulares interpretativas³⁶, no sólo compatibles con el art. 23 Const.³⁷, sino que además ineliminables, por la obvia y decisiva razón de que la interpretación, antes de ser un capítulo fundamental de un determinado examen sobre las

Giuffrè, Milano, 1999, 71 ss., y F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1. Parte generale*, Utet, Torino, 2011, 13 ss.

³² G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1981, 62.

³³ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, 97 - 98.

³⁴ E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

³⁵ E. DE MITA, *Principi*, cit., 112.

³⁶ Me permito reenviar a M. BERTOLISSI, *Le circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria*, en *Rass. trib.*, 1987, I, 435 ss., así como a G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 80 ss.

³⁷ Art. 23 Cost..

fuentes³⁸, es lo que le da vida al enunciado, extrayendo de allí la norma³⁹. A su vez, la norma no existe en teoría, ya que o es o no es, en el sentido de que o desarrolla una función organizativa de las relaciones, por como se vienen materializando en la concreta experiencia, o no es, ya que permanece *in tabulis*: esto es, confinada fuera del mundo de las relaciones humanas. Lo que equivale a afirmar que, al tratar el tema – esto, al igual que tantos otros- no basta con tomar en consideración los actos, ya que a los actos, en el lado tanto activo como pasivo, corresponden sujetos bien determinados. De eso habla la doctrina –como se ha visto poco antes-, pero sin traer conclusiones apreciables en términos de sistema, desde el momento en que se contenta con pequeños guiños al tema: en la práctica, en lo concreto, en suma a una factualidad que no llega a reconducir a supuestos abstractos, porque es víctima del supuesto abstracto. Más que del rigor formal, del formalismo.

Del resto, es lo que surge de la lectura de las páginas dedicadas por los administrativistas a las praxis administrativa. Para estos, como se sabe, es “norma de experiencia”, que cubre un “defecto de disposiciones precisas”⁴⁰; consiste “en la constante observancia de un cierto comportamiento en el ejercicio de la función administrativa” (“le falta la *voluntas populi...* así como la *opinio iuris et necessitatis*”)⁴¹; y “un uso consistente en un comportamiento de la Administración pública, confirmado por la repetida y constante observancia, pero con la consciencia de su carácter no normativo”⁴²; “la práctica daría vida a un hecho normativo interno (Bassi), y sería, por tanto, asimilable a la costumbre, en el bien entendido de que en el estrecho ámbito del micro-ordenamiento de la oficina”⁴³; “la práctica

³⁸ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 97 ss., especialmente donde se subraya “la imposibilidad de concebir el Derecho positivo como una realidad en sí completa, del todo preexistente respecto a las operaciones interpretativas y aplicativas” (ib., 101).

³⁹ V. CRISAFULLI, *Lezioni*, cit., 39 ss., por todos.

⁴⁰ F. NICOLINI, *Prassi amministrativa*, en *Nuovo Digesto Italiano*, a cura di M. D’Amelio, Utet, Torino, 1939, 120.

⁴¹ A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, vol. I, Jovene, Napoli, 1984, 78.

⁴² M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988, 730.

⁴³ AA.VV., *Diritto amministrativo*, vol. I, a cura di L. Mazzarolli, G. Pericu, A. Romano, F.A. Roversi Monaco, F.G. Scoca, Monduzzi Editore, Bologna, 1993, 244. Se añade – como prueba de nuevo de inseguridades que revelan toda la insatisfacción de quien tiene en cuenta un fenómeno concreto, que no consigue incluirse en un esquema formal apropiado –que, “incluso si, de acuerdo con la doctrina más extendida, se quisiese aún así negar el carácter normativo de la praxis, sería en todo caso reductivo atribuirle valor simplemente “material” y

viene a asumir una función de integración del contenido de las normas, llegando así a instrumento de desarrollo de la acción de los poderes públicos⁴⁴; “es el comportamiento mantenido constantemente por una Administración (y, en particular, por el personal de gestión) en el ejercicio de un poder⁴⁵. Y se podría continuar⁴⁶.

No se dice nada distinto cuando se discute de las fuentes del Derecho en general⁴⁷. Por otro lado, no puede sorprender en absoluto, si aquí se mueve en el terreno de un razonamiento en los términos –de distinción/incompatibilidad- de perspectiva teórica y actuar concreto, de poder y operador práctico, de acto y de sujetos: reconociendo la normatividad como condición propia de aquello que es teórico, expresión de un poder, actividad formal de producción de normas. Pero es claro que la perspectiva varía –soy cauto y digo: puede variar; pero añadido: sensiblemente– si se mira con un mínimo de atención al actuar concreto, al operador práctico, a la subjetividad⁴⁸. Es un modo, como otro, para

no jurídico: la inobservancia de la praxis, aunque inidónea por sí para violar una norma jurídica, se traduce siempre, si no viene acompañada de una motivación idónea, en la violación del deber de coherencia que incumbe a la Administración como regla deontológica a observar en el ejercicio del poder discrecional” (ib., 245). En el campo del Derecho tributario no hay espacio para la discrecionalidad administrativa, pero, a nuestro fin, el discurso no varía. V., en todo caso, E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978, 54, así como, sobre todo, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969. Observo, con ocasión de ello, que consibo la cita bibliográfica no como un medio para sorprender o para demostrar haber leído el último producto de un genio determinado, sino como simple término de referencia en un encuentro dialéctico. De un razonamiento.

⁴⁴ C. FRANCHINI, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, tomo I, a cura di S. Cassese, Giuffrè, Milano, 2003, 271.

⁴⁵ E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2010, 562.

⁴⁶ V., además, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2006, 480, quien recuerda, *more solito*, que la praxis administrativa no es fuente del Derecho y llama a la causa al “principio de confianza”. Por cuanto a la jurisprudencia, v., p. ej., Cas. civ., Sec. III, sent. 19 de enero de 2006, n. 1018, que recuerda –con fórmula traslaticia- que “la praxis administrativa, a diferencia de los usos (que constituyen fuente del Derecho: art. 8. Disp. Sobre la ley en general), no tiene eficacia *erga omnes* y no tiene un auténtico carácter de generalidad, limitándose a connotar el comportamiento de hecho de las oficinas individuales en las relaciones internas y con el pública, sin estar, en todo caso, acompañada de la convicción de implicar deber”. Basta observar –confirmando el hecho de que proseguir sobre la base de una fuerza de inercia impermeable es por lo general la regla- que “las “preleyes”, en tema de fuentes, no son nada: con la única excepción de lo dispuesto –incluso eso superado parcialmente pero no del todo resuelto- que atiende a la eficacia y el régimen de los “usos”, ínfimos en el conjunto de los hechos normativos en sentido amplio”: así, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 32.

⁴⁷ V., p. ej., A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, en *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, Zanichelli - Il Foro Italiano, Bologna-Roma, 2011, 731-732, y A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2008, 353.

⁴⁸ En coherencia con lo apuntado en *sub 2*.

considerar como característica de lo jurídico el dato único y verdadero, representado por la experiencia, de la que se debe partir para diseñar un modelo teórico funcional para la resolución de problemas: en el caso en cuestión, de los problemas de la Administración financiera y de los contribuyentes⁴⁹.

4. Sigue: (b) las acciones concretas

La fuerza del hábito, no obstante, empuja constantemente hacia una actitud diferente, que consiste en el proceder por análisis textuales del dato normativo, por definiciones, por arquitecturas formales. Como se ha subrayado en otra circunstancia, se tiene "la impresión de construir o de asistir a la construcción de una magnífica y ordenadísima fábrica de conceptos, que no llega, en cambio, a entender cuál es la relación con la realidad, en cuanto que está aparece diversa y lejana"⁵⁰. Por lo que respecta al Estado-aparato, reina un desorden notable⁵¹; para la fiscalidad, la evasión es grandemente difusa⁵²; esto es, la no obediencia de la ley tributaria, de la que hablan – incidentalmente, pero significativamente – los tributaristas.

De hecho – ofrezco a continuación algunos simples apuntes⁵³ –, se puede decir todo, menos que el legislador ha dictado una normativa respetuosa de las formas constitucionales y adecuada a la materia en el plano de los contenidos. Prescindiendo de aquél sobre el que los estudiosos de las fuentes han escrito⁵⁴, a propósito del uso de la delegación legislativa en materia fiscal, se ha hablado, con letra clara, de "degeneración y abusos por parte del Gobierno" tanto en la fijación de los plazos, con frecuencia demasiado largos; como en la predeterminación de los principios y criterios

⁴⁹ Aludo, sin tapujos, a la enseñanza de Cesare Vivante: v. nota 3.

⁵⁰ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, Giappichelli, Torino, 1996, 1.

⁵¹ S. CASSESE, *Lo Stato introvabile. Modernità e arretratezza delle istituzioni italiane*, Donzelli, Roma, 1998.

⁵² A. SANTORO, *L'evasione fiscale. Quanto, come e perché*, il Mulino, Bologna, 2010.

⁵³ Tratto da G. FALSITTA, *Manuale*, cit., quien precisa, por su parte, que no ama "las premisas apriorísticas dogmáticas" (ib., 90).

⁵⁴ V., por todos, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., *passim*, en la parte que denuncia inaceptables alejamientos entre lo que la Constitución prescribe y lo que hacen el Parlamento y el Gobierno en realidad, con el aval casi constante de la Corte Constitucional.

directivos, con frecuencia generosísimos; como en la concesión al ejecutivo de la facultad de integrar y corregir la originaria orden normativa⁵⁵. Por lo que se refiere al decreto-ley, se han concretado casos más asombrosos de abuso⁵⁶, que han llevado a alguno – seguramente notable – a hablar del instituto que representa “el punto saliente del distanciamiento verificable entre la realidad de las fuentes normativas y el modelo imaginativo o presupuesto por los constituyentes”⁵⁷.

De este modo, es un contexto semejante en el que se deben colocar puntualizaciones del género: “la Administración es un órgano de la justicia tributaria. Debe ponerse frecuentemente como *longa manus* del “legislador” histórico, del legislador en carne y hueso y jamás como contraparte del mismo”⁵⁸. De todos modos, en la clara consciencia de un lado de que “es grande la desventura con la que se han introducido reglas odiosamente y tacañamente fiscales, contrarias a cualquier dirección de coherencia y racionalidad legislativa”; de otro lado, “que en el campo tributario la tasa de incertidumbre a la que llegan los sujetos de la aplicación a causa de precisas responsabilidades de los sujetos de la producción es bastante alto”; de otro lado, en fin, “que respecto a los contribuyentes la interpretación es “más fuerte” (o sea, en la práctica, más importante) que la interpretación doctrinal y el precedente jurisdiccional”⁵⁹.

Afirmar, por tanto, que “la determinación normativa del “supuesto de hecho” del tributo es un área constreñida a normas distintas de aquellas creadas por una ley formal o por un acto a ella equiparado”⁶⁰, equivale a mantener que los principios jurídicos a aplicar son aquellos que se refieren no al mundo real, sino al irreal. Equivale a dejar en silencio el “grado de inseguridad”, que caracteriza negativamente la fiscalidad, inseguridad que se traduce en una dilatación del “poder” atribuido, simplemente por ese hecho, al intérprete. Se traduce todo ello en un olvido de la consideración

⁵⁵ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 48.

⁵⁶ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 49 ss.

⁵⁷ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 241. Somete a constante monitorización el sistema constitucional de fuentes A. RUGGERI, “*Itinerari di una ricerca sul sistema delle fonti*”, Giappichelli, Torino, cuyo último volumen - *studi dell'anno 2010* – es el XIV.

⁵⁸ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 82.

⁵⁹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., respectivamente, 98, 100 e 84. V., así como, algunas significativas anotaciones de E. DE MITA, *Principi*, cit., 82.

⁶⁰ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 77. Se trata –cómo se sabe– de una opinión incontrastada

del papel institucionalmente asignado a la Administración financiera, cuando “interpreta” a través de la emisión de actos. ¿Y por qué no debería nunca valer un mismo criterio cuando opera materialmente, en cierto modo, en su conjunto o en singular, incluso en minimísimas partes?

Prescindiendo de la tutela de la confianza⁶¹, aquí se ponen en juego elementos objetivos incontestables, que conciernen a la esencia del impuesto, declinada desde la perspectiva solidaria, que es aquella de “concurrir a la financiación de los gastos públicos incluso en lugar de quien no tiene en absoluto esa capacidad [contributiva] y disfruta de todos los servicios y ventajas que se derivan de la pertenencia a la comunidad organizada en el Estado (o en los entes de orden superior o inferior)”⁶². Ya que “para cada uno de los cointerésados en estos servicios comunes no es irrelevante que los otros cointerésados no paguen su parte. Siendo indiferente que el reparto sea correcto o incorrecto”⁶³. En suma, están en juego, como términos de referencia últimos y esenciales, la justa imposición y la legitimación del poder fiscal, de los que la Administración es *magna pars*: siempre que se opere, obviamente, a la luz de una interpretación dada por el dictado normativo, que es la única condición absolutamente imprescindible

5. *La reserva de ley*

Nadie puede dudar del hecho de que una predeterminación legislativa deba estar, si no hay otro motivo, en el sentido del art. 23. Const., “ninguna prestación personal o patrimonial puede imponerse si no es en base a la ley”⁶⁴. Se trata de un principio cardinal que ha transformado, sobre el plano de las competencias y de las formas, el aforismo *no taxation without representation*⁶⁵. Tiene una función de garantía, en el sentido de que “la reserva de ley prevista por el artículo en cuestión se ordena a la tutela de la

⁶¹ De lo que se dirá alguna cosa en *sub* 6 e 8.

⁶² G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 24.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 27.

⁶⁴ Art. 23 Cost..

⁶⁵ A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009.

libertad personal y el patrimonio de los particulares⁶⁶: según una línea de desarrollo de concepciones de orden general ya producidas en la vigencia del Estatuto albertino.

De todos modos, no es suficiente. Aquí no se hace notar, naturalmente, aquél que se atiene a la noción de prestación patrimonial impuesta, de eso toma valor la circunstancia que se tiene en todo caso en relación con la obligatoriedad y la imperatividad⁶⁷. Si acaso, conviene recordar que el tributo es expresión de la soberanía del Estado⁶⁸: un tiempo sinónimo de Estado-aparato, hoy de Estado-ordenamiento: *id est*, de República. A la que, por tanto, va reconectada la función impositiva –de obtención de los recursos que son necesarios para asegurar a cada uno “una existencia libre y digna”, *ex art. 36 Cost.*⁶⁹ –, sabiendo, subrayo, que el impuesto no es un puro y simple hecho económico⁷⁰, ya que tiene que ver con la vida de la persona humana, cuya sufrida consideración debería sugerir –más precisamente: imponer- “resistir a las novedades formales, a la multiplicación de los nombres tributarios”; de “tener confianza ciega en que el mayor rendimiento se obtiene de una máquina fiscal simple, adecuada a sus fines, trabajadora sin roces, con ajuste rígido a la justicia”⁷¹. Porque esta y no otra es la razón de ser del 23 Const.⁷², que no da voz a una superestructura entendida como mero agregado de poder, sino a instituciones que deben sentir por encima de todo –sucede realmente lo contrario- el imperativo kantiano de dar cuentas, ejercitando, en primer lugar, el poder normativo en modo simple y claro, para poder exigir legítimamente el pago del tributo y perseguir al evasor.

De todos modos –como se ha comentado- no se puede razonar prescindiendo de la realidad, para no ser irreales o surreales. De una realidad⁷³ que ha sido descrita en este sentido⁷⁴: “Ahora las definiciones

⁶⁶ A. FEDELE, *Art. 23*, en *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1978, 32, y F. CORVAJA, *Riserva di legge (in materia di prestazioni patrimoniali imposte)*, en *Federalismo fiscale*, n. 1/2010, 211 ss.

⁶⁷ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 15 ss.

⁶⁸ F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 4.

⁶⁹ Es una disposición que tiene evidentes vínculos con el art. 53 Const. y con el mismo art. 23 Const.

⁷⁰ L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

⁷¹ L. EINAUDI, *La ottima tra le riforme tributarie*, ahora en *Il Buongoverno*, cit., 49.

⁷² Art. 23 Const..

⁷³ A la que me remito, teniendo aún presente la enseñanza de Cesare Vivante, referida en la

legislativas de los impuestos en Italia son extremadamente complejas, ya que resultan habitualmente de una definición de carácter general no completamente formulada por una serie de casos específicos (no siempre ejemplificativos de la regla general) dejando poco o ningún espacio a la interpretación lógica. Como se ha dicho, las tributarias son definiciones de "supuestos exclusivos". Pero cuanto más casos toma en consideración la ley, más difícil resulta reconstruir la definición fundamental del tributo que es necesaria tanto para resolver los casos que, obviamente, la ley tributaria no puede prever expresamente con un elenco exhaustivo, como para dar coherencia lógica a las mismas hipótesis contempladas por la ley. Un simple listado de casos sujetos no puede justificarse por sí, sino que debe hacer referencia a una definición de capacidad contributiva determinada, debe ser la ejemplificación de una manifestación determinada de riqueza⁷⁵.

Ciertamente, a nadie se le escapa la dificultad⁷⁶, pero tampoco se calla sobre la influencia negativa de los "doctrinarios"⁷⁷, que por encima de todo descuidan una circunstancia de evidencia lapalissiana: cuanto más se aleja de "una norma precisa" (art. 12 de las normas sobre la ley en general) – o porque la misma, siendo puntual, no es exhaustiva o porque es de carácter general- más amplio es el radio de acción del intérprete: del destinatario directo de la orden, de la Administración y del juez⁷⁸, aunque pueda

nota 3.

⁷⁴ Es inútil y reductivo sintetizar, sobre todo porque lo que cuenta es reflexionar, con la debida precisión sobre palabras que describen fenómenos institucionales *contra legem*. ¿Puede prescindirse de eso?

⁷⁵ E. DE MITA, *Principi*, cit., 82, del que v., inoltre, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè, Milano, 1993.

⁷⁶ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 86 ss., deja constancia de ello, pero observa, a propósito de la codificación tributaria, que "a posteriori le idea de la codificación recibida en el art. 2 de la ley 80/2003 se ha revelado un discurso con una mera valencia propagandística privada, en sus promotores, de raíces y de espesor cultural". Lo que confirma que, sin cultura, se impide cualquier desenlace positivo, sea cual sea la iniciativa.

⁷⁷ Sono il bersaglio di L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

⁷⁸ Es siempre ilustrativo –y un clásico– el ensayo de G. GORLA, *I precedenti storici dell'art. 12 disp. prel. cod. civ.*, ahora en *Diritto comparato e diritto comune europeo*, Giuffrè, Milano, 1981, 443 ss., que concluye –razonando sobre la perdurante actualidad del citado art. 12– observando que "establece (también) el poder-deber del juez de interpretar la ley, contra las limitaciones que en su encendida historia le han venido impuestas en distintas formas. Y este establecimiento, de valor ciertamente normativo y, diría, constitucional, merece ser conservada por razones que son fáciles de entender" (ib., 474). Las cuestiones implicadas, no hay duda, son enormes y por esto –prescindiendo de la convicción personal– vale la pena leer, p. ej., G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992; ID., *La virtù del dubbio*, Laterza, Bari, 2007; ID., *Essere delle istituzioni*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2005. V., altresì, U. VINCENTI, *Metodologia giuridica*, Cedam, Padova, 2005.

considerarse que despista –a bien ver- la sentencia *in claris non fit interpretatio*⁷⁹. De todos modos, de las fuentes y de aquello que los actos y los comportamientos posteriores –siempre reconducibles a valoraciones de orden subjetivo, conscientes o no, poco importa- proyectan en la experiencia, no se puede continuar el discurso como si la relación autoridad-libertad fuese inmutable en el tiempo y el contribuyente no hubiese adquirido un papel constitucional activo⁸⁰. Hay que dar cuenta de eso incluso cuando se considera la práctica administrativa tributaria, sea con motivo de lo que se dirá en un instante sea porque no puede permanecer privada de consecuencias esta última puntualización de carácter general, que evoca el principio de responsabilidad, más allá que la confianza: “A ello se añade léxico oscuro, los defectos de coordinación entre ley y ley, la ambigüedad interpretativa. La incomodidad de los ciudadanos, desorientados en la selva de la proliferación legislativa, constreñidos a trastornados por las diferencias interpretativas de la misma jurisprudencia, puede favorecer, a la larga, una desconfianza general en la ley, cuando sus razones parecen incomprensibles y sus preceptos impracticables”⁸¹. En suma, no puede hacerse coincidir la reserva de ley del art. 23 Const.⁸², en atención a lo producido en su contexto, con aquello que debería ser, por elementales razones de justicia⁸³, sino con aquello que es: vehículo de incertidumbre, de resolver a la luz del dictado constitucional, a través de una interpretación conforme a la Constitución.

6. El Estatuto de derechos del contribuyente

La sensación de que algo debe cambiar y de que la imperatividad no puede ser considerada aún como un dogma absoluto viene percibiéndose desde

⁷⁹ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 99 ss.

⁸⁰ Rinvio a M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, en vía ser publicado por la editorial Jovene.

⁸¹ Así, hace veinte años, *Educare alla legalità*, documento de la Comisión eclesial Giustizia e pace, Nota pastoral, Edizioni Dehoniane, Bologna, 1991, 12.

⁸² Art. 23 Const..

⁸³ He hablado de eso, con otro, aunque significativo, propósito, en *Idenità e crisi dello Stato costituzionale in Italia*, Cedam, Padova, 2002, 249 ss.

tiempo. El producto más maduro –al menos sobre el papel- se representa por la notísima ley de 27 de julio de 2000, n.212, que contiene *Normas en materia del Estatuto de los derechos del contribuyente*. Es cierto que se trata de una ley ordinaria, pero de contenidos particularmente significativos, ya que es este acto normativo primario el que define el rostro –real o irreal- de la forma de Estado de la República. Más concretamente, aspectos entre los que más califican el grado de civilización de nuestro sistema-País. Es manifestación de la función legislativa que, igualmente, pone límites, aunque deban considerarse facultades positivas, de observar, propiamente por esta razón, autolímites para el poder desde el punto de vista del poder mismo. Ello debería llevar a concluir, de forma absolutamente razonable, que es necesario que el legislador permanezca fiel a si mismo: el legislador contemporáneo, democrático y no autocrático, si es verdad lo que el Zar de todas las Rusias responde a quien le había entregado una instancia del oficial Rostòv para la defensa del amigo y compañero de armas Denìsov: No puedo, general, y la razón por la que no puede es que la ley es más fuerte que yo⁸⁴. Del resto, es notorio que las disposiciones constitucionales, aunque todas del mismo rango formal, poseen una diferente fuerza pasiva, en el sentido de que algunas de ellas – las de régimen, con motivo de su contenido- no están sujetas a revisión constitucional⁸⁵. Debe notarse que los artículos examinados se encuentran, en grandísima medida, en la parte primera, que identifica la forma del Estado.

En todo caso, aquí es suficiente constatar que el Estatuto opera frente al intérprete: “las normas del Estado son criterios-guías vinculantes para el intérprete⁸⁶, si no otra cosa, porque enuncian principios generales de directa derivación constitucional (art. 1)⁸⁷. De otro lado, es suficiente cualquier breve atención que permita adquirir la consciencia más clara del hecho que el Estatuto resuelve las cuestiones que la experiencia ha demostrado que son fuentes de injusticia. Por esto, ha circunscrito el ámbito de operatividad de las derogaciones normativas y de las normas

⁸⁴ L TOLSTÒJ, *Guerra e pace*, vol. II, Oscar Mondadori, Milano, 1999, 641. De ello he discutido en *Sistema delle fonti e forma di Stato, Scritti in onore di Lorenza Carlassare*, vol. I, Jovene, Napoli, 2009, 3 ss.

⁸⁵ V., otra vez más, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 151 ss.

⁸⁶ F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 18. La cuestión es pacífica.

⁸⁷ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

interpretativas (art. 1)⁸⁸; ha impuesto claridad y transparencia a las normas tributarias (art. 2)⁸⁹; ha delimitado la retroactividad, que presenta el solemne defecto de incidir sobre la igualdad y la libertad (art. 3)⁹⁰; ha prohibido un uso indiscriminado el decreto-ley (art. 4)⁹²; ha puesto la obligación de información más completa y tempestiva (artt. 5 e 6)⁹³, así como el de la claridad de los actos (art. 6)⁹⁴, ha constreñido la facultad de minar la integridad del patrimonio del contribuyente (art. 8)⁹⁵; ha previsto la remisión en plazo, en ciertas condiciones (art. 9)⁹⁶; sobretodo, ha colocado en la base del ordenamiento tributario –en las relaciones entre contribuyente y Administración financiera- el principio de la colaboración y de la buena fe, acompañado de algunas normas específicas precisas por lo que se refiere a las sanciones (art. 10)⁹⁷; ha establecido que el contribuyente puede alegar, por escrito, “circunstancias e instancias específicas de interpelación relativas a la aplicación de las normas tributarias a casos concretos y personales, toda vez que se den condiciones objetivas de inseguridad sobre la correcta interpretación de las mismas normas” (art. 11)⁹⁹, confirmando el hecho –conectado a lo mostrado en la cuestión de la confianza- de que el origen de innumerables problemas está en defectos estructurales de la norma tributaria, bajo la línea sustancial y procedimental de que las oficinas administrativas deben declinar a través de sus propios comportamientos, que pueden generar una praxis, si no son

⁸⁸ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁸⁹ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁰ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹¹ V., al respecto, las espléndidas páginas escritas por R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, en *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1974, especialmente donde se precisa que “el concepto de retroactividad de la ley no tiene como punto de referencia o como criterio de individualización el hecho, el acto, el fenómeno, la situación, el dato que produce la consecuencia, sino la consecuencia producida, ya que son sólo estas las que manifiestas la función de toda norma jurídica. El ángulo visual debe ser desplazado del tiempo, del hecho, etc. productivo al tiempo de la consecuencia de esto, ya que la retroactividad de la ley atiende a la situación jurídica de los sujetos, antes y después del cambio legislativo” (ib., 96).

⁹² Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹³ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁴ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁵ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁶ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁷ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

⁹⁸ A propósito, G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 83.

⁹⁹ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

ocasionales.

Todo ello, en síntesis, permite afirmar que la obligación tributaria puede ser considerada ciertamente en el mismo nivel que un dogma. Pero una semejante intangibilidad se aminora en su, por lo demás discutible, carácter absoluto – más concretamente: asume una caracterización diferente-, cuando de la teoría se pasa a la revisión de la ley, la que debe rendir cuentas consigo misma (sobre el plano de las formas y de los contenidos) y con los sujetos activos y pasivos que tienen el poder-deber de ejecutarla.

7. La interpretación y la praxis

Culta en aquello que parece ser su trazo peculiar, como se ha visto la praxis es un comportamiento práctico realizado por las oficinas administrativas – de una o de una pluralidad de ellas- en el momento del cumplimiento de los deberes impuestos por la ley. La praxis se distingue de la costumbre – también llamada uso normativo- porque la *diuturnitas* o repetición del comportamiento no es acompañada por la *opinio iuris et necessitatis*¹⁰⁰. No tiene el rango de fuente del Derecho, pero debe contar entre “los factores del Derecho concretamente aplicado”¹⁰¹, que creo que tiene alguna relación con el llamado *derecho vivo*¹⁰², si no otra cosa, ya que no coincide con un Derecho simplemente proclamado y declamado, con la ley escrita en la mano. En conclusión –con mis palabras, sobre la base de lo dicho por otros, no es fuente del Derecho y, pese a ello, incide sobre situaciones jurídicas subjetivas, sobre el plano práctico: esto es, en realidad, que será tal –imagino- también normativamente.

Es evidente que este género de marañas, que se resuelven en un no querer ver lo que hay, porque el Derecho no queda resuelto en un sistema de normas, recomprendiendo todo fenómeno en grado de desarrollar una función organizadora de relaciones en el ámbito de la sociedad¹⁰³, depende

¹⁰⁰ V. *sub* 3.

¹⁰¹ Son palabras de E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

¹⁰² L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 778 ss.

¹⁰³ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 125 ss. En caso contrario, se está obligado a considerar como praxis todo aquello que se aparta de la prescripción abstracta,

de una concepción normativística del Derecho que ha determinado –en palabras de Paolo Grossi- “la pérdida de la dimensión sabia del Derecho. Ya que tal visión no puede concretarse en un sistema legislativo, con una sola fuente plenamente expresiva de la juridicidad y, por tanto, de la ley. Una ley –esa de los modernos- puede concretarse más en un acto de voluntad que de conocimiento. Puede también ser redactada ocasionalmente por sabios y tener un contenido de sabiduría altísimo, pero toma su fuerza no de ese contenido; sino de su origen en el máximo órgano de poder político”¹⁰⁴.

Es un saber crítico a tener en cuenta, ya que abre el razonamiento jurídico a la experiencia, que no va incluida por la mistificación de significados. Es un saber que invita a mirar a lo que sucede, por ejemplo, cada vez que se examina la estructura íntima de un instituto. De la costumbre –que también es analizada por los tributaristas, distinguiéndola de la praxis¹⁰⁵ -, a propósito de la cual se debe resaltar que “si la convicción de la obligatoriedad fuese necesaria como convicción difusa en la sociedad, la existencia o no de una costumbre no dependería exclusivamente del hecho objetivo de comportamientos uniformes y constantemente repetidos, sino también de la valoración subjetiva de los miembros de la sociedad”. De ahí deriva la conclusión de que es requisito necesario para la existencia de una costumbre sólo el *l'usus*, esto es, la repetición uniforme y relativamente constante de un determinado hecho o comportamiento¹⁰⁶. Si bien, costumbre y praxis se diferencian en razón de la intensidad del comportamiento y del ámbito en el que se materializa: hacia el exterior y con carácter general la primera; hacia el interior de una determinada unidad trabajadora o de una multiplicidad de ellas a la medida de una norma interna, la segunda¹⁰⁷.

praxis de la que, en todo caso, se toma acto propio en la definición de aquello que es regulación y ordenamiento. V., p. ej., L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 203, 204, 207, 213, 214, 216, 220, 221, 238, 241, 242, 244, 245, 246, 247, 250, 251... ¡Es un dato que impresiona!

¹⁰⁴ P. GROSSI, *Mitologie giuridiche*, cit., 5 - 6.

¹⁰⁵ V. *sub* 3.

¹⁰⁶ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 178.

¹⁰⁷ Según la opinión de F. BASSI, *Circolari amministrative*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. III, Utet, Torino, 1989, 54 ss. Pero creo que el razonamiento que he diseñado en el texto está condicionado por un amplio abanico de elementos, incluyendo ahí lo que tiene por objeto la propia concepción del Derecho.

Es un saber crítico que permite retener –sobre la premisa de que los comportamientos de los que se discute son acciones consideradas en su objetiva existencia, independientemente de los sujetos que la han creado – que los mismos han presupuesto necesariamente un cierto modo de entender la normativa de las disposiciones diseminadas en las fuentes del Derecho tributario. Se dirá que esta es una condición de hecho u otra cosa. Pero creo que es imposible negar que los actos de conocimiento y de voluntad representan el substrato ineliminable de toda acción humana, incluso cuando esta se toma en consideración en su objetividad: no dando peso alguno, sobre el plano jurídico, a la subjetividad.

Lo que significa que el operador, agente de la Administración financiera, se vale de su propio bagaje cultural –de prejuicios-, de su sensibilidad personal, de conocimientos metodológicos y nociones específicas sobre las materias o, quizás, de nada de todo eso. Con ello, elige y actúa en un modo determinado en un asunto, un conjunto o una secuencia de ellos. Confecciona y se da un estilo –un *mos*- y con ello produce Derecho: lo que se ha definido “Derecho concretamente aplicado”¹⁰⁸, ya que, en el acto hay, siempre, una “producción continua y diversificada del Derecho”¹⁰⁹, que se mueve –con diversa intensidad, según los momentos históricos- entre orden y desorden, a la búsqueda de un orden¹¹⁰.

Muy sintéticamente, como se ha recordado, todo esto depende de la “imposibilidad de concebir el Derecho positivo como una realidad completa por sí misma, totalmente preexistente respecto a las operaciones interpretativas y aplicativas”¹¹¹, que consisten en una “atribución de significado a los enunciados”¹¹².

¹⁰⁸ V., de nuevo, E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

¹⁰⁹ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 112.

¹¹⁰ Me gusta recordar la serie de contribuciones de ideas y reflexiones críticas, formuladas con agudeza y pasión y con gran lucidez, por V. ITALIA, *Il ragionamento giuridico*, Giuffrè, Milano, 2009; ID., *Lo spazio delle leggi*, Giuffrè, Milano, 2009; ID., *Il tempo delle leggi*, Giuffrè, Milano, 2010; ID., *I concetti giuridici*, Giuffrè, Milano, 2010; ID., *Il disordine delle leggi e l'interpretazione*, Giuffrè, Milano, 2010.

¹¹¹ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 102.

¹¹² G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 187. Al tema ha dedicado una obra monumental, que me dispongo a leer con gran curiosidad y enorme respeto, A. VIGNUDELLI, *Interpretazione e Costituzione. Miti, mode e luoghi comuni del pensiero giuridico*, Giappichelli, Torino, 2011.

8. El valor constitucional de la confianza, de la responsabilidad y de la Administración financiera

Salvando lo que cada uno puede entender por fuente del Derecho, creo que es indispensable observar las "cosas" y ordenarlas, ya que –es una enseñanza de Galileo Galilei- "los nombres y los atributos se deben acomodar a la esencia de las cosas, y no la esencia a los nombres; ya que primeron fueron las cosas, y después los nombres"¹¹³. Las "cosas" que se ponen en evidencia, hoy, son esencialmente las siguientes: todos los derechos tienen un coste; "todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva" (art. 53 Cost.)¹¹⁴; quien no cumple tal deber constitucional, disfruta de bienes y servicios a carga de la colectividad, aprovechándose del contribuyente honesto; el contribuyente honesto –como tal se debe reputar a todo contribuyente, hasta que se pruebe lo contrario- tiene el derecho a verse tratado con la consideración que merece quien es titular de un fragmento de soberanía, en el sentido del art. 1. Const.¹¹⁵, desde el momento en que, con el pago del tributo, adquiere la "dignidad de participar de la vida estatal", ejercitando "una verdadera y propia función soberana"¹¹⁶; no se confunde con el evasor fiscal, que detrae de tributación conjuntos de sumas enormes, que se conectan con la producción de deuda soberana de la República y con su actual y acentuada crisis fiscal. Quien paga, por tanto, tiene el derecho de ver aplicada la Constitución, según lo diseñado en el Estatuto de derechos del contribuyente, que atribuye el "principio de colaboración y de buena fe" (ex art. 10)¹¹⁷, el deber de adecuar, con referencia específica a todo hecho imponible, el impuesto justo, que consiste –en mi humilde opinión- en pretender del sujeto pasivo una prestación patrimonial razonable por parte de quien sepa emplearla razonablemente: según el principio constitucional de buen funcionamiento, dado por el art. 97¹¹⁸.

¹¹³ De ello he hecho repetida aplicación: p. ej., en *Identità e crisi*, cit., así como en "Nomi" e "cose" nella finanza territoriale, en *Federalismo fiscale*, n. 2/2008, 200 ss.

¹¹⁴ Art. 53 Const..

¹¹⁵ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

¹¹⁶ P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale*, Einaudi, Torino, 1974, 159.

¹¹⁷ Estatuto dei derechos del contribuyente, L. 212/2000.

¹¹⁸ Art. 53 Const..

En semejante contexto, connotado positivamente de valores más que de intereses mediocres; sensible al bien común y al carácter social de la persona¹¹⁹, en vez de a la lógica del "coge el dinero y corre"¹²⁰, parece natural concluir que la tutela de la confianza - *pacta sunt servanda* - elemento genético de una responsabilidad que obliga a las oficinas administrativas al respeto de la praxis administrativa instaurada, cuando esta es conforme a los preceptos constitucionales y a las disposiciones del Estatuto del contribuyente. Frente a ello, donde la ley disponga o aparente disponer otra cosa en su literalidad y en un plano sistemático, la fuerza normativa de la praxis será cualificada en términos positivos y valorada así si lo permite la interpretación conforme a la Constitución¹²¹, que el juez de las leyes sugiere - impone - a quien tiene el deber de aplicar la ley, en todo caso en razón de la confianza generada al contribuyente por el *modus operandi* de la Administración tributaria. Tal éxito no es de carácter práctico - esta, en el fondo, es la diferencia respecto a lo que normalmente se sostiene -, sino que tiene valor jurídico. Si bien, la praxis administrativa se considerará fuente normativa o no según el punto de vista que se tenga a propósito. Del resto, es bien sabido que entre las fuentes del Derecho se han incluido también las sentencias, las disposiciones administrativas, los contratos: subrayo, según las premisas¹²². Pero nuestro tiempo no es el más adaptado a los nominalismos: se espera que la legitimación del poder - por encima de todo, el fiscal- nazca de la responsabilidad y del sentido relativo, no del *imperium*, si no otro ya que el despilfarro del dinero público es una cuestión que mira no a quien gasta recursos, sino al contribuyente. El caso de siempre¹²³.

Aclara esta perspectiva ideal - que es, al mismo tiempo, orden de ideas- una sugestiva reflexión de Giorgio Berti: "Pero si, en añadido a lo proyectado sobre la formación y sobre el origen del fenómeno jurídico, el proceso productivo de la normatividad social no tiene la fuente en la

¹¹⁹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 5, así como *Educare alla legalità*, cit., 10-11, por no decir de L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

¹²⁰ Ofrece una descripción similar, dándoselas de miserable, narrando los hechos que han generado la crisis de 2008, A.R. SORKIN, *Il crollo. Too big to fail*, Istituto Geografico De Agostini, Novara, 2010.

¹²¹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 199 ss.

¹²² L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 15 ss.

¹²³ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

voluntad más o menos controlable de un sujeto físico como el monarca o ideal como el Estado o real pero abstracto, como el Parlamento, y sin embargo nace de la concordia de la libertad y de la responsabilidad individuales y, esto es, de un orden que la propia sociedad muestra con inmediatez y que toma de la libertad de sus comportamientos, se debe perfilar un desarrollo del proceso normativo en términos revolucionarios, y, esto es, no de lo abstracto a lo concreto o real, sino de lo real a lo abstracto. En otros términos, el proceso de formación de las relaciones efectivas y reales entre las esferas de libertad que componen en su conjunto la sociedad, por eso mismo ya predispuesta a darse un orden normativo¹²⁴.

De la sociedad forma parte también la Administración financiera¹²⁵, intestataria de valores y, como tal, organización constitucional, que tiene el deber de mitigar los excesos legislativos, en un mundo globalizado que produce reglas jurídicas en formas alternativas respecto a las textualmente enumeradas¹²⁶.

¹²⁴ G. BERTI, *Diritto Amministrativo. Memorie e argomenti*, Cedam, Padova, 2008, 91-92.

¹²⁵ U. ALLEGRETTI, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Cedam, Padova, 1996.

¹²⁶ Sobre el tema, p. ej., M. R. FERRARESE, *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Laterza, Bari, 2006; A. GIDDENS, *Il mondo che cambia. Come la globalizzazione ridisegna la nostra vita*, il Mulino, Bologna, 2000, así como G. GUARINO, *L'uomo-istituzione*, Laterza, Bari, 2005. Fuera de programa. La impresión - pero no sólo impresión - es que la insostenible distinción entre teórico y práctico, que domina el tema de la praxis, depende, más que de la perduradora tendencia a hacer uso del llamado método jurídico - que anestesia y torna insensible -, del hecho de que dominan la anatomía sobre la fisiología del cuerpo institucional, la distinción y la fragmentación en perjuicio de la síntesis, impuesto en cambio por la unidad de la experiencia. Preocupaciones como esas que, por ejemplo, hacen aún actual una discusión sobre la autonomía de la materia (del Derecho tributario sobre la contabilidad pública), tienen el mérito de hacer evidentes los caracteres de una y otra, impidiendo, por lo demás - y es grave -, comprender el ligamen estructural que existe entre ingresos y gastos, desde el punto de vista causal y de la identidad: porque el dinero es siempre lo mismo y la unidad de medida es la misma, esto es, es el contribuyente el que paga.