

Associazione Italiana per il Diritto tributario latino-americano

La (attuata o mancata) codificazione del diritto tributario e i rapporti con le
altre branche del diritto

I rapporti con il diritto civile

“La (falta de) codificación del derecho tributario y las relaciones con
las otras ramas del derecho. Las relaciones con el derecho civil”

Maria Cecilia Fregni

Professore ordinario di Diritto tributario

Università di Modena e Reggio Emilia

Venerdì 16 aprile 2021

Premisa histórica: las raíces de la codificación moderna

1) **Significado (jurídico y político) de los códigos** en la modernidad jurídica, en relación con la precedente experiencia del derecho común. *La experiencia de los códigos europeos presupone no solo el poder de legisferar, sino además el primado de la ley sobre las demás fuentes del derecho, entendido como derecho del estado. Los Estados nacionales asumen el monopolio de la producción del derecho.*

2) **Características tipificantes de la codificación:** obra de ordenamiento sistemático, completo, abstracto y orgánico de un conjunto de normas jurídicas; certeza del derecho y simplificación.

3) **La difusión en Europa:** las codificaciones del 1800 (a partir de la experiencia jurídica francesa (Code civil, 1804) y austríaca (ABGB, 1811)

El Código Napoleónico fue el primero de una larga serie de códigos, tanto en Francia (como el código de procedimiento civil, de comercio, de procedimiento penal y penal) como en otros Estados como en los Estados locales italianos, los Países Bajos en 1838, Portugal 1867 y España en 1889 (donde restó una fuerte prevalencia del derecho común "foral"). En el 1865 el Codice dell'Italia Unita fue principalmente modelado sobre el código civil francés;

4) **Crisis de la fortuna de los códigos en edad contemporánea.**

La experiencia alemana: la disputa doctrinal entre Thibault y Savigny

Thibault (profesor de derecho civil en la Univ. de Heidelberg) en 1814 se pronuncia netamente por la necesidad de un código de derecho alemán que recoja y fije toda la tradición jurídica común germana.

Savigny (profesor de derecho romano en la Univ. de Berlín y representante de la Escuela histórica), se declara contrario a un derecho codificado que no deja libre al derecho de desarrollarse históricamente y adoptar el material consuetudinario. Con posterioridad, (1840) modificará su postura y creará una teoría general del derecho civil que representa la base de creación del BGB alemán (Bürgerliches Gesetzbuch) en 1898, fruto de un trabajo de sistematización iniciado en 1881.

El BGB fue considerado en su momento como el máximo resultado de la elaboración jurídica moderna, debido a su precisión terminológica y su coherencia sistemática. La característica peculiar del BGB es el principio de abstracción (Abstraktionsprinzip), que predomina en todo el código y resulta de capital importancia para la correcta comprensión de su sistema. La principal ventaja del principio de abstracción es la capacidad de dar una construcción legal segura aplicable prácticamente a todas las transacciones comerciales, independientemente de su evolución.

El Siglo 19 (L'Ottocento) también es el siglo de la codificación del derecho comercial.

En 1807 (previo a la Revolución industrial) surge en Francia el *Code de Commerce* el cual servirá de modelo a su par italiano de 1865.

El Código General Comercial Alemán (ADHGB) de 1861, es anterior al BGB (ante la ausencia del un código civil, comprende numerosos institutos civiles tales como los contratos y las obligaciones, razón por la que se impone como un valioso código aplicable no solo al campo estrictamente comercial).

Es necesario que la codificación del derecho comercial esté al paso de: a) la ciencia y b) del desarrollo económico (v. L. Goldschmist y C. Vivante). Tal advertencia aparece claramente en el *Código de Comercio* español de 1885.

La codificación del derecho tributario

El código tributario alemán de 1919 (Reichsabgabenordnung)

El contexto y génesis del código (estrechamente vinculado a la reforma constitucional del Reich realizada en Weimar):

- elevada presión fiscal, creación de nuevos tributos (impuesto sobre las ganancias de guerra, diversos impuestos sobre los negocios, entre los que se encontraba un impuesto sobre los intercambios); aumento de las alícuotas de los impuestos en vigor para hacer frente a las exigencias de la I Guerra mundial (1915-1918);
- Incertidumbre de los principios sobre los cuales se basaba el ordenamiento tributario, diversidad de la legislación y de la organización administrativa entre los diversos estados del Reich y diversidad de aplicación de las leyes por parte de los órganos competentes para juzgar en materia tributaria;
- Injusticias y desigualdades;
- Dificultad para reprimir los fraudes fiscales.

¿Qué nos enseña la primer codificación alemana?

La codificación:

- Favorece la aplicación ordenada de las leyes tributarias y el mejor desarrollo del sistema tributario
- Estimula la ciencia del derecho tributario, ofreciendo instrumentos y ocasiones para la elaboración científica. Desde el momento de RAO se dio un florecimiento del derecho financiero, con especial referencia a la sistematización y elaboración de los principios jurídicos que gobiernan en tributo. Es en este momento que el estudio del derecho tributario se separa netamente del derecho administrativo (v. O. Mayer);
- Las actividades de la Administración tributaria y los pronunciamientos de ellos tribunales gozan de una unidad de dirección;
- Los sujetos obligados al pago de los tributos, gracias a un cuerpo normativo coherente y sistematizado en base a los principios generales, poseen mayor conocimiento de las reglas acerca del cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias. Se logra así el canon de la certeza del derecho.

La codificación tributaria francesa de 1934.

Nace la exigencia de mejora y racionalización.

Objetivo: mejor organización formal de los tributos y solución de los problemas generados por el excesivo número de fuentes legislativas que reglamentaban los impuestos particulares y que se habían venido acumulando a través de un siglo de historia.

La codificación francesa no responde a) a exigencias de modificaciones tributarias debidas cambios en la organización política y económica del Estado, sino a b) a exigencias de especialización de los instrumentos de imposición, en consecuencia, de la evolución de la técnica financiera y el progreso de la ciencia del derecho tributario.

Debe notarse que: en el caso a) la codificación se presenta como problema político (sea como dirección de política general o de política tributaria) o económico (como consecuencia de la acción pública frente a la riqueza);

En el caso b) la codificación se presenta como problema técnico-jurídico.

Importancia de la a) **estabilidad y permanencia en el tiempo** y de la b) **«autoridad»** del código tributario:

- a) La codificación requiere la disposición de principios, que deben permanecer en el tiempo, evitando las improvisaciones legislativas tan fáciles en el campo del derecho tributario, *«donde a menudo este tal o cual tributo viene introducido o manipulado bajo el argumento de la inmediatas necesidades financieras, sin que se haya tenido el tiempo y la posibilidad de una cuidadosa elaboración legislativa»* (E. Vanoni).
- b) La codificación debe la autoridad tal para garantizar su inmutabilidad frente a las tentaciones de las fáciles reformas. *«La codificación, si no quiere faltar a su objetivo, debe poder rechazar por la misma fuerza que emana de su elaboración, los tentativos de modificar los principios adoptados. Es parte de la experiencia universal que la Administración, por una parte, y los grupos de intereses privados, por la otra, presionan sobre los órganos legislativos para obtener la variación de los institutos mas controvertidos en el sentido propugnado por cada una de estas fuerzas»*.

La codificación requiere:

- a) Elaboración lenta, realizada por medio de la sujeción del proyecto a la observación y crítica de los técnicos, prácticos y estudiosos (tal como sucede con los códigos de otras ramas del derechos)
- b) Utilización cuidadosa de los resultados mas seguros de la elaboración doctrinaria
- c) Asimilación completa de la experiencia en la aplicación de las leyes vigentes, para evitar el peligro de inútiles teorizaciones. *«Es extremadamente peligroso que una ley, incluso de carácter general, abunde en definiciones y afirmaciones de carácter abstracto y teórico»* (E. Vanoni)

La irrealizada codificación tributaria en Italia

Refiriéndose a la codificación germana del 1919 E. Vanoni escribía: *«Tanto empeño de elaboración científica en el campo del derecho tributario encuentra tal vez una única acogida en la válida recuperación que sobre estos estudios se ha dado en los últimos años en Italia.»* (E. Vanoni, 1937)

Sólida contribución doctrinaria y presencia de estudiosos de derecho financiero y derecho tributario de altísimo nivel, así como una cultura jurídica fiscal de primer nivel.

Ambiente reformador en otros sectores del derecho:

Código civil de 1942, aún en vigor. Es la fuente normativa más importante del derecho privado.

Código penal (c.d. código Rocco) del 1930, aún en vigor, si bien ha sufrido numerosas modificaciones, habiéndose abolido aquellas disposiciones de carácter fascista. Modernización en base a reformas parciales o debido a pronunciamientos de inconstitucionalidad de la Corte costituzionale.

Escribía E. Vanoni en 1938: «Solo la codificación puede dar al contribuyente, la administración, al juez, el instrumento que responda plenamente a las necesidades de las actividades de cada uno de estos».

Según la doctrina de ese tiempo, un sistema tributario bien ordenado, simple y homogéneo en su expresión externa:

- Hace posible una mas uniforme repartición de la carga fiscal;
- Atenúa las posibilidadades de evasión y de errónea aplicación de los tributos;
- reduce al mínimo las formalidades requeridas a los particulares.

De ello se consigue una mayor seguridad en la recaudación para el erario público y una menor resistencia del sacrificio tributario por parte de los sujetos obligados al pago de los tributos.

En el 1936 se previó la creación de un código tributario (art. 47, R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639; Circolare n. 1300 del 1938), pero que luego no tuvo seguimiento.

Tampoco tuvo éxito el tentativo de «codice finanziario» propuesto al inicio de los años 40, por medio del “Istituto nazionale di finanza corporativa”. El Ministro delle finanze de esa época detuvo la iniciativa, aún cuando se realizó una «Redacción provisoria de las normas generales del derecho tributario», que estudios posteriores imputaron en buena parte a Ezio Vanoni (v. R. Braccini, encontró los documentos inéditos de archivo y publicó los resultados de investigación en 1998).

En los criterios fijados por la Legge delega del 1971, n. 825, preliminar a la gran reforma de los años 1971-73, que rediseñó radicalmente el sistema tributario italiano, non aparece ningún tentativo de proceder a una codificación.

El sistema tributario ha sido reformado sin advertir como objetivo primario la formación de un código tributario de las cuales las leyes emanadas por la reforma podían constituir el núcleo. Se previó en cambio la relación de **testi unici (textos únicos)**, que deberían haber receptado y reordenado las normas generadas por la reforma (v. Art. 17).

Las prolíficas legislaciones que se sucedieron luego de la reforma de los años 70 del siglo pasado hasta la actualidad parecen alejar cualquier posibilidad y perspectivas de codificar las normas tributarias en un texto general.

Sin embargo, el tema de la codificación nunca cayó en el olvido y continuó siendo propuesto por la doctrina (v. E. De Mita, F. Tesauro, G. Falsitta, G. Marongiu).

Por una lado, hay quienes sostienen que la codificación pueda llegar a condicionar una incisiva política tributaria.

Por otra parte, se sostiene que el código pueda definitivamente dar claridad y estabilidad.

Necesidad de un **«contenedor» de los principios y cláusulas generales** (v. el problema de la reciente norme sobre el abuso del derecho/elusión fiscal, introducida en el Estatuto de los derechos del contribuyente – L. 27 luglio 2000, n. 212 – art. 10-bis).

Legge 7 aprile 2003, n. 80 (Delega para la reforma del sistema fiscal estatal):

Art. 1. Se delega al Gobierno a adoptar mediante uno o mas decretos legislativos la reforma del sistema fiscal estatal. El nuevo sistema se basa sobre cinco impuestos ordenados en un único código: imposta sul reddito, imposta sul reddito delle società, imposta sul valore aggiunto, imposta sui servizi, accisa.[impuesto a las rentas personas físicas, sociedades, impuesto al valor agregado, impuesto sobre los servicios, impuestos internos]

Art. 2. (Codificación).

1. El código se articula en una parte general y una parte especial.

La parte general ordena el sistema fiscal sobre la base de los siguientes principios:

a) la ley regula los elementos esenciales de la tributación, en el respeto de los principios de legalidad, capacidad contributiva e igualdad; b) las normas fiscales se adecúan a los principios fundamentales del ordenamiento comunitario y no perjudican la aplicación de las convenciones internacionales en vigor de las cuales es parte Italia; c) las normas fiscales, en coherencia con las disposiciones contenidas en la legge 27 luglio 2000, n. 212, referidas a las disposiciones en materia del Estatuto de los contribuyentes, están informadas por los principios de claridad, simplicidad, cognoscibilidad efectiva, irretroactividad;

d) se prohíbe la doble imposición jurídica; e) se prohíbe la aplicación analógica de las normas fiscales que establecen el presupuesto y el sujeto pasivo del tributo, las exenciones y los beneficios; f) se garantiza la tutela de la confianza y de la buena fe en las relaciones entre contribuyente y fisco; g) se introduce una regulación unitaria para todos los impuestos, del sujeto pasivo, de la obligación fiscal, de las sanciones y del procesos, previendo para este último la inclusión de los consultores laborales y de los revisores de cuenta entre los sujetos habilitados para la asistencia técnica general. La disciplina de la obligación fiscal prevé principios y reglas comunes a todos los impuestos sobre declaración, determinación y recaudación; h) se prevé el progresivo aumento del límite de compensación de los créditos fiscales; i) la disciplina de la obligación fiscal minimiza el sacrificios del contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; l) la sanción fiscal administrativa se concentra sobre el sujeto que obtuvo el beneficio efectivo producto de la violación; m) la sanción fiscal penal se aplica solo a los casos de fraude y de efectivo y relevante daño al erario; n) se prevé la introducción de normas que ordenan y disciplinan institutos jurídico tributarios destinados a fines éticos y de solidaridad social.

2. La parte especial del código recepta las disposiciones concernientes a cada tributo en particular, objeto de la presente ley.

3. El código puede ser derogado o modificado solo de manera expresa.

Dicha ley delegada nunca llegó a actuarse. En las leyes posteriores tampoco se hace referencia al código.

El último tentativo orgánico de codificación data del año 2010 y fue la iniciativa del CNEL (Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro), propuesta por el prof. V. Uckmar, quien había subrayado que la materia estaba madura para la codificación e, inclusive, necesitaba un código que reglamentase de manera orgánica los diversos institutos, considerando la gran masa y complejidad de la legislación.

Fueron involucrados otros profesores de derecho tributario que trabajaron sobre aspectos particulares de la parte general. El proyecto de código se articulaba en cinco libros:

- Obligaciones no patrimoniales de los privados (escrituras contables, declaraciones);
- disciplina de las funciones administrativas (función cognoscitiva, consultas, controles, actos de la administración tributaria, actividades de verificación y determinación, determinación con adhesión, etc.);
- Sanciones
- Proceso
- Recaudación (solo elaboración de los principios de una ley delegada).

El derecho tributario es un derecho autónomo, con reglas y principios propios, aún cuando se integran (y resultan estrechamente vinculados) al mas amplio y general sistema jurídico de un País.

Naturaleza de derecho público de la relación tributara y necesidad de resolver el problema de las relaciones con el derecho civil:

- Normas de reenvío
- Recurso a la analogía

El problema de las lagunas en el derecho tributario.

El art. 12 «preleggi» del código civil y la aplicación analógica del código civil y la aplicación analógica del código civil para la integración de la disciplina de la obligación tributaria.

El código civil como «derecho común» para la obligación tributaria, comprendida en el *genus* obligaciones *ex lege*.

Casos de aplicación analógica de las normas del código civil.

Lagunas de la normativa tributaria en tema de solidaridad tributaria y razones de la integración con el código civil.

Referencia de la noción de solidaridad, ex art. 1292 c.c., a la solidaridad tributaria (*«La obligación es solidaria, cuando varios deudores están obligados por la misma prestación, de manera tal que cada uno puede ser obligado por el total y el cumplimiento de uno libera a los demás; o cuando entre varios acreedores cada uno tiene el derecho de requerir el cumplimiento de la totalidad de la obligación y el cumplimiento conseguido por uno de estos libera al deudor frente a todos los acreedores»*).

Aplicabilidad del art. 1294 c.c.: *«los codeudores son solidarios, si de la ley o del título no resulta diversamente»*.

Caída de la denominada “super-solidaridad” y jurisprudencia en tema de extensión de la cosa juzgada favorable, ex art. 1306, 2° comma c.c.

Prescripción: aplicabilidad del término ordinario de prescripción *ex art.* 2946 c.c. en el ámbito tributario.

El *dies a quo*, conforme el art. 2935 c.c., del término de prescripción del crédito de impuesto y del crédito por intereses.

Casos de inaplicabilidad de normas del código civil

Decadencia (caducidad): autonomía de la disciplina de los términos de caducidad de la Administrar tributaria para ejercer los poderes de determinación, recaudación y sanción; con la consiguiente inaplicabilidad de las normas del código civil.

Tipicidad de los modos de extinción de la obligación tributaria y de los créditos de impuesto como causa de exclusión de la compensación civil. Razones procesuales que obstaculizan la compensación legal y la compensación judicial en el proceso tributario *ex art.* 1243 c.c.

«No obstante que no son pocos los problemas a afrontar –incluso a nivel teórico- acerca de cual es la vía para alcanzar una clara formulación de los principios, el camino a seguir es solo el de la codificación si se quiere verdaderamente –y subrayo aquí la voluntad política- reformular y simplificar el ordenamiento tributario. Solo así se podrá pasar del mito a la realidad» (M. Logozzo)

Gracias por la atención.