

## **LA TUTELA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA CORTE CONSTITUCIONAL ITALIANA Y A LA CORTE DE JUSTICIA EUROPEA**

Por Victor Uckmar

**I.1.** La Constitución italiana contiene algunas normas que conciernen específicamente a la materia tributaria. Las disposiciones fundamentales se encuentran en los arts. 23 "ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es en base a la ley" y el 53 "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario está informado en base a criterios de progresividad".

Otras disposiciones de la Constitución, si bien no vienen a especificar directa y específicamente las relaciones fiscales, presentan un relevancia central en la materia tributaria aunque se extienden, por su general aplicación, a todos los sectores del derecho: se trata por ejemplo del art. 3 que recepta el principio de igualdad de los ciudadanos frente a la ley, o bien del art. 24 que asegura a todos el derecho de defensa ante un juez.

La individualización de las normas constitucionales del derecho tributario posee relevancia, antes que nada, a los fines del control de las leyes y de los actos que tienen fuerza de ley. En efecto, la Corte Constitucional puede ser investida, -luego veremos en que modo-, del control de las leyes incluso de aquellas que poseen naturaleza fiscal a fin de evaluar si una determinada norma es conforme, en mayor o menor medida, con las reglas supremas contenidas en la Constitución.

A más de constituir, una suerte de Ley de leyes en tal sentido, las reglas emanadas de la Carta Fundamental concurren además a formar el cuerpo de los principios generales del derecho y por ende vienen a enriquecer y precisar los instrumentos de interpretación.

En fin, las normas constitucionales pueden asumir una particular función jurídica: aquella de otorgar las "directivas" al legislador ordinario.

**I.2.** El art. 23 de la Constitución Italiana, estableciendo la regla por la cual solo la ley puede imponer una prestación patrimonial, dispone una reserva de ley para los actos impositivos, es decir en concordancia al principio según el cual

toda intervención limitativa de la esfera de la libertad y de la propiedad de los particulares debe ser consentida por el Parlamento. Por otro lado, tal reserva presenta un carácter "relativo", lo que viene a significar que la ley, antes que contener la disciplina de la prestación tributaria, puede "autorizar" a otro ente público a disponerla, siempre en el respeto de los criterios y límites por ésta fijados. (este es el caso de la legislación delegada).

En la práctica, el legislador no debe determinar rigidamente todos los elementos de la prestación impositiva, sino que puede limitarse a determinar los criterios idóneos para excluir el arbitrio de la autoridad delegada en la definición de los elementos necesarios para actuar concretamente la ley fiscal (en este sentido se ha determinado la jurisprudencia de la Corte ya desde el primer pronunciamiento en la materia).

La segunda cuestión que ha sido puesta a salvo, es la norma atinente a los límites objetivos en referencia al ámbito aplicativo; en efecto, puesto que el art. 23 se refiere genericamente a las "prestaciones patrimoniales" se ha requerido a la misma Corte si la "reserva" debe valer solo para los impuestos o alcanza también a otros ingresos.

Sobre este punto, la Corte Constitucional afirmó claramente que recáen bajo el vigor del art. 23 todas las prestaciones obligatorias instituidas por un acto de pública autoridad cualquiera sea su denominación. En particular, la Corte retuvo que puede existir "prestación impositiva" aún cuando la fuente inmediata de las obligaciones tenga naturaleza contractual, como lo era el caso de las tarifas telefónicas (hasta poco tiempo atrás): cada vez que un servicio, en consideración de una particular relevancia, es reservado a la mano pública y el uso del mismo deba considerarse esencial a las necesidades de la vida, se debe reconocer que la determinación autoritaria de las tarifas debe asimilarse, en la realidad efectiva, a una verdadera y propia imposición de prestaciones patrimoniales.

Si bien es cierto que el ciudadano es libre de estipular o no el contrato, es también cierto que esta libertad se reduce a la posibilidad de elegir entre la renuncia a la satisfacción de una necesidad esencial y la aceptación de condiciones y de obligaciones unilateral y autoritariamente prefijadas: se trata, en definitiva, de una libertad meramente formal, porque la elección en el primer sentido comporta el sacrificio de un interés altamente relevante.

Se debe observar, por esto, que cuando se trata de un servicio esencial - ejercitando el régimen de monopolio público- la determinación de las tarifas no puede ser dejada al arbitrio de la autoridad, más debe ser asistida por aquellas garantías que la Constitución ha querido asegurar a través de la reserva de ley.

### I.3. Aplicación de los tributos en función de la capacidad contributiva.

Fundamentales límites de carácter sustancial al poder impositivo son establecidos por el art. 53 Const. cuando en su primera coma dispone que la concurrencia de todos al sostenimiento de los gastos públicos debe ser determinada en razón de la "capacidad contributiva" de cada uno. Se ha dudado si tal formula viene a señalar verdaderos límites al legislador o si en cambio expresa una directiva genérica, prácticamente no vinculante. La delicada solución a esta cuestión ha sido históricamente indicada por parte de una aguda doctrina que identificó el "corazón" de la norma en la regla según la cual el presupuesto pre-seleccionado por el legislador debe ser capaz de demostrar la idoneidad abstracta del sujeto pasivo a soportar la carga del tributo (F. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè 1961).

Es evidente que en esta evaluación de congruencia existe amplio espacio para la elección política del legislador, más no es menos cierto que resulta así superada la enseñanza más resaliente en aquel tiempo según la cual "cualquier situación de hecho puede, en principio, ser suceptible de imposición" (A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, torino, Utet, 1956).

La potestad del legislador, por lo tanto en virtud de esta misma norma resulta reducida, en el sentido que una ley tributaria es legítima solo si la referencia del presupuesto al obligado resulta de una vinculación efectiva constituida por la circunstancia de que tal presupuesto revela la idoneidad abstracta del sujeto para soportar la carga del tributo.

Partiendo de estas sencibles premisas de la doctrina, la Corte constitucional ha profundizado el alcance del art. 53, reconociendo a éste una destacada función garantizante en múltiples direcciones.

Según los jueces de la Consulta, en efecto, la primera coma del art. 53 constituye un armónico y específico desarrollo del principio de igualdad contenido en el art. 3 de la Constitución y se traduce a su vez en la exigencia de aplicar la misma imposición ante la correspondencia de la misma manifestación de capacidad contributiva.

Tal norma, por otro lado, manifiesta la exigencia de que cada cobro tributario tenga su causa justificante en índices concretamente reveladores de riqueza.

Por lo tanto, son casi evidentes los posteriores corolarios según los cuales: por un lado la obligación tributaria no puede aparecer allí donde falte la capacidad contributiva y, por el otro, solo cuando esta capacidad exista, la misma se debe convertir en parámetro de misuración del mismo cobro tributario.

Es necesario subrayar todavía que, aunque la Corte ha retenido necesario el vínculo entre el presupuesto del tributo y la esfera económica del obligado, ésto no ha impedido de considerar admisible que la valuación de la base imponible pueda resultar de presunciones o pueda obtenerse de la adopción de criterios abstráctos en relación a valores medios.

El concepto de capacidad contributiva ha aportado además la solución a la delicada cuestión relativa a la legitimidad de las leyes fiscales retroactivas; así la Corte con la sentencia n° 45 de 1964, justificó la admisibilidad de una ley retroactiva solo si dentro de sus límites no "fractura" el nexo entre imposición y capacidad contributiva.

\*\*\*\*\*

**I.4.** El art. 53 establece un posterior límite de carácter sustancial para el legislador, cuando determina que "el sistema tributario debe estar informado según criterios de progresividad".

Según tal regla, los tributos deberían incidir no ya en proporción de la capacidad contributiva manifestada, sino en una media más que proporcional, de "proporción geométrica", de forma tal de golpear, o recaer más pesadamente, sobre quien goza de mayor riqueza con alícuotas más elevadas de cuanto, en relación respecto de las menores no comportaría.

La jurisprudencia, hasta ahora, ha profundizado tal principio especificando que la progresividad se presenta como un requisito necesario del entero sistema tributario y negando que éste pueda elevarse a un carácter de necesidad constitucional de los singulares tributos. Según la Corte, en particular, son evidentes las razones por las cuales la norma constitucional no prohíbe que los singulares tributos esten inspirados en criterios diversos a aquel de la progresividad, sino que se limita a declarar que es el sistema tributario quien debe poseer en su complejo un carácter progresivo. -Desde el punto de vista técnico, ciertamente no todos los tributos se prestan a la adaptación al principio de la progresividad el cual, entendido en el sentido de aumento de alícuota conforme el crecimiento de la ganancia, persupone una vinculación directa entre imposición y capacidad.

El precepto constitucional de la progresividad posee, por lo tanto, un insuprimible fin político social que debe ser actuado imprimiendo a los tributos que constituyen el núcleo central del sistema fiscal el necesario carácter de la progresividad para limitar el abandono de tal cánón solo en las hipótesis, marginales cuantitativa y cualitativamente, en las cuales no sea significativa o posible la aplicación.

\*\*\*\*\*

El art. 53 Const. aparece, en definitiva, aplicado asiduamente en correlación al art. 3 (que postula el principio de la "igualdad"). Recuerdo particularmente las sentencias por las cuales la Corte ha declarado:

- a) inconstitucional las normas que, a los fines del impuesto a las ganancias de las personas físicas (d.p.r. 29 setiembre 1973, n.597) sancionaban el denominado cúmulo de los réditos de los conyuges no legal ni efectivamente separados (c.c. 14 julio 1976, n° 179);
- b) inconstitucional las normas que, a los fines de los impuestos comunales sobre el incremento del valor de los inmuebles (d.p.r. 26 de octubre 1972, n° 643) no obstante que sujetaba a tributación incrementos de valores formados en largos periodos de tiempo (hasta diecisiete años y aún más) "no prevenían correctivos adecuados a la diversidad de los periodos de formación, es decir a

finés de obviar las consecuencias manifiestamente inícuas que, en el largo periodo, se derivarían de una variación más amplia del signo monetario" (c.c. 8 noviembre 1979, n° 126);

c) inconstitucionales las normas que, a los fines del impuesto local sobre los réditos (d.p.r. 29 setiembre 1973 n° 579 hoy suprimido), excluía del tributo solo a los réditos de trabajo dependiente y no aquellos que derivaban de trabajo autónomo, no asimilables al rédito de empresa (c.c. 26 de marzo 1980, n. 42).

### **I.5. Generalidad de la imposición**

Los arts. 3 y 53 Const. conducen a la afirmación del principio de generalidad de la imposición con exclusión de los privilegios y es evidente que la combianción dispuesta por tales normas ha constituido una fundamental referencia a los fines de definir los límites dentro de los cuales una excención puede considerarse legítima.

Al respecto han sido elaborados por la Corte algunos principios directivos. Sobre todo, ha sido varias veces afirmada la legitimidad de las excenciones que responden a una finalidad "fiscal" o sea aquellas que son concedidas en consideración al hecho que la fuerza económica de ciertos sujetos, hechos o situaciones no es tal de soportar, a juicio del legislador, la carga tributaria ordinaria. Así, los mínimos excentos o no imponibles, las deducciones por cargas de familia, las excenciones por localidades golpeadas por desastres meteorológicos, aluviones, etc.

En estos casos, ciertamente, la excención no deroga a las reglas de universalidad e igualdad tributaria dispuestas en el art. 53, dado que estas dos normas no han sido formuladas con carácter absoluto, sino en relación a la "capacidad contributiva". No obstante que ésta afirmación aparece borrosa y vaga, evidentemente permite argumentar con toda tranquilidad que una excención establecida en consideración de la debilidad de la situación económica en cuestión responde a valoraciones que el legislador realiza respecto la "capacidad contributiva".

Según la Corte las excenciones de ganancias mínimas no solo es legítima ya que esta vinculada a una racional presunción de la falta de cualquier capacidad

contributiva, más aún, comporta una obligación puesto que el legislador; si bien puede discrecionalmente establecer cual es la medida a partir de la cual surge la capacidad contributiva, en base a complejas valuaciones económicas y sociales; no puede dejar de exceptuar de la imposición aquellos sujetos que perciben ganancias modestas que les sean apenas suficientes para satisfacer necesidades básicas de la vida, si así no lo dispusiese, la ley terminaría por imponer una obligación impositiva incluso allí donde la capacidad contributiva no existe.

Más delicado es el tema de las excenciones dispuestas no por razones fiscales de reconocimiento de la falta o de la atenuación de la capacidad económica para soportar el tributo, sino previstas con fines "extrafiscales", de reglamentación de la economía y de la vida social, de intervención a favor de ciertas actividades o situaciones que se quieren alentar, estimular, favorecer.

"Capacidad contributiva", significa ciertamente fuerza económica de los sujetos y de las situaciones alcanzadas, más puede significar también actitudes de estos sujetos y situaciones a pagar el tributo sin perjuicio de los resultados que el legislador desea que se obtengan en la economía privada. El legislador, por ser legislador quiere que en la economía privada se obtengan. El legislador, por ejemplo, puede incluso pensar que una cierta producción industrial sea suficientemente fuerte economicamente para poder soportar el impuesto en la misma proporción de otras producciones, así también, puede retener que ésta producción este preivada de la misma "capacidad contributiva": En efecto, puede postular no solo que el sujeto en la situación considerada tenga una fuerza económica suficiente para pagar el impuesto, sino también que el pago del impuesto se obtenga sin provocar efectos económicos, sociales y políticos no queridos por el mismo legislador.

El art. 53, primera coma, por lo tanto, permite justificar la legitimidad de excenciones dispuestas incluso con fines extrafiscales; en efecto, también estas excenciones pueden encontrar fundamento en la "falta de capacidad contributiva", en una acepción más idonea a tutelar no solo los intereses del particular individuo sino también los intereses de la entera colectividad.

#### **I.6. Derecho de defensa:**

Numerosas son las cuestiones que la Corte ha debido afrontar en materia fiscal, con respecto a posibles violaciones de la norma constitucional que garantiza a los ciudadanos el derecho de defensa en juicio (art. 24).

En efecto, las leyes tributarias, sobretodo en el pasado, no pocas veces han acordado privilegios "procesales" a la Administración de las finanzas en la relación con el contribuyente; piénsese solamente en la regla que imponía al ciudadano destinatario de una pretensión fiscal la obligación de pagar lo requerido por la Administración antes de acudir a los órganos jurisdiccionales (la famosa regla del solve et repete). La norma por medio de la cual el legislador ha comprendido, a más de la legalidad, el derecho de defensa, era aquella contenida en la mayor parte de los tributos indirectos "menores", según la cual el derecho de acudir a la autoridad judicial estaba subordinado al previo agotamiento de los llamados "remedios administrativos". En la práctica, el contribuyente que hubiese querido hacer valer la eventual ilegitimidad de un acto impositivo, no podía dirigirse directamente al juez, sino que estaba coaccionado a solicitar previamente la tutela a un órgano perteneciente a la Administración financiera (su contraparte en el mismo juicio). Es evidente que tal mecanismo obligaba al ciudadano a una notable posticipación del momento en el cual habría podido acudir a aquella tutela plena y perfecta que solo la autoridad jurisdiccional puede asegurar. Estas normas que preveían la denominada "prejudicialidad administrativa" han sido borradas del ordenamiento. Particularmente, entre las últimas declaraciones de ilegitimidad constitucionales de tales disposiciones procesales, puede recordarse aquella en materia de tasas automovilísticas (Corte Const. n° 62 del 17 de marzo 1998).

Del análisis de las copiosas decisiones en la materia es posible evidenciar claramente que, según los Jueces constitucionales, el derecho de defensa es violado cuando este resulta "demasiado comprimido", es decir, cuando la compresión del derecho sea tal que convierta en dificultoso su ejercicio.

Por ende, la jurisprudencia de la Corte, evidentemente no ha retenido ilegítimo todos los mecanismos dirigidos a reglamentar el acceso a la tutela judicial, circunscribiendo los límites del principio constitucional por medio del criterio de la "excesiva dificultad" de la acción. Una condición del acceso a la tutela es ilegítima solo cuando su acceso se convierta excesivamente dificultoso.

Se debe comprender el significado de la expresión "excesivamente dificultoso" por cuanto se trata de un concepto mediante el cual, de una forma más o menos encubierta, resurge la posibilidad de que el juicio tributario presente un cierto grado de su específica "dificultad" -ilegítima solo cuando esta sea excesiva.

### ***I.7. El procedimiento:***

La Corte Constitucional no puede ser investida de la posibilidad de examinar directamente una norma por iniciativa del contribuyente o de la Oficina de impuestos. En efecto, tal poder está reservado a los jueces que, encontrándose con el deber de aplicar una determinada disposición, pueden suspender el proceso -sea de oficio o a solicitud de las partes del proceso- y remitir a la Corte el juicio acerca de la legitimidad de tal norma.

Por lo tanto, la norma de la cual se prevé su eventual ilegitimidad, debe ser sobre todo aplicable en el ámbito de una causa en trámite: relevante, se dice a los fines del juicio, en el sentido de que dicho proceso puede ser resuelto solo mediante la aplicación de tal norma. -En segundo lugar es necesario además que la violación de la Constitución por parte de tales normas aparezca "no manifiestamente infundada", es decir dotada de un aparente fundamento.

Al juez, por ende, le son solicitadas dos evaluaciones: que la norma acerca de la cual se entiende solicitar el exámen de la Corte Constitucional debe ser necesariamente aplicada a fines de resolver un juicio en trámite y que la duda acerca de la ilegitimidad de la misma tenga un aparente fundamento.

Es evidente, por lo tanto, que el juicio de constitucionalidad de las leyes sea oportunamente sujeto al filtro de los órganos de la jurisdicción limitándolo, principalmente, a las hipótesis en las cuales la aplicación de la norma ilegítima pueda inmediata y concretamente lesionar el interés tutelado.

### ***II.1. Las normas comunitarias en materia fiscal.***

La incidencia de las disposiciones comunitarias sobre el derecho tributario italiano ha sido objeto de un estudio profundizado solo en tiempos recientes, en

concordancia con la creciente intervención del legislador comunitario en la materia tributaria y del frecuente recurso de los jueces nacionales y de la Comisión europea a la intervención de la Corte de Justicia en este específico sector.

La evolución del derecho tributario europeo está estrechamente conectada a las dos fases fundamentales del proceso de la CEE.

En una primera fase, que podemos ubicar en el periodo 1957- 1993, el objetivo primordial del legislador comunitario era la realización de un mercado común al interior de la CEE, con la progresiva atenuación de las tasas aduaneras -hasta su definitiva desaparición en el 1º de enero de 1993- y con la adopción de medidas dirigidas a armonizar los sistemas fiscales de los Estados miembros a fines de eliminar las discriminaciones en los intercambios al interno de la Comunidad, garantizando así la equitativa concurrencia entre las empresas europeas.

En la actual segunda fase, iniciada con la abolición de las fronteras internas de la CEE, el objetivo primario es la integración económica, monetaria y política de la Unión europea, con la consecuencia de que se ha visto ampliada la tradicional intervención del legislador comunitario también a las elecciones de política fiscal que si bien no inciden profundamente sobre el funcionamiento del mercado común, aparecen conexas con el objetivo de la progresiva integración de los Países miembros.

Las disposiciones del Tratado institutivo de la CEE<sup>1</sup> específicamente dedicados al derecho tributario están contenidas en solo cinco artículos: que van desde el art. 95 al 99 inclusive, comprendidos en el título V del Tratado dedicado a las "normas comunes sobre la concurrencia, sobre la fiscalidad y sobre el acercamiento de las legislaciones". El contenido literal de tales normas es muy pobre en relación a la extraordinaria fuerza que han recibido de parte de las interpretaciones realizadas por la Corte de Justicia.

Particular relevancia ha asumido el art. 95, el cual establece disposiciones inderogables en mérito a la prohibición, para el Estado miembro, de aplicar "directa" o "indirectamente" a los productos de los otros Estados miembros, imposiciones internas superiores a aquellas aplicadas a productos nacionales

---

<sup>1</sup>Suscripto en Roma el 25 de marzo de 1957.

similares. Según la interpretación acogida en una resaliente desición<sup>2</sup>, la Corte de Justicia tuvo ocasión de afirmar que la referida prohibición es idónea para crear "derechos inderogables que las magistraturas nacionales deben salvaguardar y proteger", con la consecuencia que, en tales circunstancias, el ciudadano tiene el derecho de no pagar el impuesto y si las leyes del Estado al que pertenece lo constringen coactivamente a realizarlo, este tiene el derecho al posterior reembolso.

Fundamental función en el sector de la imposición indirecta ha revestido, y reviste aún hoy, la norma que establece el art.99 del Tratado, la cual atribuye al Consejo de la CEE, -a propuesta de la Comisión y previa consulta con el Parlamento europeo-, el poder de adoptar las disposiciones que se refieren a la armonización de las legislaciones respecto de los impuestos sobre cifras de negocios, a los impuestos al consumo y a los otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para asegurar la instauración y el funcionamiento del mercado interno entre los Países miembros de la CEE.

El primer sector de intervención en materia fiscal ha sido aquel de la imposición indirecta, por la inmediata incidencia de esta última sobre los intercambios internos de la Comunidad Europea, en el objetivo primordial de realizar entre los Estados miembros un espacio sin fronteras internas en el cual se asegurasen las cuatro libertades fundamentales de la libre circulación de los bienes, de los servicios, de las personas y de los capitales.

La norma del art. 95 ha consentido así al Consejo el adoptar las directivas en materia de impuesto sobre el valor agregado, en virtud del cual han sido derogados los tradicionales impuestos plurifase a cascada sobre el consumo -vigentes en los años 60 en todos los Países de la CEE con la única excepción de Francia -consintiendo ya en los primeros años de la década del 70 la posibilidad de introducir en los sistemas fiscales de los Estados miembros el impuesto sobre el valor agregado. La relevancia de tal intervención puede ser fácilmente asimilada si se considera que en la historia de la Unión europea solamente para la cuestión del iva la Comisión propuso a los Estados miembros la introducción de un nuevo tributo en sustitución de los otros impuestos considerados antieconómicos.

---

<sup>2</sup>Corte de Justicia, sentencia del 1 de marzo de 1966. Luttike GmbH, en causa C-48/65

El sistema del impuesto sobre el valor agregado, delineado en sus perfiles esenciales con las dos primeras directivas en materia de iva del 1967, se ha ido perfeccionando, tanto que actualmente todos los aspectos fundamentales del tributo están disciplinados a nivel comunitario y -al menos en línea tendencial- han sido uniformemente receptados en los ordenamientos de los Países miembros.

La norma establecida por el art. 99 ha constituido además el título para disciplinar a nivel comunitario el sector de la imposición indirecta sobre la obtención de capitales así como en materia de imposición sobre ciertas producciones particulares.

Otro sector en el cual la intervención del legislador comunitario ha asumido un rol fundamental y "revolucionario" es aquel aduanero. En la primera fase de desarrollo de la CEE, el objetivo fundamental era el de crear un mercado común, coherente y funcionalmente a tal fin surgió la prohibición de instituir nuevas tasas aduaneras o medidas de efecto equivalente a los intercambios entre Países miembros (así llamado *stand still*) para después pasar a la progresiva atenuación de las tasas, hasta su definitiva desaparición en concordancia con la abolición de las fronteras al interior de la CEE.-

Actualmente la materia aduanera está disciplinada en sus aspectos esenciales por el Código Aduanero comunitario (Reg. n° 2913 del 12 de octubre 1992) y en respecto de aquello que no sea expresamente disciplinado por dicha fuente se regirá por las normas nacionales. Las normas aduaneras encuentran aplicación, obviamente, en los intercambios con los Países que no pertenecen a la Unión europea, puesto que ya en este momento es libre la circulación entre los Países de la Comunidad.

Si bien ha sido tradicionalmente más incisiva y copiosa la intervención en el sector de la imposición indirecta, el legislador europeo en los últimos años se ha ocupado progresivamente de la normativa en materia de imposición directa, ya que también estos tributos son idóneos para provocar distorsiones a la libre competencia entre los productos y servicios de los Estados miembros a través de una mayor o atenuada incidencia fiscal.

Con el objetivo de armonizar la legislación de los Países miembros, y garantizar una equitativa competencia entre las empresas comunitarias, el Consejo de la CEE ha aprobado las directivas sobre las sociedades "madres e

hijas" de Estados miembros distintos (Dir. n° 90/435 del 23 de julio de 1990) y sobre las fusiones, escisiones e intercambios de participación entre sociedades de Estados miembros diversos (Dir. n° 90/434 del 23 de julio de 1990), mientras tanto, los Países miembros han estipulado una Convención relativa a la eliminación de la doble imposición que deriva de la *transfer pricing* entre empresas pertenecientes a Estados europeos diferentes (Convención n° 90/436).

Recientemente, el Consejo de Ministros Económicos y Financieros de los Países adherentes a la Unión europea<sup>3</sup> han puesto en la atención de las instituciones comunitarias y nacionales la relevancia que el cobro fiscal puede tener en las relaciones entre diversos Estados. En tal sentido, ha sido prevista la progresiva atenuación de las disparidades hasta ahora presentes entre los sistemas tributarios comunitarios que, realizando una concurrencia entre los Países con el objetivo de captar las inversiones extranjeras, contrastan con el objetivo actual de realizar una unión política y monetaria entre los Países europeos.

## **II.2. El rol del ordenamiento comunitario.**

La acción de la Administración financiera, por cuanto se encuentra vinculada al respeto de la ley, debe conformarse no solamente a las disposiciones de las leyes nacionales sino también a las normas comunitarias de directa aplicación en el derecho italiano (Tratado de la CEE, reglamentos<sup>4</sup>, directivas *self-executing*<sup>5</sup>, estatutos de principios enunciados por la Corte de Justicia europea).

---

<sup>3</sup>Consejo ECOFIN de diciembre de 1997.

<sup>4</sup>En el sentido del art. 189 del Tratado de la CEE, para el sostenimiento de sus obligaciones y conforme las condiciones contempladas por el Tratado; el Consejo y la Comisión establecen reglamentos y directivas, toman decisiones y formulan recomendaciones o dictámenes.

El reglamento posee carácter general. Es obligatorio en todos sus elementos y resulta directamente aplicable a cada uno de los Estados miembros.

<sup>5</sup>La eficacia directa de las directivas comunitarias, por las cuales se ha transcurrido inutilmente el termino establecido para su actuación en los ordenamientos nacionales, recorre por tres distintas hipótesis:

a) Por cuanto la directiva constituye un mero complemento de una norma del tratado, ya productora de efectos inmediatos, limitandose a especificar el contenido, aclarando

El derecho comunitario constituye a todos los efectos parte del derecho italiano vigente, cuyas normas son receptadas por nuestro ordenamiento en virtud del art. 11 de la Constitución y de la ley de ejecución del Tratado de Roma (l. n° 1203 del 14 octubre 1957).

Las normas comunitarias son por los tanto directamente eficaces en nuestro ordenamiento, vinculando la acción de la Administración financiera italiana y constituyendo a todos los efectos parte del derecho italiano vigente, y por ende aplicables por el juez nacional.

Viene por otro lado relevado que el derecho comunitario no es totalmente equiparable a las normas emanadas del legislador italiano, sino que se ubica en un nivel superior, con la consecuencia de que la ley italiana no puede contener prescripciones disconformes de la disciplina comunitaria.

La preminencia y la directa aplicabilidad del derecho comunitario respecto al derecho nacional, comporta la inaplicabilidad de las normas nacionales contrastantes con el ordenamiento europeo, por el principio afirmado por la Corte de Justicia según el cual "el juez nacional, encargado de aplicar en el ámbito de su propia competencia las disposiciones de derecho comunitario, tiene la obligación de garantizar la plena eficacia de dichas normas, no aplicando en la ocasión, y por propia iniciativa, cualquier disposición contrastante de la legislación nacional, aunque ésta sea posterior, sin que deba

---

la portada, los tiempos y los modos de actuación (Corte de Justicia, sentencia del 17 diciembre 1970, causa 33/70, Sace s.p.a C/ Ministerio de las Finanzas de la república italiana, en Racc., 1970, 1223);

b) En tanto la directiva impone a los Estados obligaciones de naturaleza omisiva, no requiriendo para su actuación la adopción de un procedimiento específico de actuación (Corte de Justicia, sentencia del 4 de diciembre de 1974, causa 41/74, van Duyn C/ Home Office, en Racc., 1974, 1337);

c) Por cuanto se trata de una directiva detallada, la cual contiene una disciplina tan minuciosa y particularizada de manera tal de excluir cualquier discrecionalidad de parte de los Estados destinatarios en orden a su actuación (ex pluribus, Corte de Justicia, sentencia 5 de abril de 1979, en causa 148/78, Procedimiento penal a cargo de Tullio Ratti, en Racc., 1979, 1629).

solicitar o atender la previa remoción en vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional"<sup>6</sup>.

### **II.3. *La solución referida a la violación del derecho comunitario.***

Una vez asentadas estas nociones fundamentales, puede comprenderse de mejor manera el tema objeto de la presente lección: la tutela del contribuyente frente a la Corte de Justicia, ya que para hablar de tutela del contribuyente es necesario considerar previamente la existencia de un derecho reconocido a un sujeto que es lesionado por un acto de la Administración financiera.

La normativa comunitaria puede incidir directa y profundamente sobre la posición jurídica de los singulares -ciudadanos, empresarios, personas jurídicas- atribuyendo sus derechos que descienden directamente de normas de derecho comunitario, muchas veces ignoradas o mal receptadas por el legislador nacional.

Las nociones de directa aplicabilidad y de preminencia de las normas comunitarias en materia fiscal consienten entonces de aclarar la posición jurídica subjetiva de un contribuyente al cual el derecho comunitario reconoce un derecho (ej. derecho a la detracción del iva sobre las adquisiciones efectuadas por un sujeto pasivo del impuesto lesionado por un acto de la Administración financiera italiana que; para circunscribirnos al ejemplo dado; desconosca tal derecho, recuperando la imposición del tributo detráido).

Por principio, siendo el procedimiento administrativo completamente disciplinado por normas de ley y disposiciones reglamentarias, el acto administrativo emanado en desprecio o desconocimiento de la disciplina comunitaria constituye la actuación de un precepto normativo constitucional, o bien de una interpretación ministerial, en contraste con la legislación europea.

Sea en el caso del acto emando en actuación de una ley italiana en contraste con la normativa comunitaria, sea en la hipótesis en la cual el acto de la Administración financiera viole directamente la norma comunitaria<sup>7</sup>, el

---

<sup>6</sup>Corte de Justicia, sentencia del 9 de marzo 1978 en causa 106/77, Administración d elas Finanzas C/ Simmenthal s.p.a., en Racc., 1978, p. 629 ss.

<sup>7</sup>Debe, en efecto subrayarse que el derecho comunitario, con respecto a las fuentes directamente aplicables, no necesita que sea receptado por el derecho nacional, con la

procedimiento es inválido por cuanto es afectado por el vicio de violación de ley.

El contribuyente destinatario de un acto administrativo ilegítimo puede requerir a la Administración financiera el "retiro" en sede de autotutela o bien solicitar la anulación del acto al juez nacional, arguyendo la violación del derecho comunitario de directa aplicación.

Resulta oportuno subrayar que el contribuyente -sea éste persona física o jurídica- no posee una acción directa ante la Corte de Justicia: el vicio de ilegitimidad del procedimiento de la Administración financiera debe ser contestado judicialmente a través de los órganos nacionales competentes.

El juez nacional puede por lo tanto declarar la ilegitimidad de un acto de la Administración financiera, disponiendo su anulación, aún cuando el mismo procedimiento constituya una mera actuación de una norma interna que contrasta con la disciplina comunitaria, y esto es así en virtud del principio de directa aplicación de la normativa europea -convencional y derivada- y de la preminencia de ésta sobre el precepto nacional, que en definitiva es privado de aplicación por parte del juez.

Cuando el juez italiano reputa la norma comunitaria suficientemente clara, procede sin más a la anulación del acto de la Administración financiera y restablece el derecho del contribuyente.

La intervención de la Corte de Justicia es entonces eventual, puesto que el juez nacional puede dirigirse a ella solo cuando, ante la existencia de una valoración integralmente demandada al juez, este entienda que subsiste una duda acerca de la correcta interpretación de la norma de fuente europea.

#### **II.4. *El reenvío prejudicial:***

El art. 177 del Tratado de la CEE dispone que la Corte de Justicia es competente para pronunciarse, en vía prejudicial, sobre la interpretación del Tratado y de los actos producidos por las mismas instituciones de la Comunidad, incluyendo así las cuestiones referidas a la validez de tales actos, que las jurisdicciones nacionales ponen a su conocimiento.

---

consecuencia que se puede dar una directa violación de la norma comunitaria por parte de un acto emanado de la Administración financiera italiana.

El legislador comunitario ha contemplado un procedimiento prejudicial para la interpretación del derecho comunitario demandada a la Corte de Justicia. Tal solución parece perfectamente coherente con el rol y eficacia del derecho comunitario que, como se ha precisado, resulta directamente aplicable en los Estados miembros y por lo tanto, constituyendo parte del derecho nacional, es objeto de interpretación -al igual que la legislación interna- por parte del juez nacional llamado a decidir el contradictorio.

Por lo tanto, el rol reservado a la Corte de Justicia no es aquel de ser el único organismo jurisdiccional habilitado a interpretar y aplicar el derecho comunitario, sino más bien el de garantizar la uniformidad de las interpretaciones al interno de los Países miembros; de aquí que la eventual función de intervención del juez comunitario se realice previo requerimiento de la autoridad jurisdiccional del particular Estado miembro.

En otros términos, la construcción querida por los padres fundadores de la CEE ha instituido una cooperación entre la Corte de Justicia y las jurisdicciones nacionales para la interpretación uniforme y correcta de la normativa comunitaria.

Al juez nacional queda reservada con carácter de exclusividad la interpretación del hecho específico y consecuentemente la evaluación estrictamente jurídica referida a la aplicabilidad al caso concreto de las normas nacionales o comunitarias. El juicio acerca de la aplicabilidad o no de la norma comunitaria, en la controversia concreta, queda reservada a la autoridad jurisdiccional nacional, la que podría retener que la norma comunitaria invocada por el contribuyente no resulta aplicable por cuanto no se reúnen los referidos presupuestos en el caso concreto.

Ejemplificando, el juez podría entender la no aplicación de la norma comunitaria que atribuye al sujeto pasivo Iva la detracción del impuesto pagado sobre las compras, basándose en la evaluación -indudable de la Corte de Justicia- de que no se dan en el caso examinado los presupuestos de aplicación de la norma comunitaria (puesto que, o el contribuyente no es sujeto pasivo iva, o bien por que la compra no ha sido efectuada en el ejercicio de la actividad comercial, o, en fin, porque el contribuyente realiza solamente operaciones exentas de impuesto).

Cuando en vez el juez nacional considere aplicable al caso en exámen una norma de la legislación comunitaria de la cual no aparezca claro el ámbito de su aplicación, puede suspender el juicio nacional y remitir los actos a la Corte de Justicia, a la cual se requerirá de determinar el principio de derecho aplicable al caso específico.

El art. 177 inc. 2do. del Tratado de la CEE dispone al efecto que cuando una cuestión interpretativa del derecho comunitario originario o derivado es puesta a consideración de una jurisdicción de uno de los Estados miembros, tal jurisdicción puede requerir a la Corte de Justicia su pronunciamiento acerca de la cuestión, cuando así lo repute necesario a fines de emitir en su sentencia una desición sobre dicha cuestión.

El reenvío de la cuestión a la Corte de Justicia es en cambio obligatorio cuando una cuestión interpretativa del derecho comunitario es planteada en un juicio pendiente ante una jurisdicción nacional cuya desición no pueda ser objeto de un recurso jurisdiccional de derecho interno, por ejemplo cuando se encuentra pendiente el juicio ante la Corte Suprema de Casación (art. 177, inc. 3ro, tratado CEE).

Al juez comunitario por los tanto le es prohibido realizar cualquier exámen de los hechos deducidos frente al juez nacional, más aún cualquier evaluación acerca de las tesis defensivas contrapuestas o, en definitiva, de decidir la controversia.

El juez comunitario es llamado unicamente a pronunciarse sobre el principio de derecho relativo a la interpretación de la norma comunitaria, principio este al que el juez nacional se encuentra absolutamente vinculado a aplicarlo en la desición de la causa.

### **II.5. *El procedimiento de infracción:***

Una forma de tutela indirecta del contribuyente nace de la facultad de la Comisión europea de dar curso al procedimiento de infracción cometida por un Estado miembro, previsto por el art. 169 del tratado CEE, inclusive sobre la base de señalizaciones de uno o más contribuyentes.

Tal procedimiento puede a su vez dar inicio a través de una comunicación transmitida por un contribuyente que entienda señalar un conflicto entre una disposición de la ley nacional, o bien entre un comportamiento del ente

impositivo y una norma de derecho comunitario que tenga su fuente en un reglamento, una directiva o incluso en un pronunciamiento de la misma Corte de Justicia.

Al respecto, se ha relevado que solamente a partir de los años 70 la Comisión a comenzado a dar una cierta atención a las señalizaciones recibidas de privados que se sienten lesionados por comportamientos anticomunitarios del Estado de pertenencia u otro ente impositivo.

No obstante debe subrayarse que, cuando la Comisión no de curso a la iniciativa promovida por el contribuyente, éste no posee derecho alguno para hacer valer una falta de cumplimiento por parte de la Comisión.

La experiencia concreta muestra que la promoción del procedimiento de infracción ante la Corte constituye el extremo remedio adoptado por la Comisión después de varias comunicaciones oficiales de constitución en mora al Estado incumplidor. Así, puede suceder que cuando el Estado decidiese de abandonar para el futuro los presupuestos impositivos atacados, la Comisión de la CEE desistiría de la acción emprendida y el contribuyente que ya había sido golpeado por un acto impositivo basado sobre presupuestos superados a posteriori, no recibiría ninguna tutela a su posición jurídica subjetiva.

## **II.6. Conclusiones.**

Del exámen que precede puede obtenerse una primera evaluación acerca de la tutela del contribuyente frente a la Corte de Justicia.

Se trata de una tutela indirecta y solo de carácter eventual, ya que a los contribuyentes no se les reconoce el derecho de recurrir directamente al juez comunitario toda vez que estos invocasen un derecho reconocido por el ordenamiento europeo. La intervención de la Corte se hace presente, en efecto, solo de frente a un preciso requerimiento de interpretación formulado por el juez nacional, y solamente en los casos en que este ultimo retenga relevante la norma comunitaria a los efectos del juicio (es decir cuando el juez entienda que puedan conformarse en el caso específico los presupuestos de aplicación) y cuando no aparezca claramente el ámbito de aplicación de la norma.

Tal reparto de competencias entre el juez nacional y el comunitario ha sido objeto de crítica bajo el argumento de que la plena actuación del derecho comunitario se obtendría otorgando a cualquier ciudadano el poder de recurrir a la Corte de Justicia, como órgano comunitario preestablecido para garantizar la actuación del derecho de fuente europea.

Disiento parcialmente de dicha opinión, reteniendo oportuno distinguir los casos en los cuales el contribuyente es destinatario de un procedimiento ilegítimo por violación de la norma comunitaria de aquellos otros casos en los cuales a los contribuyentes se les reconoce un derecho que el legislador nacional les niega.

Con respecto a la primera hipótesis, la atribución de un poder de intervención de la Corte de naturaleza prejudicial (y por ende solo eventual y referido únicamente al exámen de la cuestión de derecho y no al conocimiento e interpretación de los hechos) creo que sea funcional al rol que el legislador europeo ha entendido atribuir al derecho comunitario.

Si, en efecto, el derecho de fuente europea integra y da la dirección -en las materias de su competencia- a las legislaciones nacionales, si el derecho comunitario es directamente eficaz en los ordenamientos de los Estados miembros atribuyendo derechos (a más de obligaciones) a los contribuyentes, vinculando las acciones de la Administración financiera, es del todo coherente atribuir a los jueces nacionales el poder de aplicar directamente el derecho comunitario y asumirlo como criterio de evaluación de la legitimidad de los actos del Fisco.

En tal modo se garantiza al derecho comunitario el rol de derecho vigente que le es propio, consituyendo parte integrante del derecho nacional y no ya la función de un ordenamiento jurídico autónomo invocable solamente frente a un juez extranjero, ciertamente autorizado.

La adecuación de la legislación fiscal nacional y de la acción de la Administración financiera al derecho comunitario requiere un esfuerzo constante, una permanente difusión del conocimiento del derecho comunitario de parte de los ciudadanos y del Estado; y con este objetivo la posibilidad de accionar directamente el derecho comunitario ante el juez italiano territorialmente competente parece constituir un necesario instrumento y un oportuno estímulo en el camino de la integración.

Con respecto a la hipótesis en la cual al contribuyente se le ha atribuido un derecho que el legislador nacional desconoce, estimaría oportuno atribuir una acción directa del ciudadano ante la Corte de Justicia.

En efecto, en estos casos falta un acto administrativo contestable ante la autoridad judicial nacional por violación del derecho comunitario y el contribuyente resulta totalmente privado de tutela, dejando a salvo la hipótesis de ejercitar el derecho atribuido por la ley comunitaria y contestar judicialmente el acto administrativo que posteriormente evalúe tal conducta sobre la base del derecho nacional.

Es ésta, en mi opinión, la grave laguna de los derechos del contribuyente en la legislación comunitaria.-

Victor Uckmar\*  
Universidad de Genova

\* Con la colaboración de los avv. Francesca Balzani (primera parte) Sara Armella (seconda parte) y de el dott. Cristian Billardi (traducción).