UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL

El método comparativo en el derecho tributario. La publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Sergio Antonio Alburquenque Lillo

Director

Gabriel Casado Ollero

Madrid

© Sergio Antonio Alburquenque Lillo, 2024

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL

EL MÉTODO COMPARATIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO.
La publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Sergio Antonio Alburquenque Lillo

Director: Prof. Dr. Gabriel Casado Ollero

Madrid, 2023

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

PROGRAMA DE DOCTORADO

TESIS DOCTORAL

EL MÉTODO COMPARATIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO.
La publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Sergio Antonio Alburquenque Lillo

Director: Prof. Dr. Gabriel Casado Ollero

Madrid, 2023

Dedicatoria y agradecimientos

A mis padres por la vida y las enseñanzas y, especialmente, a mi madre por su ejemplo de sacrificio y entrega.

A Rita, por el amor, la alegría, la sabiduría, la compañía y muchas otras virtudes.

A mis hermanos por el aliento y apoyo.

A los maestros que me han acompañado en este largo camino, en particular a mi director de tesis por su constante estímulo, la sabiduría, la solidaridad, la paciencia y, por sobre todo, por la calidad humana. Sin su acompañamiento no habría llegado a destino.

En fin, a todas las personas e instituciones que desinteresadamente me han ayudado. Tendría que destinar varias páginas de esta tesis a enumerarlas. Solicito comprensión y perdón por la omisión.

Infinita gratitud a todas y todos.

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AT	Administración Tributaria
ATA	Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal)
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CE	Comunidad Europea
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CPLT	Consejo para la Transparencia (Chile)
CT	Código Tributario
DCCE	Derecho Constitucional Común Europeo
DTC	Derecho Tributario Comparado
GAAR	Norma General Antielusión
IBDF	International Bureau Documentation Fiscal
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFA	International Fiscal Association
ILADT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LDT	Lista de Deudores Tributarios
LGT	Ley General Tributaria
LVD	Liquidaciones Vinculadas a Delitos
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
OEA	Organización de Estados Americanos
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chile)
STA	Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sur (Portugal)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TGR	Tesorería General de la República (Chile)
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TTA	Tribunales Tributarios y Aduaneros (Chile)
UE	Unión Europea

Índice

Declaración de autoría y originalidad 3
Abreviaturas 5
Índice 6
Resumen 8
Introducción 13
Capítulo I Marco Teórico y Conceptual 31
1. Introducción 31
2. Método y metodología en general y en particular 32
3. Derecho Tributario: el objeto de la comparación jurídica tributaria 34
4. El «Derecho Tributario Comparado» (comparative taxation o comparative tax law) . 47
5. Historia intelectual del Derecho Tributario Comparado 57
6. Transparencia metodológica: su importancia y algunos ejemplos de buenas prácticas en el campo del Derecho Tributario Comparado 70
7. Los métodos disponibles en el Derecho Comparado general y el Derecho Tributario 83
8. Conclusiones del capítulo 94
Capítulo II Los métodos de comparación en general y sus posibilidades y límites en la comparación del Derecho Tributario 99
1. Introducción 99
2. Método textual, normativo-legal o descriptivo 101
3. Método conceptual 109
4. Método histórico 125
5. Método sociológico-histórico (Tullio ASCARELLI) 140
6. Método "law in action" [funcional-tópico] (ANCEL) 149
7. Método de la "similitud de función y de necesidad social" (ZWEIGERT y KÖTZ) 167
7.1 Análisis crítico de la propuesta metodológica de comparación jurídico-tributaria del profesor Carlos PALAO TABOADA. El problema de la monopolización metodológica del funcionalismo clásico 174
7.2. El método funcionalista del análisis económico del derecho 203
8. Método o enfoque explicativo de MERRYMAN 212
9. Método de la regla de las tres "C", "pirámide truncada compuesta de tres secciones horizontales" o "cohete de tres etapas" (CONSTANTINESCO) 219
10. Método "estructural", análisis de los "formantes" o de observación real de los elementos de comparación (Rodolfo SACCO) 226
11. Método de comparación cultural como "Quinto Método de Interpretación" (Peter HÄBERLE) 238
12. Método multi-axial (Folke SCHMIDT) 256
13. Método de "comparación sistemática" de Walter KAMBA 260
14. Método-metodología comparativa de Esin ÖRÜCÜ 267

15. Conclusiones del capítulo 277

Capítulo III Guía general para la comparación del Derecho Tributario. Aplicación al problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile 282

1. Introducción 282

2. "Guía" general para la comparación en materia tributaria 285

2.1. Selección y delimitación del tema o problema jurídico tributario a comparar, incluidos los objetivos o propósitos de la investigación 285

2.2 Elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios objeto de comparación (determinación de los elementos de comparación) 306

2.3. Definición del método de comparación adecuado o de una combinación de estos 308

2.4. Descripción de los elementos de comparación 330

2.5. Identificación de las diferencias y semejanzas 381

2.6. Explicación de las razones de las diferencias y semejanzas 384

3. Conclusiones del capítulo 386

Conclusiones generales 392

Bibliografía General 403

Resumen

Son numerosos los trabajos etiquetados de Derecho Tributario Comparado, sin embargo, son pocos los autores que explicitan el método comparativo utilizado y, cuando lo hacen, tienden a inclinarse por los enfoques textualistas o funcionalistas. Una de las causas de esta situación es posiblemente el poco o parcial conocimiento de las técnicas de análisis comparativo.

En este contexto, el objetivo general de este estudio titulado "El método comparativo en el Derecho Tributario. La publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile", es conceptualizar el Derecho Tributario Comparado y su nivel de evolución, como asimismo describir, analizar y sistematizar los conocimientos acerca de cómo comparar en el Derecho Comparado general, demostrando sus posibilidades y límites en el ámbito del Derecho Tributario. Es decir, frente a las clásicas cuestiones de qué (objeto), por qué (fin) y cómo (método) comparar, en este trabajo se responde a la cuestión sobre cuáles son las técnicas para realizar una comparación jurídica tributaria, considerando las particulares características del objeto de comparación (el Derecho Tributario). Asimismo, en este trabajo se ilustran los resultados de dicho análisis crítico, mediante una guía práctica, a la luz del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, con el propósito de sugerir caminos posibles para quienes realicen estudios de Derecho Tributario Comparado.

Por su parte, los objetivos específicos son analizar críticamente algunos trabajos etiquetados de Derecho Tributario Comparado, sistematizar los postulados sobre el método comparativo en el Derecho Tributario, identificar las dificultades que coloca el Derecho Tributario en cuanto objeto de comparación, analizar el problema de la unidad o pluralidad de métodos de comparación, como también la necesidad de un método especial para la comparación jurídica tributaria, establecer si existe un diálogo entre los

cultores del Derecho Tributario y los estudiosos del Derecho Comparado, demostrar que la comparación en el Derecho Tributario no se circunscribe al método funcional, identificar las técnicas apropiadas para realizar una comparación jurídica tributaria y mostrar su utilidad práctica, definir distintos niveles de comparación en razón de los sujetos u operadores jurídicos tributarios comparadores y otros factores, ilustrar a través de una guía general de orientaciones, los caminos que podrían seguir los tributaristas para comparar los Derechos Tributarios, a partir del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios, en fin, explicar la importancia de las distintas concepciones del Derecho en la configuración del cuadro de métodos de comparación aplicables al Derecho Tributario.

Los resultados de la investigación se corresponden con los objetivos generales y específicos y, más concretamente, se demuestra que existe un conocimiento tributario comparativo y que no hay un único método de comparación para el Derecho Tributario, sino una caja de herramientas metodológicas diversas y móvil, cuyo uso puede combinarse y graduarse en niveles de comparación, dependiendo principalmente de los objetivos perseguidos. En la misma línea, se muestra que no hay métodos, materias del Derecho Tributario ni jurisdicciones tributarias inapropiadas o vedadas para ser objeto de comparación jurídica tributaria. En cuanto al problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, no obstante ser un tema instrumental para ilustrar la Guía que se propone para la comparación de los Derechos Tributarios, se avanza en la identificación de importantes diferencias y semejanzas preliminares a nivel legislativo, doctrinal y jurisprudencial.

En conclusión, el resultado alcanzado con la investigación evidencia la necesidad de transparentar el uso y conocer los métodos de comparación para el avance del Derecho Tributario Comparado en cuanto método y conocimiento.

Abstract

There are numerous works labelled as comparative tax law, but few authors specify the comparative method used and, when they do, they tend to lean towards textualist or functionalist approaches. One of the causes of this situation is possibly the little or partial knowledge of the techniques of comparative analysis.

In this context, the general objective of this study entitled "The comparative method in tax law. The publicity of tax non-compliance in Spain, Portugal and Chile", is to conceptualise Comparative Tax Law and its level of evolution, as well as to describe, analyse and systematise the knowledge about how to compare in general Comparative Law, demonstrating its possibilities and limits in the field of Tax Law. In other words, as opposed to the classic questions of what (object), why (purpose) and how (method) to compare, this paper answers the question of what are the techniques for carrying out a tax law comparison, considering the particular characteristics of the object of comparison (Tax Law). Likewise, this paper illustrates the results of this critical analysis, by means of a practical guide, in the light of the problem of the publicity of tax non-compliance in Spain, Portugal, and Chile, with the purpose of suggesting possible paths for those who carry out comparative tax law studies.

The specific objectives are to critically analyze some works labeled as Comparative Tax Law, to systematize the postulates on the comparative method in Tax Law, to identify the difficulties that Tax Law poses as an object of comparison, to analyze the problem of the unity or plurality of methods of comparison, as well as the need for a special method for legal tax comparison, to establish whether there is a dialogue between the scholars of Tax Law and the scholars of Comparative Law, to demonstrate that the comparison in Tax Law is not limited to the functional method, to identify the appropriate techniques for carrying out a legal tax comparison and to show its practical utility, to define different

levels of comparison in view of the comparing tax subjects or tax legal operators and other factors, to illustrate through a general guide of orientations, to define the different levels of comparison in view of the comparing tax subjects or tax legal operators and other factors, to identify the appropriate techniques for tax law comparison and to show their practical usefulness, to define different levels of comparison according to the comparing tax subjects or legal operators and other factors, to illustrate, through a general guide of orientations, the paths that could be followed by tax lawyers to compare tax laws, starting from the problem of the publicity of tax non-compliance, in short, to explain the importance of the different conceptions of law in the configuration of the framework of methods of comparison applicable to tax law.

The results of the research correspond to the general and specific objectives and, more specifically, it is shown that there is comparative tax knowledge and that there is no single method of comparison for tax law, but rather a diverse and versatile methodological toolbox, the use of which can be combined and graduated in levels of comparison, depending mainly on the objectives pursued. In the same vein, it is shown that there are no methods, subjects of tax law or tax jurisdictions that are inappropriate or forbidden to be the object of tax law comparison. As regards the problem of the publicity of tax defaults in Spain, Portugal and Chile, although it is an instrumental issue to illustrate the Guide proposed for the comparison of Tax Laws, progress is made in the identification of important preliminary differences and similarities at the legislative, doctrinal and jurisprudential levels.

In conclusion, the result of the research shows the need for transparency in the use and knowledge of comparative methods for the advancement of Comparative Tax Law as a method and knowledge.

«El método comparativo debe constituir para el comparatista lo que son la brújula, los mapas y los instrumentos de navegación para el navegante; debe ser el instrumento que le proporcione puntos de referencia fijos y que le facilite las maniobras, que lo lleven, por la ruta más segura, a su destino»

Léontin-Jean Constantinesco

«Una perspectiva comparada es uno de los métodos para cuestionar la conciencia jurídica dominante y para distanciarnos de ella»

Günter Frankenberg

«Los juristas no deben esperar todo del Derecho comparado, pero deben tomarlo en serio»

Marie-Claire Ponthoreau

«En todas las esferas y en numerosas hipótesis puede emplearse con fruto el método comparativo. El jurista que no es capaz de utilizarlo y que no se da cuenta de su utilidad está privado de un medio a menudo esencial, que le podría ayudar a cumplir mejor su tarea; no conoce más que imperfectamente su profesión, y no le puede servir de excusa el alegar que no es comparatista: todo jurista que quiera estar a la altura de su misión debe serlo»

René David

«…el esfuerzo para comprender una solución extranjera relativa a un problema que no sea familiar, queda frecuentemente recompensado con un mejor dominio del propio Derecho»

F. H. Lawson

INTRODUCCIÓN

El Derecho Comparado, sea que se lo conciba como ciencia o método[1], es "un tipo de análisis jurídico"[2] teórico-práctico a menudo utilizado, propia o impropiamente, por los cultores de las distintas ramas del Derecho, sea en el Derecho Privado, ámbito donde se orientaron los primeros esfuerzos[3], sea en el Derecho Público[4].

El Derecho Tributario no ha quedado ajeno a esta realidad[5]. Sin embargo, como destacan algunos autores, la comparación jurídica tributaria es reciente: "Los tributaristas

---

[1] LOMBARDI, Giorgo (1986), *Premesse al Corso di Diritto Pubblico Comparato. Problemi di Metodo*, Ed. Giuffré, p. 9, subraya que se ha discutido si el Derecho Comparado, "prima di *avere un método*, non *fosse esso stesso un metodo*, un metodo, cioé, di studiare il diritto".

SIEMS efectúo el interesante ejercicio de analizar siete libros de Derecho Comparado general publicados en inglés con el propósito de determinar la posición de sus autores respecto de la expresión «Derecho comparado». "Puede verse –concluye SIEMS– que el enfoque de estos libros difiere considerablemente. Por un lado, están los libros de Gutteridge, Örücü y Nelken, Samuel y Husa que tienen un fuerte enfoque en el método (…). Entonces, según estos autores, el derecho comparado es una etiqueta para aplicar un método comparativo a la investigación jurídica, que también puede denominarse «estudio comparado del derecho» o «estudios jurídicos comparados». Por otro lado, David, Zweigert y Kötz, y de Cruz tienen un enfoque más sustantivo (…). Por tanto, aquí, el derecho comparado se considera un cuerpo de conocimientos" SIEMS, Mathias (2018), *Comparative Law*, 2ª edición, Cambridge University Press, Cambridge, pp. 6-7. Todas las traducciones que se contienen en esta tesis son propias, salvo cuando se exprese lo contrario.

Podría efectuarse el mismo ejercicio, pero ampliando el número de obras y el resultado no sería distinto en cuanto a que no existe consenso respecto al sentido, alcance y naturaleza del «Derecho Comparado». Por lo mismo, siguiendo a SACCO, para nosotros no existe necesariamente una antítesis entre el Derecho Comparado como ciencia y el método comparatístico, ya que "ogni disciplina é in parte scienza in parte metodo", y también porque "[c]hi dicha che la comparazione é metodo ha una visione ridutiva del metodo della comparazione (perché non coglie che si possono usare piú método nel comparare, e che non existe il método puro del comparare), overo ha una visione riduttiva dei suoi scopi e del suo oggetto (perché non coglie, o non conosce, il suo specifico, e giá sviluppato, campo di indagine)" SACCO, Rodolfo (2005), *Introduzione al Diritto Comparato*, UTET, Torino, pp. 10-11.

[2] DE LA SIERRA, Susana (2004), *Una Metodología para el Derecho Comparado Europeo. Derecho Público Comparado y Derecho Administrativo Europeo*, Thomson Civitas, Madrid, p. 25.

[3] "El contacto en el ámbito privado –destaca DE LA SIERRA, Ibidem, pp. 51-52–, entre particulares, ha existido desde antiguo en el desarrollo de las actividades básicas del ser humano. En este sentido, se ha de destacar que una de las primeras aplicaciones prácticas del Derecho comparado tuvo lugar en el ámbito del Derecho privado, debido a las exigencias que al efecto presentaba el Derecho Internacional Privado".

[4] Sobre el origen y desarrollo del Derecho Público comparado, ver SCARCIGLIA, Roberto (2006), *Introduzione al diritto pubblico comparato*, Ed. Il Mulino, pp. 17 y ss. Según este autor, el punto de partida para el desarrollo del Derecho Público comparado se constituye con la separación entre el derecho constitucional y las otras disciplinas jurídicas de Derecho Público (Derecho Público, Derecho Administrativo, etc.).

[5] Como apunta PALAO TABOADA, "[l]a comparación entre los sistemas tributarios en su conjunto o entre distintos tipos de impuestos no es, en efecto, muy posterior al desarrollo del moderno Derecho comparado, especialmente en el ámbito del Derecho privado, que se sitúa en el final del siglo XIX y el comienzo del siglo XX; en concreto con la celebración del primer congreso de Derecho comparado en París en 1900. Ya antes, en 1983 [*sic*], se había publicado *Systèmes généraux d'impôts de René Stourm*". Explica este autor que "[l]o que sucede es que esos estudios comparados no se colocan bajo la etiqueta de *Derecho* tributario comparado, ya que o son anteriores a la constitución del Derecho tributario como disciplina jurídica o se han realizado fuera del ámbito académico de ésta". Cfr. PALAO TABOADA, Carlos (2008), "El Método

son jóvenes comparatistas. ¿Hace cuánto comparan? No mucho"[6]. En la misma línea, SACCHETTO también subraya la juventud de la comparación jurídica tributaria, no obstante la existencia de destacados trabajos de épocas anteriores[7].

Teniendo en consideración el dato anterior, esto es, la vetustez de unos y la juventud de otros, cabría plantearse las siguientes preguntas: ¿Cuál es la intensidad del diálogo entre los cultores del Derecho Tributario y los estudiosos del Derecho Comparado? ¿Cuándo se realizan estudios calificados de Derecho Tributario comparado se tiene en consideración las aportaciones realizadas por los estudiosos del Derecho Comparado, especialmente respecto al método comparativo?

Existe cierto consenso en que la "popularidad" actual de la comparación jurídica se vincula a fenómenos como la globalización[8]-[9] e internacionalización del derecho. Si ello es así, apunta SOMMA, "los cultores del derecho comparado deberían vivir su momento de fortuna, el pináculo de su popularidad", ya que los "estudios de derecho extranjero,

Comparativo en el Derecho Tributario", en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. 1, p. 207.

[6] SACCO, Rodolfo (2010), "Relazione introduttiva", en SACCHETTO Claudio (coord.), *La tassazione della familia: aspetti nazionali e comparati*, Ed. Rubbettino, Calabria, p. 11. En sentido similar, SUCCIO señala que la ambición de estudiar a través del método comparativo el derecho tributario es común entre los estudiosos, aunque sus resultados podrán valorarse en el curso de los próximos decenios, dada la relativa juventud de esta aproximación. SUCCIO, Roberto (2012), *Comparazione delle Procedure di Soluzione dei Conflitti in Materia Tributaria nei Sistemi Italiano e Statunitense*, Ed. Giuffrè, Milano, p. 1.

[7] SACCHETTO, Claudio (2012), "Le speranze affidate alla comparazione nell'area del diritto tributario", en Antoniolli, Benacchio, Tonianni (coords.), *Le nuove frontieri della comparazione*, Ed. Universita degli Studi di Trento, pp. 288-289. El profesor de Turín junto con poner de relieve que la comparación jurídica tributaria es reciente expresa que sería muy restrictivo e injusto no mencionar a algunos estudiosos que en épocas anteriores se dedicaron a la comparación tributaria. En efecto, constata la presencia de algunas relevantes contribuciones ya hacia finales del mil ochocientos: un enfoque comparativo tenía el trabajo de Malgarini, *Della coordinazione delle imposte secondo la legislazione comparata*, escrita en 1885; también "notas de comparación se encuentra en uno de los primeros tratados de derecho internacional tributario de 1889, por obra de Garelli, en Michelozzi –autor de un *Trattato delle tasse di registro*, editado en Pistoia en 1881– donde se afirma que el legislador italiano, en la regulación de la tasse di registro según la naturaleza de los actos y sus efectos, ha seguido en parte a la jurisprudencia formada en Francia, en Vignali, en su volumen *Le tasse di registro nella teoría en el diritto positivo italiano*, Milán, 1907, que en su primera parte (parágrafos 5, 8 y 12) contiene numerosas notas de comparación".

[8] Por ejemplo, SELICATO, Pietro (2011), "La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo", en Mauricio A. Plazas Vega (coord.), *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Volume I, Ed. Temis S. A. - Jovene Editore, Bogotá – Nápoles, p. 45.

[9] En opinión de algunos autores, la globalización causa la fragmentación de los sistemas fiscales. LUPI, Raffaello, "L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione", *Rassegna Tributaria*, N° 4, 1999, pp. 1127-1138.

sus relaciones e interacciones con el derecho internacional, supranacional y transnacional constituyen en efecto el pan de cada día de los iuscomparatistas" y, por lo mismo, "[s]u ciencia debería ahora representar un punto de referencia obligado para el discurso jurídico en cuanto tal"[10].

Ahora bien, el propio SOMMA, sin poner en duda la existencia ni las exigencias de estos fenómenos, relativiza –certeramente a nuestro entender– la importancia que tiene la comparación jurídica en la práctica. Expresa que siendo cierto que "a la comparación jurídica se recurre ya en todos los sectores del ordenamiento, en cuanto simplemente no se puede prescindir de lo que acontece más allá del nivel nacional", todavía ello "no se verifica con una significativa participación de los iuscomparatistas"[11]. En otras palabras, nuestro autor pone de relieve la baja intensidad del diálogo entre los cultores de los diversos sectores del ordenamiento y los estudiosos del Derecho Comparado.

A nuestro juicio, y esta es una de las hipótesis que intentaremos demostrar en esta investigación, en el ámbito del Derecho Tributario comparado, pocas veces se produce dicho diálogo de manera explícita y, cuando se verifica, ni siempre ocurre con la adecuada adaptación de los modelos generales a la materia tributaria.

Por otra parte, pero en estrecha relación con la problemática anterior, se ha constatado el fracaso de la discusión en el Derecho Tributario comparado[12], considerando que rara vez los cultores del Derecho Tributario comparado se citan entre sí y casi nunca se responden los unos a los otros. En palabras de MARIAN, en la literatura hay argumentos contradictorios que no son reconocidos y mucho menos enfrentados, especialmente respecto a las metodologías que aplican en los estudios de Derecho Tributario comparado. Por lo mismo, casi siempre éstos comienzan desde cero. En definitiva, la comparación

[10] SOMMA, Alessandro (2014), *Introduzione al diritto comparato*, Ed. Laterza, Bari, p. V.
[11] Ibidem, p. VI.
[12] Entendemos por fracaso la incapacidad o la falta de voluntad de los tributaristas por participar en el debate.

tributaria se encontraría en un "estado de coma discursivo"[13]. Ello no implica –complementa el mismo autor– que no hayan existido intentos de desarrollar un marco teórico para el Derecho Tributario comparado, sino que el problema es que tales intentos fueron generalmente ignorados por todos, excepto sus propios autores. En cualquier caso, para MARIAN una lectura cuidadosa de los estudios de Derecho Tributario comparado demostraría que hay más que suficientes estudios para generar un animado debate acerca de las obras de Derecho Tributario comparado y sus métodos[14].

Participamos de la opinión de MARIAN e intentaremos corroborarla y complementarla, pero integrándola con la fundamentada relativización que realiza BROOKS acerca del fracaso de la discusión en el Derecho Tributario comparado ("estado de coma discursivo"). En efecto, BROOKS afirma y demuestra que a pesar de la falta de compromiso reconocido, existe una historia sobre la evolución del saber de derecho tributario comparado[15]. En este mismo sentido, agrega que, sin embargo, "existe un cuerpo de trabajo de derecho tributario comparado que se basa progresivamente en ideas relacionadas y que se pueden agrupar y describir de manera relacional"[16]. En definitiva, en opinión de la misma autora, teniendo razón MARIAN en cuanto a la carencia de referencias expresas entre los autores, la revisión de la historia sobre la evolución del Derecho Tributario comparado reflejaría que ha existido algún diálogo (en esta parte no sería correcto el argumento de MARIAN)[17].

---

[13] MARIAN, Omri (2010), "The Discursive Failure in Comparative Tax Law", *American Journal of Comparative Law*, Volume 58, Issue 2, pp. 415-470.
[14] Ibidem, p. 416.
[15] BROOKS, Kim (2020), "An Intellectual History of Comparative Tax Law", *Alberta Law Review*, vol. 47, N° 3, p. 649.
[16] Ibidem, p. 650.
[17] "Aunque a menudo ocurre que los estudiosos no reconocen el trabajo de quienes les precedieron, esta historia revela que los estudiosos de la tributación comparada participan en debates comunes (…) Uno podría predecir que en la era de la tecnología moderna y los viajes, las figuras centrales en la historia intelectual del derecho tributario comparado conocen las ideas de los demás, incluso si no se están comprometiendo expresamente entre sí y, de hecho, esta historia revela el efecto de red de las relaciones entre un grupo relativamente elitista de expertos en tributos". Ibidem.

En este contexto, el presente trabajo tiene por objeto principal el estudio del método comparativo en el Derecho Tributario. Dicho de otro modo, frente a las clásicas cuestiones de qué (objeto), por qué (fin) y cómo (método) comparar, intentaremos responder a la cuestión sobre cuáles son las técnicas apropiadas para realizar una comparación jurídica tributaria. Precisamente –parafraseando a MARIAN– para "no comenzar desde cero", y contribuir de esa forma al debate, sistematizaremos los postulados existentes al respecto. Ahora bien, la heterogeneidad y la amplitud del tema condena al fracaso todo intento de ofrecer una imagen completa y detallada.

Asimismo, haremos un examen de los usos y abusos del método comparativo entre los cultores del Derecho Tributario, es decir, analizaremos críticamente los trabajos etiquetados de Derecho Tributario comparado. CASTÁN escribió que "no siempre merece los honores de tal [de Derecho Comparado] aquello que circula con esta etiqueta"[18]. Sucede que una buena parte de los estudios etiquetados de Derecho Tributario comparado se limitan a la descripción de normas o instituciones extranjeras y a su yuxtaposición con las normas nacionales sin alcanzar el estado ulterior de la comparación[19]. En este sentido, por ejemplo, MÖSSNER pone en duda los honores del libro de DI MALTA[20], cuando lo señala como un caso típico de comparación con un método rudimentario[21]. En el otro extremo, hay trabajos –parafraseando a CASTÁN– que no circulan bajo la etiqueta de Derecho Comparado y que merecerían los honores de tal. En esta investigación, haremos también el ejercicio de identificar y analizar críticamente los trabajos etiquetados y no

[18] CASTÁN TOBEÑAS, José (1957), *Reflexiones sobre el Derecho Comparado y el Método Comparativo. Discurso leído en la apertura de los Tribunales celebrada el 16 de septiembre de 1957*, Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid, p. 107.
[19] BARASSI (2006), voz "Comparazione (Diritto tributario)", en *Dizionario di Diritto Pubblico*, a cargo de Sabino Cassese, Giuffrè, Milán, p. 1070.
[20] DI MALTA, Pierre (1995), *Droit fiscal européen comparé*, Ed. Puf, París.
[21] MÖSSNER, Jörg Manfred (2002-2008), "Why and how to compare taw law", en *Introduction to comparative tax law*, editado por Claudio Sacchetto y Marco Barassi, p. 22. MÖSSNER describe la forma cómo se organiza el libro en cuestión, calificando de interesantes algunos de los hechos constatados en éste, pero cuestiona que no se extraigan conclusiones.

etiquetados como comparación jurídica tributaria. En cualquier caso, este ejercicio será meramente ilustrativo, pero no menos representativo, toda vez que no es posible analizar todos y cada uno de los estudios bajo esta perspectiva.

Para los efectos de esta investigación entenderemos por método los modos de hacer con orden la comparación jurídica que tiene por objeto el Derecho Tributario o el procedimiento reflexivo que debe seguir la comparación jurídica tributaria para alcanzar sus objetivos[22].

Por otra parte, partiremos de la premisa de que la comparación jurídica tributaria puede tener por objeto cualquier manifestación o dimensión del fenómeno jurídico tributario, incluidos los aspectos menos tradicionales comprendidos en la visión crítica del Derecho Tributario (*Critical Tax Theory*[23]), siendo conscientes, en todo caso, que se trata de un objeto de comparación que resulta muy difícil de aprehender, entre otros motivos, por la complejidad de la legislación tributaria y sus frecuentes modificaciones[24], o por la heterogeneidad de los conceptos tributarios[25].

Otra de nuestras premisas es la consideración de que no existen buenas razones para limitar o circunscribir –como hacen algunos autores– la comparación en el Derecho

[22] En el primer capítulo *infra* se profundiza sobre el concepto de método.

[23] Ver, por ejemplo, INFANTI, Anthony y CRAWFORD, Bridget, ed. (2009), *Critical Tax Theory. An Introduction*, Cambridge Press University, Cambridge.

[24] "Las llamadas ´nuevas tecnologías´ constituyen un fenómeno en continua evolución y lo mismo sucede con las normas tributarias que inciden sobre esta materia. Esta situación hace difícil la elaboración de una obra cerrada o de una obra de derecho comparado en el sentido clásico, que algunos autores sólo admiten en el ámbito del derecho civil. Por ello Gabriela [Ríos Granados] optó por un planteamiento realista: en esta obra no se ofrece un planteamiento cerrado sino, más bien, algunos trazos que marcan la estructura de la materia, los principales problemas a resolver y aportan algunas soluciones en uno o en otro país". Dando a entender que tampoco sería un auténtico estudio de Derecho Comparado, agrega lo siguiente: "Para concluir sólo me queda animar al lector a disfrutar de la obra, transmitiéndonos sus críticas y sugerencias y desear que Gabriela y el magnífico equipo de autores continúen en su empeño, de modo que en el futuro sea posible publicar un auténtico tratado de fiscalidad comparada en el ámbito de las nuevas tecnologías". Ver Prólogo RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario. Algunos casos de derecho comparado entre España y México*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006, pp. IX-XIV. Sin embargo, llama la atención que la coordinadora de la obra, y en la introducción de esta, la califique como un "trabajo de derecho comparado", debido a la influencia de la doctrina española en las colaboraciones mexicanas y la formación de sus autores en universidades españolas.

[25] GARBARINO, Carlo (2009), "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", *American Journal of Comparative Law*, Volume 57, Issue 3, p. 686.

Tributario al método funcional. En este sentido, divergimos de aquellos autores, como PALAO TABOADA, que –según veremos más adelante– postulan que los estudios comparados en el sentido estricto serían aquellos realizados conforme al método comparatista que atiende a la función que desempeñan las instituciones o figuras del Derecho y cuyo principio esencial es el llamado "principio de funcionalidad"[26]. Dicho en otros términos, disentimos de la monopolización metodológica que propone el funcionalismo, entre otras razones, porque existen métodos distintos al método funcional que también podrían ser útiles para comparar en el ámbito del Derecho Tributario, en función del objeto de la investigación y del nivel más o menos profundo de comparación que se pretenda alcanzar. Parafraseando a GLENN, no se trata de un método exclusivo, ya que hay mucho que decir sobre las virtudes y defectos de los diferentes métodos[27].

En otros términos, nuestra investigación intentará proponer guías metodológicas para el Derecho Tributario comparado que vaya más allá del método funcional, especialmente en su versión más tradicional y estricta, como asimismo demostrar la posibilidad y necesidad de la combinación o complementación de los distintos métodos. Lo haremos a partir de las propuestas metodológicas formuladas por los cultivadores del Derecho Comparado en general. Esto posiblemente no nos diferencie tanto de otros esfuerzos que se han hecho en este mismo sentido, sin embargo, pretendemos mostrar una panorámica más amplia, más crítica y menos funcionalista y excluyente. En cuanto a las propuestas metodológicas que aparecen explicadas en el capítulo II de este estudio, corresponde señalar que su tratamiento se basa, en parte, en un trabajo nuestro publicado en una revista internacional[28]. En todo caso, valga también tenerlo presente, dicho trabajo

[26] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., pp. 208-209.
[27] GLENN, H. Patrick (2010), *Legal Traditions of The World,* 4° edición, Oxford University Press, Oxford, p. 7.
[28] ALBURQUENQUE, Sergio (2006), "Posibilidades y límites de la comparación jurídica desde la perspectiva de la realidad financiera local", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Nº 2, pp. 483-558.

fue desarrollado en el marco de la investigación doctoral, siendo mucho más acotado en lo cuantitativo (cantidad de métodos estudiados) y en lo cualitativo (los fines u objetivos de esa investigación estuvo dirigida a una parcela del Derecho Financiero y Tributario, a saber, las haciendas locales).

La materia objeto de nuestra investigación coloca también la cuestión sobre la existencia de un método único para la comparación jurídica tributaria (posible técnica especial de comparación del Derecho Tributario) o si, por el contrario, la comparación del Derecho Tributario debe o puede realizarse mediante el uso de uno o algunos de los diversos métodos disponibles en el Derecho Comparado general. ¿Es posible realizar una comparación jurídica tributaria sin adoptar específicamente algunos de los métodos propuestos en el Derecho Comparado general?

Con independencia de cuál sea la posición respecto a esta última pregunta, postulamos que sería recomendable (que existen buenas razones para) que los estudios de Derecho Tributario comparado se orienten por la idea de transparencia metodológica, es decir, que expliciten claramente las opciones metodológicas. En este mismo sentido, prescindiendo ahora de las objeciones que cabría efectuar a su marcado funcionalismo metodológico, hacemos nuestro desde ya el planteamiento de GARBARINO, consistente en que una "adecuada investigación comparativa en materia tributaria debe contar esencialmente" con una fase inicial de "individualización de las principales metodologías y modelos ofrecidos por la ciencia jurídica comparativa para la aplicación al sector tributario"[29].

[29] GARBARINO, Carlo (2004b), "Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, Fascicolo 2004-3, p. 1060. En términos más amplios, este autor plantea que una investigación que cumpla con tres fases (individualización del método; individualización de los datos legislativos, jurisprudenciales y doctrinales en los ordenamientos extranjeros; elaboración de los datos comparados según un adecuado modelo explicativo) aplicando el método a los materiales y ofreciendo un modelo explicativo constituye un efectivo trabajo de Derecho Comparado tributario. A mayor abundamiento, expresa que en el "derecho tributario comparado es necesario distinguir una fase de método y una fase de aplicación, ya que los datos recopilados con relación a los diversos sistemas deben ser concretamente incorporados en un contexto explicativo. Una investigación comparativa no consiste en la

En la realidad, según demostraremos, no son abundantes los trabajos etiquetados de Derecho Tributario comparado que cumplen con esta exigencia, posiblemente por el poco conocimiento de las técnicas o métodos de análisis comparativo. Como dice REITZ, la mayoría de los que realizan estudios comparativos no se les enseñó formalmente cómo hacer Derecho Comparado[30]. Explicitar las opciones metodológicas disminuye el riesgo de superficialidad o de vacío epistemológico de la actividad comparativa o, lo que es lo mismo, atenúa el riesgo de vulgarizarla[31]. A mayor abundamiento, como señala a este propósito LOMBARDI, "[s]in una seria aproximación metodológica, el investigador corre el riesgo de no desarrollar una efectiva actividad de comparación, resultando, más bien, su actividad prevalentemente decorativa, sin ningún [o poco] valor epistemológico"[32].

Dicho riesgo entendemos sería mayor en la comparación jurídica tributaria, ya que, como señalamos, su objeto de estudio, el Derecho Tributario, es complejo y mutable. Por lo mismo, nada más oportuna a este respecto la exhortación de SACCO a los tributaristas (comparatistas jóvenes): "Buon lavoro, ma non farti illusione; il tuo lavoro sarà difficile"[33].

En conexión con estas ideas, una de nuestras principales hipótesis de trabajo es que sin una seria aproximación sobre el método comparativo, los cultivadores del Derecho

mera yuxtaposición de los datos, sino que debe referirse a claras premisas de método. La cuestión esencial y preliminar es por tanto aquella del método…"

[30] REITZ, John C. (1998), "How to Do Comparative Law", *American Journal of Comparative Law*, Volume 46, Issue 4, p. 617.

[31] En este sentido, CARBONNIER advierte que la invocación de la legislación comparada, especialmente cuando este recurso está en manos de algunos, suele ser "un instrumento de propaganda", una "sociología de turismo y una sociología de impresiones". "El derecho comparado –agrega– no es sólo una ciencia, sino también un fenómeno sociológico, una fuerza viva, aunque poco observado, que se practica a nuestro alrededor. Hay que decir que nuestras observaciones no se van a referir al comparatismo erudito, el de los comparatistas, sino al comparatismo vulgarizado, en estado tosco, como nos lo proporcionan, en especial, nuestros *mass media*, en esas comparaciones diabólicas del tipo de: «el accionista americano está mejor protegido que el francés» o bien, «el fraude fiscal es imposible en todas partes menos entre nosotros». En una época en que la intervención legislativa no asusta a nadie, hay una *lex ferenda* implícita en cualquier reportaje". Cfr. CARBONNIER, Jean (1998), "Una hermosa mentira que viene de lejos o el mito del legislador extranjero", en *Ensayos sobre las Leyes*, Trad. Luis Diez-Picazo, Ed. Civitas, Madrid, p. 180.

[32] LOMBARDI, ob. cit., p. 10.

[33] SACCO (2010), ob. cit., p. 17.

Tributario corren el riesgo de no desarrollar una efectiva actividad de comparación o de realizar una comparación de nivel muy superficial. Con todo, somos conscientes que una comparación muy profunda podría implicar un riesgo similar (no realizar una efectiva comparación), ya que si no se la delimita de modo razonable podría transformarse en una labor gigantesca e irrealizable[34]. Tampoco lo anterior implica que el comparatista tributario deba o esté obligado a elegir una metodología o que el método constituya un requisito *sine qua non* para una investigación jurídica tributaria plausible. Como muy bien expresa GLANERT, "el método no puede abordarse estrictamente como una solución, sino que debe considerarse también como un problema", muchas veces como un "obstáculo epistemológico" al pensamiento libre y emancipador[35]. En definitiva, y en esta línea, no pretendemos establecer una "agenda metodológica determinada" para la comparación en el ámbito del Derecho Tributario, pero sí concienciar que no explicitar o debatir las diferencias metodológicas limita el avance y consolidación del Derecho Tributario comparado[36].

---

[34] En esta perspectiva, consideramos muy certeras las apreciaciones de SCARCIGLIA, Roberto (2016), *Metodi e Comparazione Giuridica*, CEDAM, pp. 136-137: "L'analisi comparativa profonda implicherebbe, in linea teorica, la conoscenza dell'ampio costesto in cui una norma o un sistema e andato formandosi nel tempo. Si tratterebbe, tuttavia, di un'impresa titanica che finirebbe col segnare la fine della comparazione giuridica. Al contempo, credo che sia necessario prendere le distanze dalla comparazione 'superficiale', che, spesso, produce la mera illusione di comprendere altri sistemi o loro componenti. In tale prospettiva, il rischio sarebbe analogo, venendo a mancare progressivamente la "tensione essensiale" che caratterizza la ricerca e i cultori di una disciplina scientifica. Sta di fatto che il passaggio da un vecchio a un novo modo di fare ricerca comparativa non puo considerarsi una estensione di vecchi paradigmi metodologici, ma necessita di qualcosa di nuovo".

[35] Ello no supone el no-método ni la arbitrariedad de inspiración profética, sino entender que la "diferenciación entre el método y el mundo de la vida no puede ser tan completa como suponen los metodólogos". Dicho de otro modo, la autora en cuestión, citando a Feyerabend, expresa que la violación de las reglas establecidas constituye un requisito necesario para el progreso científico, "dada una regla, aunque sea 'fundamental' o 'racional', siempre hay circunstancias en las que es aconsejable no solo ignorar la regla, sino adoptar su opuesto. Por ejemplo, hay circunstancias en las que es aconsejable introducir, elaborar y defender una hipótesis ad-hoc, o hipótesis que contradigan resultados experimentales bien establecidos y generalmente aceptados, o hipótesis cuyo contenido sea menor que el contenido de la alternativa existente y empíricamente adecuada, o hipótesis inconsistentes, y así sucesivamente". En suma, también hay progreso científico cuando se va en contra de un método fundamental o racional. "De hecho, la configuración post-metódica que preveo permitiría a los comparatistas reclamar un espacio de agitación al asumir la responsabilidad de sus propias decisiones estratégicas, en lugar de implementar de manera reflexiva una agenda metodológica determinada". GLANERT, Simone (2012), "Method?", en Monateri *Method of Comparative Law*, Edward Elgar, Cheltenham UK – Northampton USA, pp. 61-81.

[36] MARIAN ilustra esta situación respecto de los trabajos de dos comparatistas tributarios: "Tanto Thuronyi como Livingston abordaron los problemas metodológicos de maneras muy diferentes. Ambos produjeron

Por otra parte, consideramos que lo que sea la comparación jurídica, las funciones a las que sirva, su objeto y sus métodos, dependerán de la idea que se tenga acerca del Derecho. El Derecho Comparado está vinculado a las concepciones fundamentales sobre el Derecho, algunas más teóricas, otras más prácticas[37]. El objeto de comparación no se configurará de igual modo para quien participe de ideas asociadas a cualquier forma de conceptualismo o legalismo formalista frente a otro que, por el contrario, entienda el Derecho como fenómeno social. El primero, a no dudar, centrará la atención, sino exclusiva, principalmente en las normas legales, en su texto o en la premisa o axioma de un sistema cerrado, autosuficiente, lógico y abstracto. El segundo, posiblemente, sin prescindir de la norma intentará integrarla o reconstruirla –con mayor o menor grado de autonomía– con relación a otros elementos culturales, contextuales, extranormativos o extrajurídicos. Los resultados y alcances, en uno y otro caso, obviamente no serán los mismos. En cualquier caso, hasta ahora ha predominado "un concepto central de derecho"[38].

'nuevos' conocimientos comparativos, pero Thuronyi lo hizo buscando similitudes, mientras Livingston identificó las diferencias. Sin embargo, no debaten sus diferencias metodológicas, por obvias que sean. Esto muestra que el conocimiento tributario comparativo sustantivo puede generarse incluso sin debate metodológico. La mala noticia es que, sin ese debate o discurso, nos quedamos indefensos cuando intentamos evaluar los méritos del nuevo conocimiento adquirido" (MARIAN, ob. cit., pp. 423-424).

[37] Hay autores que consideran la cuestión relativa a la noción de derecho como una de las problemáticas constitutivas del análisis comparativo. LEGRAND, Pierre (1999), *Le droit comparé*, Ed. Puf, Col. Que sais-je?, Paris, p. 17.

[38] "Las diferentes perspectivas sobre la comparación tienen en común un concepto central de derecho, entendido como el conjunto de instituciones, técnicas y normas pensadas y puestas en vigor para garantizar y reconocer derechos individuales de forma racional y neutral. Las distintas normas y estándares, los principios y preceptos, las decisiones y doctrinas se consideran parte de un cuerpo coherente de normas. La estructura básica de este cuerpo de normas se discute en términos de 'derechos' y 'obligaciones'. Mediante argumentos razonados, el comparatista espera organizar esta estructura básica en un 'sistema' y así inferir de la celda contractual el más racional de todos los mundos jurídicos posibles. El formalismo produce una concepción estrecha del derecho que, en perspectiva comparada, está inspirada por la cultura jurídica nacional y luego se proyecta en lo que en otros contextos sociales e históricos es, parece, o se piensa que es el derecho". FRANKERBERG, Günther (1985), "Critical Comparisons: Re-thinking Comparative Law", *Harvard International Law Journal*, vol. 26, N° 2, pp. 421-422.

A todo ello, debe agregarse la digitalización de las relaciones jurídicas, factor que coloca nuevos desafíos a la comparación jurídica y exige una mirada metodológica más amplia que incluya el factor tecnológico[39].

En lo concerniente a la justificación del por qué analizar el problema del método comparativo en el Derecho Tributario, una consideración adicional para agregar, en el sentido apuntado por BARASSI, que de todos los aspectos de la comparación (objeto, fin y método), el cómo comparar en Derecho Tributario es el aspecto que requiere de una más profunda reflexión[40]. También porque como expresa PALAO TABOADA "una vez construido el edificio [se refiere a la elaboración científica del Derecho Tributario], es posible y sin duda aconsejable, enriquecerlo con otras perspectivas que exigen nuevos métodos que, sin dejar de ser jurídicos, superen las limitaciones de la pura dogmática. Una de las más interesantes científicamente y más importantes en la práctica es precisamente la del Derecho comparado"[41]. En fin, porque creemos, con FAVALE, que el "método comparativo pone al estudioso en condición de conocer para después poder utilizar los conocimientos para los más diversos objetivos teóricos y prácticos"[42].

Por todo ello, y porque no adherimos a los postulados de la corriente comparatista principal (ortodoxia funcionalista dominante en el ámbito del Derecho Tributario), no creemos que todo deba compararse o analizarse únicamente desde la matriz normativa occidental, porque tanto o más importante que las semejanzas son las diferencias, además porque no nos parece razonable que la producción del conocimiento deba ser controlada

[39] "En realidad, todas las aproximaciones al método comparado que se han analizado, incluso las que niegan la existencia u oportunidad de un método concreto coinciden en una cosa: la complejidad de la actividad comparativa. En ella se interrelacionan cuestiones sobre el fenómeno jurídico en toda su amplitud (eficacia normativa, funciones del Derecho, interpretación, etc.) con otros factores como el internacional, el lingüístico, el social, el económico, el cultural, **y ahora, el tecnológico**" (destacado nuestro). LÓPEZ RODRÍGUEZ, Ana Mercedes (2021), *Derecho Comparado y Digitalización*, Tecnos, Madrid, pp. 50-51.
[40] BARASSI (2006), ob. cit., p. 1071.
[41] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., pp. 209-210.
[42] FAVALE, Rocco (2003), "Unicità del metodo comparativo e pluralità de risultati", en Bartorello, Valentina (coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?* Ed. Giuffrè, Milán, p. 285.

o neutralizada metodológicamente, esta investigación se inserta en la línea de un Derecho Comparado Crítico[43] (Derecho Tributario Comparado Crítico).

A la luz de todo lo anterior, una de nuestras tesis fundamentales es que existe un Derecho Tributario comparado (tal vez no al nivel deseado), si es que se lo concibe –por encima de la concepción de derecho predominante– como algo más que un conjunto de normas formales. En este mismo sentido, no obstante ciertas falencias discursivas, es posible contar una historia sobre la evolución del método comparativo en el Derecho Tributario. Historia que no sólo ha sido escrita por autores adscritos al derecho anglosajón (aunque sí por éstos en mayor medida o de manera más sistemática) y que va más allá –en cuanto a sus posibilidades y necesidades– de los intentos de algunos de circunscribirla al funcionalismo metodológico. En definitiva, las coordenadas presentes y futuras debiesen ser el pluralismo y el gradualismo metodológico.

En consecuencia, extrapolando ideas de Susana DE LA SIERRA, podría afirmarse que el Derecho Tributario comparado es un «derecho de cautelas»[44].

Establecido el marco teórico y conceptual (capítulo I) y cómo se puede o se debería comparar en materia tributaria (Capítulo II), en el Capítulo III haremos sugerencias o guías metodológicas propias y aplicaremos los resultados metodológicos obtenidos al análisis del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España,

[43] "Para que los estudios jurídicos comparados se conviertan en una experiencia de aprendizaje, se debe realizar un trabajo mucho más crítico. Dicho en términos muy generales, las comparaciones críticas requieren una mayor sensibilidad hacia las relaciones entre el yo y el otro, en lugar de una mera sofisticación. En lugar de continuar con la búsqueda interminable de una posición neutral y un estado objetivo, los comparatistas deben reconocer que son observadores participantes y que, por lo tanto, sus estudios tienen que ser autorreflexivos y autocríticos. En lugar de suponer la necesidad, la funcionalidad y la universalidad del derecho, las comparaciones críticas deben cuestionar el 'legocentrismo', la religión que guía e invade la educación y la práctica jurídica. En lugar de 'aclarar' las historias del derecho y a la diversidad jurídica, las comparaciones críticas exigen un análisis riguroso y tolerancia frente a la ambigüedad". FRANKENBERG (1985), ob. cit., p. 441.

[44] "Y es que, en definitiva, la cautela o las cautelas son probablemente el instrumento intelectual más relevante en la comparación jurídica. De modo que el derecho comparado podría definirse como un «derecho de cautelas»". DE LA SIERRA, Susana (2016), "Límites y Utilidades del Derecho Comparado en el Derecho Público. En particular, el Tratamiento Jurídico de la Crisis Económico-Financiera", *Revista de Administración Pública*, N° 201, p. 99.

Portugal y Chile. En particular, en esta última parte, tras elaborar algunos consejos metodológicos, se analizará en clave comparativa ilustrativa el tema de la publicidad de los deudores morosos tributarios.

A este último respecto, sabemos que en los últimos años se aprecia una tendencia a la codificación por parte de diversos Estados, entre ellos Portugal y España, en materia de producción de listados con información tributaria relativa a determinados contribuyentes. Si bien esta codificación todavía no se materializa expresamente en Chile, ello no ha impedido a la Administración tributaria publicitar incumplimientos de obligaciones tributarias de ciertos contribuyentes, a partir del reconocimiento de una suerte de potestades administrativas tácitas o implícitas. Adicionalmente, y todavía en clave de justificación de la consideración del ordenamiento chileno como elemento de comparación, resulta oportuno constatar que la legislación tributaria (y también la no tributaria) española ha ejercido una apreciable influencia en la legislación tributaria chilena, por lo que no sería extraño que en el mediano plazo el legislador chileno pueda tomar como modelo el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria española. En esta misma línea, considerando que la regulación portuguesa relativa a la publicación de los listados de deudores tributarios morosos es previa a la regulación española, intentaremos establecer si la primera regulación, y su aplicación en la práctica, ha influenciado a la segunda.

En línea con todo lo anterior, los objetivos generales de esta investigación doctoral son los siguientes:

a) Intentar conceptualizar el Derecho Tributario comparado y su nivel de evolución, como asimismo describir, analizar críticamente y sistematizar conocimientos acerca de cómo realizar una comparación en el Derecho Comparado general, y demostrar

las posibilidades y límites de estos en el ámbito del Derecho Tributario, proponiendo las adecuaciones y las complementaciones que pudieran resultar razonables.

b) Ilustrar los resultados del análisis crítico señalado, a través de una guía práctica, y a la luz de la del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, mostrando las rutas o caminos posibles a seguir por quienes pretendan realizar estudios de Derecho Tributario comparado.

Por su parte y, consecuentemente, los objetivos específicos de esta investigación son los siguientes:

a) Analizar críticamente algunos trabajos etiquetados de Derecho Tributario comparado, identificando los usos y abusos del método comparativo.

b) Sistematizar los postulados sobre el método comparativo en el Derecho Tributario.

c) Identificar las dificultades que coloca el Derecho Tributario en cuanto objeto de comparación jurídica.

d) Analizar el problema de la unidad o pluralidad de métodos de comparación, como también el tema relativo a la necesidad de un método especial para la comparación jurídica tributaria.

e) Establecer si existe un diálogo entre los cultores del Derecho Tributario y los estudiosos del Derecho Comparado.

f) Demostrar que la comparación en el Derecho Tributario no se circunscribe al método funcional.

g) Identificar las técnicas apropiadas para realizar una comparación jurídica tributaria y mostrar su utilidad práctica, sus potencialidades e insuficiencias.

h) Definir distintos niveles de comparación jurídica tributaria en razón de los sujetos u operadores jurídicos tributarios comparadores (académicos, legisladores, jueces, Administraciones tributarias, asesores, estudiosos, etc.) y otros factores.

i) Ilustrar, a través de una guía general de orientaciones, los caminos que podrían seguir los tributaristas para comparar los Derechos Tributarios, a partir del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile.

j) Explicar la importancia de la concepción de Derecho adoptada en la configuración del cuadro de métodos de comparación aplicables al Derecho Tributario.

En esta investigación utilizaremos los métodos teórico y comparativo. El método teórico se utilizará en una primera parte de la investigación dirigida a establecer qué es el Derecho Tributario comparado y cómo se ha de realizar una comparación en el ámbito del Derecho Tributario. Así, en esta parte, la investigación se desarrollará a partir de un análisis lógico racional de postulados, conceptos, hipótesis, teorías, leyes y principios elaborados sobre el método comparativo aplicado al Derecho Tributario, contenidos principalmente en fuentes impresas o digitalizadas (libros, monografías, artículos, informes, leyes, códigos, sentencias, etc.), con el objetivo de hacer una revisión crítica y sintética de esos conocimientos. Por su parte, el método comparativo será aplicado preferentemente en la última parte de la investigación (aunque también, en cierto modo, en la primera parte), el cual se orienta, en general, a la aplicación práctica de los métodos comparativos al problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios, en particular, en España, Portugal y Chile. Lo anterior no impide que complementariamente se utilicen algunas técnicas de los enfoques histórico y empírico para encuadrar históricamente o establecer la eficacia en la realidad de los fenómenos objeto de análisis a lo largo de la investigación. En definitiva, se trata de una investigación mixta ya que en

un mismo trabajo se utilizarán los enfoques teórico y comparativo, complementados eventualmente con ciertas técnicas de otros métodos de investigación jurídica.

Esta tesis se estructura en tres capítulos. El capítulo I se destina a precisar algunos conceptos esenciales para la investigación y el encuadramiento del problema: método, metodología, Derecho Tributario, Derecho Tributario Comparado, Historia Intelectual del Derecho Tributario Comparado, Transparencia Metodológica y Métodos del Derecho Comparado general. En el segundo capítulo se analizan los métodos comparativos en particular y sus posibilidades y límites en el ámbito del Derecho Tributario. Por último, en el Capítulo III se formulan sugerencias metodológicas para la comparación comparativa tributaria, a la luz del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile. Terminamos con las conclusiones generales y los resultados de la investigación.

Capítulo I

Marco teórico y conceptual

CAPÍTULO I
MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

1. Introducción

En este capítulo, intentaremos precisar algunos temas teóricos y conceptos fundamentales para una mejor delimitación del objeto de investigación («El método comparativo en el Derecho Tributario») y para el adecuado análisis posterior de los métodos de comparación en particular (capítulo II), y también para la formulación de nuestras orientaciones metodológicas (capítulo III). Es decir, vamos a identificar y definir algunos esquemas conceptuales que permitirán recopilar y ordenar los datos, como asimismo estructurar los argumentos que se expondrán a lo largo de esta tesis.

Comenzaremos por definir, a los efectos de los propósitos de esta investigación, los conceptos de método y metodología, para, posteriormente, delimitar el concepto mismo de Derecho Tributario. Enseguida, nos centraremos en la determinación del sentido y alcance de la expresión "Derecho Tributario Comparado". A continuación, haremos un esbozo de la historia intelectual de "Derecho Tributario Comparado", extractando, comentando y complementando el estudio de la profesora Kim BROOKS. Explicaremos, igualmente, la idea de "transparencia metodológica", ilustrando su aplicación con algunos ejemplos de buenas prácticas en el campo de la comparación del Derecho Tributario. Por último, considerando que esta investigación tiene entre sus objetivos demostrar la posibilidad y la necesidad de la aplicación a la comparación del Derecho Tributario de distintos métodos formulados por los cultores del Derecho Comparado general, realizaremos algunas puntualizaciones sobre esta última expresión y su proyección en el ámbito del Derecho Tributario. Cerraremos con las conclusiones del capítulo.

2. Método y metodología en general y en particular

A partir de su origen etimológico, se ha señalado que el término «método» "indica tanto un modo de proceder, cuanto un procedimiento racional, un complejo orgánico de reglas en la base de una actividad humana, o bien un sistema de clasificación"[45].

Según la definición del Diccionario de la Lengua Española, «método» es el modo de decir o hacer con orden una cosa, o el modo de obrar o proceder, o también el procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla[46].

En similar sentido, voces autorizadas del Derecho Financiero y Tributario, conciben "[e]l método [como] el procedimiento o modo de obrar o de realizar una actividad a través de la cual se pretende llegar a un resultado"[47].

En términos parecidos, pero más descriptivos, ALTAMIRANO expresa que "[e]l método es la forma de proceder para el desarrollo del Derecho como disciplina científica, es decir, es el procedimiento para realizar una actividad a través de la cual se llega a un resultado. Se trata de un camino a transitar para llegar a un objetivo"[48].

En la misma línea, pero aplicado al Derecho Comparado, BARASSI apunta a que "[e]n la acepción de «método» se comprenden el procedimiento y los instrumentos utilizados en la investigación comparativa", complementando que se "trata de un amplio conjunto de técnicas relativas, por ejemplo, al modo de acceder al conocimiento del derecho extranjero a fines comparativos (estudio directo, cuestionarios a juristas

---

[45] SCARCIGLIA (2016), ob. cit., pp. 45-46.

[46] Voz "método", Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Disponible en: http://dle.rae.es/?id=P7dyaFK

[47] SIMÓN ACOSTA, Eugenio (1985), *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Colegio de España, Boloña, p. 237. AMATUCCI, además, ha hecho notar que el estudio del método "es una delicadísima cuestión preliminar, la cual condiciona el rigor de toda investigación jurídica". AMATUCCI, Andrea (2005), "La cuestión metodológica entre teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica de derecho tributario", *REDF*, N° 128, p. 766.

[48] ALTAMIRANO, Alejandro C. (2012), *Derecho tributario. Teoría general*, Ed. Marcial Pons, Madrid, pp. 40-41.

extranjeros, etc.), a los problemas que se encuentran en el derecho extranjero (fuentes, traducciones, etc.), al grado de análisis necesario para la investigación en particular –microcomparación y macrocomparación–, al criterio a utilizar en la comparación de los objetos de investigación y así sucesivamente"[49].

Por tanto, para los efectos de esta investigación, entenderemos por método el modo de hacer con orden una comparación jurídica tributaria o el procedimiento reflexivo que sigue o debe seguir la comparación jurídica tributaria para alcanzar sus objetivos y comprobar sus resultados.

Luego, conforme a la definición de la RAE, "metodología" es la (1) "[c]iencia del método" y (2) el "[c]onjunto de métodos que se siguen en una investigación científica o en una exposición doctrinal"[50]. En la misma línea, concebiremos "metodología" como el conjunto de métodos que se siguen o pueden seguirse en una investigación de Derecho Tributario comparado.

En ese sentido, nos parece importante destacar y adoptar la visión de ÖRÜCÜ acerca de qué es método y cómo debe realizarse la comparación (metodología). Respecto a la primera cuestión, expresa que "[u]n método es un medio para obtener datos (información clasificada en unidades conceptuales utilizables) y un medio para ordenar y medir estos datos"[51]. Por lo tanto, agrega, "[l]a observación, la investigación documental, los cuestionarios, las entrevistas en profundidad, el análisis del contexto y las operaciones estadísticas son ejemplos de métodos"[52]. ¿Y la comparación? "Por definición, el método obvio parece ser la comparación, es decir, yuxtaponer, contrastar y comparar"[53]. Es decir,

[49] BARASSI (2006), ob. cit., p. 1073.
[50] Voz "metodología", Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Disponible en: https://dle.rae.es/metodolog%C3%ADa?m=form
[51] ÖRÜCÜ, Esin (2006a), "Methodological Aspects of Comparative Law", *European Journal of Law Reform*, N° 8(1), p. 29.
[52] Ibidem.
[53] Ibidem.

para la profesora ÖRÜCÜ la comparación, en cuanto parte del proceso de cognición, es un método consustancial a cualquier campo de estudio. El campo jurídico no es la excepción. Establecido que la comparación en sí es un método, nuestra autora, frente a la segunda cuestión, responde consecuentemente que "la respuesta no es fija"[54] y dependerá de los propósitos u objetivos buscados por la persona del comparatista. Por lo tanto, no hay un único método de comparación jurídica y ninguno de los que se han propuesto, por encima de las críticas que puedan formulárseles, se encuentra completamente superado.

En definitiva, haciendo nuestras las sugestivas expresiones de CONSTANTINESCO, entendemos que "[e]l método comparativo debe constituir para el comparatista lo que son la brújula, los mapas y los instrumentos de navegación para el navegante; debe ser el instrumento que le proporcione puntos de referencia fijos y que le facilite las maniobras que lo lleven, por la ruta más segura, a su destino"[55].

La pregunta que surge, entonces, es: ¿Cuáles son la brújula, los mapas y los instrumentos de navegación (hilo conductor, ruta, camino, etapas, fases o pasos ordenados, si se prefiere[56]) que pueden o deben utilizar los navegantes (comparadores tributarios) que pretendan navegar en la mar de la comparación del Derecho Tributario? Como ya apuntado, uno de los objetivos de esta tesis es responder a esta pregunta.

3. Derecho Tributario: el objeto de la comparación jurídica tributaria

[54] Ibidem.
[55] CONSTANTINESCO, Léontin-Jean (1987), *Tratado de Derecho Comparado. El método comparativo*, volumen II, p. XXXIII.
[56] El método científico supone distintas fases (por lo menos las siguientes): observación; formulación de hipótesis (explicación posible y provisional); experimentación; emisión de conclusiones y formulación de la teoría correspondiente; publicación de las conclusiones obtenidas.

La segunda precisión teórico-conceptual se relaciona con el objeto de la comparación jurídica tributaria. BARASSI señala a este respecto que "[l]a comparación en el derecho tributario tiene por objeto a este último"[57].

Teniendo por cierta esta observación, cabría puntualizar que esta investigación está orientada a estudiar el(los) método(s) que se sigue(n) o que se debe(n) seguir para realizar la comparación jurídica que tiene por objeto el Derecho Tributario y también aquella disciplina más acotada en cuanto a su objeto de estudio denominada de «Derecho fiscal»[58].

El Derecho Tributario, en cuanto a la materia de su análisis, se define como "la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos"[59]. En consecuencia, la columna vertebral de esta rama del derecho es el instituto jurídico del tributo y, en general, tiene dos momentos relevantes respecto de dicho instituto jurídico: (1) su establecimiento y (2) su aplicación.

En la misma línea, pero más extensivamente, al Derecho Tributario se lo puede identificar como un complejo normativo que regula el establecimiento, aplicación y recaudación de los tributos, la relación que se instaura entre el sujeto activo y los sujetos

[57] BARASSI (2006), ob. cit., p. 1071.

[58] "El derecho fiscal puede ser definido como el conjunto de reglas jurídicas relativas a los impuestos". En consecuencia, su campo de acción comprende "la noción de impuesto, el régimen jurídico de los distintos impuestos, las condiciones de elaboración y de aplicación de la ley fiscal, las administraciones competentes en materia fiscal, las prerrogativas de estas administraciones, las obligaciones de los contribuyentes y las garantías que le son concedidos, en fin, el contencioso fiscal". Cfr. LEMARQUE, Jean et al. (2011), *Droit Fiscal Géneral*, 2ª edición, Paris, p. 1. En la práctica, no hay muchas diferencias en las materias tratadas en los manuales de Derecho Tributario y de Derecho fiscal: "Por consiguiente, en Italia, España y Brasil y Brasil se estudia, por vía de regla, el derecho tributario, en cuanto en los otros países referidos [Portugal, Francia, Alemania, Austria, Suiza, etc.] se estudia, en principio, el derecho fiscal (*«droit fiscal»*, *«Steuerrecht»*). Ello no quiere decir que, en la práctica, haya diferencias muy acentuadas entre el universo de las materias abordadas en los manuales de derecho tributario y el universo de las materias tratadas en los manuales de derecho fiscal". CASALTA NABAIS, José, (2022), *Direito Fiscal*, 11ª edición, reimpresión, Almedina, Coimbra, p. 31.

[59] MARTÍN QUERALT, Juan et al. (2015), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 26ª edición, p. 40.

pasivos, desde su nacimiento y hasta su concreta realización, como asimismo la regulación de todas las situaciones conexas o derivadas[60].

Desde otra perspectiva, como plantea TESAURO, el Derecho Tributario comprendería un núcleo autónomo de normas que no tiene puntos de intersección con otros sectores del ordenamiento y otro grupo de normas que pertenecen a más sectores del Derecho. En estos últimos casos, se produce –en opinión del mismo autor– una "sobreposición" de disciplinas jurídicas, es decir, son normas que pueden adscribir al Derecho Tributario o bien al Derecho Constitucional, Penal, Procesal, Internacional, Comunitario, etc.[61].

Este carácter multirelacional del Derecho Tributario –según certera constatación de MARIAN– adiciona otras fuentes valiosas de información para la búsqueda de las técnicas apropiadas para realizar una adecuada comparación jurídica tributaria: los estudios comparativos en otras áreas específicas del Derecho (como el derecho constitucional comparado, el derecho administrativo comparado, el derecho internacional comparado, etc.)[62]. Por lo tanto, teniendo en consideración las relaciones del Derecho Tributario con distintas otras ramas del Derecho Público y Privado, pueden resultar de utilidad para su comparación el estudio de otros ámbitos del Derecho[63] y los métodos comparativos empleados en esos otros campos de la actividad jurídica.

[60] RUSSO, Pasquale (2007), *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale*, Ed. Giuffrè, Milano, p. 2.
[61] TESAURO, Francesco (2008), *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, p. 13.
[62] MARIAN plantea esta idea, ob. cit., p. 426, pero no la desarrolla en su trabajo.
[63] En opinión de BARASSI, la cual compartimos, en el estudio del Derecho Tributario comparado es necesaria una visión general del ordenamiento jurídico, un conocimiento más amplio y no sólo limitada al sector tributario. En esta perspectiva, en lo relativo a la comparación de la tributación de la familia, requeriría el análisis de los siguientes temas: noción jurídica de la familia; mecanismos de atribución de la renta a las personas naturales o a la familia como unidad; los regímenes patrimoniales del matrimonio, etc. Lo anterior "demuestra la necesidad de un conocimiento del ordenamiento objeto de estudio que no puede ser limitado sólo al sector tributario". BARASSI, Marco (2010), "Il diritto tributario comparato", en Claudio Sacchetto (coord.), *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Rubbettino Editore, Calabria, pp. 100-101.

A la vista de la somera descripción del objeto de estudio del Derecho Tributario, cabría preguntarse cuáles de los aspectos o elementos que conforman el objeto de estudio del Derecho Tributario son comparables. En nuestro entendimiento, no deben imponerse apriorísticamente límites al respecto, pudiendo la comparación jurídica tributaria tener por objeto cualquier manifestación o dimensión del fenómeno jurídico tributario[64]. En otras palabras, como bien señala THURONYI, cualquier área del Derecho Tributario (o Derecho Fiscal) es susceptible de análisis comparativo[65].

En consecuencia, podría ser objeto de comparación, por ejemplo, la propia noción de tributo[66] y sus tipos o especies, los fines extrafiscales de los tributos, los sistemas tributarios o fiscales de distintos países, un tributo en particular[67], la noción de renta[68], otros hechos imponibles[69], la base imponible del impuesto a la renta[70], la tributación de

[64] VIGORITI, Vicenzo (2003), "Note minime sul Diritto Comrparato", en Bartorello, Valentina (Coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, p. 317. Este autor ante la pregunta sobre qué cosa comparar, expresa lo siguiente: "Non ci sono limiti aprioristici, potento lo studio degnamente, e senza il permesso di nessuno, rivolgersi a qualunque manifestazione sociale reconducibile al giuridico. La più varia, senza barriere di carattere formale".

[65] THURONYI, Victor (2004a), "What can we learn from comparative tax law", *Tax Notes*, April 26, p. 461. Entre los ejemplos concretos que indica, se cuentan los siguientes: (ir)retroactividad de la ley tributaria, tributación de las ganancias de capital, la justicia tributaria (control o tutela judicial), IVA, tributación de los cónyuges, reglas anti-evasión e interpretación legal, ajustes por inflación, tributo o impuesto, contabilidad financiera, etc.

[66] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de y CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2013), "Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil – España", *Revista Direito GV*, Sao Paulo, N° 9 (2), pp. 573-614.

[67] BARKER, William B. (1996), "A Comparative Approach to Income Tax Law In the United Kingdom and the United States", *Catholic University Law Review*, vol. 46, N° 1, pp. 7-76; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier et al. (2000), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Ed. IEF, Madrid, 121 pp,; AULT, Hugh y ARNOLD, Brian J. (2004), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Ed. Kluwer Law International, 3a edition.; SCHENK, Alan y OLDMAN, Oliver (2007), *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Ed. Cambridge University Press; AVI- YONAH, Reuven, SARTORI, Nicola y MARIAN, Omri (2011), *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Ed. Oxford University Press, New York.

[68] SARTORI, Nicola (2007), "La nozione di reddito d'impresa negli Stati Unite d'America: Profili di Diritto Comparato", *RDFSF*, LXVI, 4, I, pp. 587-603.

[69] VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker (2014), "Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado", *Derecho PUCP – Revista de la Facultad de Derecho*, N° 72, pp. 223-239.

[70] ENDRESS, Sergio (2011), "La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano", *Foro-Revista de Derecho*, N° 15, pp. 5-19.

la familia[71], la tributación de las empresas[72], las cláusulas o normas antielusión o antievasión[73], el abuso del derecho en materia tributaria[74], la tributación de los actos ilícitos[75], algún principio constitucional tributario[76], el régimen de las consultas tributarias[77], la codificación tributaria[78], los mecanismos de resolución de controversias tributarias[79], el estatuto del contribuyente o carta de derechos y garantías del contribuyente[80], la Administración tributaria, el Derecho Tributario formal[81], las técnicas

[71] SACCHETTO, Claudio (2010), *La tassazione della familia: aspetti nazionali e comparati*, Ed. Rubbettino, Calabria.
[72] FERNÁNDEZ VILLOSLADA, María Paz (2010), "Análisis comparado del régimen fiscal de las entidades *holdings* en la Unión Europea", IEF Cuadernos de Formación, pp. 41-53; ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. (2008), *La tributación de la renta empresarial: derecho comparado*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
[73] GARBARINO, Carlo (2010), "Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoindance Rules", *Theoretical Inquiries in Law*, Volume 11, Issue 2; ZIELKE, Rainer (2014), "Anti-avoidance Legislation of Mayor EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden in the Thirty-Four OECD Member Countries: Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared", *EC Tax Review*, N° 2, pp. 102-115.
[74] DAVID, Cyrille (1993), "L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale), *RDFSF*, LII, 2, I, pp. 220-256.
[75] HERRERA MOLINA, Pedro (2003a), *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*, IEF, Madrid; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (1996), "La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho Italiano al caso español", *Revista de la Facultad de Derecho Universidad Complutense*, N° Extra 20, Estudios de Derecho Financiero y Tributario: Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, pp. 73-98.
[76] MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2010), "Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado", *REDF*, N° 147, pp. 691-711; VALDÉS COSTA, Ramón (1989), "El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el Derecho Comparado", *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 16, pp. 3-44.
[77] ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2001), *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Doc. N° 21/01, IEF, Madrid; BERTAZZA, Humberto (2007), *La consulta tributaria vinculante: un estudio sobre derecho comparado y su análisis en el régimen vigente la República Argentina*, Ed. La Ley, Buenos Aires.
[78] PLAZAS VEGA, Mauricio A. (2012), *La codificación tributaria*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá.
[79] GARBARINO, Carlo (2004a), "La tutela giustiziale con accordi tra Fisco e contribuenti: analisi economica del diritto e comparazione" (I), *RDFSF*, LXIII, 2, I, pp. 225-268; GARBARINO, Carlo (2004c), "La tutela giustiziale con accordi tra Fisco e contribuenti: analisi economica del diritto e comparazione" (II), *RDFSF*, LXIII, 3, I, pp. 438-480; SUCCIO (2012), ob. cit.; ROMERO FLOR, Luis María (2011), "Soluciones alternativas tendentes a la disminución de la litigiosidad tributaria: las actas con acuerdo y el Derecho comparado", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, N°3/2011, pp. 39-52; ROMERO FLOR, Luis María (2014), "Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado", *Gaceta fiscal*, N° 338, pp. 109-135; ANDRÉS AUCEJO, Eva (2016), "Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España", *Revista derecho del Estado*, N° 3, pp. 3-68.
[80] ROZAS VALDÉS, José Antonio et al. (2000), "Estatuto del Contribuyente: Una Visión Comparada", *Crónica Tributaria*, N° 94, pp. 83-124; GARBARINO, Carlo (1998), "La comparazione nei moduli di attuazione dei tributi: una nuova prospettiva di indagine", en Patrizio Braccioni (coord.), *Sistemi Fiscali a Confronto. Modelli Stranieri nella Riforma del Sistema Fiscale Italiano*, Ed. EGEA, Milán.
[81] GARBARINO (1998), ob. cit.

convencionales en materia tributaria[82], la devolución de tributos indebidamente pagados[83], los beneficios fiscales, la tributación de la electricidad[84], los convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por los Estados, el contencioso tributario[85], las notificaciones tributarias[86], el poder tributario[87], tributos nacionales, regionales y locales[88], el federalismo fiscal[89], la tributación ambiental[90], la deducción de los gastos necesarios para producir la renta[91], el *ombudsman* o defensor del contribuyente[92], los regímenes de determinación objetiva[93], los precios de transferencia[94],

[82] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina et. al. (2007), *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*, Ed. Atelier, Barcelona.
[83] MARTÍNEZ - CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Reino Unido (I)", *Noticias de la Unión Europea*, N° 199/200, vol. 17, pp. 65-71; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Italia", *Noticias de la Unión Europea*, N° 201, vol. 17, pp. 39-47; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Francia", *Noticias de la Unión Europea*, N° 204, vol. 18, pp. 105-123.
[84] VASQUES, Sérgio (2001), "A tributação da electricidade: técnica e direito comparado", *Ciência e Técnica Fiscal*, N° 404, pp. 8-49.
[85] CONSOLO, Claudio (1988), "Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela (*Una prospettiva di studio da non trascurare*)", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LIX, N° 4, pp. 775-855; COMBA, Mario (2005), "Lineamenti di Giustizia Tributaria Comparata", en AA.VV., *La Giustizia Tributaria e la sua Commisione Centrale. Studi per il Centoquarantennio*, Giuffré, Milano, pp. 97-142.
[86] GRAU RUIZ, María Amparo (2007), "Las notificaciones tributarias en el Derecho comparado", *Revista Técnica Tributaria*, N° 78, pp. 131-157.
[87] RUIZ ALMENDRAL, Violeta y VILLANCOURT, François (2006), *Choosing to be Different (or not): Personal Income Taxes at the Subnational Level in Canada and Spain*, Papeles de Trabajo, N° 29/06, IEF, Madrid.
[88] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción (2012), "La fiscalidad y la aplicación tributaria local en Francia: un análisis de derecho comparado", *Revista de Información Fiscal*, N° 108, pp. 11-28.
[89] BIZIOLI, Gianluigi y SACCHETTO, Claudio (2011), *Tax aspects of fiscal federalism: a comparative analysis*, Ed. IBFD, Amsterdam, 770 pp.; ANDERSON, George (2010), *Una introducción comparada al federalismo fiscal*, trad. Mario Kölling, Marcial Pons, Madrid, 133 pp.
[90] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de (2011), "Tributos medioambientales en Brasil: una perspectiva comparada con España", *Quincena fiscal*, N° 22, 2011, pp. 37-52.
[91] DAVID, Cyrille (2008), "Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario. Studio comparativo (Germania, Francia e Regno Unito)", *RDFSF*, LXVII, 1, I, pp. 88-125.
[92] SERRANO ANTÓN, Fernando (2007), "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: and Analysis from a Spanish and Comparative", en *Intertax*, vol. 35, n° 5, pp. 331-340; ROZAS VALDÉS, José Andrés y ANDRÉS AUCEJO, Eva (2004), ob. cit., pp. 139-153.
[93] GARCÍA NOVOA, César (2003), "Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia Latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino", *Estudios Financieros. Revista Contabilidad y Tributación*, N° 247, pp. 67-112.
[94] ZIELKE, Rainer (2014), "Transfer Princing of Mayor EC Member Countrieswith Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom and Italy Compared", *EC Tax Review*, N° 6, pp. 332-351.

las instituciones fiscales en general[95], los delitos tributarios[96], la fiscalidad de la fundaciones bancarias[97], las deudas tributarias y la transmisión de empresas[98], el Derecho Fiscal Internacional[99], la publicación de lista de deudores tributarios morosos[100], etcétera.

Valga advertir que los estudios que se acaban de enumerar, a los efectos ilustrar posibles ámbitos de comparación jurídica tributaria, en estricto rigor, y salvo algunas

[95] BELTRAME, Pierre y MEHL, Lucien (1997), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2ª edición, puf, Paris.
[96] PÉREZ ROYO, Fernando (1989), "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho Comparado", *Crónica Tributaria*, N° 60, pp. 129-139.
[97] MORRATI, Stefano (2015), "La fiscalità delle fondazioni bancarie: Spunti Comparatistici", *RSFSF*, LXXIV, 2, I, pp. 236-266.
[98] ARRIBAS LEÓN, Mónica (2005), "Deudas Tributarias y Transmisión de Empresas: Estudio Comparado del Régimen Tributario Español e Italiano", *Crónica Tributaria*, N° 116, pp. 11-33.
[99] FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira (2010), *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.
[100] ZAPATERO GASCO, Alejandro (2016), "La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada", *Documentos – Instituto* de *Estudios Fiscales*, N° 13, pp. 259-273.

excepciones[101]-[102], no serían comparativos a los ojos de la doctrina autorizada[103] o lo son a un nivel básico, aunque su título pueda sugerir lo contrario. Dicho de otra manera, y de

[101] Entre las excepciones, sin perjuicio de otras que se mencionan más adelante en esta tesis, consideramos debe incluirse la citada obra de FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA. En este manual se propone para enfrentar el estudio de esta materia un enfoque comparado "mínimo", el cual, en la realidad, a nuestro entender, es algo más que mínimo (no es un trabajo que se ubique en el límite inferior de la comparación tributaria). La premisa inicial es que la problemática del Derecho fiscal internacional supone la existencia de un elemento "extranjero". Por ello, su estudio debe hacerse "desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación. En la práctica, ello lleva a menudo a la necesidad de que colaboren profesionales de diversos Estados, lo que aconseja que cada uno de ellos tenga una mínima noción de los criterios que se aplican en los demás sistemas fiscales, a parte del conocimiento especializado del ordenamiento tributario y jurídico propio" (FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, ob. cit., p. 12). Ahora bien, "[p]ara facilitar ese mínimo conocimiento «comparado», no vamos a exponer el Derecho fiscal internacional desde una perspectiva exclusivamente española, sino que procuraremos también dar cuenta de los criterios que se aplican en otros países, al menos en los casos más significativos" (Ibidem). "Este enfoque comparado –se complementa– se justifica, además, porque de otro modo el Derecho fiscal internacional se convertiría en un estudio del sistema fiscal español, con el añadido de los convenios de doble imposición" (Ibidem). Pues bien, identificado el objeto de estudio (y, en cierto modo, de comparación), la obra en comento, en sus distintos pasajes, da cuenta de los criterios que aplican en distintos países con relación a cada una de las materias que coloca la fiscalidad internacional. Lo hace citando no sólo las normas legales correspondientes, sino también abundante jurisprudencia y doctrina. Asimismo, se destacan semejanzas y diferencias entre países. En fin, si incluyese un apartado con conclusiones evaluando esas convergencias y divergencias, podría hablarse sin reparos de un estudio de derecho fiscal internacional comparado.

[102] También creemos que es meritorio, aun cuando no explicite el método comparativo utilizado, el artículo publicado recientemente por Marta MORENO CORTE. En este trabajo se realiza un estudio comparativo para identificar cómo se está articulando el tema del descubrimiento de "indicios" de delitos tributarios en las actuaciones inspectoras en diversos ordenamientos jurídicos (Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal). Para ello se analizan, en clave comparativa, varios aspectos relacionados con la materia, realizándose al término de cada uno estos, consideraciones finales comparativas, en las que se establecen clasificaciones, semejanzas, diferencias, etc. También se hacen sugerencias de *lege ferenda*. Ahora bien, conviene subrayarlo, la identificación que se propone la autora no es un mero ejercicio descriptivo de las normas legales relevantes de los diversos sistemas jurídicos, sino que comprende igualmente los "formantes" doctrinal y jurisprudencial (se hace referencia a variados pronunciamiento de tribunales nacionales y europeos). Con todo, poco se avanza –creemos por ahora– sobre las causas explicativas de las diferencias y semejanzas establecidas entre los ordenamientos comparados. MORENO CORTE, Marta (2023), "El descubrimiento de «indicios» de delito en las actuaciones inspectoras: La experiencia comparada", *Crónica Tributaria*, N° 188, pp. 117-147.

[103] Al respecto, THURONYI, constata lo siguiente: "La literatura sobre tributación comparativa es mucho más limitada (…), la mayor parte de la literatura consiste en descripciones de los sistemas tributarios de países particulares. En algunos casos, un solo libro, o un conjunto de varios volúmenes, contienen resúmenes de las leyes fiscales (o aspectos particulares de las leyes fiscales) de varios países. En realidad, esto no debería considerarse derecho tributario comparativo, aunque es un primer paso en la dirección de la organización del material que pueden utilizar aquellos que estudian el derecho tributario comparativo" THURONYI, Victor (1999), "Studying Comparative Tax Law", en Gustaf Lindencrona, Sven-Olof Lodin, and Bertil Wiman (editores), *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Muten*, Kluwer Law International, Estocolmo, p. 333. En la misma línea, pero en otro trabajo, expresa: "La literatura sobre derecho tributario comparativo es sustancial, aunque representa sólo una pequeña porción de la literatura de derecho tributario. La mayoría es descriptiva o, incluso si es analítica, tiene el enfoque de un solo país. Tal material podría no considerarse adecuadamente como comparativo, aunque proporciona una buena base para el estudio comparativo. Relativamente pocos estudios comparativos son de amplio alcance". THURONYI, Victor (2006), "Tax Law", en en Jan M. Smits (editor), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK-Northampton USA, p. 709.

forma más precisa, son trabajos que revelan una distinta graduación comparativa, encontrándose la mayoría en un nivel más bien básico.

Así, por ejemplo, el artículo titulado "Concepto de tributo. Una perspectiva comparativa Brasil-España"[104], el cual –según puede leerse en su resumen– tiene por objeto analizar el concepto de tributo y los elementos caracterizadores que lo conforman en los ordenamientos brasileño y español, examinándose también los principios constitucionales tributarios (en particular, la capacidad contributiva) y el fenómeno de la extrafiscalidad. Entrando de lleno en lo que interesa, este estudio no explicita un método de comparación. La estructura de análisis no es la misma respecto de cada uno de los países comparados, por lo que es evidente que los énfasis son distintos. Pareciera que cada uno de los autores escribió su parte y una vez terminadas procedieron a juntarlas y agregarles algunas conclusiones genéricas las cuales son un tanto predecibles. En nuestra opinión, falta la comparación propiamente tal, en el sentido de identificar diferencias y semejanzas, para luego explicarlas y verificar los resultados. En este mismo sentido, creemos que pudo ser una comparación estructural, ya que se tratan los aspectos legislativo, jurisprudencial y doctrinal en los sistemas tributarios comprendidos en el estudio. Corrobora lo anterior, en cierto modo, la siguiente conclusión general (la cual nos parece, al menos, matizable): "Después de este repaso de la legislación, jurisprudencia y doctrina tanto brasileña como española del concepto de tributo, se aprecia que en ambos ordenamientos esta noción está regulada de forma bastante similar, respondiendo a la moderna concepción actualmente existente del derecho financiero y tributario que propugna que entre ingresos y gastos públicos tiene que existir, de forma necesaria, una íntima y profunda conexión"[105].

[104] OLIVEIRA y CHECA GONZÁLEZ (2013), ob. cit., pp. 573-614.
[105] Ibidem, pp. 602-603.

Otro ejemplo es el artículo de la profesora María Amparo GRAU RUIZ titulado "Las notificaciones tributarias en Derecho Comparado"[106]. El tema procedimental tributario es todavía poco explorado comparativamente, lo que hace que estemos ante una elección temática meritoria. Sin embargo, en nuestra humilde opinión, estamos frente a un estudio modesto en su alcance y en sus objetivos comparativos, aunque un punto de partida para futuras investigaciones sobre la materia. La propia autora es consciente de ello, ya que honestamente expresa en la nota preliminar de su trabajo que se trata de "una primera aproximación provisional al objeto de estudio (…) sin perjuicio de su posterior ampliación a otros países del norte, centro y sur del continente americano"[107] y que se ha encontrado con dificultades para acceder a información homogénea en los ordenamientos estudiados y también de traducción[108]. A partir de esta constatación, añade que "ha preferido mostrar de una manera descriptiva los datos correspondientes a cada Estado"[109]. Es decir, la autora ha enfrentado algunos de los problemas típicos que implica la comparación en materia tributaria. Pues bien, este trabajo es fundamentalmente una descripción por países (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal y Reino Unido) de normas legales relacionadas con la materia objeto de estudio. Decimos fundamentalmente porque, en algunos casos[110], se hace además referencia a jurisprudencia y doctrina relevante (ej., Bélgica[111]). En conclusión, y en clave comparativa, estamos frente a un trabajo que, a lo sumo, podría encuadrarse dentro del método textual o descriptivo (estudiaremos este método en la primera parte del capítulo II).

[106] GRAU RUIZ, ob. cit., pp. 131-158.
[107] Ibidem, p. 132.
[108] Ibidem.
[109] Ibidem.
[110] Los tratamientos por país no son simétricos. Por ejemplo, en el caso de los Países Bajos, ni siquiera se citan normas legales. Ver, ibidem, p. 150.
[111] Ibidem, pp. 135-140.

En suma, si aplicamos la distinción que propone Kim BROOKS[112], buena parte de los mencionados trabajos comparan leyes o normas tributarias para lograr objetivos distintos al avance de la disciplina y sin una consideración expresa de la teoría o los métodos del Derecho Tributario comparativo. Ahora bien, la mención y el examen de los trabajos correspondientes a la otra categoría, se realizará en distintos momentos de esta investigación.

Volviendo al concepto de Derecho Tributario, como vimos, se trata de una disciplina que en muchos casos es concebida simplemente como un conjunto de disposiciones o normas legales relativas al establecimiento y aplicación de los tributos. Sin embargo, el Derecho Tributario no está compuesto exclusivamente por disposiciones normativas ("lenguaje objeto"), sino también por la dogmática o doctrina tributaria ("metalenguaje" o "discurso de los juristas sobre las normas tributarias"[113]). Pero no solo el dato normativo y la dogmática, salvo desde una perspectiva positivista, constituyen el fenómeno jurídico tributario en su conjunto, sino también la experiencia o la realidad jurídica tributaria. En este sentido, LOZANO sostiene que la interrelación e influencia mutua del "dato normativo", de la "experiencia jurídica" y de la "dogmática" permite alejarse de un "método puro confiado a la lógica y a la deducción"[114]. No se puede reducir lo jurídico tributario a lo puramente normativo y sin influencia de factores ajenos. "No se trata con ello –puntualiza LOZANO– de postular un enfoque de tipo sociológico en el que más que a la norma misma se atienda a su proceso de producción y de realización, sino simplemente de poner de relieve que incluso el estudio más «internalizado» del Derecho

[112] Los estudios de derecho tributario comparativo se pueden dividir en dos categorías amplias: "trabajo que busca avanzar en la disciplina del derecho tributario comparativo y trabajo que compara leyes tributarias para lograr otro objetivo, sin una consideración explícita de la teoría o los métodos del derecho tributario comparativo". BROOKS (2020), ob. cit., p. 651.
[113] GARBARINO, Carlo (2003), *Imposizione ed Effettività nel Diritto Tributario*, Ed. CEDAM, Padova, p. 5.
[114] LOZANO, Carmelo (1990), *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, p. 133.

que pretenda hacerse eco de su contenido, acaba por tener que asumir la relevancia del aspecto externo de las normas, so pena de excluir la justicia como contenido del Derecho"[115].

Atendido lo anterior, creemos que los cultivadores del Derecho Comparado han de tener en consideración que se moverán en un terreno marcado, significativamente, por los signos de la diversidad, los particularismos, la incertidumbre, el dinamismo y el cambio continuo[116]. En otros términos, los comparatistas han de ser conscientes de la "historicidad del derecho"[117], es decir, de la idea que lo concibe como una realidad en constante cambio. El Derecho Tributario, según se explicó, no es la excepción[118]. Ello no excluye la posibilidad de identificar y establecer algunas constantes, influencias e interrelaciones. Sin embargo, la cuestión es atribuirles una adecuada relevancia, ya que, aunque se parta de un dato común, el Derecho se configurará a menudo de manera diversa en cada tiempo y espacio[119].

---

[115] Ibidem, p. 142.

[116] KANT, antes de emprender el intento de esbozar los hilos conductores de una historia universal del hombre (según plan de la Naturaleza), tiene que reconocer una limitación inicial, cual es, el "curso contradictorio de las cosas humanas". En otras palabras, advertía que, dado que "los hombres no se mueven, como animales, por puro instinto, ni tampoco, como racionales ciudadanos del mundo, con arreglo a un plan acordado, parece que no es posible construir una historia humana con arreglo a plan (cómo es posible, por ejemplo, en el caso de las abejas y de los castores)". Más adelante, añade, "con una madera tan retorcida como es el hombre no se puede conseguir nada completamente derecho" KANT, Emmanuel (2000), "Idea de una historia universal en sentido cosmopolita", en *Filosofía de la historia*, Ed. Fondo de Cultura Económica, esp. pp. 40-41 y 51). Por su parte, RECASÉNS, refiriéndose al problema de las características de cada área cultural concreta, expresa: "El hombre hace siempre *las mismas cosas*, desenvuelve las mismas funciones, pero esas mismas cosas y funciones que hace, *las hace siempre de modo diferente*" RECASÉNS SICHES (1971), "Los Métodos de Investigación Sociológica en Derecho Comparado", en AA.VV. *Comunicaciones Mexicanas al VIII Congreso Internacional de Derecho Comparado (Pescara, 1970)*, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, p. 84.

[117] Con todo, "ello no supone una visión historicista de las instituciones jurídicas, sino un intento por conciliar y aunar la lógica y la historia en la elaboración dogmática de la disciplina y en su aplicación práctica. Una y otra no tienen por qué estar enfrentadas, y su confluencia sólo puede redundar en una mejor y más acabada comprensión de los institutos jurídicos en cada momento y circunstancia, contribuyendo a lo que en definitiva es el objetivo global de la tarea jurídica, esto es, una más justa y equitativa aplicación del Derecho" (LOZANO, ob. cit., pp. 138-139).

[118] "Se advierte así la necesidad [se expresa a propósito de la historicidad del Derecho Tributario], cada vez más viva, de enriquecer y permeabilizar el estudio del Derecho tributario, incorporando los avances y resultados de la ciencia y de la metodología jurídica, en general". CASADO OLLERO, Gabriel (1988), "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *REDF*, N° 59, p. 383.

[119] MONTESQUIEU evidenció la dificultad del trasplante de leyes o instituciones de un país a otro, las cuales están condicionadas por una serie de factores físicos, climáticos, geográficos, económicos, sociológicos,

Por último, pero no menos importante, resulta necesaria la consideración dentro del objeto de estudio del Derecho Tributario y, por tanto, del Derecho Tributario comparado, aquellas materias puestas de relieve desde una visión crítica de la disciplina ("Critical Tax Theory"). En términos generales, esta visión no acepta la consideración de que el Derecho Tributario sea tan solo un instrumento de determinados intereses o grupos. Muy por el contrario, los estudiosos adscritos a esta corriente, con el propósito de ampliar la mirada, se preguntan por qué las leyes tributarias son como son y qué impacto tienen en grupos históricamente desatendidos, como minorías raciales, mujeres, personas lesbianas, bisexuales y transexuales, personas de bajos ingresos y pobres, los inmigrantes y las familias no tradicionales[120]. Temas que cuantitativa y cualitativamente no son ni han sido el objeto principal de estudio por parte de los cultores del Derecho Tributario, hechas algunas salvedades, como, por ejemplo, Anthony INFANTI, quien junto con hacer propio el ideario inclusivo y social de la visión crítica del Derecho Tributario[121], en algunos

religiosos, políticos, etc.: "Elles [les lois politiques et civiles] doivent être tellement propes au peuple pour lequel elles sont faites, que c'est un très grand hasard si celles d'une nation peuvent convenir à une autre" (MONTESQUIEU, 1995, *De l'Esprit des lois,* I, Éditions Gallimard, Paris, p. 95). A partir de estas ideas, se ha desarrollado lo que se denomina la "Teoría de los obstáculos ambientales al trasplante jurídico". En esta línea se inscribe Otto KAHN-FREUND, el cual, partiendo de los postulados de Mostesquieu (al cual considera el primer jurista comparatista) intenta trazar una línea entre el uso y el abuso del método comparado. Su tesis principal es que los factores ambientales descritos por Montesquieu no han perdido su validez, aun cuando algunos de ellos han disminuido su peso, al paso que los factores políticos han aumentado su importancia. Así, por ejemplo, las grandes diferencias que se aprecian en las interpretaciones acerca de lo que se entiende por separación de poderes, es –a su juicio– hoy uno de los elementos que determina la línea entre el uso y el abuso del método comparativo. Todo lo que quiero sugerir –expresa, en conclusión– es que su uso [del método comparativo] reclama un conocimiento no sólo del derecho extranjero, sino también su contexto social y sobre todo político. El uso del Derecho Comparado para fines prácticos deriva en abuso únicamente si se impregna del espíritu legalista que ignora este contexto de la ley (KAHN-FREUND, Otto, 1975, "Sull'uso ed abuso del diritto comparato", *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Anno XXIX, pp. 785-811). Asumida la diversidad que generan los "factores ambientales", pareciera que no es menos cierto que en la actualidad hay una demanda de reglas uniformes, especialmente, de parte de los operadores económicos internacionales (aun cuando también se benefician de las diferencias que nacen de las competencias entre Estados). De de esta contradicción [entre lo diverso y lo uniforme], según CANIVET, nace el interés por el Derecho Comparado (CANIVET, Guy, 2005, "La pratique du droit comparé par les cours suprêmes Brèves réflexions sur le dialogue des juges dans les expériences française et européenne: en commentaire de l'article de Sir Basil Markesinis et Jörg Fedtke *Le juge en tant que comparatiste*", *Tulane Law Review*, Vol. 80, N° 1, p. 224).

[120] Cfr. INFANTI y CRAWFORD (editores), ob. cit.

[121] Más recientemente, INFANTI, Anthony (2022), *Tax and Time. On the Use and Misuse of Legal Imagination*, NYU Press, New York.

casos, lo hace combinándola con la comparación jurídica[122]. En suma, parafraseando al profesor CASADO OLLERO, no es razonable que el Derecho Tributario prescinda de la persona y se contente con el contribuyente en cuanto titular de riqueza imponible, es decir, de manifestaciones capacidades económicas merecedoras de tributación[123].

4. El «Derecho Tributario Comparado» (comparative taxation o comparative tax law)

Existe cierto consenso en la doctrina de que el «Derecho Comparado» no es una rama o área específica del derecho en cuanto cuerpo de normas. No existen las normas de Derecho Comparado.

Utilizando las expresiones de Peter DE CRUZ, a diferencia de otras ramas del derecho, se trataría de una disciplina que no tiene un "núcleo sustantivo"[124]. Dicho de otro modo, "el derecho comparado no constituye una rama distinta del derecho nacional, es decir, un cuerpo de derecho que comprende prescripciones normativas para la regulación de la conducta y las relaciones humanas. No hay reglas ni principios de derecho comparado"[125].

Si damos por cierta la afirmación anterior, debiésemos concluir, extrapolando esas ideas, que no existen normas de "Derecho Tributario comparado" y que esta no es una

[122] Ver, por ejemplo, INFANTI, Anthony (2002), "Spontaneous tax coordination: on adopting a comparative approach to reforming the US international tax regime", *Vand. J. Transnat'l L.,* N° 35, pp. 1105-1233; INFANTI, Anthony (2003), "The Ethics Tax the Cloning", *Florida Tax Review*, vol. 6, N° 3, pp. 251-340; INFANTI, Anthony (2018), *Or Selfish Tax Laws: Toward Tax reform That Mirrors Our Better Selves*, (The MIT Press – Cambridge). En este último libro, se explora la relación del Derecho Tributario y la Sociedad en clave comparativa, incluyéndose en uno de los estudios comparativos de casos a España, en lo relativo a las políticas de vivienda (p. 70 y ss).

[123] CASADO OLLERO, Gabriel (2006), "Persona y Derecho tributario: STC 45/1989 de febrero", *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, N° 55, p. 908.

[124] DE CRUZ, Peter (1995), *Comparative Law in a Changing World*, Cavendish Pub., Londres, p. V.

[125] KAMBA, W. J. (1974), "Comparative Law a Theorical Framework", *International and Comparative Law Quarterly*, 23, 3, p. 486.

rama o área específica del derecho en cuanto cuerpo de normas[126], ni se trataría de una disciplina que tenga un núcleo sustantivo. ¿Será tan así?

No compartimos del todo estas afirmaciones. En efecto, siendo verdad que el Derecho Tributario comparado no es un sector del Derecho Tributario positivo, esto es, efectivamente no existen normas positivas de Derecho Tributario, también lo es que, en el estado actual de evolución de las ideas sobre el Derecho, hay buenos argumentos para sostener que la expresión "normas jurídicas" no está circunscrita solo a las reglas legales formales. En otras palabras, si se concibe el Derecho como un conjunto de normas positivas, entonces la conclusión no podría ser otra sino la de que el Derecho Comparado no es una rama específica del Derecho. Por el contrario, si el entendimiento sobre el Derecho menos positivista, creemos podrían introducirse ciertos matices. Asimismo, consideramos –y pretendemos demostrarlo en los apartados que siguen– que el Derecho Tributario comparado sí ha producido conocimiento sustantivo. Comenzaremos por este último aspecto, para luego enfrentar la cuestión normativa.

Según algunos autores, hay dos posibles respuestas sobre el sentido de la expresión "Derecho tributario comparado" (o, en inglés, "comparative tax law" o "comparative taxation"): (1) forma de método académico de investigación[127] y enseñanza; y (2) puede

[126] En este sentido, GARBARINO sostiene: "El derecho tributario comparado no es un sector del derecho tributario positivo, esto es, no es un conjunto de normas que tenga por objeto las relaciones tributarias. También se diferencia del derecho internacional tributario (que tiene por objeto las relaciones entre los Estados entes impositores y el desarrollo de normas supranacionales), como asimismo del derecho tributario internacional (que se refiere a la tributación de los residentes o bien de los no residentes desde la perspectiva de un Estado en particular) GARBARINO (2004b), ob. cit., pp. 1060-1061. Tal diferenciación,

[127] Hay autoras que aceptando las dos posibles respuestas, orientan sus estudios en el sentido metodológico del Derecho Tributario comparado: "Por derecho tributario comparado, me refiero a los métodos utilizados en el derecho comparado aplicados al campo del derecho tributario. Algunos académicos argumentan que el derecho tributario comparado no es solo una metodología, sino un cuerpo sustantivo de conocimiento. Estoy de acuerdo con su línea de razonamiento en que la metodología utilizada es principalmente una técnica derivada del derecho comparado y puede conducir a nuevos conocimientos en sí misma. En este artículo, sin embargo, me gustaría centrarme en lo primero: el aporte metodológico que el enfoque y las técnicas del derecho tributario comparado hacen a la disciplina del derecho tributario. Por ello, en este artículo abordo el derecho tributario comparado como metodología". BUIJZE, Renate (2016), "The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research", *Erasmus Law Review*, Vol. 9, N° 4, doi: 10.5553/ELR.000071, pp. 190-191. Sin desconocer los méritos de la obra, menos claro en lo metodológico y en lo sustantivo es el alcance de la expresión "Derecho Tributario Comparado" usada, por

representar un cuerpo único en el conocimiento («conocimiento tributario comparativo» en el sentido de nuevos conocimientos y conclusiones que solo se pueden alcanzar a modo de comparación[128]).

Los referidos autores mencionan como ejemplo de dicho conocimiento la clasificación de las «tax families» contenidas en el libro titulado *Tax Law Design and Drafting* de Victor THURONYI. En su opinión, esa clasificación sería una idea («conocimiento tributario comparativo»), aunque criticable, que no podría haberse producido sin el proceso de comparación de las normas jurídicas[129]. En este mismo sentido, para MARIAN, el Derecho Tributario Comparado "es un campo de conocimiento sustantivo"[130].

En nuestra opinión, esta caracterización del "Derecho tributario Comparado" como un campo de conocimiento sustantivo, y también el ejemplo ofrecido para ilustrarlo, resultan muy pertinentes y cercanas a la realidad y a la historia intelectual de los estudios de Derecho Tributario Comparado (esbozaremos esta historia más delante en el punto 5 de este capítulo).

A continuación, vamos a presentar y comentar otra obra que sin estar etiquetada como de "Derecho Tributario Comparado", a nuestro entender, constituye un "conocimiento tributario comparativo" que no podría haberse producido sin el proceso de comparación jurídica. Nos referimos al clásico libro de Dino JARACH titulado *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*[131].

---

ejemplo, en AA.VV. (2012), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Ed. Librotecnia, Santiago de Chile. En efecto, en la introducción solo se expresa: "Esta obra colectiva trata básicamente de Derecho Tributario Comparado. Intenta recoger desarrollos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios nacionales que sirvan de lecciones o experiencia para otros países. Lo anterior, en el contexto de una tendencia mundial que basa el progreso en el desarrollo del conocimiento universal, fundamentada en la globalización y en la sociedad del conocimiento" (p. 16).

[128] AVI-YONAH, SARTORI y MARIAN, ob. cit., p. 2.

[129] Ibidem, pp. 2-3.

[130] MARIAN (2010), ob. cit., p. 419.

[131] JARACH, Dino (2011), *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aíres.

Esta obra ha recibido escasa o nula atención en estudios posteriores de Derecho Tributario comparado. El único reconocimiento del mérito comparativo que conocemos viene de la doctrina tributaria italiana: "*El hecho imponible* es un libro 'filosófico'. No es un tratado referido a un ordenamiento jurídico en particular, sino sobre todo el resultado de la investigación de una suerte de 'esencia' del derecho tributario sustancial, obtenida a través del estudio comparado de múltiples sistemas fiscales". Se añade, precisando un poco en lo metodológico, pero sin especificar un método comparativo en particular, lo siguiente: "Hay al menos dos aspectos que representan la 'figura' de este libro: uno, como acabamos de decir, es el uso de una metodología comparada, que ha distinguido el enfoque de Jarach desde sus inicios en Pavía; la otra es la vocación al 'sistema'"[132].

Antes de entrar en el análisis y comentario de esta obra, creemos oportuno mencionar algunos antecedentes de su autor.

Dino JARACH fue docente asistente del Profesor Benvenuto GRIZIOTTI en la Universidad de Pavía, entre los años 1936 a 1938. Luego, por causa de los acontecimientos bélicos de la época en Europa y de la persecución de la que fue objeto, su carrera en dicha Universidad se vio interrumpida (en sus propias palabras, "tuve una pausa involuntaria en la docencia") desde 1939 a abril de 1941.

Durante este último periodo, según expresa el propio JARACH en otra de sus obras, se dedicó al derecho tributario comparado y colaboró en la organización en la Oficina Internacional de Documentación Fiscal de la IFA[133]. Su siguiente y definitiva parada fue Argentina (1941).

---

[132] CIPOLLINA, Silvia (2020), "Dino Jarach (1915-1996): Una Vita in Due Mondi nel Carteggio con Benvenuto Griziotti", *RDFSF*, LXXIX, 2, I, pp. 154-155.

[133] "Durante cerca de cuarenta años (salvo algunos breves paréntesis) ejercí la enseñanza universitaria de las Finanzas Públicas. Empecé en los años 1936 a 1938, como asistente del profesor Benvenuto Griziotti en su cátedra de la Universidad de Pavía y luego tuve una pausa involuntaria en la docencia, desde 1939 a abril de 1941, tiempo que dediqué al estudio comparativo de los regímenes tributarios de los principales países del mundo y a trabajar como adjunto del profesor P. J. A. Adriani en la organización y estructuración operativa de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, creada por la IFA (Asociación Fiscal

La primera edición del libro en comento se publicó en 1943, cuando ya se había incorporado como docente a la Universidad Nacional de Córdoba. Por lo tanto, estamos frente a una obra que se publicó prácticamente a continuación de un periodo de dedicación al estudio comparativo de los regímenes tributarios de los principales países del mundo.

A todo ello, habría que sumar su formación previa. Además de abogado y doctor en jurisprudencia por la Universidad de Turín, "era un humanista de formación universal" y dominaba cinco idiomas (español, italiano, alemán, inglés y portugués).

Estas breves notas biográficas son suficientes, a nuestro modo de ver, para no dudar de que Dino JARACH contaba con las habilitaciones y conocimientos para producir "conocimiento tributario comparativo". Ahora bien, independientemente del perfil del autor, ¿el trabajo en comento de JARACH es verdaderamente comparativo? Veamos.

El mismo JARACH atribuye la calidad de comparación jurídica a su obra: "Existen tratados, y especialmente monografías, en que se citan las leyes, la literatura y, más raramente, la jurisprudencia de otros países. Nunca, sin embargo, se ha hecho una obra de comparación jurídica, en el verdadero sentido, para la construcción de una teoría general; nunca se ha acercado el derecho tributario europeo al anglosajón. Hacerlo hubiera demostrado la fundamental analogía entre los varios sistemas jurídicos en materia

Internacional) a comienzos de 1939 en Ámsterdam" (JARACH, Dino, 2013, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, cuarta edición, Abeledo Perrot, Buenos Aíres, p. XLI).

tributaria: analogía de problemas, de razonamientos, de soluciones"[134-135]. La misma característica es destacada por el prologuista del libro[136].

Sin duda que el libro de JARACH es un trabajo diverso en la elección de materiales para apoyar a su tesis. Diverso en lo que respecta a los países que integra en su argumentación y a las fuentes consultadas, toda vez que no compara solo normas legales o constitucionales, sino igualmente opiniones doctrinales y criterios jurisprudenciales. En sus propios términos, "la presente obra utiliza legislación, doctrina y jurisprudencia de los más importantes países, con derecho de tipo europeo y anglosajón, y, por consiguiente, es igualmente válida como teoría jurídica para cualquiera de ellos"[137].

Si bien los países estudiados no tienen un capítulo separado (no es un requisito de la comparación proceder de esta forma), JARACH integra conocimientos de los mencionados países. En lugar de una revisión detallada de cada país, JARACH compara los sistemas tributarios en cada etapa de su trabajo, con distintas técnicas. En esta misma línea, al ser concebido como una teoría general, el estudio no se relaciona con el derecho

[134] JARACH (2011), ob. cit., p. 5.

[135] Años más tarde (1971), en el prólogo de la segunda edición de su libro, respondiendo a la crítica de un autor, JARACH vuelve a subrayar el hecho de que su teoría general del derecho tributario sustantivo se fundamenta en el Derecho Comparado: "Ha pasado desapercibido, tal vez, al agudo espíritu crítico de MARTÍNEZ, el apoyo que la tesis sustentada en este libro halla en el derecho comparado, como, por ejemplo, en la jurisprudencia de la Suprema Corte norteamericana y en la doctrina suiza que se cita. Repito aquí la llamativa coincidencia entre el fallo de la Suprema Corte norteamericana en la causa *Higgins v. Smith*: «Admitir lo contrario permitiría que los planes de los contribuyentes prevalezcan sobre la legislación en la determinación del tiempo y de la manera de la imposición» y la afirmación de BLUMENSTEIN en su ensayo sobre «Die Auslegung der Steuergesetz» cuando afirma: «Se ofrece aquí una posibilidad de que el contribuyente determine unilateral y arbitrariamente la configuración de sus propias obligaciones fiscales»" (Ibidem, p. XXX).

[136] "La importancia teórica y práctica de la obra es aumentada por su característica, que, según mis conocimientos, no tiene precedentes en la literatura jurídica tributaria: es decir, el hecho de tratarse de una teoría general fundada no sobre un derecho en particular, sino sobre la comparación sistemática de los derechos de diferentes países. El lector encontrará citadas y empleadas en la construcción de las diferentes doctrinas, literatura y jurisprudencia de países latinos, como Francia, Bélgica, Italia y Argentina, como de otros países europeos, como Alemania, Suiza y Holanda, y al mismo tiempo de Inglaterra y de los Estados Unidos. La comparación de derechos tan diferentes como el continental europeo y el anglosajón, de países cuya doctrina tributaria es más anticuada con los de tendencia más modernas, justifica aún más plenamente el subtítulo de la obra" (VITERBO, Camilo, 1943, Prefacio a la primera edición del libro *El Hecho Imponible*, pp. 3-4).

[137] JARACH (2011), ob. cit., p. 6.

de un país en particular[138]. El enfoque de JARACH exige una comprensión amplia de los aspectos normativos, doctrinales y jurisprudenciales, comprensión que –como vimos– nuestro autor poseía sobradamente.

Ahora bien, en lo metodológico, JARACH no es explícito en cuanto al método de Derecho Comparado utilizado. No cita ningún trabajo previo de Derecho Comparado general o especial. Sin embargo, estimamos que ello no implica la no utilización de un método comparativo. ¿Qué métodos de comparación usa implícitamente Dino JARACH en el libro que comentamos? Primeramente, cabe puntualizar que la única referencia metodológica que hace JARACH en su obra se verifica cuando expresa que "el método de la investigación no puede ser sino el método jurídico"[139], un posicionamiento comprensible considerando que en la época en que se publica el libro en cuestión las disputas metodológicas respecto a la autonomía del Derecho Tributario se encontraban en su apogeo. Entendible, adicionalmente, como una forma de tomar cierta distancia de la Escuela funcional fundada por su maestro[140].

Queda claro entonces que el esquema metodológico de JARACH, en cuanto a su objeto, va más allá de la norma jurídica y se orienta asimismo hacia los efectos y operatividad del Derecho. En otras palabras, no obstante que el propósito declarado de JARACH es la elaboración de una teoría general del Derecho Tributario sustantivo, creemos que se aleja del método puro confiado a la lógica y a la deducción, bajo el

[138] "A pesar de que el libro está concebido como una teoría general no vinculada al derecho de un país determinado, quiero subrayar, sin embargo, que se trata de un libro argentino, no sólo por haber sido pensado, escrito y publicado en la Argentina, no sólo porque tuve en cuenta constantemente el derecho nacional, sino también porque encontré en este país la acogida generosa y la hospitalidad cordial, en una palabra, las condiciones favorables para dedicarme al estudio y al trabajo de que esta obra es fruto" (Ibidem, p. 7).

[139] Ibidem, p. 10.

[140] En este sentido, en la nota 2 de su trabajo, JARACH (2011), ob. cit., p. 11, señala que "mientras estamos completamente de acuerdo con el punto de vista de Griziotti de la necesidad de estudiar las finanzas desde todos los puntos de vista para entender correctamente los fenómenos concretos, no creemos posible aceptar el criterio de usar conceptos económicos o políticos para definir los institutos jurídicos, a no ser, como se dijo en el texto, que los conceptos económicos o políticos se resuelven en conceptos jurídicos. De esta manera creemos no caer nunca en una confusión de disciplinas científicas heterogéneas".

entendimiento de que debe interrelacionarse el dato normativo, la experiencia jurídica y la dogmática. En efecto, sin perjuicio de lo ya indicado, tal orientación se aprecia cuando expresa: "No quiero hacer ninguna apología de la doctrina que he esbozado en este libro, pero creo necesario subrayar que ella encuentra su apoyo en textos legales y constitucionales modernos y recoge los resultados de la jurisprudencia, o sea, del derecho vivo de países de la más variada índole y ubicación, como ser: Alemania, Suiza, Italia, la Argentina y los Estados Unidos de Norte América"[141].

Luego, teniendo en cuenta el mencionado hincapié que coloca JARACH en la analogía entre los sistemas tributarios de distintos países (analogía de problemas, razonamientos y soluciones), habría fundamentos para vincularlo al funcionalismo metodológico, en el sentido de que la comparación jurídica la dirige más intensamente a establecer las semejanzas entre los países integrados en el estudio. Sin embargo, hay que observar que JARACH no solo utiliza el argumento comparativo para dar cuenta de analogías, sino también de diferencias. Así, por ejemplo, respecto del problema de la "capacidad tributaria de los carteles o sindicatos o sociedades holding"[142].

Visto todo lo anterior, creemos que JARACH aboga implícitamente por distintos métodos de comparación: conceptual, funcional (núcleo común), formantes legales y, en cierto modo, el método de «law in action», ya que su comparación jurídica también se dirige a ver cuál es el derecho vigente ("vivo" usando su propia expresión).

Finalmente, quisiéramos destacar que las ideas de JARACH colocan el tema de las relaciones entre el Derecho Comparado y la teoría general del Derecho Tributario.

[141] Ibidem, p. XXVII.

[142] "Se plantea, en efecto, la pregunta: si una sociedad comercial está constituida en el interior del país según las leyes nacionales y desde el punto de vista del derecho comercial posee la personería jurídica, pero no es, económicamente, sino un órgano, una dependencia de una concentración de empresas, con o sin personería jurídica, ¿el hecho imponible debe ser atribuido a la sociedad provista de personería jurídica, o a la concentración (sindicato, cartel) que no tiene personería, o a la sociedad madre, que jurídicamente es otra persona'" (…) "El problema ha sido resuelto diferentemente en los distintos países…" (Ibidem, pp. 192 y ss.).

Recordemos que se trataría de una teoría general del Derecho Tributario sustantivo fundado en la comparación sistemática de los derechos (normas legales, doctrina y jurisprudencia) de distintos países. En otras palabras, a partir de una comparación jurídica sistémica se construye una teoría general sobre el Derecho Tributario sustantivo o material, entendido como "[e]l conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias". "Es éste –prosigue JARACH–, a nuestro parecer, el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo. A éste se refiere el presente ensayo de una teoría jurídica del hecho imponible"[143]. En este mismo sentido, no hay que perder de vista que la teoría de JARACH tiene la pretensión de validez general de sus conceptos (v.g., hecho imponible) para todos los ordenamientos jurídicos.

Por todo lo anterior, siguiendo la clasificación de BROOKS de las distintas fases de la historia intelectual del Derecho Tributario comparado, tendríamos que ubicar el libro de JARACH en la fase 1, esto es, entre aquellos autores que plantaron una bandera en el terreno disciplinario, aun cuando este haya recibido escasa atención en estudios posteriores de Derecho Tributario comparativo[144].

Habiendo demostrado la existencia de un conocimiento tributario sustantivo, el cual solo hay que descubrirlo y sistematizarlo (tarea que debería incluirse en una agenta orientada a consolidar la disciplina), corresponde ahora abordar la cuestión normativa del Derecho Tributario Comparado.

Dijimos hace poco que llevan razón quienes plantean que no existen normas positivas de Derecho Tributario Comparado. La creación de estas normas solo compete a los órganos encargados de legislar. Ahora bien, también es cierto, y conviene no perderlo de vista, que cada vez con más frecuencia la producción legislativa está precedida o

[143] Ibidem, p. 14.
[144] No ocurre lo mismo en las obras de Derecho Tributario en general ni en el Derecho Tributario positivo.

acompañada de estudios comparativos. También resulta indiscutible que los trabajos comparativos pueden tener objetivos normativos[145].

Con todo, la producción normativa no es una actividad exclusiva del legislador. Los jueces también producen algunas normas jurídicas, si bien particulares y no generales (salvo el caso de algunos tribunales constitucionales o superiores), especialmente, en casos límite o dudosos que no pueden ser resueltos claramente a partir de la ley. Por lo mismo, nos parece más preciso expresarse en los siguientes términos: "Ante todo, la comparación de Derechos no produce normas jurídicas (a menos que sea practicada por el juez); sino que produce distintas lecturas del Derecho"[146]. Es decir, la comparación de Derechos practicada por el juez podría producir normas jurídicas particulares (excepcionalmente generales). Este entendimiento, obviamente, no es pacífico, en particular para quienes ven a los jueces como meros aplicadores de las normas jurídicas y no como creadores de estas. Por el contrario, si la interpretación es concebida no solo como un proceso de aplicación de normas positivas, sino también de creación de normas particulares (o como uno de los momentos de realización del Derecho), habría que admitir que en ciertos casos los jueces crean normas jurídicas. En otras palabras, los jueces crearían Derecho. Ahora bien, si comparar es interpretar (veremos a lo largo de este trabajo que hay varios autores adhieren a esta postura), o si se concibe a la comparación jurídica como uno de los métodos de comparación (también analizaremos más adelante esta tesis), la comparación de derechos en general practicada por los jueces (y de Derechos Tributarios en particular), podría producir normas jurídicas. Nuevamente, el problema sería la falta de identificación y sistematización de estas normas jurídicas.

---

[145] "Finalmente, y con menos frecuencia, el objetivo de un trabajo comparado es normativo: el autor utiliza el derecho comparado para instar a los países a elevar algún valor subyacente, como la igualdad o la privacidad, o para sugerir que las leyes fiscales de los países deben armonizarse o coordinarse" BROOKS, Kim (2020), "Tim Edgar: The Accidental Comparatist", *Canadian Tax Journal*, vol. 68, N° 1, p. 126.

[146] PONTHOREAU, Marie-Claire (2005), "Le droit comparé en question(s). Entre pragmatisme et outil épistémologique", *Revue internationale de droit comparé*, vol. 57, N° 1, p. 10.

Sobre base de todas estas consideraciones, el «Derecho Tributario comparado» puede ser concebido como una herramienta epistemológica y como el resultado de la comparación del Derecho Tributario (conocimiento tributario comparativo). Asimismo, si se reconoce a los jueces la función de crear normas jurídicas en ciertos casos, podría reconocérsele el estatuto de disciplina jurídica. Por lo demás, según veremos el punto 5 siguiente, el Derecho Tributario Comparado es una disciplina académica y práctica con una historia intelectual. El problema es que el producto de dicha actividad no se encuentra sistematizado.

Por último, en el marco de nuestro propósito de definir y delimitar la expresión "Derecho Tributario Comparado", consideramos conveniente colocar la siguiente cuestión: ¿Sería más preciso hablar en plural sobre Derechos Tributarios Comparados? Si enfrentamos esta pregunta a la luz de las ideas de PONTHOREAU[147], la respuesta debiese ser afirmativa, en el sentido de que lo que se compara son los derechos tributarios de dos o más países. Es decir, mirado el fenómeno desde la perspectiva de los elementos u objetos de comparación sería ciertamente más propio hablar en plural de "Derechos Tributarios Comparados". Con todo, creemos que también sería correcto hablar en singular de "Derecho Tributario Comparado" para referirse al resultado del proceso de comparación de los Derechos Tributarios Comparados, especialmente, si se afirma que dicha actividad produce conocimientos jurídicos, incluso, en ciertos casos, normas jurídicas.

5. Historia intelectual del Derecho Tributario Comparado

[147] "La expresión 'Derecho constitucional comparado', como la de 'Derecho Administrativo comparado' presentan el inconveniente de no poner de relieve la comparación entre múltiples derechos (…) Es la razón por la cual sería deseable introducir el plural para dar cuenta de la diversidad y las diferencias entre los ordenamientos constitucionales" PONTHOREAU, Marie-Claire (2021), *Droit(s) constitutionnel(s) compare(s)*, Economica, seconde édition, Paris, pp. 29-30.

En este apartado vamos a analizar la tesis de la profesora Kim BROOKS sobre la historia intelectual del Derecho Tributario comparado. En términos más específicos, luego de señalar algunos antecedentes sobre la trayectoria de esta autora, sintetizaremos críticamente los resultados de su investigación y sus propuestas, para terminar con unos comentarios generales complementarios sobre los mismos.

Kim BROOKS, profesora de la Facultad de Derecho de la Universidad Dalhousie, Canadá (y, actualmente, decana de la Facultad de Administración de la misma Casa de Estudios), ha realizado importantes contribuciones en el campo del Derecho Tributario comparado. En efecto, además de ser coautora de la segunda edición de un libro de referencia en la materia[148] y de haber publicado algunos artículos con esta orientación en temas específicos[149], en fecha más reciente ha focalizado en la historia de la disciplina[150] y cómo estudiarla[151].

En el artículo publicado en 2020, la profesora BROOKS efectúa un sugestivo, original y fundamentado estudio sobre la evolución de la historia intelectual del Derecho Tributario comparado moderno, clasificando los estudios sobre la materia en distintas fases (seis), bajo la premisa de que los mismos se pueden agrupar y explicar de manera

[148] THURONYI, Victor, BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016), *Comparative Tax Law*, segunda edición, Wolters Kluwer, Netherlands.

[149] BROOKS, Kim (2007), "Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies", vol. 5, no. 2 eJournal of Tax Research pp. 168-197; BROOKS, Kim (2015), "International Tax Policy: The Counter-Story Presented by the BRICS" in Yariv Brauner & Pasquale Pistone, eds, *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

[150] BROOKS (2020), ob. cit., pp. 649-682. Las ideas matrices de este artículo se contienen igualmente en la tesis doctoral de la autora titulada *Comparative Tax Law: The Foundations of a Discipline and its Potential to Advance Knowledge*, defendida en la University of Wester Australia, el año 2020. Disponible en: https://api.research-repository.uwa.edu.au/ws/portalfiles/portal/101474285/THESIS_DOCTOR_OF_PHILOSOPHY_BROOKS_Kimberley_Ruth_2020.pdf Las virtudes de esta tesis son destacadas en un artículo de Ana Paula DOURADO relativo al Derecho Tributario y las estrategias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Incluso, apreciamos un intento de clasificar a BROOKS metodológicamente hablando: "Brooks parece confiar en el comparativismo socio jurídico crítico". DOURADO, Ana Paula (2021), "Comparative Tax Law and the European Court of Justice Strategies", *Intertax*, vol. 49, N° 2, pp. 116-117.

[151] BROOKS, Kim (2022), *Comparative Tax Law Guide*, Halifax, Nova Scotia.

relacional[152]. En otras palabras, aunque a menudo ocurre que los académicos no reconocen el trabajo de forma explícita a quienes los precedieron, esta historia revela debates comunes[153].

Luego, en opinión de la referida autora, la cual estimamos tremendamente certera en la apreciación de la realidad, los estudios de derecho tributario comparativo se pueden dividir en dos categorías amplias: [i] "trabajos que buscan avanzar en la disciplina del derecho tributario comparativo"[154] y [ii] "trabajos que comparan leyes tributarias para lograr otro objetivo, sin una consideración explícita de la teoría o los métodos del derecho tributario comparativo"[155].

Los primeros trabajos [i], le sirven a nuestra autora para identificar las seis fases que tendría la evolución intelectual del Derecho Tributario Comparado moderno: (fase 1): plantar una bandera en el terreno disciplinario (1927-1985); (fase 2): proyectos comparativos tributarios realizados por académicos individualmente (1985-1998); (fase 3): compromiso reflexivo con la función y el propósito de la comparación en el ámbito del Derecho Tributario (1996-2007); (fase 4): construcción de una comunidad de académicos de Derecho Tributario Comparado (2007-2009); (fase 5): disputa metodológica (2009-2016); (fase 6): confianza reflexiva (2017-)[156].

Vale la pena detenerse en los parámetros metodológicos utilizados para la realización de la investigación de la profesora BROOKS[157]: (i) el conjunto de datos recopilados es limitado a las posibilidades de la investigadora: la autora da cuenta de las

[152] BROOKS (2020), ob. cit., pp. 649-650.
[153] En las propias palabras de la autora: "Sin embargo, la afirmación de este artículo es que existe una erudición de derecho tributario comparada distinguible y que su historia moderna puede conceptualizarse de una manera que permita contarla de manera coherente. Aunque a menudo sucede que los académicos no reconocen el trabajo de quienes los precedieron, esta historia revela que los académicos de impuestos comparados participan en debates comunes". Ibidem, p. 650.
[154] Ibidem, p. 651.
[155] Ibidem.
[156] Ibidem, p. 653 y ss.
[157] Ibidem, pp. 651-652.

dificultades para buscar y encontrar literatura sobre Derecho Tributario comparado; (ii) se revisan los estudios académicos escritos en inglés (con unas pocas excepciones francesas): la autora es consciente que ello restringe la capacidad para extraer conclusiones, sin embargo, estima que la muestra de todas formas es demostrativa, ya que una cantidad sorprendente de estudios sobre el particular se realizan en inglés, incluso si el idioma original del autor es otro; (iii) se basa en los estudios de académicos e ignora los trabajos de instituciones (estos, en muchos casos, tienen como objetivo principal proporcionar información para apoyar la planificación fiscal o proporcionar detalles descriptivos sobre otros sistemas para el desarrollo de políticas gubernamentales); y (iv) se concentra en trabajos jurídicos-tributarios (en lugar de trabajos de contabilidad, economía, sociología o finanzas públicas), ya que su interés, no obstante la importancia de la interdisciplinariedad, es el estudio de las reglas jurídicas, en particular las expresadas en la legislación y la jurisprudencia, actividad que suele ser exclusiva de los académicos jurídicos (por lo demás, expresa haber encontrado pocos trabajos de expertos en Derecho Tributario que podrían ser calificados propiamente como "interdisciplinarios").

Habiendo hecho estas consideraciones generales sobre el trabajo de la profesora BROOKS, a continuación, expondremos brevemente su argumentación histórica sobre el Derecho Tributario comparado.

En cuanto a la historia de los estudios de Derecho Tributario comparado, como ya indicamos, se señalan seis etapas, desde 1927 hasta hoy.

El inicio de la primera etapa podría situarse –según BROOKS– justo antes de la Segunda Guerra Mundial y comprende trabajos de distintos autores e instituciones (Harrison SPAULDING, INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, John CHOMMIE, Gwyneth MCGREGOR, Arye LAPIDOTH, L. HART WRIGHT, Michael J. MCINTYRE y Oliver OLDMAN). Surgiría de la necesidad de obtener conocimiento de los sistemas tributarios

de otros países y brindar orientación a los profesionales del área, pero también a los gobiernos. Algunos de estos trabajos, en opinión de BROOKS, serían verdaderamente comparativos, pero han recibido escasa atención expresa en estudios posteriores, aunque no siempre (o casi nunca) explicitan su método. El marco desarrollado por la IFA (informes nacionales con un informe general) ha sido el diseño dominante para las futuras investigaciones de Derecho Tributario comparativo. Otra nota bastante característica de los autores de esta fase es la defensa de la necesidad de comparar no solamente las normas legales en cada país, sino también sus prácticas administrativas y judiciales, incluso las fuerzas sociales que inciden en la formulación de políticas y el diseño institucional. Hay trabajos (LAPIDOTH) que se centraron en la comparación de problemas similares (una de las premisas del funcionalismo), pero sin dejar de proporcionar un abundante contexto. A nuestro entender, ello supone restarle tempranamente cierto valor al método descriptivo o textual y promover una comparación más contextual. Determinados estudios incorporan también entrevistas a profesionales tributarios y funcionarios gubernamentales. En cualquier caso, estos trabajos no ofrecen una explicación detallada y extensa de la teoría del Derecho Comparado. En la mayoría de los casos, se comparan países desarrollados, en particular, USA, Reino Unido y Canadá. En fin, en cuanto a las materias comparadas, observamos un predominio del impuesto sobre la renta (ganancias corporativas, reorganizaciones empresariales, evasión y elusión, deducciones del impuesto a las rentas de los trabajadores, exenciones y deducciones pernales, etc.), pero también se aprecia interés por cuestiones procedimentales, institucionales y organizativas (procesos de reforma tributaria, prácticas de las administraciones tributarias, competencias de las autoridades tributarias, resolución de conflictos tributarios, etc.)[158].

[158] Ibidem, pp. 653-662.

La segunda fase, en opinión de nuestra autora, se caracterizaría por un trabajo un tanto inconsciente por parte de los autores de su papel en el avance del Derecho Tributario comparado. Se trata de esfuerzos en solitario, pero no exentos de grandes pretensiones comparativas. Con todo, el formato de comparación de la IFA continúa siendo predominante, aunque en algunos casos, por ejemplo, THURONYI se aparte de este modelo organizando su trabajo sobre las decisiones de políticas comunes para el diseño de la legislación tributaria ilustrándolas con diferentes formas legales de ciertas jurisdicciones. Ello implica que la comparación en esta etapa es más descriptiva o textual (se enfoca principalmente en el marco legislativo), y también funcional, que contextual (hay "menos discusión sobre la orientación judicial o administrativa o las prácticas burocráticas o institucionales"). Sin perjuicio de ello, y de sus objetivos claramente instrumentales, algunos de estos estudios se han convertido en obras de referencia obligada en el campo del Derecho Tributario comparativo. En esta etapa se comprenden los siguientes autores: Paul MACDANIEL, Stanley SURREY, Pierre DI MALTA, Victor THURONYI y Hugh AULT. Esta fase también se caracteriza por una carencia de explicación expresa del método de comparación utilizado. Existen casos notables de textos que no hacen referencia alguna a otros trabajos de Derecho Tributario comparado (AULT). En lo concerniente a las jurisdicciones comparadas, continúan predominando los países europeos y desarrollados. En fin, en cuanto a las materias comparadas, la balanza la sigue inclinando el impuesto sobre la renta[159].

La fase tres[160] alcanza a los siguientes autores: Willian B. BARKER, Anthony INFANTI, Michael LIVINGSTON y Ann MUMFORD. Representan una suerte de reacción a la ausencia de discusión explícita sobre el Derecho Tributario comparado en la fase anterior. En palabras de la propia BROOKS, "[e]l trabajo de la fase 3 se propone hacer una

[159] Ibidem, pp. 662-668.
[160] Ibidem, pp. 668-672.

contribución explícita no solo al tema tratado [materia en particular objeto de comparación], sino también al estudio comparativo del derecho tributario en general"[161]. En este último sentido, todos los autores en cuestión dan importancia en el proceso comparativo a la cultura (general o tributaria), al contexto, a los valores subyacentes, a la diversidad o diferencias (más que a la convergencia), a la ética, a la interdisciplinariedad, a los factores políticos, institucionales, educacionales, etc. Además, son bastante críticos y escépticos respecto de la posibilidad de los trasplantes legales. En cuanto a los países comparados, también se advierte una mayor apertura. En definitiva, a nuestro entender, en esta etapa podemos encontrar las raíces del método crítico o cultural en cuanto contestación al método funcional.

A partir de 2007 (fase 4)[162] se realizan algunos *workshops* y conferencias sobre derecho tributario comparado, lo cual implicaría –en opinión de BROOKS– que la disciplina "había alcanzado un perfil suficiente en los círculos académicos para merecer un estudio concentrado"[163]. En otras palabras, dichas actividades académicas específicas representarían para nuestra autora las bases de la construcción de una comunidad de académicos de derecho tributario comparado. Menciona encuentros en la Universidad de Bérgamo (especial referencia se hace a los trabajos de Claudio SACCHETTO, Marco BARASSI y Jörg MÖSSNER), en la Universidad de Monash y en la Universidad de Michigan. En este último caso, destaca los esfuerzos de los participantes por definir una agenda de futuro para el Derecho Tributario comparado y por conectar sus discusiones directamente con las escuelas del Derecho Comparado general[164].

[161] Ibidem, p. 668.
[162] Ibidem, pp. 672-674.
[163] Ibidem, p. 672.
[164] Ibidem, p. 674.

La quinta fase[165] estaría directa y explícitamente relacionada con la cuestión del método comparativo en el Derecho tributario y sus usos y objetivos. Los posicionamientos metodológicos de los autores más representativos son claramente contrapuestos. Por lo mismo, BROOKS lo singulariza como un periodo de "disputas" o "competencias metodológicas" con distintos fundamentos[166]. En los extremos de esta disputa, aparecen dos autores: Carlo GARBARINO y Omri MARIAN. El primero, claro exponente del funcionalismo metodológico (y de las ideas de circulación de modelos y de un núcleo tributario común); el segundo, crítico del funcionalismo (rechaza la búsqueda de un núcleo común y la subvaloración de los contextos locales y políticos), pero sin priorizar un método de comparación sobre otro. Según observa BROOKS, correctamente a nuestro entender, esta etapa, y la disputa metodológica sobre el Derecho Tributario comparado que ella supone, todavía no se cierra[167].

La última fase (6)[168], iniciada en 2017 y todavía inconclusa, se caracteriza, en opinión de BROOKS, por un mayor grado de madurez y, en consecuencia, por una evolución de la disciplina. Las obras que se clasifican en esta fase hacen recordar a BROOKS las fases 2 y 3, pero enriquecidas. En efecto, en su opinión, el libro editado (y escrito en algunas de sus partes) por Eduardo BAISTROCCHI usa el método de la IFA pero madurado[169]. Por su parte, el libro de Assaf LIKHOVSKI tomaría las ideas de Anne MUMFORD y las extiende[170]. En otros términos, estas obras la hacen recordar los trabajos

[165] Ibidem, pp. 674-677.
[166] Ibidem, p. 677.
[167] Ibidem.
[168] Ibidem, pp. 678-679.
[169] BAISTROCCHI, Eduardo (2017), ed., *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge. Esta obra, escrita en dos volúmenes, por académicos y profesionales tributarios, respecto al tema de las disputas sobre tratados fiscales, en relación con 27 países y que adopta el formato IFA y utiliza métodos cuantitativos y cualitativos, en opinión de BROOKS, promueve el Derecho Tributario comparado, especialmente sus capítulos conclusivos, dos de ellos escritos por BAISTROCCHI. "En vez de solo resumir los hallazgos de los capítulos de países –agrega BROOKS–, Baistrocchi proporciona una taxonomía de enfoques para las disputas sobre tratados tributarios, identificando 116 patrones en esas disputas" BROOKS (2020), ob. cit., p. 678.
[170] LIKHOVSKI, Assaf (2017), *Tax Law and Social Norms in Mandatory Palestine and Israel*, Cambridge University Press, Cambridge. Según BROOKS, este libro, cuyo objetivo principal es revelar, desde una

de dichas fases, en particular la fase 3, pero con la singularidad de que sus autores, a partir de las contribuciones de la IFA y MUMFORD, respectivamente, han desarrollado teorías de Derecho Comparado que respaldan sus estudios[171]. Además, subraya la autora que se tratan de autores cuya filiación de origen son países de ingresos medios, lo que también representaría una buena noticia de cara a la expansión de la disciplina. En suma, pareciera que BROOKS quisiera trasmitir la idea de que esta última y actual fase se caracteriza por estudios más profundos, reflexivos, fundamentados, transparentes y dialogantes con enfoques más pretéritos[172]. En otras palabras, y parafraseando a MARIAN, estaríamos en presencia de estudios de Derecho Tributario comparado que no parten de "cero".

En sus observaciones conclusivas sobre la trayectoria del Derecho Tributario comparado, BROOKS expresa lo siguiente[173]: (i) la historia comienza con objetivos pragmáticos, para después ir incorporando nuevos enfoques metodológicos, vínculos, jurisdicciones y discusiones sobre temas centrales de la comparación jurídica tributaria; (ii) hay conexiones claras entre los académicos, algunas por mera coincidencia, otras por

perspectiva histórica del Derecho Tributario comparado, el auge y caída del compromiso social de pagar impuestos en Palestina e Israel, brinda un viraje (o retorno) a las preguntas sobre la Administración tributaria y, por lo tanto, vuelve a expandir el alcance de los estudios de la disciplina. En lo metodológico, continúa BROOKS, el enfoque comparativo está integrado en el diseño del libro, no tiene secciones separadas por países, es decir, "Likhovski adopta un enfoque de 'abajo hacia arriba' y 'de arriba hacia abajo', buscando una gama ampliada de fuentes de datos para su análisis, incluidas las típicas fuentes legislativas y judiciales, pero ampliando esos datos con puntos de referencia culturales como el cine y la literatura, incluida la propaganda del gobierno". Ibidem, pp. 678-679. En suma, en nuestra opinión, el trabajo de LIKHOVSKI podría encuadrase en un método contextual cultural crítico. Cabe consignar que parte de las ideas que recoge el libro en cuestión, ya se aprecian en un artículo de data anterior del mismo autor: LIKHOVSKI, Assaf (2010), "Is Tax Law Culturally Specific? Lessons from the History of Income Tax Law Mandatory Palestine", *Theoretical Inquiries in Law*, vol. 11, N° 2, pp. 725-763. El objetivo principal de este artículo es el estudio de la historia de la legislación del impuesto sobre la renta en Palestina, cuestionándose sobre el carácter universal del Derecho Tributario y el alcance de los trasplantes legales. A este último respecto, el artículo concluye que el estudio del proceso de trasplante debe enfocarse no solo en las normas formales (las cuales pueden reflejar convergencia o similitud), sino también en el papel de los diferentes actores no jurídicos que intervienen en el proceso (contexto cultural). Nótese que aparecen referencias a comparatistas generales (ej., WATSON) y a comparatistas tributarios (ej., LIVINGSTON, MARIAN, GARBARINO, etc.). En consecuencia, creemos que hay indicios de que la fase de debate metodológico ha ejercido alguna influencia en este autor.

[171] BROOKS (2020), ob. cit., p. 680.

[172] Creemos que en esta fase debería incluirse a Eleonor KRISTOFFERSSON. Si bien sus estudios no son tan extensos como los de BAISTROCCHI y LIKHOVSKI, para nosotros, reúnen todos los demás caracteres distintivos de esta etapa. Para fundamentar esta afirmación, nos remitimos al examen de la obra de dicha autora que hacemos en apartado 6 siguiente de este capítulo.

[173] BROOKS (2020), ob. cit., p. 679 y ss.

influencia directa de sus puntos de vista (algunos enseñaron o estudiaron o trabajaron en las mismas universidades, participaron en proyectos de investigación, etc.); (iii) no es afortunada la atención por parte de los autores a las fuentes no legislativas (decisiones judiciales, prácticas administrativas, normas institucionales, etc.), aunque en cierto modo comprensible porque individualmente un académico no tiene los recursos para aprender todas las fuentes; (iv) ningún estudio compara exclusivamente países de bajos ingresos y la mayor parte de los trabajos no utiliza a estos países entre el conjunto de las jurisdicciones comparadas; y (v) la mayoría de los autores que conforman la historia del Derecho Tributario comparado son hombres.

Sin perjuicio de las anotaciones ya realizadas a la doctrina de la profesora BROOKS que acabamos de sintetizar, corresponde hacer algunos comentarios complementarios.

En términos generales, a nuestro juicio, el estudio de la profesora BROOKS es meritorio por su enorme rigor en lo teórico, pero también por su gran utilidad en lo práctico.

El mérito en lo teórico resulta manifiesto en la clara y precisa formulación del problema objeto de investigación, en su delimitación, en la acertada metodología utilizada, en la formulación de objetivos novedosos (especialmente, el propósito de ayudar a contar la historia intelectual del Derecho Tributario comparado), en el hecho de no partir desde cero y tomar críticamente el testimonio de autores que la precedieron en la formulación de ideas sobre la materia, en la exhaustiva y completa (aunque limitada en opinión de la autora) recopilación y manejo de bibliografía relevante, en la lucidez para clasificar las diversas ideas, en la meditada estructuración de los argumentos históricos, sistemáticos, lógicos y teleológicos, en fin, en la profundidad y calidad de las conclusiones y propuestas.

La utilidad en lo práctico está dada por las interesantes recomendaciones y observaciones metodológicas, por la sugerencia de revisar críticamente los estudios sobre la disciplina (los que parecen como más exitosos en términos de citas no son necesariamente los más relevantes desde el punto de vista teórico) y por, sobre todo, como aspira la propia autora[174], porque su estudio debería ser la base, el punto de partida, para futuros trabajos de Derecho Tributario comparado.

Por todo ello, usando las propias clasificaciones que BROOKS nos ofrece, consideramos que hay buenas razones para señalar que su estudio debe ser agrupado entre aquellos trabajos que buscan avanzar en la disciplina del derecho tributario comparativo. Por otra parte, y, especialmente, por la profundidad, la amplitud y lo dialogante de su estructura argumentativa, sin lugar a duda, constituye un trabajo que debe incorporarse en la fase 6 de historia intelectual del Derecho Tributario comparado.

Establecido en general lo anterior, realizaremos a continuación algunos comentarios en particular, y complementarios, sobre el comentado estudio de BROOKS.

En lo concerniente al método en el Derecho Tributario comparado, ya hemos señalado que la autora establece con acierto que la fase de disputa o competencia metodológica todavía está en desarrollo. En el análisis de las distintas fases de la historia intelectual del Derecho Tributario comparado, la autora también deja traslucir, en cierto modo, correctamente a nuestro entender, que todos los trabajos que se encuadran en la disciplina tendrían una orientación metodológica, aunque esta casi nunca se explicite. Extrañamos, con todo, por la conciencia que la autora tiene sobre la materia y su importancia[175], una conclusión más directa sobre el predominio a lo largo de la historia de la disciplina de los métodos textual y funcional de comparación jurídica.

[174] "En conclusión, la aspiración de este artículo es proporcionar una base para el futuro trabajo de derecho tributario comparado" Ibidem, p. 682.

[175] A nuestro entender, la profesora BROOKS tiene conciencia de la existencia de distintos métodos de comparación, circunstancia que puede apreciarse en diversos momentos del trabajo que comentamos, como

Luego, con relación a un tema analizado más arriba (el Derecho Tributario comparado), el trabajo de BROOKS, y esta es otra de sus virtudes, permite confirmar el argumento en cuanto a la existencia de conocimiento de Derecho Tributario comparado (conocimiento que no podría haberse alcanzado sin la comparación jurídica) y que con un esfuerzo sistematizador –como el realizado por nuestra autora– podría ampliarse su base.

Finalmente, nos gustaría colocar la siguiente cuestión: Si el estudio comentado tuviera una base más amplia de autores (no solo trabajos escritos en inglés), ¿las fases y las conclusiones propuestas por BROOKS serían las mismas? Una respuesta más definitiva sobre este interrogante será ofrecida en las conclusiones de esta tesis, sin perjuicio, de las conclusiones parciales que se establezcan en distintos momentos de su desarrollo, como, por ejemplo, cuando antes clasificamos el libro de JARACH en la fase 1. Sin embargo, corresponde anticipar algunas ideas.

En cuanto a las fases de la historia, si bien pueden existir algunas diferencias menores en ciertas fechas, creemos que ellas dan buena cuenta de hitos importantes a nivel global en el desarrollo de las ideas de la comparación jurídica tributaria, especialmente, en lo que respecta al debate sobre el(os) método(s) de comparación del Derecho Tributario. En efecto, por encima de su impacto, algunos de los pocos trabajos

asimismo en algunos de sus estudios anteriores. En efecto, en la mencionada obra de la que es coautora, se expresa que, tal como ocurre con el Derecho Comparado en general, se puede estudiar la literatura tributaria local y las decisiones judiciales para aprender cómo piensan las personas sobre el Derecho Tributario y cómo se comportan los actores en los diferentes sistemas tributarios, pudiendo ser apropiados para ello los métodos históricos, sociológicos y el análisis económico del Derecho. En forma complementaria, constata la misma obra que los enfoques de Derecho Tributario comparativo se han desglosado de la siguiente manera: funcional (centrado en la convergencia); cultural (enfatiza las diferencias); crítico y económico. También se reflexiona –en el apartado relativo al método comparativo– sobre la cuestión lingüística o conceptual. Por último, se indica que "la discusión en este libro tiende a lo descriptivo", con lo cual, a nuestro parecer, se está queriendo puntualizar que, existiendo distintos métodos de comparación, el enfoque utilizado preferentemente en la obra es el método descriptivo. THURONYI, Victor, BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016), ob. cit., pp. 3-6.

en lengua no inglesa que conocemos que enfrentan directamente esta cuestión[176] se corresponden temporalmente casi en su totalidad con la fase 5[177] (2009-2016).

Ahora bien, en lo que respecta a las conclusiones, creemos que en caso de ampliarse la base de autores o estudios estas no serían muy diferentes, sin perjuicio de que puedan adicionarse algunas. Cabe recordar, resumidamente, que BROOKS concluye, en primer lugar, que hay conexiones claras entre los académicos, aunque estas por lo general no se expliciten. Pues bien, en esta investigación demostraremos que esta conclusión es plenamente válida en el caso de extender el estudio a trabajos en otras lenguas. Incluso podemos anticipar un matiz, en lo que respecta especialmente a la doctrina italiana, que a partir de una cierta fecha las referencias a obras de comparatistas en general (ej., SACCO) o en particular (ej., GARBARINO) son explícitas y formales. Quizá, por lo mismo, pudiera ser oportuno, a nuestro entender, rebautizar la fase 5 como de debate y mayor transparencia metodológica. También comprobaremos que la atención por parte de los autores se concentra más en las fuentes legislativas que en las no legislativas, otras de las conclusiones del trabajo de BROOKS. De igual modo, resulta manifiesto que lleva razón nuestra autora cuando concluye que los estudios existentes no se centran en países de bajos ingresos y que la mayoría de los autores interesados en la comparación jurídica tributaria en cuanto disciplina son hombres.

Finalmente, conviene recordar que la comentada historia se refiere solo a una parte de los estudios comparativos tributarios (aquellos que buscan avanzar en la disciplina del Derecho Tributario comparativo) y, por lo tanto, falta por escribir la historia de aquellos otros trabajos (mayoritarios) que comparan leyes tributarias para lograr otro objetivo, sin una consideración explícita a la teoría o a los métodos del Derecho Tributario

[176] PALAO TABOADA (2008), ob. cit.; SELICATO (2011), ob. cit.
[177] Recordemos que esta fase estaría directa y explícitamente relacionada con la cuestión del método comparativo en el Derecho Tributario y sus usos y objetivos.

comparativo. Si asumimos que estos últimos trabajos implican algún nivel de comparación (menos intelectual o más básico) y que es posible identificar a su respecto algún método de comparación subyacente o implícito, tal vez sea posible clasificarlos y ordenarlos diacrónicamente. Intentaremos, a lo largo de esta tesis, y partir del examen de distintos métodos comparativos que realizaremos, contribuir con la identificación de algunos hitos de esta otra parte de la historia del Derecho Tributario comparado.

6. Transparencia metodológica: su importancia y algunos ejemplos de buenas prácticas en el campo del Derecho Tributario Comparado

La transparencia es requisito del trabajo científico, favorece el conocimiento y la valoración y verificación de los pares. En sentido negativo, la falta de transparencia puede amenazar o ralentizar el avance de la investigación o el conocimiento.

En lo que respecta al Derecho Tributario comparado, al no transparentarse la metodología utilizada, como ocurre en la mayoría de los estudios etiquetados como tales, creemos que precisamente se ha producido un avance más lento en la valoración y sistematización del conocimiento tributario comparado. Por lo pronto, como veremos en el próximo apartado, el hecho de que no se expliciten los métodos obliga a realizar la tarea analítica de determinar cuáles son los enfoques subyacentes o implícitos. Asimismo, en relación con el tema analizado en el apartado precedente, la no explicitación por parte de los autores de lo que hacen y cómo lo hacen dificulta la reconstrucción del desarrollo de las ideas sobre la comparación del Derecho Tributario.

Por todo ello, compartimos sin reservas –en el sentido de que son plenamente aplicables a la comparación del Derecho Tributario– las palabras de Marie Claire PONTHOREAU cuando reflexiona sobre el pluralismo metodológico y la necesidad de

justificar las opciones metodológicas para llevar a cabo estudios comparativos[178]: "Si el comparatismo sigue siendo objeto de controversia, es porque no existe un estándar de verificación contra el cual se pueda controlar la precisión de la comparación dada. Es evidente que ninguna teoría general de la comparación ha logrado establecer de una vez por todas las condiciones para la validez de la comparación en derecho"[179]. No obstante, advierte la misma autora, "parece posible exigir al comparatista que explique sus elecciones, es decir, que indique por qué motivos decide insistir en las diferencias o, por el contrario, en las similitudes. La presentación de las opciones permite conocer el objetivo perseguido". Sin en estas condiciones de "rigor metodológico" el comparatismo ve cuestionado su carácter científico. "La idea de una comparación justificada –continúa PONTHOREAU– y, por tanto, susceptible de ser controlada, es cada vez más imprescindible en el campo de la comparación de derechos porque es la condición para ir más allá de la argumentación basada en el derecho extranjero y/o la comparación de derechos como adorno del razonamiento jurídico"[180]. En este cuadro, concluye PONTHOREAU "la comparación es en su mayor parte una operación misteriosa, situación que podría cambiar si el comparador da cuenta de sus elecciones y, por lo tanto, de sus criterios de comparación, consintiendo así en la verificación de la comparación realizada para juzgar su pertinencia"[181].

Afortunadamente, en el ámbito del Derecho Tributario comparado comienzan a observarse algunas buenas prácticas en el sentido de explicitar y justificar las opciones metodológicas por quienes comparan en este ámbito.

[178] PONTHOREAU, Marie-Claire (2017), "Le pluralisme méthodologique dans l'enquete comparative a l'heure de la globalisation", *DPCE*, 1, p. 58 y ss.
[179] Ibidem, p. 59.
[180] Ibidem, p. 61.
[181] Ibidem, pp. 66-67.

Un primer ejemplo de ello es un artículo de Nicola SARTORI. En efecto, un apartado inicial de este estudio está destinado a las premisas metodológicas, partiendo por expresar que se utilizarán, en cuanto sea posible, los instrumentos hermenéuticos puestos a disposición por la metodología comparatista. Se agrega que serían cuatro los principales métodos funcionalistas del Derecho Comparado: (i) el método del análisis por "formanti"; (ii) el método factual; (iii) el método de la circulación de modelos; y (iv) el método del análisis económico del derecho. Luego de listar los métodos, e identificar los padres de cada uno de ellos, SARTORI se inclina, para el tema objeto de su estudio, por el método del análisis por "formanti" (o factores), ya que permite identificar las notas de diversidad como también de similitud de las reglas operativas en los diversos sistemas (en la especie, los sistemas estadounidense e italiano). En forma complementaria, señala que los principales "formanti" que se analizarán son la ley, la jurisprudencia y la doctrina[182]. En todo caso, tema distinto –que será abordado en otro momento de esta tesis– es si el método de análisis por "formanti" (cuya paternidad se atribuye a SACCO) corresponde o no clasificarlo entre los métodos funcionalistas. De igual modo, podría eventualmente ponerse en cuestión que la circulación sea un método comparativo en sí mismo, sino más bien un resultado.

Roberto SUCCIO es otro autor digno de mención. En su trabajo, luego de listar los mismos cuatro métodos funcionalistas indicados en el párrafo anterior, se inclina por el método del análisis por "formanti" (SACCO) combinado con el método de la circulación de modelos (WATSON). La justificación de esta opción es la siguiente: "Si el primer método permite examinar la contribución dada por los actos normativos, jurisprudencia y doctrina (a los cuales debe agregarse la actividad interpretativa de la Administración tributaria), es seguramente esencial, como objeto de análisis, el segundo método de

[182] SARTORI, ob. cit., pp. 587-588.

investigación mejor subraya las diferencias entre los objetos de la comparación, sean ellos los institutos o los sistemas de participación del contribuyente en su globalidad. En esta relación entre los dos sistemas se colocan fenómenos de circulación de modelos"[183].

También nos parece interesante en la línea argumental que estamos desarrollando el artículo de Anthony INFANTI[184] en el que, respecto al régimen fiscal internacional de los EE.UU., se explora la posibilidad de la coordinación fiscal[185] espontánea mediante el uso del Derecho Comparado. A este último respecto y, en particular, sobre el método comparativo, INFANTI comienza constatando el predominio del método funcional (ZWEIGERT y KÖTZ), pero luego de describirlo y dar cuenta de las principales críticas que se le han formulado, opta por no adherir a ese enfoque. Por el contrario, sobre la base de la propuesta metodológica de KAMBA[186] explica la forma en que realizará la comparación: "En cambio, el análisis comparativo del tratamiento fiscal de las contribuciones benéficas transfronterizas, que se realiza en la Parte V de este Artículo, constará de tres fases generales: (i) una fase descriptiva, (ii) una fase de identificación, y (iii) una fase explicativa. La fase descriptiva consistirá en una descripción de las normas jurídicas pertinentes en su contexto histórico y cultural. La fase de identificación consistirá en la identificación de similitudes y diferencias entre los enfoques adoptados por los países incluidos en el estudio. Finalmente, la fase explicativa tendrá en cuenta estas similitudes y diferencias al intentar formular una propuesta para reformar las normas fiscales de EE. UU. que rigen el tratamiento de las contribuciones caritativas transfronterizas"[187]. Luego, para reforzar su posición anti funcionalista, expresa que su propuesta no tiene por objetivo

[183] SUCCIO, ob. cit., p. 71.
[184] INFANTI (2002), ob. cit.
[185] Para apreciar las diferencias entre cooperación (coordinación) y competencia fiscal internacional, ganadores y perdedores de una u otra estrategia, ver DAGAN, Tsilly (2018), *International Tax Policy. Betweeen Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge.
[186] INFANTI (2002), ob. cit., p. 1141, nota 181.
[187] Ibidem, p. 1141.

alcanzar la armonización fiscal[188]. En fin, para poner de manifiesto su cercanía con enfoques más contextuales y críticos, sugiere que el enfoque que usará es flexible ya que permite adaptarse a los cambios políticos, económicos y sociales[189]. En suma, consideramos que el trabajo de INFANTI usa un método crítico contextual fundado en propuestas de comparatistas generales[190].

Aparte de los ejemplos anteriores, igualmente destacable es la explicación sobre las opciones metodológicas efectuadas por Silvia CIPOLLINA[191] en un estudio cuyo objetivo es la comparación de las normas generales antiabuso (GAARs) introducidas, respectivamente, en el 2013 y en 2015, en el Reino Unido y en Italia, las cuales, pese a su proximidad cronológica y compartir el mismo clima internacional, son expresivas –en opinión de esta autora– de opciones solo parcialmente convergentes y se colocan en etapas evolutivas diversas. En cuanto a los caminos para alcanzar dicho objetivo, en primer término, justifica la elección de los elementos de comparación (Reino Unido e Italia) apelando a la enseñanza de Gino GORLA según la cual el diálogo entre el *civil law* y el *common law* representa el Derecho Comparado por excelencia, tesis que considera vigente no obstante reconocer que actualmente el horizonte de los estudios comparados es más amplio. Hecho este reconocimiento, CIPOLLINA realiza "[u]na precisión de método: dada la amplitud del frente comparativo, se seleccionarán los aspectos principales e identitarios de las dos normativas, sin pretensión de exhaustividad. Particular relevancia será dada a los aspectos de política legislativa, también a la dimensión histórica-evolutiva y a la circulación de los modelos jurídicos"[192]. Una primera

[188] Ibidem.
[189] Ibidem, p. 1142.
[190] Nótese a este respecto que INFANTI, además de KAMBA, también hace referencia a SACCO, FRANKENBERG, etc.
[191] CIPOLLINA, Silvia (2017), "Le «General Anti Avoidance (Abuse) Rules» in Italia nel Regno Unito: Un'analisi Comparatistica", *RDFSF*, LXXVI, 1, pp. 5-6.
[192] Ibidem.

lectura de esta precisión metodológica podría llevar a pensar que nuestra autora combina los métodos textual o normativo legal (por la particular importancia que expresa se dará a los aspectos de política legislativa), histórico y el funcional de circulación de modelos. Sin embargo, observando un poco más en detalle el trabajo en toda su extensión, puede concluirse que la autora junto con el "formante" legal desarrolla con similar profundidad los "formantes" doctrinales, jurisprudencial y administrativo. Por ello nos atrevemos a afirmar que CIPOLLINA, sin explicitarlo y, tal vez de manera inconsciente, usa también el método de los "formantes" legales o estructural de Roberto SACCO.

Si bien no menciona un método de comparación en particular, igualmente transparente en lo metodológico debe considerarse la fórmula utilizada por el profesor TIPKE en uno de sus trabajos[193]. En efecto, luego de destacar algunas de las funciones o fines del Derecho Comparado (mejor comprensión del derecho interno o nacional, armonización jurídica, elemento o método interpretativo), advierte que el artículo se limita "al análisis comparado de las constituciones escritas de los Estados miembros de la Unión Europea, así como de aquellos Estados de Europa Central y del Este que han suscrito tratados de cooperación con la Unión Europea y cuyas constituciones (poscomunistas) asumen el modelo del constitucionalismo occidental"[194] (además de la "Constitución de la Federación Rusa", por causa de la misma influencia). "Se han contemplado los textos legales de [varios países]... No he tomado en consideración que en estos países pueden producirse notables diferencias entre los textos y la realidad constitucional, si bien resulta claro que aquéllos no constituyen una mera fachada"[195]. Es decir, TIPKE justifica claramente que se trata de una comparación jurídica tributaria de las constituciones escritas de un grupo de países occidentales o con influencia del

[193] TIPKE, Klaus (2000), "El Derecho Tributario Constitucional en Europa", *Revista Euromericana de Derecho Tributario*, N° 5, pp. 9-28.
[194] Ibidem, p. 11.
[195] Ibidem.

constitucionalismo occidental, la que no incluye el análisis de las constituciones no escritas o constituciones "vivas" de esos mismos Estados. En este sentido, este estudio de TIPKE podría en principio clasificarse dentro del "método textual" de comparación del Derecho Tributario, pero tal vez algo más, ya que no solo se hace referencia a normas textuales constitucionales tributarias, sino también a cierta doctrina y jurisprudencia relevante[196]. En cualquier caso, y esto nos parece lo importante, el fallecido profesor de Colonia no tiene problema en reconocer las limitaciones de su trabajo y que, no obstante lo general que son este tipo de comparaciones, podrían servir de base o estimular investigaciones más profundas que tengan en cuenta la "realidad constitucional"[197].

Muy destacable, igualmente, es la línea investigativa y argumentativa que viene desarrollando Eleonor KRISTOFFERSSON en el campo de la comparación del IVA. No solo

[196] En este sentido, según opinión de HERRERA MOLINA, el profesor TIPKE sabe aplicar de un modo sin igual al Derecho Tributario la "Jurisprudencia" y el "Derecho Comparado". "Desde luego –fundamenta Herrera Molina–, se encuentra especialmente dotado para ello, pues cuenta como experiencia como juez –que le da un especial sentido práctico– y ha mantenido siempre contacto con los investigadores y la literatura jurídica de países muy diversos". HERRERA MOLINA, Pedro (2006), "Creatividad en la Investigación Jurídica: un modelo aplicado al Derecho Financiero y Tributario", *Impuestos*, p. 18.

[197] "Dadas las limitaciones de este espacio, mi análisis del Derecho Comparado apenas puede ofrecer algo más que una visión de conjunto que estimule estudios más profundos sobre la materia (…) Los textos constitucionales pueden carecer por completo –o casi por completo– de una regulación expresa de la materia tributaria, pueden contener preceptos muy concisos o disposiciones sorprendentemente detalladas; en cualquier caso un análisis profundo debe tener en cuenta la realidad constitucional" (Ibidem, p. 12).

En uno de nuestros trabajos hemos adoptado una aptitud similar al advertir que lo que haríamos fundamentalmente era "proporcionar elementos de comparación" y nos quedaríamos "por ello, básicamente, en lo que algunos denominan la primera fase del método comparativo, la etapa del conocimiento (descripción) de los elementos de comparación. En este sentido, es obvio, no podría calificarse de comparación propiamente dicha. Sin embargo, y en este sentido siguiendo a MERRYMAN, adherimos a la idea de que incluso en este tipo de ejercicios (más bien informativo o descriptivo) se produce una suerte de *comparación implícita* (…) Esta opción metodológica nos parece –por ahora– la más adecuada para adentrarse en una temática compleja y delicada, condicionada por una serie de elementos contextuales de una y otra experiencia que no conocemos a cabalidad, imposibles así de confrontarse convenientemente sin investigaciones más profundas y multidisciplinarias. También, porque nos parece más interesante que sean los propios lectores (quizás de una y otra realidad) los que establezcan las semejanzas y diferencias, como asimismo, las síntesis y los juicios de valor respectivos. Esto no obsta, por cierto, a que aparezcan –además de los ya formulados–, expresa o tácitamente, nuestros propios juicios, lo cual tampoco debiera sorprender ni entenderse como una contradicción absoluta, simplemente es manifestación de otro de los caracteres que la comparación jurídica, por básica que sea, pensamos implica. Nos referimos a un inevitable nivel de subjetividad, apreciable en las necesarias elecciones que tiene que realizar el comparatista, partiendo por la propia elección del tema". ALBURQUENQUE, Sergio (2006), "A publicação de listas de devedores tributários: elementos para uma comparação jurídica (Portugal - Chile)", en *Fiscalidade*, nºs 26/27, Lisboa, pp. 122-123.

transparenta claramente sus opciones metodológicas[198], sino que también reflexiona teóricamente sobre distintos métodos de comparación. En este sentido, por ejemplo, en uno de sus artículos comienza estableciendo lo siguiente: "El objetivo de este artículo es contribuir a la teoría y metodología de la investigación comparativa del impuesto al valor agregado (IVA)"[199]. Y no se trata de una declaración vacía. En efecto, inmediatamente después de la introducción, específicamente en el punto 2, y antes del ejercicio comparativo que realiza, KRISTOFFERSSON reflexiona sobre varias cuestiones sustantivas y prácticas relevantes para la comparación jurídico-tributaria, partiendo por la utilidad de las familias jurídicas. A este último respecto expresa que, en su opinión, "la familia jurídica es una herramienta demasiado tosca para ser utilizada en la selección de jurisdicciones en la mayoría de los estudios comparativos"[200]. Seguidamente, medita sobre diversos métodos de comparación jurídica (funcional, análisis económico del derecho y cultural)[201], subrayando la utilidad que, a su juicio, podría tener cada uno de ellos en los estudios comparativos del IVA. El método funcional –expresa– puede ser relevante para identificar qué comparar en el derecho extranjero, pero no es suficiente ya que "durante la investigación y cuando se analicen los resultados, se deben tener en cuenta elementos del método cultural, ya que la cultura está íntimamente ligada al derecho"[202].

[198] Este estándar no se observa en otras obras sobre la materia y con un aparente enfoque comparativo (al menos eso parece indicar su título): SCHENK, Alan, THURONYI, Victor y CUI, Wei (2015), *Value Added Tax. A Comparative Approach*, second edition, Cambridge University Press, New York. En la introducción de esta obra, los autores se limitan a expresar –sin mayores precisiones– lo siguiente: "Este libro explora los principios del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos sobre el consumo desde una perspectiva comparada" (p. 1). Tampoco lo apreciamos en el artículo titulado "Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado" (VILLANUEVA, 2014, ob. cit., pp. 223-239). En este caso, se omite cualquier referencia al método comparado utilizado, pero resulta evidente que se trata de un estudio que encuadra en un método de comparación descriptiva o textual. En efecto, en lo fundamental, el objetivo de su autor es analizar las definiciones legales de los hechos gravados principales en el IVA en seis países (España, México, Chile, Colombia, Argentina y Perú), complementando el análisis con referencias doctrinales y jurisprudenciales puntuales, y estableciendo unas diferencias y semejanzas generales en las conclusiones, sin ninguna explicación sobre las causas de estas.

[199] KRISTOFFERSSON, Eleonor (2016), "Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT", *Nordic Tax Journal*, N° 1, p. 29.

[200] Ibidem, p. 30.

[201] Ibidem, pp. 30-31.

[202] Ibidem, p. 31.

"Dependiendo del objetivo del estudio –concluye–, se puede agregar un enfoque económico"[203]. En suma, sin expresarlo directamente, KRISTOFFERSSON postula la combinación de métodos para la comparación del IVA; las elecciones dependerán de los objetivos de la investigación.

En fecha más próxima, en clave teórica y metodológica también, KRISTOFFERSSON profundiza en sus ideas sobre la comparación del IVA[204]. El propósito ahora es estudiar el IVA como un trasplante legal, presuponiendo este como un método de comparación[205]. Luego de examinar la distribución del IVA en el mundo y sobre las familias de IVA, la autora en cuestión enfrenta en detalle las cuestiones teórico-metodológicas de la comparación jurídica. Una primera idea fuerza que es importante destacar es que las investigaciones comparativas y los métodos a usar dependen de sus objetivos (pluralismo metodológico): "Se pueden realizar estudios comparativos con objetivos y propósitos muy diferentes. La comparación en sí misma puede ser el propósito, sin embargo, a menudo apunta a discernir una solución más efectiva o una mejor práctica. Dependiendo del propósito se plantean distintas preguntas de investigación, se utilizan distintos conjuntos de datos y pueden ser relevantes distintas formas de realizar la investigación. Los estudios comparativos se centran en similitudes y diferencias mientras buscan determinar las diferencias detrás de ellas. Por tanto, no hay un solo método de derecho comparado. Utilizar un enfoque de trasplante legal como método de investigación en el IVA es uno de los muchos métodos posibles"[206].

[203] Ibidem.
[204] KRISTOFFERSSON, Eleonor (2021), "Value Added Tax as a Legal Transplant", *Intertax*, vol. 49, N° 2, pp. 186-197.
[205] Sin descartar por completo esta presuposición, nosotros creemos con BROOKS que "la erudición sobre los trasplantes legales podría entenderse mejor como una línea específica del debate entre las escuelas funcionalistas y culturalista del derecho comparado". BROOKS (2020), "Tim Edgar:…", ob. cit., p. 130.
[206] Ibidem, pp. 191-192.

Para circunscribir el alcance explicativo de los trasplantes legales y la importancia que tienen a los mismos efectos los enfoques culturales o contextuales, KRISTOFFERSSON, enseguida, esboza una breve reseña histórica de la literatura sobre los trasplantes legales y las enseñanzas que pueden extraerse de esta. En esta línea, atribuye a WATSON el lanzamiento de este método e identifica como principal oponente de LEGRAND[207], siendo estos los representantes de las posiciones extremas en este debate: "Tanto Watson como Legrand defienden posiciones extremas en su debate sobre los trasplantes legales: Watson con la suposición de que los trasplantes legales son el principal impulsor del cambio legal y Legrand que afirma que los trasplantes legales no pueden suceder"[208]. Pero no solo constata las posiciones contrapuestas de estos autores, sino que también propone una interpretación conciliadora de esos entendimientos: "Sin embargo, también puede entenderse que Watson afirma que, siempre que exista un caso de préstamo legal, puede ser racional tomar el préstamo legal como punto de partida para la investigación comparativa. De manera similar, se puede interpretar que Legrand se centra en el contexto en que opera la ley y la importancia del contexto para el concepto de derecho"[209]. Para fundamentar esta interpretación, KRISTOFFERSSON cita a otros comparatistas generales[210], a saber: SACCO, TEUBNER, HAGE y FRANKENBERG. En base a todo ello, concluye que el método del trasplante legal es necesario en los estudios comparativos del IVA (es solo un punto de partida que permite explicar el origen común o similitudes de ley tributaria), pero en ningún caso debe ser el método principal o el único, ya que serán igualmente importantes los aspectos históricos y culturales[211]-[212]. Incluso, en un manifiesto guiño al

[207] KRISTOFFERSSON (2021), ob. cit. p. 192.
[208] Ibidem, pp. 192-193.
[209] Ibidem, p. 193.
[210] Ibidem.
[211] Ibidem, pp. 196-197.
[212] A conclusiones parecidas se arriba en otro artículo en que se compara la GAARs de China y de Canadá (esta sirvió de modelo a la otra), ya que se demuestra que solo hay similitud en el papel, pero en la realidad o en la aplicación de la normativa. Se argumenta que las diferencias son atribuibles en gran medida a las divergencias entre los sistemas jurídicos en general, las instituciones jurídicas, las actitudes judiciales y de

comparatismo crítico, señala que "[l]as preguntas de investigación de Frankenberg para las transferencias legales sugieren la necesidad de enfocarse en lo que no fue transferido para lidiar con las deficiencias de enfocarse demasiado en las similitudes"[213]. Debido a todo lo expuesto, estimamos que KRISTOFFERSSON reúne todas las credenciales para ser incluida en la fase 6 de la historia intelectual del Derecho Tributario comparado examinada en el apartado anterior.

También merece noticia el esfuerzo de Renate BUIJZE. Junto con explicitar su método y relacionarlo con otras contribuciones metodológicas[214] (una de sus premisas es que los métodos de Derecho Comparado tienen mucho que ofrecer a la disciplina del Derecho Tributario[215]), intenta la formulación de su propia propuesta metodológica para el Derecho Tributario comparado que denomina de "método tipológico"[216]. Si bien para explicarlo escoge el tema de los incentivos fiscales para las donaciones transfronterizas, sostiene que igualmente podría ser útil en otros campos. Pues bien, BUIJZE efectivamente menciona las aportaciones de comparatistas en general (ZWEIGERT y KÖTZ, KAMBA y ÖRÜCÜ) y en particular (MARIAN, INFANTI, THURONYI, LIVINGSTON, etc.), sin embargo, se decanta por el método funcional de ZWEIGERT y KÖTZ, para luego matizar que su "método difiere del enfoque funcional en pasos posteriores, donde este busca similitudes en la legislación tributaria y se utiliza como una herramienta 'para la reforma que conduce a la armonización o incluso la unificación de las leyes tributarias'. En cambio, mi objetivo no es reformar la ley tributaria, sino mapear los diferentes modelos legislativos. Aquí encuentro mi enfoque cercano al de Thuronyi, quien ve el derecho tributario comparado

los contribuyentes respecto de la evasión fiscal. LI, Jinyan (2010), "Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAA", *Theoretical Inquiries in Law*, vol. 11, N° 2, pp. 655-685.

[213] KRISTOFFERSSON (2021), ob. cit., p. 197.

[214] BUIJZE, ob. cit., p. 190.

[215] Ibidem, p. 191.

[216] Ibidem, p. 198.

como un instrumento que proporciona una estructura de referencia en el derecho tributario. Además, no me enfoqué únicamente en las similitudes, sino que también tomé en cuenta las diferencias entre jurisdicciones"[217]. En este mismo sentido, más adelante, agrega que "[e]l método tipológico es una variación del método funcional"[218]. En fin, el método es tipológico porque pretende "categorizar las jurisdicciones tributarias en tipos ideales"[219]. En último término, para nosotros, es una propuesta metodológica que combina fundamentalmente los métodos funcional y conceptual de comparación jurídica. Por lo mismo, este método no es adecuado para cualquier fin y BUIJZE es consciente de esta limitación[220].

Por otra parte, a nuestro entender, también constituye una manifestación de transparencia metodológica, la conducta de los autores, más bien excepcional como hemos visto y veremos a lo largo de esta investigación, dirigida a explicitar que no están realizando una comparación jurídica tributaria o empleando el método comparativo al estudiar un determinado ámbito del Derecho Tributario[221]. Veamos algunos ejemplos de tributaristas metodológicamente transparentes en este sentido.

---

[217] Ibidem, p. 195.
[218] Ibidem, p. 198.
[219] Ibidem, pp. 197-198.
[220] "Sin embargo, categorizar las jurisdicciones en tipos ideales no es adecuado para todos los objetivos. En la discusión de las jurisdicciones fiscales en términos de tipos ideales, se pierden en gran medida las peculiaridades y matices que tiene toda jurisdicción. Por lo tanto, el método propuesto no es adecuado cuando se pretende sacar conclusiones para una jurisdicción específica. Es necesario un análisis detallado de la jurisdicción en cuestión para sacar conclusiones para una jurisdicción específica. El objetivo de los tipos ideales es lograr un cierto nivel de abstracción y no llegar a jurisdicciones específicas". Ibidem, p. 198.
[221] En otro de nuestros estudios hemos hecho prevenciones en este sentido en los siguientes términos: "Finalmente, algunas advertencias metodológicas. Para llevar a cabo la tarea indicada, hemos analizado, entre otras fuentes, el Código Tributario (CT), algunas leyes tributarias especiales, la normativa sobre extranjería, como asimismo algunos pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales. Hacemos también mención a información estadística con el propósito de caracterizar mejor la realidad migratoria. Por otra parte, se hacen referencias puntuales a ordenamientos extranjeros, lo cual no implica que sea este, en rigor, un estudio de derecho comparado". ALBURQUENQUE, Sergio (2022b), "Las obligaciones tributarias y los derechos de los contribuyentes inmigrantes en Chile", en *El Derecho Público para la Modernización Institucional*, editor Sebastián Soto Velasco, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 662. Por su parte, en el estudio de nuestra autoría titulado "La «Constitución Tributaria» en Chile", en *Derecho Tributario Constitucional: En Tiempos de Decisión de una Nueva Constitución*, Francisco Saffie y Antonio Faúndez (coordinadores), Tirant lo Blanch, Valencia, p. 91, nota 115, hacemos presente lo siguiente: "No podemos advertir que utilizaremos el método comparativo en estricto rigor, el cual supone en cualquiera de sus variantes, una

El profesor CASADO OLLERO al prologar una obra sobre financiación municipal expresa lo siguiente: "En síntesis, lo que hay en esta obra no es una investigación comparada sobre financiación municipal. Sólo están los *materiales* y (sabiéndolo buscar) *el instrumental* y también *el método* necesario para emprender la tarea. Lo que aquí se ofrece no es una reflexión conjunta sobre el régimen financiero municipal en Europa y Latinoamérica, sino una suma *de reflexiones* latinoamericanas y europeas sobre la trayectoria, más o menos dilatada, según los casos, de la Hacienda municipal en diferentes geografías jurídicas, culturales y políticas"[222].

En la misma línea, cabe mencionar la presentación que MEHL hace de la tercera parte (Les Systèmes Fiscaux Étrangers), del tomo II, de su obra titulada *Science et Technique Fiscales*, Ed. Puf, París, 1959, p. 591. Pues bien, MEHL junto con reconocer que su estudio será incompleto, ya que se centrará sumariamente tan solo en cuatro países, señala que utilizará la que entiende es la aproximación más fácil. Así, parte por indicar que los estudios de fiscalidad extranjera pueden ser conducidos de dos maneras, una, la más simple, es el estudio por países, que permite obtener una visión de conjunto de un sistema fiscal de un determinado país, distinguir las relaciones entre sus elementos, subrayar sus rasgos generales, descubrir las vinculaciones entre el sistema fiscal y la estructura económica, social o política; la otra, es una ilustración o utilización del método

serie de fases o etapas. Sin embargo, adherimos a la idea de que incluso en este tipo de ejercicio, más bien ejemplificativo o informativo, se produce una suerte de comparación implícita, aunque tal vez respecto de algunas experiencias europeas a las que hacemos referencia, sea algo más que eso". En la misma línea, pero un paso más al frente en la comparación, está nuestro trabajo más reciente sobre las normas antielusión, en el cual hacemos la siguiente advertencia metodológica: "En lo metodológico, tomaremos como punto de referencia el marco conceptual y los resultados de un análisis comparativo de las GAAR del Reino Unido e Italia, especialmente en lo concerniente a su generalidad, para luego contrastarlos con la normativa y la realidad antielusiva chilena. Al proceder de este modo, intentamos hacernos cargo de la crítica formulada por Marian en orden a que los cultores del Derecho Tributario comparado rara vez se citan entre sí y, por lo mismo, los estudios de esta naturaleza casi siempre comienzan desde cero. Por tanto, no comenzaremos desde la nada". ALBURQUENQUE, Sergio (en imprenta), "La ¿«Generalidad»? de la norma general antelusiva chilena", en Toledo, Patricia (editora), *Elusión fiscal y Política tributaria. III Jornadas Académicas de Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia.

[222] CASADO OLLERO, Gabriel, (2005), «Prólogo» *La Financiación de los Municipios. Experiencias comparadas*, Ed. Dykinson, S.L., Madrid, p. 15.

comparativo en derecho. Este último consiste en estudiar por cada impuesto, e incluso por cada elemento del impuesto (materia imponible, hecho generador, sujetos pasivos, etc.), las definiciones y reglas aplicables dentro de cada uno de los países considerados en la confrontación, para hacer resaltar sus similitudes y divergencias. En su opinión, en lo que se denomina método comparado en derecho son más visibles rasgos de lo que podría denominarse comparación jurídica propiamente tal. Solamente así se entiende la idea de mayor simplicidad en la primera aproximación, simplemente no se está comparando metódicamente.

En consecuencia, por todo lo visto, y lo que se verá más adelante, la honestidad metodológica es excepcional. Los estudios indicados en los párrafos que anteceden, y en otros pasajes de este trabajo, son una rareza. En este sentido, es absolutamente replicable en el campo del Derecho Tributario comparado la siguiente idea: "[e]n efecto, demasiado usualmente, el comparatista no nos dice aquello que hace"[223].

7. Los métodos disponibles en el Derecho Comparado general y el Derecho Tributario

El «Derecho Comparado» puede considerarse –en el sentido indicado por MARIAN– como una *parent discipline* para la investigación comparativa en áreas jurídicas específicas, incluida la tributaria. Así, complementa dicho autor, con razón a nuestro modo de ver, "la primera fuente obvia que puede proporcionarnos estructuras metodológicas y teóricas para un discurso en nuestro tema [Derecho Tributario] son los estudios jurídicos comparativos generales ("general comparative legal studies")" [224].

[223] PONTHOREAU (2005), ob. cit., p. 18.
[224] MARIAN, ob. cit., p. 426.

Desde esta perspectiva, existen métodos elaborados por las escuelas de pensamiento en Derecho Comparado (métodos disponibles en el «Derecho Comparado general», «común» o «matriz») que podrían ser utilizados en las diversas áreas o ramas específicas o particulares del Derecho, entre las cuales, el Derecho Tributario.

Visto todo lo anterior, cabría interrogarse: ¿Ha existido diálogo entre los cultores del «Derecho Comparado general» y los cultores del Derecho Tributario?

Según MARIAN[225], tanto GARBARINO como MUMFORD, pueden considerarse ejemplos de comparatistas tributarios que han hecho una clara opción por la posibilidad de usar en el Derecho Tributario comparado los mismos (o algunos de los) métodos de los otros sectores del derecho. En nuestra opinión, podrían agregarse como representantes de la misma opción, sin perjuicio de otros autores ya citados, SACCHETTO, BARASSI y SELICATO. Veamos.

GARBARINO sostiene que en la comparación tributaria el primer paso consiste en la "selección de los enfoques metodológicos"[226]. En el mismo sentido, en otro de sus trabajos, GARBARINO escribe que una "adecuada investigación comparativa en materia tributaria debe contar esencialmente" con una fase (primera) de "individualización de las principales metodologías y modelos ofrecidos por la ciencia jurídica comparativa para la aplicación al sector tributario"[227].

En opinión de MARIAN, MUMFORD[228] adopta el enfoque cultural del Derecho Comparado, especialmente porque esta autora describe su objetivo como un intento de "proporcionar un contexto cultural para las leyes de recaudación de impuestos, dentro de una estructura…comparativa"[229].

---

[225] Ibidem, p. 420.
[226] GARBARINO, Carlo (2007), ob. cit., p. 679.
[227] GARBARINO, Carlo (2004b), ob. cit., p. 1060.
[228] MUMFORD, Ann (2002), *Taxing Culture: Towards a Theory of Tax Collection Law,* Ed. Ashgate/Dartmouth.
[229] MARIAN, ob. cit., p. 420.

Por su parte, el profesor SACCHETTO expresa lo siguiente: "Estas conclusiones también pueden encontrar validación en el derecho tributario comparado, por lo que puede afirmarse que los métodos de comparación son generalmente utilizables incluso cuando se trata de nuestra materia, aunque, por su especificidad, requieren algunas precisiones (…). En conclusión, el comparatista no sigue un único método sino varios métodos, dado que la elección del método depende de lo que se quiera comparar"[230].

En la misma línea, BARASSI señala que "los métodos de la comparación [los métodos del Derecho Comparado en general] son generalmente utilizables también cuando ésta tenga por objeto el derecho tributario, si bien esta materia, por su especificidad, requiera algunas precisiones" [231].

En fin, explicando uno de los objetivos de su estudio, SELICATO expresa: "...l'analisi che verrà svolta in questo saggio avrà come punto di partenza i modelli metodologici consolidatisi nella comparazione di altri settori dell'ordinamento giuridico ed affronterà i problemi legati all'adattamento di tali modelli alla materia tributaria, per poi delineare la loro più idonea configurazione a questi fini". Señala antes que, el hecho de que la comparación del Derecho Tributario se base ampliamente sobre las metodologías consolidadas en otros campos del Derecho Comparado constituye, al mismo tiempo, una ventaja y un límite. Ventaja porque puede valerse de resultados ya adquiridos, pero (y este el límite) la posibilidad de recurrir a esquemas lógicos ya empleados con éxito en otras disciplinas podría generar algún problema donde dichos esquemas sean trasplantados en el Derecho Tributario sin la necesaria adaptación[232].

El problema en relación con algunos de estos autores (v.g., GARBARINO, SELICATO), consiste en que su aparente pluralismo metodológico se circunscribe a los métodos

[230] SACCHETTO (2012), ob. cit., p. 303.
[231] BARASSI (2006), ob. cit., p. 1073.
[232] SELICATO, ob. cit., p. 51.

funcionales, es decir, si bien aceptan posibilidad de combinación de métodos del Derecho Comparado general, finalmente su planteamiento no pasa de una mezcla de métodos funcionales o variantes del funcionalismo comparativo[233].

Mucho más coherente con la idea de pluralismo metodológico comparativo son los planteamientos que pueden leerse en la obra titulada *Global Perspectives on Income Taxation Law*[234], cuyo objetivo general es analizar temas que se enseñan en un curso básico de impuesto a la renta desde una perspectiva comparativa, pero sin explorar en profundidad ningún país en particular. En otros términos, en relación con cada materia comprendida en un curso de estas características se destacan posibles alternativas u opciones de política tributaria, siendo Estados Unidos el *tertium comparationis* (punto de referencia). Desde el punto de vista de la enseñanza del Derecho Tributario, complementan los mismos autores, ello implica utilizar un enfoque comparativo para complementar los cursos básicos sobre la materia. En cuanto a los métodos de comparación en general y particular (del Derecho Tributario), se destacan varias ideas[235] muy razonables (por lo mismo, participamos de ellas): (a) Hay tantos métodos como estudiosos comparadores (cada investigador es su propio método); (b) No obstante el intenso debate entre los cultores del Derecho Comparado general, no han logrado producir ningún resultado coherente sobre el método, situación que se explicaría porque la discusión académica está integrada en las posturas ideológicas y políticas de sus

[233] Un poco más allá del funcionalismo y sus variantes, pero no mucho porque solo se extiende a los métodos histórico y estructural, encontramos a BARASSI: "Resulta correcto retener que, según los objetivos que la investigación comparativa se proponga, se pueda hacer una elección y utilizar solo algunos métodos. Así, en un análisis dirigido a individualizar modelos eficientes de resolución de las controversias podrá recurrirse al método funcional y al análisis económico del derecho. En la investigación que se dirija a los aspectos, en sentido lato, procedimentales será de auxilio el método funcional. La comparación que se refiera a los principios fundamentales o generales del ordenamiento tributario podrá aprovecharse el método estructural (estructura del ordenamiento, colocación entre las fuentes constitucionales de algunos principios) y del método histórico que permite comprender cómo hemos llegado a la afirmación de dichos principios". BARASSI (2006), ob. cit., p. 1.076.
[234] AVI- YONAH et al. (2011), ob. cit.
[235] Ibidem, p. 4.

participantes ("Dado que las posturas ideológicas son muchas veces irreconciliables, el mismo destino puede aplicarse a las ramificaciones metodológicas de tales ideologías"[236]); (c) Aunque se apliquen modelos objetivos y generales (ej., método comparativo de KAMBA), "volvemos al reino de las decisiones subjetivas (elección de jurisdicciones y leyes a comparar, de los textos legales y no legales a leer o no leer, etc.), que, por definición, se ven afectadas ideológicamente"[237]; (d) Por lo tanto, no hay un enfoque único ni que pueda considerarse superior a los demás (consistente con ello se analizan brevemente cuatro métodos con los que se podría abordar el estudio comparativo del Derecho Tributario: funcional, cultural, crítico y económico); (e) Cada una de estos métodos o escuelas está lleno de sub-escuelas y conflictos internos; (f) La mayoría de los comparatistas tributarios escriben y argumentan a partir de múltiples métodos y de diversas tradiciones y, en consecuencia, "se alienta al lector a considerar estos puntos de vista abiertamente, en lugar de abrazarlos por completo o rechazarlos"[238].

En este mismo sentido, conviene volver a expresar aquí que disentimos de la monopolización metodológica que propone el funcionalismo, entre otras razones, porque existen en el Derecho Comparado general otros métodos distintos al método funcional que también podrían ser útiles para comparar el Derecho Tributario, en función del objeto de la investigación y del nivel más o menos profundo de comparación que se pretenda alcanzar[239]. Expresado, en otros términos, y parafraseando y adaptando algunas ideas de BRAND[240], si el funcionalismo es el método dominante en la comparación del Derecho

[236] Ibidem.
[237] Ibidem, p. 3.
[238] Ibidem, p. 4.
[239] Desde esta perspectiva la comparación jurídica tributaria podría definirse, extrapolando la definición general de FERREIRA DE ALMEIDA al ámbito tributario como "aquella actividad que consiste en establecer sistemáticamente semejanzas y diferencias, esto es, investigar y relacionar semejanzas y diferencias según un método adecuado a un objetivo" FERREIRA DE ALMEIDA, Carlos (1998), *Introdução ao Direito Comparado*, 2ª edición, Almedina, Coimbra, p. 9.
[240] "El funcionalismo sigue siendo el método dominante de los estudios jurídicos comparativos. Sin embargo, el análisis funcional no es particularmente adecuado para las necesidades de los comparatistas, sino por la falta de alternativas. El Derecho y la Economía comparados y varios enfoques 'posmodernos'

Tributario, no es porque sea un enfoque particularmente adecuado para cubrir todas las necesidades de los comparatistas, sino por la falta de alternativas metodológicas conocidas. Y nosotros pretendemos dar a conocer otras alternativas.

En definitiva, creemos que lo razonable es que haya una "una escala móvil de métodos y el mejor enfoque se adoptará en términos de los propósitos específicos de la investigación, las capacidades subjetivas del investigador y la asequibilidad de los costos"[241], siendo imposible "decir a priori [en consecuencia] que un método es mejor que otro hasta que conozcamos estas variables"[242]. Dicho de otro modo, nuestra investigación en este punto intentará demostrar la posibilidad y necesidad de la combinación o complementación de los distintos métodos de comparación (pluralismo metodológico) sin que ninguno de ellos *per se* pueda ser considerado como superior a otro. Lo haremos a partir de las propuestas metodológicas formuladas por los cultivadores del Derecho Comparado en general, con las adaptaciones y adecuaciones correspondientes. Pero eso no esto todo. Corresponde observar que hay tributaristas que sostienen que el pluralismo metodológico abriga el riesgo de resultados difusos y pasa por alto particularidades del Derecho Tributario. Por lo mismo, proponen una metodología específica para el Derecho Tributario comparativo a partir del concepto numérico de elasticidad que se utiliza regularmente en las matemáticas y en la economía. Nos referimos a Ruben MARTINI[243]-[244].

---

no han podido proporcionar soluciones más viables". BRAND, Oliver (2007), "Conceptual Comparisons: Towards a Coherent Methodology of Comparative Legal Studies", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 32, N° 2, p. 405.

[241] PALMER, Vernon Valentine (2004), "From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology", *Global Jurist Frontiers*, vol. 4, N° 2, p. 29.

[242] Ibidem.

[243] MARTINI, Ruben (2013), "Numerical Methodology in Comparative Tax Law: The Mathematical Model of Elasticity as a Thinking Model for Legal Comparisons", *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, 2(2), pp. 506-535.

[244] Ruben MARTINI es juez del Tribunal Fiscal Federal de Alemania (Bundesfinanzhof) y ex investigador asociado del Instituto de Finanzas y Derecho Tributario de la Universidad de Heidelberg. Propone una metodología numérica o modelo matemático para el estudio del Derecho Tributario comparado. En sus propias palabras, "[s]obre la base de una visión histórica del derecho tributario comparado y su metodología, propone la adopción del concepto numérico de elasticidad, que se utiliza regularmente en

En cuanto a la evolución histórica de las comparaciones en el campo del Derecho Tributario, y a las etapas que establece MARTINI, a pesar de ser menos detallada y

matemáticas y economía, para las comparaciones tributarias". El enfoque de elasticidad mediría la influencia del Derecho Privado en la forma y la eficacia de las disposiciones de Derecho Tributario (Ibidem, p. 507-509).

En su visión del estado de las cosas, la metodología del Derecho Tributario comparado todavía no se encuentra desarrollada adecuadamente, ya que los estudios realizados no se han centrado en las características particulares de la ley tributaria, especialmente en lo que respecta a la relación única entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado. Las comparaciones textuales clásicas serían imprecisas. La perspectiva comparativa no agrega nada esencial al análisis "…, el derecho tributario comparado en su etapa actual simplemente describe las diferencias entre conceptos y normas legales extranjeras. No relaciona estos conceptos con su entorno legal respectivo". Por lo mismo, en la segunda parte del artículo que comentamos, se propone "desarrollar una metodología específica para el derecho tributario comparativo". Los legisladores serían los principales destinatarios de los resultados de la comparación (Ibidem).

En cuanto a la aplicación a la comparación jurídica tributaria de los métodos del Derecho comparado en general, considera que el paralelismo de métodos es riesgoso porque pasa por alto una de las principales particularidades del Derecho Tributario, "su conexión única con el derecho privado". En la misma línea, se expresa que "[l]as disposiciones tributarias generalmente se refieren a términos y conceptos de derecho privado" (Ibidem, p. 507).

Para fundar su juicio crítico sobre la evolución histórica de las comparaciones en el campo del Derecho Tributario, MARTINI distingue tres etapas: descripción de la ley extranjera (primera etapa); funcionalismo (segunda etapa); y, pluralidad de métodos (tercera etapa). No se señalan años de inicio y término de cada etapa. A continuación, sintetizaremos la visión de nuestro autor en relación con cada una de dichas etapas, para luego exponer y analizar su propuesta metodológica específica.

La primera etapa (Ibidem, pp. 509-511) aparece asociada al Tratado de Versalles, ya que este acuerdo dispuso que la carga fiscal alemana total debería ser igual a la más alta en las potencias vencedoras, para lo cual resultaba necesaria una comparación de cargas fiscales entre Estados. "La descripción textual de las leyes extranjeras era, por lo tanto, una tarea reguladora de la administración tributaria", pero también fue utilizada por los académicos en sus informes nacionales. Los aspectos cualitativos de la comparación habrían sido ignorados. Sin perjuicio de esto, en opinión de MARTINI, la Liga de las Naciones, en un principio, fue un poco más allá de la mera descripción de datos al centrarse en el desarrollo de un modelo de convenio fiscal para evitar la doble tributación internacional, lo que implicó examinar los sistemas fiscales en su conjunto. Posteriormente, pero todavía dentro de la primera etapa, la propia Liga de las Naciones focalizó sus esfuerzos en los legisladores nacionales como destinatarios de los estudios comparativos, partiendo de la premisa de que las disposiciones tributarias que se han adaptado a los cambios en un entorno deberían servir de modelo para las reformas en otras jurisdicciones.

El periodo posguerra marcaría el inicio de la segunda etapa (Ibidem, pp. 511-512), caracterizada por el funcionalismo comparativo, influenciado de manera importante por los trabajos de la *International Fiscal Association* (IFA), es decir, informes nacionales que contienen descripciones sistemáticas de las leyes tributarias de diversos países unidos por un informe general que suele describir similitudes y diferencias entre sistemas tributarios. Para MARTINI, "[e]ste método conlleva el riesgo de centrarse exclusivamente en los aspectos técnicos" y "[e]l conocimiento que produce es de uso limitado para la aplicación práctica y las reformas legales". Así, "el funcionalismo simplemente ayuda a seleccionar los objetos de análisis", pero no ofrece "ninguna guía sobre la metodología en sí".

Por último, la tercera etapa (Ibidem, pp. 512-514), la fase contemporánea, supone una rección crítica al funcionalismo comparativo y la adopción de una pluralidad de métodos, aunque el punto de partida sigue siendo, en la visión de MARTINI, el análisis textual. En cualquier caso, reconoce que se trata de enfoques que se concentran en los factores que inciden en la forma real de las disposiciones tributarias. Ahora bien, el riesgo de recurrir a los métodos de la ciencia política, la sociología y la economía (métodos no jurídicos), es que estos no siempre toman en consideración las particularidades de la legislación tributaria. La ventaja es evitar la dependencia de las técnicas funcionalistas. Además, considera que el pluralismo metodológico abriga el riesgo de resultados difusos, ya que el entorno comparable puede ser demasiado amplio. En fin, la aplicación de los métodos no jurídicos y los datos que estos producen, "no conducen a un verdadero conocimiento comparativo o universal que vaya más allá de una jurisdicción particular".

fundamentada que otros estudios en este sentido, consideramos que a grandes trazos puede ser calificada como una caracterización correcta. En efecto, cualquiera que sea la extensión del periodo estudiado y la cantidad de autores comprendidos en una investigación sobre la disciplina, una conclusión necesaria es el predominio en general del método descriptivo o textual, y en los últimos decenios del método funcional. De igual modo, y como una reacción crítica sobre todo del funcionalismo, han surgido en los últimos años voces entre los tributaristas llamando a adherir al pluralismo metodológico. También tiene razón nuestro autor cuando señala que la metodología del Derecho Tributario comparado todavía no está desarrollada adecuadamente. Sin embargo, creemos que MARTINI lleva menos razón cuando intenta construir una crítica redireccionando, y en cierto modo reduciendo, al Derecho Tributario hacia el Derecho privado ("la utilización de los métodos del Derecho Comparado general tiene el peligro de pasar por alto una de las principales especificidades del derecho tributario: su conexión única con el derecho privado"[245]). Asimismo, creemos que sus aprehensiones hacia el pluralismo metodológico y la falta de adecuación de los métodos del derecho comparativo general para realizar comparaciones en el Derecho Tributario, también se funda en una falta de visión del carácter "multirelacional" del Derecho de los Tributos, y quizá como una estrategia para intentar justificar la necesidad de una metodología comparativa específicamente diseñada para esta rama del Derecho. Por otra parte, el análisis numérico que propone (el cual, por cierto, implica recurrir a métodos de otras ciencias) también ha sido puesto en entredicho[246].

[245] Ibidem, p. 507.
[246] SEIDL, Christian (s/a), "Incorrect Mathematics in Law Research: A Comment". Disponible en: https://www.fiso.vwl.uni-kiel.de/de/mitarbeiter/prof.-dr.-christian-seidl/copy_of_vortragsverzeichnis; tb SEIDL, Christian (2018), "Incorrect Mathematics in Law Research: A Comment", *History of economic ideas* (HEI), Pisa : Fabrizio Serra editore, ISSN 1122-8792, ZDB-ID 917734-6, vol. 26, 2, pp. 155-161.

Junto con todo lo anterior, hay que tener en consideración, como destaca nuevamente con acierto MARIAN[247], que incluso cuando los comparadores tributarios no expliquen o expliciten su método o técnica, esta puede determinarse observando lo que realmente hacen. Es decir, aunque los tributaristas puedan no ser conscientes de ello, examinando en detalle lo que hacen, podría a menudo establecerse la técnica o método de comparación utilizado. El hecho de que no expliciten un método de comparación no implica necesariamente la inexistencia de un método, aunque lo deseable sería que lo explicitaran.

Para fundamentar este argumento, MARIAN estudia ilustrativamente siete obras o autores comprendidos en el ámbito del Derecho Tributario comparado, la(os) asocia a métodos de comparación en general y explica las razones de la asociación. Veamos resumidamente tales ejemplos:

(a) CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Estos estudios son publicados por la International Fiscal Association (IFA) y son muy parecidos al método de *common core* de SCHLESINGER, ya que suele presentarse en términos funcionales y establecer grupos o clasificaciones que representan el núcleo común de la tributación en los ámbitos problemáticos abordados[248].

(b) Hugh AULT y Brian ARNOLD (*Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*)

[247] MARIAN, ob. cit., p. 455.
[248] Ibidem, pp. 455-456.

Esta obra es asociada por MARIAN al método funcional (núcleo común) y al enfoque de los formantes legales de SACCO (ya que intentan establecer una imagen general de los sistemas tributarios que abarca el proceso legislativo, la administración, la judicatura y la interpretación; los expertos locales proporcionaron una descripción de la historia y las fuentes del Derecho Tributario, el proceso legislativo, las consideraciones constitucionales, el proceso tributario y la administración, el papel de los jueces, etc., todo lo cual según el autor recuerda el enfoque de los formantes legales de SACCO)[249].

(c) Carlo GARBARINO y, en particular, su artículo titulado «An Evolutionary Approach to Comparative Taxation»

GARBARINO defiende el método funcional, pero también aboga por los métodos del núcleo común, los formantes legales y el análisis económico del derecho[250].

(d) Victor THURONYI (*Comparative Tax Law*)

Según MARIAN, este autor al explicar su método comparativo recurre a una forma efectiva de eclecticismo y señala que los métodos históricos, sociológicos y económicos son todos relevantes para el estudio del Derecho Tributario, sin embargo, no proporciona ninguna guía sobre cómo elegir los métodos de comparación[251].

[249] Ibidem, pp. 456.
[250] Ibidem, pp. 456-457. También la parte IV del artículo.
[251] Ibidem, p. 457.

(e) Willian BARKER («Expanding the Study of Comparative Tax Law to Promote Democratic Policy: The Example of the Move to Capital Gains Taxation in Post-Apartheid South-Africa»)

Se trataría de una versión reformada del análisis comparativo económico (está dirigido a la justicia distributiva más que a la eficiencia, lo que lo diferencia del enfoque de MATTEI). Algunas de sus ideas (sugirió "ver los conceptos de impuestos sobre la renta desde una perspectiva ideológica") representarían un alejamiento de la postura supuestamente apolítica del funcionalismo. En otros términos, "su proyecto cultural apunta a exponer los diferentes factores subyacentes –a veces ocultos– locales que afectan los resultados tributarios y los compara"[252].

(f) Anthony INFANTI (*Spontaneous Tax Coordination*)

Esta obra se asocia al método crítico, aunque con ciertas ambivalencias iniciales ya superadas. Por otra parte, adopta el esquema general de KAMBA de tres fases, pero no consigue en su primer trabajo llenarlo de contenido práctico para transformarlo de un esquema abstracto en una técnica viable[253].

(g) Michael LIVINGSTON (*Law, Culture and, Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax*)

[252] Ibidem, pp. 457-458.
[253] Ibidem, pp. 458-459.

Este libro habría que asociarlo al método cultural y crítico, lo cual quedaría de manifiesto en opinión de MARIAN, por ejemplo, cuando LIVINGSTON manifiesta que "[l]a comparación tributaria inevitablemente enfoca la atención de los problemas de la cultura tributaria y la forma en que los diferentes sistemas tributarios de un país pueden ser extremadamente diferentes entre sí, incluso si enfrentan los mismos problemas"[254].

Consideramos válido el planteamiento de MARIAN en orden a que observando con detención los estudios es posible identificar los métodos comparativos subyacentes o implícitos utilizados por sus autores (tributaristas), aunque estos no sean conscientes de ello, por más rudimentario o superficial que sea el método (agregamos nosotros).

Ahora bien, sea para la elección explícita de los métodos de comparación por parte de los tributaristas, sea, en su defecto, para la identificación de las técnicas comparativas subyacentes o implícitas utilizadas, resulta esencial un conocimiento lo más amplio posible de los métodos que se han propuesto, tarea que nos proponemos abordar en el próximo capítulo.

8. Conclusiones del capítulo

De todo lo analizado y conceptualizado en este capítulo, es posible extraer unas primeras conclusiones:

Primera. Método, para los efectos de esta investigación, es el modo de hacer con orden una comparación jurídica tributaria o el procedimiento reflexivo que sigue o debe seguir la comparación jurídica tributaria para alcanzar sus objetivos y comprobar sus resultados. En la misma línea, concebimos "metodología" como el conjunto de métodos que se siguen o pueden seguirse en una investigación de Derecho Tributario comparado.

[254] Ibidem, pp. 459-460.

Segunda. La comparación en el Derecho Tributario tiene por objeto a esta disciplina jurídica, la cual, a su vez, tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los tributos. La comparación jurídica tributaria puede tener por objeto cualquier manifestación o dimensión del fenómeno tributario, comenzando por la propia noción de tributo. En este mismo sentido, debería hacerse un esfuerzo por incluir en la agenda comparativa no sólo los temas clásicos o tradicionales, sino también aquellos puestos de relieve por la visión crítica de la disciplina. Ahora bien, hay diversos trabajos que parecieran tener por objeto la comparación de alguna de esas dimensiones, sin embargo, en la mayoría de los casos, no serían en rigor, según doctrina autorizada, estudios comparativos o lo son a un nivel básico. Dicho de otra manera, y de forma más precisa, son trabajos que revelan una distinta graduación comparativa. Asimismo, debería tenerse en consideración que el Derecho Tributario no sólo es un conjunto de normas formales, sino también una realidad jurídica, por lo cual cobra especial importancia su fase aplicativa y los aspectos jurídicos y no jurídicos que lo determinan y condicionan. En fin, a efectos comparativos, resulta esencial tener en cuenta el carácter cambiante y multirelacional del Derecho Tributario.

Tercera. El "Derecho Tributario comparado" puede ser concebido como una herramienta epistemológica y como el resultado de la comparación del Derecho Tributario (conocimiento tributario comparativo, como por ejemplo, el libro de Dino JARACH). Asimismo, si se reconoce a los jueces la función de crear normas jurídicas en ciertos casos, podría reconocérsele el estatuto de disciplina jurídica. El problema es que el producto de dicha actividad no se encuentra sistematizado. Además, debería usarse la expresión en plural para referirse a los objetos de comparación y su diversidad, y en singular para hacer alusión a los resultados de la comparación jurídica tributaria.

Cuarta. Existe una historia intelectual del Derecho Tributario comparado. Es posible contarla u ordenarla por fases y explicarla de manera relacional, es decir,

demostrando que, aunque con frecuencia los autores no se citen formalmente, existen debates comunes y conexiones. Por otra parte, se puede constatar que dicha historia va desde un cierto pragmatismo inicial hasta algunos estudios actuales más críticos, culturales o contextuales, aunque sigue predominando en lo metodológico el funcionalismo y el textualismo. En cualquier caso, conviene recordar que dicha historia se refiere sólo a una parte de los estudios comparativos tributarios (aquellos que buscan avanzar en la disciplina del Derecho Tributario comparativo) y, por lo tanto, falta por escribir la historia de aquellos otros trabajos (mayoritarios) que comparan leyes tributarias para lograr otro objetivo, sin una consideración explícita de la teoría o los métodos del Derecho Tributario comparativo. Si asumimos que estos últimos trabajos implican algún nivel de comparación (menos intelectual o más básico) y que es posible identificar a su respecto algún método de comparación subyacente o implícito, tal vez sea posible clasificarlos y ordenarlos diacrónicamente. Esta otra parte de la historia del Derecho Tributario comparado es una tarea pendiente.

Quinta. La transparencia es requisito del trabajo científico, favorece el conocimiento y la valoración y verificación de los pares. En sentido negativo, la falta de transparencia puede amenazar o ralentizar el avance de la investigación o el conocimiento. En el campo del Derecho Tributario comparado, al no transparentarse la metodología utilizada, como ocurre en la mayoría de los estudios etiquetados como tales, se ha producido un avance más lento en la valoración, verificación y sistematización del conocimiento tributario comparado. Afortunadamente, comienzan a observarse algunas buenas prácticas, más bien excepcionales con todo, en el sentido de explicitar y justificar las opciones metodológicas por quienes comparan o no comparan en este ámbito.

Sexta. En cuanto al diálogo en lo metodológico entre los cultores del Derecho Comparado general y el Derecho Tributario comparado, hay comparatistas tributarios que

han hecho una clara opción por la posibilidad de usar en el Derecho Tributario comparado los mismos (o algunos de los) métodos de los otros sectores del derecho. Algunos de ellos adhieren incluso a la idea del pluralismo metodológico, aun cuando en la realidad la amplitud que manifiestan no vaya más allá de ciertas variantes del funcionalismo metodológico. De otro lado, como plantea un sector de la doctrina, este diálogo existe aunque no se explicite, lo que obliga a establecer cuál es el método subyacente o implícito. Por último, ningún método de comparación es a priori superior a otro, ya que la virtualidad de cada uno de ellos estará determinada por los objetivos buscados por los autores de la comparación, los cuales, consecuentemente, no siempre son los mismos.

Capítulo II

Los métodos de comparación en general y sus posibilidades y límites en la comparación del Derecho Tributario

CAPÍTULO II

LOS MÉTODOS DE COMPARACIÓN EN GENERAL Y SUS POSIBILIDADES Y LÍMITES EN LA COMPARACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. Introducción

Como se expresó en la introducción y en el capítulo anterior, esta investigación tiene por uno de sus objetivos intentar demostrar la posibilidad y la necesidad de la combinación o complementación de los distintos métodos de comparación en el Derecho Tributario, esto es, el pluralismo y el gradualismo metodológico, a partir de las propuestas metodológicas formuladas por los cultores del Derecho Comparado en general, con las adaptaciones y adecuaciones correspondientes.

En el sentido indicado, en este capítulo vamos a examinar diversos modelos metodológicos de comparación propuestas por autores que pueden ser calificados como comparatistas generales, ilustrando en cada caso sus posibilidades y límites de ser aplicados a normas, temas, problemas, situaciones, actitudes o instituciones del Derecho Tributario.

Sin perjuicio de las críticas de que pueden ser objeto algunas de las propuestas metodológicas, y de las cuales también daremos noticia, orientaremos el análisis sobre la base de la idea de que ninguno de estos métodos está completamente superado y que cualquiera de ellos podría ser útil para la comparación de los Derechos Tributarios, en función de los objetivos de la comparación.

Cabe advertir que no están todas las propuestas metodológicas comparativas ni todos los autores posibles. No es nuestra pretensión hacer un estudio enciclopédico de los métodos de comparación formulados y su proyección a la disciplina del Derecho Tributario. Sin embargo, consideramos que la muestra que se presenta en este capítulo es

suficientemente representativa de la evolución de la materia, las interrelaciones con las distintas concepciones del Derecho, los intereses involucrados, la menor o mayor profundidad o superficialidad con que se puede enfrentar la labor comparativa, el potencial de la combinación de métodos, en fin, las posibilidades y límites de esos métodos en el ámbito del Derecho de los Tributos. En suma, asumiendo que cualquier selección tiene algún grado de subjetividad, intentaremos demostrar que la que hemos efectuado y presentamos en este capítulo es razonablemente explicativa y aplicativa.

Asimismo, resulta oportuno subrayar que los autores emplean expresiones diversas para denominar los distintos métodos de comparación jurídica[255]. En este trabajo, optaremos por expresiones –o conjunción de ellas– que nos resultan más distintivas de su contenido. Con todo, la mayoría de las veces, haremos referencia expresa a los autores que los han formulado o que aparecen como más representativos de estas. Además, el nombre del método puede apuntar a la característica específica de ese enfoque[256]. Lo anterior, no obsta a que, en el siguiente capítulo, intentemos clasificarlos o tipificarlos.

En cuanto al orden en que se presentan los métodos, si bien partimos con los más básicos, luego se presentan algunas propuestas metodológicas más bien por ciertos vínculos que pudiesen existir entre ellas, siendo cierto que dejamos para la parte final aquellas que parecieran ser más integrales o pluralistas. Esta opción no debe interpretarse como una valoración a priori de la inferioridad o superioridad de unos u otros métodos, toda vez que –insistimos– una de nuestras premisas es que un método puede ser calificado de mejor o peor que otro en relación con los objetivos de la comparación. Así, por

[255] Así, por ejemplo, entre los tributaristas, MÖSSNER, siguiendo a Rabel, distingue entre: 1) Método de comparación aplicada; 2) Método de comparación dogmática o sistemática; y 3) Método de comparación general o filosófica. MÖSSNER, ob. cit., p. 19. Kim BROOKS, por su parte, identifica cinco tipos de métodos: funcional, cultural (o hermenéutico), estructuralista, crítico y sociojurídico. BROOKS (2020), "Tim Edgar:…", ob. cit., pp. 128-130.

[256] VAN HOECKE, Mark (2015), "Methodology of Comparative Legal Research", Law and Method, p. 9. Disponible en: https://doi.org/10.5553/rem/.000010

ejemplo, por más críticas que puedan formularse al método funcional (las cuales compartimos), probablemente sea, en particular en su variante jurídico-económica, el enfoque más razonable para estudiar cuáles son los mecanismos o instituciones tributarias más eficientes en términos de eficiencia y costos y beneficios.

Por último, hacemos presente que dedicamos una mayor extensión al análisis y comentario del método funcional por las siguientes razones: (i) el funcionalismo comprende diversos enfoques o variantes metodológicas; y (ii) ha sido el método predominante en general y también entre los comparadores del Derecho Tributario.

2. Método textual, normativo-legal o descriptivo

Este método de comparación localiza su atención –especialmente descriptiva– en el texto de la ley y más concretamente en las normas jurídicas legales, como si el Derecho se debiese reducirse a ellas, como si ambos términos fuesen sinónimos.

Posiblemente con el afán de denunciar su insuficiencia se utilizado distintos adjetivos: descriptivo, legalista, textual, exegético, formalista, restrictivo, imperfecto, incompleto, *law in books*, estadístico, etc. Así, por ejemplo, ASCARELLI para referirse a lo que denomina método estadístico del Derecho comparado, señala que la asociación del Derecho comparado con la imagen de "cosmopolismo turístico" a que a veces se le ha intentado atribuir (en clara alusión crítica a las tendencias universalistas que identificaban como fin principal –sino el único– del mismo, la unificación legislativa de los países), dejaría al método comparado "reducido a la útil –pero con frecuencia engañosa–

enumeración de disposiciones en columnas paralelas, que constituye un valioso instrumento para la investigación, pero no a una conclusión"[257].

Lo cierto es que este método o la orientación metodológica que tiene por objeto la mera descripción de normas jurídicas de dos o más países se aplica, y tal vez con más frecuencia de la que sería de esperar atendida la fuerte crítica de que ha sido objeto y sus evidentes insuficiencias y limitaciones. En efecto, MERRYMAN realizó hace algunos años un estudio aplicando un modelo que identificó en los trabajos de los comparatistas "acerca" del Derecho Comparado (no "de" Derecho Comparado). En términos más concretos, seleccionó 103 obras, entre libros y artículos, los cuales, podría decirse, sin temor a equivocar, constituyen en su gran mayoría, los trabajos más importantes en materia de comparación jurídica y corresponden a los más destacados comparatistas. Dicha bibliografía fue comprendida y clasificada en torno a tres criterios sobre la comparación: el *objetivo* (profesional, cultural o científico), *tema* de investigación (normas, cultura o sistema jurídicos) y *método* (descripción o comparación). O sea, el empleo del término "Derecho Comparado" entrañaría una respuesta a tres cuestiones íntimamente relacionadas: ¿Cuál es el propósito de la comparación?, ¿Qué es lo que se va a comparar? y ¿Cómo se va a realizar la comparación? Una de las conclusiones es que para la gran mayoría de los escritores que comprendían el Derecho Comparado como una iniciativa científica, la conducta de esta se veía como la descripción de normas[258].

Es probable que ello se deba, entre otras causas, a su relativa facilidad y rapidez, particularmente cuando muchas decisiones son tomadas en función de criterios temporales y de disponibilidad de recursos. Quizá por lo mismo, en algunos casos, da la

[257] ASCARELLI, Tullio (1953), "Función del Derecho Comparado en la interpretación del Derecho y metodología del Derecho comparado", *Revista del Instituto de Derecho Comparado de Barcelona*, N° 1, p. 33.
[258] MERRYMAN, J. Henry (1983), "Modernización de la ciencia jurídica comparada", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Nº 46, pp. 67-85.

impresión de quedar reducido a un simple cálculo aritmético, a una operación contable, donde establecidos algunos asientos, se procede a registrar en las columnas respectivas las normas jurídicas, para, en fin, una vez sumado o restado, establecer los totales respectivos (positivos o negativos).

Lo último puede parecer exagerado, y no intentamos con la analogía restarle mérito a la actividad contable, simplemente acontece que la problemática jurídica es algo más que un mero cálculo lógico matemático. Sin duda que estudios de esta clase prestan alguna utilidad, sin embargo, constituyen sólo aproximaciones y no conclusiones definitivas. Este carácter aproximativo y, en consecuencia, riesgoso de este método lo podemos ilustrar colocándonos en el supuesto de alguien que emprenda la labor de comparar las categorías de entes territoriales de varios países europeos. Supongamos que el estudio se centrará exclusivamente en las normas constitucionales de los respectivos países. Llegado el momento de describir el sistema portugués –por ejemplo– habrá de remitirse al texto de la Constitución de 1976 y, más concretamente, a su Título VIII (Poder Local). Lo que se lee en el texto en cuestión (artículo 236º) es que en el continente los entes territoriales son las "freguesias", los "municipios" y las "regiones administrativas". Pues bien, para el simple descriptor de la norma, y aunque más adelante el mismo texto fundamental establece que las regiones administrativas serán creadas por ley que deberá someterse a referendo, no sería fácil sin recurrir a otros elementos extratextuales, establecer que dicho nivel todavía no ha sido instituido y que es posible –como da cuenta el profesor CASALTA NABAIS– sea muy poco probable que el tema (después del rechazo del Referendo del año 1999) venga a ser retomada a corto o mediano plazo[259]. En definitiva, "[s]i un comparatista tuviese la ocurrencia de ponerse a comparar meros textos,

[259] CASALTA NABAIS, José (2005), "O Regime das Finanzas Locais em Portugal", *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*, Ed. Almedina, Coimbra, pp. 568-569.

no estaría comparando diversos derechos, sino comparando a veces simples fantasmas"[260].

En este mismo sentido, por ejemplo, si comparamos la distribución del poder tributario en Chile y en el Perú, centrándonos meramente en sus textos constitucionales, podrían establecerse importantes diferencias formales respecto del poder para establecer tributos de los entes locales, las cuales, sin embargo, en la realidad pudiesen no ser todas las que parecen. En efecto, la estructura del poder tributario no es una cuestión que se encare directa y explícitamente en la Constitución chilena[261]. No hay ninguna norma en la Constitución formal que aluda expresamente a la potestad tributaria, es decir, la distribución o reparto de competencias tributarias es una cuestión que se resuelve indirectamente a través del principio de legalidad. El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado en distintas disposiciones (artículo 19 N° 20; artículo 63, números 2 y 14; artículo 65 inciso 2°; artículo 65 inciso 4° N° 1). De ellas se desprende que el poder tributario en sentido estricto (competencia para establecer tributos), está confiada al Poder Legislativo (órganos colegisladores[262]). Los niveles subcentrales (Regiones y Municipalidades) no tienen poder para legislar, por tanto, carecerían de poder tributario en este sentido. Ahora bien, si se estima que algunas figuras de la Ley de Rentas Municipales[263], por encima de su denominación formal[264] y de la cuestionable calificación no tributaria dada por la justicia constitucional en algunos casos (tarifas de aseo, derechos municipales [en particular artículo 42], etc.)[265], son tributos y, en la mayoría de los casos, tasas (y hay buenas razones para defender esta posición), habría que concluir que las Municipalidades en Chile tienen amplias facultades para fijarlos o

[260] RECASÉNS SICHES, ob. cit., pp. 89-90.
[261] Constitución de la República de Chile de 1980.
[262] Presidente de la República y Congreso Nacional.
[263] Decreto Ley N° 3.063, de 1980.
[264] La ley en cuestión los denomina "derechos", "tarifas", etc.
[265] Así, por ejemplo, STC Rol 1034-08; STC Rol 1063-08, etc.

establecerlos y, en consecuencia, ejercerían en la práctica un "poder tributario" derivado. Esta fórmula no expresa –y un tanto forzada– de atribución de potestad tributaria a los entes locales (Municipalidades) se explica por razones históricas, políticas y financieras[266]. Por el contrario, la Constitución Política del Perú de 1993, artículo 74 inciso segundo, establece expresamente que "[l]os Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley". Por lo tanto, si comparamos solamente los textos, tendríamos que concluir que los entes locales en Chile no pueden crear, modificar y suprimir tasas, en cambio, en el Perú sí tendrían esa potestad. La realidad, sin embargo, según se explicó, muestra que en ambos países los entes locales pueden establecer y cobrar ciertos tributos, particularmente, tasas (derechos o tarifas).

En similar orientación, entendemos, se mueve, por ejemplo, el "Análisis Comparado de las Normas Substantivas del Modelo de Código Tributario con las de los Códigos Vigentes en los Países-Miembros de la ALALC", publicado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, en el año 1970[267].

Como su nombre indica se trata de un análisis de normas substantivas –más bien, yuxtaposición de algunas normas jurídicas codificadas–, unas contenidas en el Modelo de Código, las otras vigentes en seis países: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México y Perú. Estos Códigos constituyeron las fuentes del estudio. Los puntos de interés (principales aspectos de carácter sustantivo) escogidos, fueron los siguientes (17): ámbito de aplicación y fuentes del Derecho Tributario; concepto y elementos de la obligación tributaria; sujetos activos; sujetos pasivos; domicilio tributario; hecho imponible, medios

[266] Ver a este respecto, ALBURQUENQUE, Sergio (2022), "El «poder tributario» en Chile: ¿Qué podemos aprender de nuestra historia constitucional de cara al proceso constituyente", en CEUDEFF (Coord.) *La Constitución Financiera de Chile. Diagnóstico y propuestas para una descentralización financiera real*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp.145-190.

[267] Ver versión traducida al portugués contenida en la obra de BARBOSA NOGUEIRA, Ruy (1971), *Direito Tributário Comparado*, Ed. Saraiva, São Paulo, pp. 237 y ss.

de extinción; pago; compensación; transacción; confusión; remisión; prescripción; intereses; privilegios y exención. Pues bien, a continuación, lo que hay, esto es, el grueso del análisis es un ejercicio de tabulación, donde puede apreciarse siete columnas verticales (correspondiente al Modelo y los seis países referidos), por otras varias filas en relación de los puntos indicados.

En cada uno de estos "casilleros" se reproducen las normas jurídicas (artículos) respectivos. Hablamos de varias filas porque al final se tomaron ciertas normas de interés contenidas en algunos Códigos vigentes, omitidas en el Modelo de Código. Adicionalmente, se contiene una síntesis en la cual, fundamentalmente, se da cuenta, punto por punto, sobre cuáles son los Códigos (o países) que consagran o no normas jurídicas respecto de ellos. También se contemplan algunas conclusiones, destacándose, en general, que habría más puntos de contacto que divergencias, conclusión que se estima de "gran interés, pues el mero reconocimiento de la posibilidad de soluciones alternativas adoptadas en otros países, abre automáticamente nuevas opciones a los funcionarios responsables por la aplicación del derecho tributario en sus respectivos países, que se orientaría, sin duda, para una paulatina armonización"[268]. En fin, se insinúa, asimismo, la utilidad que podría tener el estudio para los países que por la época se encontraban en proceso de codificación. Incluso más, debido a los resultados, se exhorta a que la experiencia debería extenderse a las áreas de las normas represivas y procesales tributarias.

Una versión más actual de este comparativismo legislativo (legislación extranjera comparada o simplemente Derecho extranjero), puede observarse en el proyecto impulsado por el Servicio de Asuntos Europeos del Senado francés (SÉNAT), el cual está orientado principalmente –además de la organización de coloquios internacionales– a la

[268] Ibidem, p. 254.

realización de traducciones de leyes extranjeras (especialmente Códigos) y de "Estudios de Legislación Comparada". Si bien, a diferencia del análisis que comentamos anteriormente, no hay una tabulación de normas legales, en general, si hay una yuxtaposición de estas. Y, aunque la fuente declarada son textos legales o reglamentarios, en algunas ocasiones se contienen referencias a normas constitucionales y otras mínimas observaciones complementarias. En las introducciones respectivas, se incluye una síntesis de las soluciones legislativas adoptadas en los ordenamientos comprendidos en la investigación. La finalidad principal de estos trabajos es favorecer el entendimiento y apoyar las tareas prácticas jurídicas. Entre las materias que han sido objeto de estudio y que es posible encontrar la página de Internet del Servicio en cuestión, está la de los entes territoriales[269]. Pareciera que esta orientación legalista no es poco común en Francia, aunque, con todo, ya es posible oír voces llamando a una suerte de "subversión"[270] metodológica.

Preguntados si puede hablarse de una superación de este método, la respuesta pareciera ser negativa. Es posible que tampoco sea conveniente que sea sustituido por

[269] En resumen, el contenido es el que sigue: "Les Aides des Collectivites Territoriales aux Enterprises", realizado en el año 1999, dentro de la perspectiva de análisis por el Senado del proyecto de ley modificatoria del régimen de ayudas económicas de las colectividades territoriales. Este estudio contiene por cada uno de los países investigados (Alemania, Dinamarca, España, Gran Bretaña, Italia y Suecia), un análisis de los textos legales relativos a la materia, además de un examen del dominio de las ayudas y su régimen jurídico. La conclusión del estudio, en general, es que el régimen jurídico está mal definido, que el ámbito de intervención de las colectividades no está limitado y que las ayudas a las empresas pueden adoptar múltiples formas (participación de capital, sociedad, premios y subvenciones, garantías de empréstitos, ayudas a los reembolsos de capital de los empréstitos, créditos fiscales, rebajas fiscales, provisión de bienes y servicios en condiciones ventajosas). Disponible en Internet: https://www.senat.fr/lc/lc65/lc65_mono.html

[270] Horatia MUIR WATT, en resumen, destaca la importancia que reviste para Francia en la actualidad el desarrollo del Derecho comparado como vía de conocimiento crítico del derecho. El prestigio del Derecho francés –añade– sufre de su imagen "légincentée", lo cual contrasta con el desarrollo que se conoce del modelo americano, ampliamente favorecido por su flexibilidad y dinamismo. Estas características demostrarían que en los EE. UU. existe una cultura jurídica contestaria, que contribuye a introducir en el pensamiento jurídico clásico nuevas orientaciones provenientes de modos de pensar alternativos y para mantener una fuente permanente de cuestionamiento, la cual falta en Francia. El desarrollo del Derecho comparado podría constituir en Francia, como en todos los sistemas europeos, un equivalente a esas corrientes contestarias, en el sentido de que la comparación de los derechos sería una fuente de interrogación, reflexión y de apertura igualmente benéfica. En efecto, la teoría comparativa es portadora del mismo mensaje de interdisciplinariedad de las tendencias americanas y se orienta claramente en la dirección del conocimiento del derecho como fenómeno "contextualizado". MUIR WATT, Horatia (2000), "La fonction subversive du droit comparé", *RIDC*, Nº 3, pp. 503 y ss.

completo, sino más bien reconducido adecuadamente. Ahora bien, cuál sea el lugar del texto de la norma en el proceso de concreción del derecho, dependerá en gran medida del rol que se le reconozca. Hay quienes –como veremos– postulan que la norma legal es el elemento menos importante dentro del proceso comparativo y que el punto de partida no debe ser la norma, sino una situación o problema concreto. Lo importante, en definitiva, es comprender que el derecho precisa evolucionar y superar esta etapa, lo cual sólo se conseguirá cuando se entienda que el campo de investigación debe ser ampliado y que el frío texto de la ley es insuficiente e incapaz de asumir toda la carga sin algún nivel conexión con la realidad humana a la cual se dirige.

No obstante lo anterior, dentro de este método se inscribe una parte significativa de los trabajos etiquetado como "Derecho Tributario comparado". Así, por ejemplo, el estudio elaborado por el profesor SERRANO ANTÓN sobre el mínimo exento titulado "Derecho Comparado: Panorámica General"[271]. En efecto, si bien el autor en cuestión no explicita el método de comparación utilizado ni tampoco cita normas legales en particular, creemos que aplica el método textual, normativo-legal o restrictivo por las siguientes razones: (a) el apartado 2 se denomina "El mínimo exento: su articulación legal"; (b) la parte principal y más extensa del estudio, se desarrolla bajo el epígrafe "3. Regulación legal por parte de los principales países de nuestro entorno económico"; (c) en esta misma parte 3 no se hacen referencias jurisprudenciales ni doctrinales; (d) además, en la página 57 se expresa que "…, en todos los ordenamientos legales estudiados subyace la misma idea"; (d) en fin, por la propia estructura abreviada y descriptiva del trabajo respecto de cada país estudiado[272]. Pese a lo general o superficial que pudiese ser calificado el enfoque

[271] SERRANO ANTÓN, Fernando (2000), "Derecho Comparado: Panorámica General", en Javier Martín Fernández (Coord.), *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pp. 55-70.

[272] Alemania, Austria, Bélgica, EE. UU., Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza.

utilizado por el autor, este estudio permite –y aquí el mérito en nuestra opinión– establecer algunas semejanzas[273] y diferencias[274] entre los Estados comparados, como asimismo una noticia esquemática sobre los distintos tipos de reducción en la base[275]. Con todo, el lector no encontrará en este trabajo antecedentes en cuanto a si las normas legales se aplican efectivamente en la realidad ni tampoco sobre las razones de las similitudes y divergencias. Estos y otros interrogantes sólo podrían responderse con una comparación más profunda que comprenda los aspectos jurisprudenciales, doctrinales, sociales, culturales, históricos, económicos, etc.[276]

3. Método conceptual

En una posición no muy distante de la orientación metodológica anterior se ubica el denominado método conceptual. De hecho, ambas se nortearían en la idea de pensamiento sistemático. En este caso, la dimensión central –lo que se compara, en

[273] "A la luz de las previsiones establecidas en los distintos ordenamientos jurídicos tributarios se puede comprobar la existencia de un consenso generalizado para no gravar las rentas necesarias para subsistir. Asimismo, parece evidente que esta renta no es la misma para todos los individuos y que será superior según las cargas familiares y las circunstancias personales de cada sujeto. Es por ello que en la práctica totalidad de sistemas tributarios desarrollados aparece una enumeración detallada de las distintas circunstancias familiares que suponen unas mayores cargas y, por tanto, una reducción de la base o una deducción en la cuota diferenciada" (SERRANO, 2000, ob. cit., p. 69).

[274] Las principales posibilidades para articular el mínimo exento son la "reducción en la base [incluida la modalidad de un primer tramo con tipo del 0%]" o "deducción en la cuota". Los países estudiados combinan estos mecanismos. "En cualquier país, existen ejemplos en los que se combina una reducción en la base con un primer tramo de la tarifa con tipo de gravamen del 0 por 100 (v. gr., Alemania, Estados Unidos o Suecia)". Por otra parte, "se han observado sistemas que usan para articular el mínimo exento la técnica de las deducciones en la cuota (v. gr., Austria, Canadá, Italia y Portugal)" (Ibidem).

[275] Reducción general a tanto alzado (Grecia); reducciones especiales a tanto alzado (EE. UU. e Irlanda); combinación de reducciones con deducciones (Francia); primer tramo de la tarifa sometido a un tipo cero (Alemania, EE. UU, Francia, España, etc.) (Ibidem, p. 70).

[276] En la misma obra, pero en otro capítulo, hay un buen ejemplo de un análisis más detallado de uno de los elementos de comparación (Alemania). En efecto, bajo el título de "Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán", el profesor HERRERA MOLINA, examina detenidamente todos los mecanismos a través de los cuales el ordenamiento alemán garantiza el mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta, incluyendo abundantes datos históricos, normas legales, doctrina y, especialmente, jurisprudencia constitucional. HERRERA MOLINA, Pedro (2000), "Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán", en Javier Martín Fernández [Coord.], *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pp. 71-98.

definitiva– son ciertas construcciones conceptuales, axiomas, instituciones jurídicas, categorías, definiciones tipo creadas mediante procesos lógico-deductivos o inductivos y tomados de distintos derechos. Ello significa entender, en general, que las instituciones jurídicas, que los conceptos subyacen a las normas o reglas jurídicas. Importa, asimismo, concebir el ordenamiento jurídico como un sistema cerrado, como un proceso de construcción y reconstrucción del derecho a partir de conceptos normativos.

Estas abstracciones, en cierto modo, casi siempre tienen pretensión de universalidad, en el sentido de que serían comunes a la gran mayoría –sino a todos– los ordenamientos jurídicos. En otras palabras, estos últimos no harían sino recurrir generalmente a idénticas categorías conceptuales o institucionales.

Son conocidos los ejemplos de categorías en el sentido que venimos hablando: norma jurídica, acto o contrato jurídico, hecho jurídico, relación jurídica, obligación jurídica, etc. La influencia de estos axiomas con su pretensión generalizadora y con toda la problemática e insuficiencia que ello supone, ha alcanzado al ámbito más específico de algunas ramas del Derecho, entre ellas el propio Derecho Tributario. Y así, se habla correspondientemente de norma jurídica tributaria, actos tributarios, hecho imponible, relación tributaria, obligación tributaria, etc.[277].

¿Cuál sería la relación entre dichos conceptos y el Derecho Comparado? Antes que nada, hay que constatar que los conceptos normativos han constituido el objeto tradicional de la comparación jurídica. En términos más concretos, la relación en cuestión, pensamos podría darse:

[277] CALVO ORTEGA para referirse a estas y otras categorías conceptuales tributarias (eso sí, no como método de comparación jurídica), habla de "Método conceptualista", el cual, en su visión, se integraría en el proceso de producción de normas financiero-tributarias junto con el "Método principialista". Este planteamiento, en su opinión, se aparta del dogmatismo que supone una orientación estricta. CALVO ORTEGA, Rafael (2000), *Curso de Derecho Financiero*, 4ª edición, T. I, Derecho Tributario (Parte General), Ed. Civitas, Madrid, pp. 49 y ss.

En primer lugar, las categorías podrían constituir el punto de partida de la comparación, es decir, objeto, cosa, elemento o término de comparación. De esta forma, el concepto se integraría en el método.

Por su lado, las definiciones pueden ser consideradas como uno más de los factores a tener en consideración en el proceso comparativo, especialmente, para la mejor comprensión de los términos de comparación.

Eventualmente, también, podría darse una relación de medio a fin, esto es, el Derecho Comparado y/o su método(s) como instrumento para la construcción de un catálogo de conceptos tipo. Esto es lo que al parecer sugieren ZWEIGERT y KÖTZ, cuando plantean que uno de los pasos del proceso comparativo es la construcción de un sistema y que "para ello se necesita crear una sintaxis y un vocabulario especiales, que también son necesarios, de hecho, para realizar estudios comparativos en torno a temas específicos. Dicho sistema debe contar con la virtud de la flexibilidad, así como contener conceptos lo suficientemente amplios como para abarcar el heterogéneo conjunto de instituciones legales que pueden compararse desde una perspectiva funcional"[278]. Este planteamiento, en conjunto con otras ideas que lo complementan (entre ellas la de pretensión de universalidad), han sido objeto de fuerte crítica por CONSTANTINESCO[279], entre otras cosas, porque implicaría en su modo de ver "un secreto regreso a la jurisprudencia de los conceptos".

Este método también es problemático porque supondría una cierta equivalencia conceptual, la cual es difícil en muchos casos, cuando no imposible, por la diversidad[280]

[278] ZWEIGERT, Konrad y KÖTZ, Hein, *Introducción al Derecho Comparado,* Trad. Arturo Aparicio Vázquez, Ed. Oxford University Press, México, 2002, p. 49.
[279] CONSTATINESCO, Léontin-Jean, *Tratado de Derecho Comparado. La Ciencia del Derecho Comparado*, Trad. Enrique Aimone Gibson, Vol. III, Ed. Ediciones Universitarias de Valparaíso, Chile, 1991, pp. 80 y ss.
[280] Supongamos que el objeto de un estudio comparativo es el recurso jerárquico en materia tributaria y que uno de los países comparados es España. Será indispensable como presupuesto metodológico, responder a la pregunta sí las categorías conceptuales "recurso jerárquico" y "recurso de alzada" son equiparables en algún sentido. En el resto de los ordenamientos del entorno, predomina –con matices obviamente– la

y la arbitrariedad de los criterios con que son definidos los conceptos y las instituciones en cada ordenamiento[281]. Asimismo, puede ser engañosa por las diferencias lingüísticas y fonéticas. En otros casos, el paralelismo conceptual puede resultar inverosímil por causa de la inexistencia o ausencia de conceptos. Esta última dificultad es una de las tantas que reconoce haberse encontrado FERNÁNDEZ JUNQUERA para realizar su estudio de Derecho Comparado sobre Haciendas Locales en un Estado federal (USA). Así, en el apartado relativo a la terminología utilizada en su trabajo, expresa lo siguiente: "Lo primero que llama la atención al jurista español que se enfrenta por primera vez y seriamente con la legislación y la doctrina tributaria americana es la ausencia de conceptos tributarios

expresión "recurso jerárquico" (v.gr., Italia, Portugal, Francia, etc.). La doctrina administrativa más autorizada juega con los conceptos de alzada y apelación. En este sentido, por ejemplo, GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ, cuando expresan que la "apelación al superior jerárquico es, pues, el modo normal de agotar la vía administrativa. Esta idea de apelar al superior, de alzarse ante él, está expresada con toda fidelidad en la denominación dada tradicionalmente al recurso jerárquico: recurso de alzada" (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 10ª edición, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, p. 551). Ahora bien, más allá de las distinciones entre apelación y alzada, nos interesa quedarnos con la última parte de esta cita, es decir, el reconocimiento de que tradicionalmente en el ordenamiento español "recurso jerárquico" y "recurso de alzada" son expresiones sinónimas. Este es un dato importante para nuestro ejercicio de Derecho Comparado. La situación se nos complicaría –como indica GORDILLO– si la comparación comprendiese el ordenamiento argentino, ya que en éste la expresión "recurso de alzada" se utiliza para referirse al denominado "recurso jerárquico impropio", categoría diversa del "recurso jerárquico" propiamente tal, aun cuando existan varias similitudes en su régimen jurídico (GORDILLO, Agustín, 2006, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. 4, 9ª edición, Ed. F.D.A., Buenos Aires, pp. XI-1 y XI-2). Por otro lado, ocurre que el ordenamiento boliviano contempla en materia recursos administrativos tributarios dos figuras distintas, el "recurso de alzada" y el "recurso jerárquico", este último puede interponerse para ante el Superintendente Tributario contra la resolución que resuelva el primero (Ley n.º 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario, arts. 131º y ss.)**.** Es conveniente advertir, de igual modo, que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su versión original, prescindió de las denominaciones "recurso de alzada" y "recurso jerárquico", para utilizar el concepto de "recurso ordinario", opción contestada por la doctrina y que ha empujado, a no dudar, a que el legislador volviese a la expresión "recurso de alzada" por Ley 4/1999, de 13 de enero. En efecto, analizando el régimen de recursos que introduce la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se expresó en términos críticos evidentes: "…aunque se mantiene la obligatoriedad de un recurso jerárquico o de alzada al que se priva, sin justificación, de esos nombres más propios para llamarlo recurso ordinario. Porque, ciertamente, se trata de un recurso de alzada o jerárquico que se interpone necesariamente ante el superior del órgano que dicto el acto con el objeto de agotar la vía administrativa y permitir al tiempo un control de los órganos superiores sobre los inferiores" PARADA VÁSQUEZ, José Ramón (1993), *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común [Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre]*, Ed. Marcial Pons, Madrid, p. 362.

[281] Como certeramente advierte el profesor CASADO OLLERO, refiriéndose a la "fragilidad del método comparado" para afrontar las cuestiones relativas a la descentralización fiscal, atendida la "contingencia e historicidad de las soluciones arbitradas", resultaría en este ámbito "vano buscar, porque no existe, un catecismo de axiomas o de verdades dogmáticas con pretensiones de validez universal en todo tiempo y lugar" CASADO OLLERO (2005), ob. cit., p. 11.

básicos para el tributarista latino, si se me permite la expresión. O si se quiere, la escasa importancia que se da a la dogmática jurídica en el Derecho americano. Ahora bien, lo sorprendente, cuando se ahonda en su estudio, es que, al fin, los resultados de la aplicación del Derecho son similares a los nuestros, y los principios que se terminan plasmando en las decisiones jurisprudenciales, con o sin denominación preconcebida, responden a iguales conceptos que los nuestros. Y esto es, en definitiva, lo que importa. A esto puede añadirse que el lenguaje utilizado es un lenguaje común, incluso se diría que poco perfilado jurídicamente. Y, además, no sólo se carece de un concepto de tributo como concepto más amplio que el de impuesto, en la medida de comúnmente aceptado, sino que los elementos esenciales del mismo –sujeto pasivo, hecho imponible, base imponible y tipo de gravamen- carecen en el Derecho americano del contenido fundamental que tienen en el nuestro, o ni siquiera existen como tales. Y lo mismo sucede con las restantes categorías tributarias. De este modo tendremos ocasión de analizar cómo uno de los problemas más importantes surge con las tasas a las que denominan «cargas» o «derechos», las cuales no tienen, por lo general, la consideración de tributos. Pues bien, a pesar de todo ello, es necesario admitir que los resultados finales en la aplicación del Derecho no difieren, en cuanto a los principios últimos que lo inspiran, de los nuestros, mientras que, por el contrario, puede advertirse el margen de libertad que las ausencias denunciadas otorgan tanto al aplicador como al interprete"[282].

Por otra parte, la comparación reducida sólo a conceptos o axiomas y que, por ende, aspire a tener la propiedad de plenitud, puede ser interesante en el plano científico-teórico, incluso ha dado lugar a la formulación de teorías generales del derecho, sin embargo, es insuficiente ya que conduce al derecho a un distanciamiento de la realidad social[283].

[282] FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (1994), *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un Estudio de Derecho Comparado*, Ed. Marcial Pons y Generalitat de Catalunya, Madrid, p.18.

[283] En España hay autores que han advertido sobre los riesgos de la comparación conceptual sin consideración de la realidad constitucional financiera local y de las soluciones que esta ofrece, en los

LARENZ discurriendo sobre la denominada "Jurisprudencia de los Conceptos", en la versión de PUCHTA, señala que ésta habría preparado el terreno al "formalismo" jurídico, el cual supuso a su vez, el alejamiento del Derecho de la realidad social, política y moral y que, por lo tanto, no es casual que las corrientes contrarias que surgieron en respuesta tomarán su punto de partida "de la nueva Ciencia empírica ahora naciente sobre la realidad social: de la Sociología"[284]-[285].

En época más reciente, hay autores que han intentado reformular o revitalizar el método conceptual, presentándolo incluso como un nuevo enfoque para el Derecho Comparado, a partir de un análisis crítico del método funcionalista y de otros nuevos enfoques metodológicos que intentan desafiarlo[286], ninguno de los cuales satisfacen en su opinión las necesidades del comparatista. Hablamos del estudio de Oliver BRAND.

---

siguientes términos: "Es por ello por lo que, tratándose de la Constitución financiera española, sea necesario ante todo no perder de vista la realidad política y social española de que aquélla forma parte. De ahí que tanto o incluso más que frente al método puramente lógico-abstracto, manifestemos con mayor razón cierta prevención frente a la a veces obsesiva atención a categorías jurídicas elaboradas respecto de otras sociedades y realidades políticas, como puedan ser la alemana, la italiana o la norteamericana, y a tomar esas categorías jurídicas foráneas a modo de fórmulas lógico-abstractas absolutamente inconmovibles, susceptibles de ser trasladadas sin más a nuestra realidad jurídica y social. El método del Derecho comparado, ciertamente fecundo en materia constitucional, puede servir para sugerir o inspirar unas u otras fórmulas, conceptos o esquemas en la elaboración del Derecho financiero constitucional, pero ofrece indudables riesgos, de los que hay que ser conscientes. Hay que tener presente en todo momento que los conceptos o fórmulas elaborados científica o jurisprudencialmente para otros ordenamientos para otros ordenamientos jurídicos más o menos *parecidos* al nuestro rara vez serán aplicables, sin las previas matizaciones y adaptaciones que sean precisas, a nuestra realidad política, social y jurídica". "De ahí –continúa– que sea ineludible en nuestro caso el no perder de vista los problemas y conflictos políticos y sociales realmente producidos entre nosotros, así como las soluciones que los mismos van obteniendo de nuestro ordenamiento jurídico. Para ello será, obviamente, inapreciable –insistiremos en ello– el estudio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia. Tal estudio nos permitirá, al menos, averiguar qué sea lo que se vive en nuestra sociedad como problema o conflicto de orden político o social, y qué solución haya ello obtenido de nuestro ordenamiento constitucional" SÁNCHEZ SERRANO, Luis (1997), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, p. 164.

[284] LARENZ, Karl (2001), *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2ª edición, Ed. Ariel, Barcelona, p. 44.

[285] Pareciera que la contribución que la Sociología puede prestar a la problemática de la fiscalidad local no es intrascendente, en particular, para la investigación de las causas que la producen y el modo adecuado de emprender su reforma superando la hegemonía de los tradicionales paradigmas jurídicos (y también económicos). LEROY hace una propuesta en este sentido analizando el caso francés, sistema que –a su juicio– ha sido progresivamente sometido a ajustes, con el único resultado de acentuar la complejidad y la falta de transparencia para los ciudadanos-contribuyentes (LEROY, Marc, 2002, *La Sociologie de L'impot*, Ed. Puf, Col. Que sais-je?, Paris, pp. 20 y ss.). En cuanto a las razones por las cuales el Derecho comparado necesita puntos de vista y métodos sociológicos desde una perspectiva *tridimensional del derecho* (que explique e integre norma, realidad social y valor), ver RECASÉNS SICHES, ob. cit., pp. 75-91.

[286] Los métodos alternativos al funcionalismo que analizan son los siguientes: Comparative Law and Economics (MATTEI), Comparative Law as Hermeneutic Exercise (LEGRAND) y Critical Comparative Law (FRANKENBERG). BRAND, Oliver (2007), ob. cit., p. 409 y ss.

Atendido que el método en cuestión usa modelos o conceptos, el autor las denomina "comparaciones conceptuales"[287].

Veamos si esta propuesta logra superar las objeciones expuestas (concepción del derecho como sistema cerrado distanciado de la realidad; pretensión de universalidad de los conceptos; derecho comparado como instrumento para la construcción de un catálogo de conceptos tipo; necesidad de equivalencia conceptual, etc.) y si puede ser una alternativa para la comparación del Derecho Tributario[288].

Antes de describir el método propiamente tal, aun cuando en estrecha relación con él, nuestro BRAND plantea la necesidad de tres presuposiciones para su funcionamiento: (1) comprensión del derecho en cuanto objeto de comparación "como un sistema normativo que consta de principios, reglas, instituciones y otros instrumentos definidos institucionalmente"[289]; por tanto, desde una postura un tanto formalista se reivindica el valor del sistema jurídico el cual resulta marginado por los método funcional y crítico; (2) si bien es cierto que los comparatistas no pueden escapar a las ideas preconcebidas, lo es menos que el proceso de comparación puede ser objetivo (se "prevé que la objetividad se derive de los esfuerzos combinados de los comparatistas que utilizan un sistema común de referencia para el escrutinio mutuo y la crítica del trabajo del otro"[290]); y (3) es "posible formular un sistema de referencia neutral en forma de conceptos"[291], entendiendo por éstos "modelos abstractos derivados en un proceso inductivo de instancias específicas del derecho real existente"[292].

[287] Ibidem, p. 435.
[288] En el trabajo en cuestión se aplica este método a una situación relativa a la propiedad intelectual, específicamente, a la denominada protección de segundo nivel. Ibidem.
[289] Ibidem.
[290] Ibidem, p. 436.
[291] Ibidem.
[292] Ibidem.

En lo metodológico esta propuesta de comparación conceptual funciona en dos fases: (1) comparación conceptual y (2) comparación sistemática. Se trata más precisamente de "dos procesos comparativos separados"[293]. La primera fase o proceso comparativo tiene por objeto establecer conceptos comparativos a partir de la interpretación de ciertos elementos de la realidad jurídica en modelos lógicamente precisos, abstractos e inequívocos. En la segunda, la idea es que las instituciones y reglas del mundo real se comparan y evalúan con los conceptos definidos en la primera fase[294].

Ya en la descripción general de su método, BRAND deja claro que el "objetivo final (…) es establecer una red integral de conceptos que cubra todas las instituciones legales de todas las jurisdicciones y evaluar cómo estos diferentes conceptos se complementan entre sí o entran en conflicto"[295].

Volviendo a las fases del método de BRAND, cabe agregar que estas no son secuenciales o continuas. En sus propias palabras, "los dos procesos no pueden llevarse a cabo estrictamente uno tras otro", sino que "[d]eben ajustarse mutuamente, lo que requiere que el comparatista se mueva de un lado a otro en un 'círculo hermenéutico', redactando la orientación conceptual para verificar y refinarla más tarde cuando haya producido la comparación sistemática y viceversa"[296].

En cuanto al objeto de la comparación, pueden serlo las instituciones jurídicas, las normas o los principios.

En términos operativos, el comienzo está marcado por el estudio de una situación objetiva en un sistema jurídico particular. Es preferible que dicha situación se haya producido en la práctica. Determinados los componentes de la institución inicial, comienza el proceso comparativo.

---

[293] Ibidem, p. 438.
[294] Ibidem.
[295] Ibidem.
[296] Ibidem, p. 439.

Ahora bien, los conceptos resultantes de la primera fase, para que puedan servir como término de comparación neutral, deben cumplir seis requisitos: (1) ser apropiados a los interrogantes teóricos formulados por el comparatista; (2) ser efectivos en el sentido de abordar las situaciones de hecho escogidas para la comparación; (3) sus propiedades no deben depender del contexto; (4) ser nombrados sin ambigüedades; (5) interpretables de manera que muden poco con el tiempo; y (6) tienen que ser verificables ("Un concepto es inútil cuando no se puede obtener evidencia estadística u otra para poder revisarlo")[297].

En términos más concretos, los conceptos comparativos que se obtengan deben ser consecuencia de un proceso inductivo: "el comparatista debe aplicar los hechos iniciales, probados contra las reglas de un sistema jurídico, a otro sistema jurídico y determinar nuevamente las instituciones o reglas que abordan la situación. Después de haber hecho esto con varios sistemas jurídicos, comienza la búsqueda de comunidades en las propiedades de las instituciones o reglas invocadas. Estos elementos comunes forman los huesos del concepto comparativo"[298]. Luego, para establecer las propiedades significativas del concepto comparativo, se debe realizar un análisis cualitativo y cuantitativo[299].

Establecido el concepto comparativo en la forma antes indicada, en la segunda fase dicho concepto se usa comparándolo con instituciones que operan en la realidad de los ordenamientos comparados, con el propósito de determinar si estas se ajustan o se desvían del concepto. La comparación sistemática tiene a su vez tres etapas[300]: (a) etapa descriptiva (describe los fenómenos estudiados de manera objetiva e integral, incluidas todas las fuentes del derecho escritas y no escritas de los sistemas jurídicos comparados, también los factores socioeconómicos, las consideraciones políticas, sus premisas

[297] Ibidem, pp. 439-440.
[298] Ibidem, p. 440.
[299] Ibidem.
[300] Ibidem, p. 453.

filosóficas, como el rol de la ley y sus valores sociales[301]); (b) etapa de identificación (tiene por objetivo identificar las diferencias y semejanzas de los sistemas comparados) y (c) etapa explicativa ("explica las divergencias y semejanzas, especialmente respecto al concepto [comparativo]", para ello pueden ser especialmente útiles los análisis histórico, funcional o de actores [institucionales y no institucionales, grupos de presión, etc.][302]). En las tres etapas de la comparación sistemática, complementa BRAND, los objetos de comparación deben ser vistos en el "contexto socio-económico y cultural en el que prosperan"[303]. En consecuencia, esta propuesta metodológica también integra el contexto con mayor o menor grado de detalle dependiendo de la proximidad sociocultural de los sistemas jurídicos comparados.

Por otra parte, conviene destacar que el método de comparación conceptual puede aplicarse a diversos tipos de estudios[304]: estudios de casos desviados, comparaciones contrastantes, estudio de desarrollo e híbridos, comparaciones taxonómicas, estudios de prototipos, comparaciones diacrónicas y estudios de casos.

En la parte final de su estudio, BRAND subraya las virtudes de su método[305] y las posibles objeciones[306].

---

[301] "La perspectiva metalegal también busca identificar a los actores que han desempeñado un papel en la configuración de los objetos de comparación porque el derecho debe entenderse como consecuencia de las decisiones políticas y las estructuras de poder" Ibidem, p. 454.

[302] Ibidem, pp. 455-456.

[303] Ibidem, p. 457.

[304] Ibidem, p. 457 y ss.

[305] (1) Permite la realización de estudios que no serían posible con otros métodos; (2) establecimiento de un sistema de conceptos de referencia común; (3) podría eliminar o atenuar el antagonismo entre los comparatistas y los estudiosos dogmáticos; (4) hace que la elección de los sistemas jurídicos a comparar sea más transparente y racional; y (5) puede ayudar al estudio de los trasplantes legales de diversas maneras, considerando que la conceptualización tiene valor predictivo. Ibidem, pp. 463-465.

[306] Son cuatro las posibles objeciones que BRAND anticipa: (1) este tipo de comparaciones tienen poco valor para el derecho comparado práctico (ej., profesionales y jueces), lo cual es cierto, pero la practicabilidad del derecho comparada es una ilusión en general; (2) este método conduzca nuevamente al formalismo del derecho comparado (esta objeción sería infundada porque no se afirma que haya un solo conjunto de conceptos excluyentes de otros, sino una variedad de conceptos alternativos que se integran de diversas maneras, además de verificables); (3) haría difícil los estudios de casos (siendo cierto que los hace más complejos, sin embargo ello es apropiado; este método obliga al "comparatista a tener en cuenta no sólo la ley, sino también la situación objetiva que aborda, que deben verse como parte de un contexto más amplio"); y (4) "el funcionalismo no puede ser desplazado como el método central del derecho comparado debido a su valor analítico para el derecho internacional privado" [algo similar podrían objetar la mayoría de los

Descrita en sus aspectos esenciales la denominada "comparación conceptual", consideramos que se trata de un enfoque que pareciera superar la mayor parte de las objeciones que se han formulado al método conceptual de comparación. Como vimos, no presupone una concepción del derecho como sistema cerrado distanciado de la realidad. Luego, si bien se concibe al Derecho Comparado como instrumento para la construcción de un catálogo de conceptos tipo, ello no implica un esquema de conceptos cerrado y excluyente. Tampoco supone equivalencia conceptual. En definitiva, estamos frente a una propuesta que se hace cargo de las críticas formuladas al conceptualismo comparativo. Sin embargo, en nuestra opinión, siendo la idea de concepto comparativo una importante pieza del método que comentamos (v. gr., ser el término de comparación), y conceptualista también algunos de sus propósitos principales (crear una red de conceptos), en rigor, se trata de un modelo que combina diversos métodos de comparación (conceptual, histórico, funcional, contextual, etc.), los cuales operan en los distintos procesos o fases de la comparación. En suma, para nosotros, esta propuesta tiene la virtud de enfrentar y superar buena parte de las objeciones a la elaboración de los conceptos jurídicos a través de la comparación, pero también de integrar y combinar varios otros métodos comparativos. En esta misma línea, observamos ciertas similitudes con el modelo de ÖRÜCÜ, el que examinamos más adelante en esta investigación. Con todo, resulta oportuno anticipar que dicho enfoque, tiene igualmente una primera fase de conceptualización, a la cual se suman otras cuatro fases (descriptiva; identificación o clasificación; explicativa y confirmación o verificación).

tributaristas que han hecho del método funcional el enfoque central del Derecho Tributario comparado]. Frente a esta última posible objeción, BRAND plantea lo siguiente (planteamiento que creemos podemos extrapolar al Derecho Tributario, aunque en relación con cualquier método de comparación): "La desaparición del funcionalismo como base de los estudios comparativos y su sustitución por las comparaciones conceptuales no interferiría con los mecanismos del derecho internacional privado". Ibidem, pp. 465-466.

¿Puede ser útil la comparación conceptual de BRAND para la comparación del Derecho Tributario? Estimamos que sí, teniendo en consideración que el Derecho Tributario, a diferencia de otras ramas del Derecho, es una disciplina todavía en pleno proceso de elaboración de algunas de sus categorías conceptuales o de adecuación de éstas a realidades sociales cambiantes[307], entre otras, tributo, elusión y beneficios fiscales o tributarios. A lo anterior, habría que añadir la utilidad para las eventuales adecuaciones de las categorías conceptuales del Derecho Tributario (ej., planificación fiscal agresiva) a la luz del denominado "Derecho Tributario Global"[308]. Con todo, el beneficio de este método, en nuestro criterio, será positivo en la medida de que no conduzca a un formalismo del Derecho Tributario o del Derecho Tributario comparado. Ello sólo es posible si es que se cumplen las aclaraciones realizadas por BRAND[309], proyectadas por nosotros al Derecho Tributario: la comparación conceptual reconoce que los hechos sociales son tan diversos que no existe un solo esquema de conceptos tributarios; no afirma que exista un solo conjunto de conceptos tributarios mutuamente excluyentes bajo el cual todas las instituciones jurídicas tributarias de todos los sistemas tributarios puedan ser incluidas; los conceptos tributarios pueden integrarse de diferentes maneras y debiesen ser verificables.

Tomemos el ejemplo de los beneficios fiscales o tributarios y apliquemos en general la comparación conceptual de BRAND.

---

[307] "El Derecho ha creado un lenguaje, que ha sido construido o formulado fundamentalmente por la Ciencia jurídica de forma progresiva en el tiempo y que permanece en constante remodelación, a consecuencia de la aplicación del Derecho y de la adaptación de las normas jurídicas a la realidad social que pretenden disciplinar" GALAPERO FLORES, Rosa (2020), *Estudio Jurídico de los Elementos Conceptuales del Derecho Tributario*, Tirant lo Blanc, Valencia, p.11.

[308] Se trataría de un "nuevo orden jurídico" cuyo objetivo es la "búsqueda de un derecho común, que permita alcanzar, en relación a un enfoque de coordinación a nivel global, la plena adhesión de las figuras tributarias a los objetivos de equidad y de tributación que corresponda a las efectivas manifestaciones de capacidad económica" PISTONE, Pasquale (2016), "La planificación tributaria agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", *REDF*, N° 170, p. 110.

[309] BRAND, ob. cit., pp. 465-466.

Varias razones podrían justificar la adopción de los beneficios fiscales o tributarios como objeto de comparación: multiplicidad y dispersión de figuras, especies que han concentrado la atención dogmática por sobre el género[310], "caos terminológico y conceptual"[311], "dificultad de establecer un concepto unitario, si quiera aproximado"[312], etc.

Pues bien, definido el objeto de la comparación, siguiendo los postulados de BRAND, correspondería comenzar por el estudio de los beneficios fiscales o tributarios en un sistema jurídico en particular. Vamos a suponer que dicho sistema jurídico es el español. La pregunta inicial sería la siguiente: ¿Qué instituciones benefician tributariamente a los contribuyentes en España? Tales instituciones son múltiples: exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones, desgravaciones, tipos de gravamen reducidos, etc. Todas estas figuras están establecidas por distintas razones, implican una disminución de la carga tributaria de los sujetos pasivos y provocan un gasto público. No existe una definición de beneficios fiscales o tributarios a nivel constitucional ni de la legislación ordinaria, pero sí se utiliza a nivel normativo la expresión[313]. En fin, no son figuras excepcionales.

---

[310] "En cualquier caso y a pesar de lo anterior, no puede obviarse el hecho de que este proceso de juridificación de los beneficios tributarios se haya visto tradicionalmente eclipsado por la atención que mayoritariamente ha recibido a nivel doctrinal el que podríamos calificar de beneficio fiscal *estrella*, la exención tributaria, siendo los menos los autores que se han centrado en los beneficios fiscales –en tanto que instituto dotado de autonomía dogmática– y no en algunas de sus especies. Especialmente significativo en este sentido es el caso de la práctica totalidad de nuestra manualística, en la que los distintos autores no realizan una referencia individualizada de este instituto, limitándose a reseñar, de soslayo siempre al análisis de la exención, alguna nota caracterizadora" CASAS AGUDO, Daniel (2008), "Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario", José Antonio Sánchez Galiana (coord.), *Estudios sobre beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aíres, p. 13. En similar sentido: "Las exenciones merecen un apartado específico porque más se estudian de forma aislada en los trabajos científicos relacionados con el derecho tributario, quizás porque tienen un reglamento específico en el Código Tributario Nacional [de Brasil] y reciben un enfoque normativo de la doctrina" MACHADO FERREIRA, Stefano (2021), *Teoría General de los Beneficios Fiscales: Definición, Revocación y Anulación*, trad., Juan Carlos Panez Solórzano y Ángelo, Edward Lázaro Orihuela, Ediciones Olejnik, Santiago-Chile, p. 115.

[311] SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (2008), "Prólogo", *Estudios sobre beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aíres, p. 7.

[312] CASAS AGUDO, ob. cit., p. 39.

[313] Artículo 134.2 de la Constitución Española de 1978; artículos 8 d), 14, 34 o), 115.3, 117 c), 141 e), 186, 194.2, 211.5 b), 227.1 d) y 260.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Luego, recordemos, el comparatista debe aplicar los hechos iniciales, probados contra las reglas de un sistema jurídico, a otro sistema jurídico y determinar nuevamente las instituciones o reglas que abordan la situación.

El segundo sistema tributario a que vamos a recurrir es el portugués. En este país, a diferencia de España y muchos otros países, existe una definición legal de beneficios fiscales, contenida en el artículo 2° del Estatuto de Beneficios Fiscales[314]: "1. Son beneficios fiscales las medidas de carácter excepcional instituidas para la tutela de los intereses públicos extrafiscales relevantes que sean superiores a los de la propia tributación que impiden". En el siguiente numeral de la misma norma se señalan las instituciones que constituyen beneficios fiscales: "2. Son beneficios fiscales las exenciones, las reducciones de tasas, las deducciones a la base imponible o a la cuota, las depreciaciones aceleradas u otras medidas fiscales que obedezcan a las características enunciadas en el número anterior". Finalmente, en el numeral 3, se expresa que los "beneficios fiscales son considerados gastos fiscales, los cuales pueden ser previstos en el Presupuesto del Estado o en documento anexo y, siendo el caso, en los presupuestos de las Regiones Autónomas y de las autarquías locales". Por lo tanto, son características o propiedades definitorias de los beneficios fiscales en Portugal, conforme a la definición legal transcrita: (a) ser medidas tributarias excepcionales que impiden la tributación normal u ordinaria; (b) fundadas en fines extrafiscales; (c) tales fines extrafiscales han de ser relevantes y superiores a los fines fiscales o recaudatorios que impiden (la norma sugiere una suerte de ponderación de intereses extrafiscales y fiscales). Ahora bien, hay autores que ponen en duda que la "excepcionalidad" sea una nota definitoria de los beneficios fiscales[315].

[314] Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

[315] "En lo que respecta al concepto de beneficios fiscales, se deben agregar dos notas. Una para decir que debería evitarse hablar de carácter excepcional de los beneficios fiscales, toda vez que esa expresión corre el riesgo de implicar la naturaleza excepcional de las normas jurídicas que los prevén. Lo que, para nosotros,

El ejercicio anterior, deberíamos replicarlo con varios sistemas jurídicos. Simplificando, teniendo consideración que nuestro único propósito en este momento es ilustrar en general el funcionamiento de esta propuesta metodológica, podría observarse que en otros ordenamientos jurídicos no existe una definición constitucional ni legal de beneficios fiscales o tributarios, pero sí referencia a esta expresión y a algunas de sus especies. Dicho de otro modo, pareciera que los beneficios tributarios o fiscales constituyen una expresión genérica que comprende un conjunto figuras (aunque no se aprecia consenso sobre cuáles son, salvo las exenciones) establecidas por ley y que implican un régimen tributario más favorable para los sujetos pasivos[316].

Después del breve análisis realizado a algunos sistemas tributarios, podría sostenerse que son propiedades definitorias de los beneficios fiscales o tributarios: (a) son medidas tributarias establecidas por ley; (b) implican un régimen tributario más favorable para los sujetos pasivos que si tributaran de forma ordinaria; (c) las razones para su establecimiento son de diversa naturaleza y (d) producen un gasto público. No incluimos como propiedad definitoria el carácter excepcional, aunque creemos que respecto de algunos beneficios tributarios si debiese serlo. Tal vez habría que decir que es una característica de los beneficios tributarios el ser "más o menos excepcionales, dependiendo del caso". En consecuencia, podría sostenerse que estos son los elementos comunes forman los huesos del concepto comparativo de beneficios fiscales o tributarios.

---

no debería aceptarse, ya que, aunque los beneficios fiscales sean *gastos fiscales* (que son, por su propia naturaleza, *gastos pasivos*) que integran una disciplina derogatoria de la disciplina ordinaria del respectivo impuesto, reveladora de un régimen más favorable para el contribuyente del que el implicado en su tratamiento ordinario y expresión de una función promocional, ellos constituyen un *instrumento normal* de política económica y social del Estado social contemporáneo y no un *instrumento excepcional* a la manera del entendimiento propio del Estado liberal". CASALTA NABAIS (2022), ob. cit., p. 406.

[316] En este sentido, por ejemplo, el Código Tributario de Perú, en su Norma IV dispone: "b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios"; también el artículo 6° del Código Tributario de Bolivia: "3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios"; el artículo 4 del Código Orgánico Tributario de Venezuela: "Artículo 4. En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia".

En cuanto al concepto comparativo resultante, sería el siguiente: “Los beneficios fiscales o tributarios son aquel conjunto de medidas cuyo objetivo es disminuir la carga tributaria de algunos sujetos pasivos o impedir la tributación ordinaria, establecidas por el legislador por diversas razones no recaudatorias y que constituyen gasto público”. Creemos que este concepto cumple con los seis criterios para servir como un *tertium comparationis* neutral (apropiado para responder la pregunta planteada, es efectivo [las propiedades definitorias están organizadas y no son triviales], las propiedades definitorias no dependen del contexto, pueden ser nombrados sin ambigüedades, posiblemente no varíe mucho con el tiempo y es verificable).

Habiendo concluido la primera fase de comparación conceptual, el comparatista debería pasar a la comparación sistémica, si es que no ha comenzado antes por esta última. Esta segunda fase tiene por objeto –recordemos– comparar el concepto comparativo resultante con instituciones que operan en la realidad de diversos sistemas jurídicos tributarios, con el propósito de determinar si estas se ajustan o se desvían de dicho concepto. Para ello, el comparatista deberá describir los fenómenos estudiados (en la especie los beneficios fiscales o tributarios) de manera objetiva e integral, incluidas todas las fuentes del derecho escritas y no escritas de los sistemas jurídicos comparados, también los factores socioeconómicos, las consideraciones políticas, sus premisas filosóficas, como el rol de la ley y sus valores sociales. Asimismo, tendrá que identificar las diferencias y semejanzas de los sistemas tributarios comparados. Por último, corresponderá al comparatista explicar las divergencias y semejanzas, especialmente respecto al concepto comparativo, pudiendo recurrir para ello al análisis histórico, funcional o de actores. En fin, no debe olvidar el comparatista que el objeto de

comparación (los beneficios fiscales o tributarios) deben ser visto en el contexto socioeconómico y cultural en el que prosperan y se aplican[317].

4. Método histórico

Entre Historia del Derecho y Derecho Comparado existiría una relación compleja e intensa a la vez. No es este el lugar para hacer una relación sobre las disputas al respecto, por lo demás, bastaría con consultar cualquier tratado de Derecho Comparado.

Lo importante de destacar es que tanto el comparatista como el historiador para no quedarse en un nivel de superficialidad metodológica, tendrán que recurrir, inevitablemente, el primero a la historia y el segundo al método comparado. En este sentido, ZWEIGERT y KÖTZ hablan de "hermanas gemelas", ya que aunque ambas disciplinas se desarrollan dentro sus propios ámbitos, es decir, son autónomas, no habría duda de que "con frecuencia, el historiador del derecho debe echar mano del método comparativo, y que si el comparatista ha de extraer algún sentido de los principios y de los problemas que, supuestamente, aquéllos deberían resolver, tendrá que adentrarse en su historia"[318].

Como veremos más adelante, para algunos autores como CONSTANTINESCO, que defienden la unidad metodológica de la comparación, el criterio histórico, más que un

[317] En general, según BELTRAME, los beneficios o incentivos fiscales producen efectos inciertos, positivos (por su fuerte poder incentivador, flexibilidad, libertad de acción y relativa simplicidad son preferidos o mejor aceptados que las subvenciones o beneficios directos por el mismo monto) y negativos (se transforman rápidamente en derechos adquiridos, tienden a perpetuarse, suelen ser perjudiciales para la equidad ya que benefician en mayor medida a los contribuyentes de rentas más altas, complejizan los sistemas tributarios y fomentan el riesgo de la arbitrariedad administrativa. En cualquier caso, "es importante evitar que se multipliquen como en Francia, ya que entonces podrían poner en peligro el buen funcionamiento de todo el sistema fiscal". BELTRAME, Pierre (2008), *La Fiscalité en France*, 14ª edición, Hachette, Paris, pp, 154-155.

[318] ZWEIGERT y KÖTZ, ob. cit., p.10. En este mismo sentido CONSTANTINESCO, expresa: "El derecho comparado no puede limitarse a una comparación sistemática de los ordenamientos respectivos, ni la historia jurídica comparada a una investigación histórico-genética. En la investigación del derecho comparado ambas dimensiones están de tal modo intrincadas que no se las puede separar". CONSTANTINESCO (1987), ob. cit., p. 208.

método comparativo específico propiamente tal, constituiría una dimensión de gran utilidad para la selección y definición del objeto de comparación, como para la compresión del mismo (segunda fase de su método)[319], incluso para la comparación en sentido estricto (o tercera fase), en este último caso para responder por las razones de las semejanzas y diferencias de los elementos comparados[320].

Método específico o simple dimensión de un método único, lo cierto es que el análisis de las circunstancias históricas, especialmente por su función explicativa desde una perspectiva de pasado de hechos, instituciones, movimientos, procedimientos, etc., parece inseparable de una investigación comparativa que se precie de seria.

Con todo, el método comparado no se agota en la historia. El recurso a esta dimensión constituye un paso en la senda de comprender las cosas en un contexto más amplio y para superar ciertos conformismos como los analizados en el apartado anterior, que se contentan con el registro del estado actual derecho, particularmente cuando este último se lo reduce a la ley o a la norma jurídica. Incluso más, siendo evidente que recurrir a la historia supone, en alguna medida, una impostación antiformalista, nuevamente es preciso un llamado a la prudencia, toda vez que como nos advierte SOMMA, las referencias históricas y culturales no constituyen *per se* una vacuna contra el mal que contra ella se quiere combatir, y que en verdad la combinación entre historia y comparación ha

[319] Según René DAVID, Derecho comparado e Historia cumplen un papel parecido en lo concerniente a la comprensión de los problemas e instituciones jurídicas: "El Derecho comparado desempeña un papel parecido al de la Historia. Al estudioso de un Derecho nacional le proporciona la perspectiva necesaria para percibir adecuadamente las líneas maestras de ese Derecho. Nos pone de relieve el carácter contingente, accidental, de ciertas normas e instituciones, a las que, de no ser por la comparación, estaríamos tentados de atribuir un carácter necesario y permanente. Permite igualmente un planteamiento más correcto de ciertos problemas y una comprensión del carácter inadecuado o anticuado de algunas de nuestras instituciones". DAVID, René (1968), *Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, trad. Pedro Bravo Gala, Ed. Aguilar, Madrid, p. 9. Un ejemplo de la virtualidad del Derecho comparado para un planteamiento más correcto de ciertos problemas, en nuestra opinión, puede apreciarse en el capítulo preliminar de la tesis doctoral del profesor CASALTA NABAIS. En efecto, en esa parte de su investigación, el maestro de Coimbra recurre a las normas y doctrina de ciertos países para colocar en perspectiva el tema de los deberes fundamentales. CASALTA NABAIS, José (2012), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3ª reimpressão, Ed. Almedina, Coimbra, pp. 15-40.

[320] CONSTANTINESCO (1987), ob. cit., p. 208.

constituido el fundamento para las más disparatadas reconstrucciones[321]-[322]. Por lo demás, como insinúa el mismo autor, la investigación histórica en alguna medida también es textualista, al tener como fuente predilecta: el texto escrito.

[321] SOMMA, Alessandro (2004), "Giochi senza frontiere. Diritto Comparato e Tradizione Giuridica", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVII, N° 109, pp. 172 y ss. La referencia a las reconstrucciones disparatadas está dirigida a aquellas posturas que buscan individualizar las constantes universales del fenómeno jurídico, como asimismo aquellas que pretenden destacar la contingencia, pasando por una contradictoria combinación de las dos anteriores. En este último caso la alusión crítica directa es a ROTONDI. Este último autor, sostiene que por vía de la investigación histórico-comparatista se afirma la posibilidad del conocimiento integral del fenómeno jurídico, no para la determinación de un derecho natural y abstracto, sino para determinar cuáles son las leyes constantes por las cuales es gobernado el fenómeno jurídico, así como todos los otros fenómenos de la vida social. El mismo ROTONDI da cuenta de las otras especies de reconstrucciones: una consistente en la posibilidad de conocimiento del fenómeno jurídico en sus multiformes manifestaciones en el tiempo y en el espacio (SAUSER-HALL, CARUSSI, GALGANO, RABEL, SARFATTI); la otra, afirma la posibilidad de retroceder por tal vía al conocimiento de un derecho natural que existe fuera y sobre la mudable contingencia fenomenológica de los derechos positivos (DEL VECCHIO). Cfr. ROTONDI, Mario (1960), voz "Diritto comparato", *Novissimo Digesto Italiano*, Vol. 5, Torino, UTET, p. 825.

[322] En forma más concreta, la crítica también va dirigida en contra de las corrientes que se afirman en la tradición, entendiéndola como una reconstrucción del pasado estructurada en función del presente, destacando, de igual modo, que la referencia a la tradición jurídica se hace especialmente por los romanistas y los cultores del derecho común. Agrega que hoy, igual que ayer, los comparatistas continúan ocupándose de la unificación internacional del derecho, a hora como antes, en un intento de rehabilitar la tradición como valor, se discute sobre la oportunidad de concebir el nuevo cuerpo de normas como una suerte de derecho natural encarnado en el derecho romano, la eterna *ratio scripta*, considerado "como fundamento único de las legislaciones de Europa central", sea directamente o por medio del traslado súbito a la época del *ius commune*. SOMMA hace presente –entre otras cosas– que las referencias actualistas al derecho romano se resuelven, por un lado, en una genérica incitación a encontrar en el pasado "una vía d'uscita della difficile situazione attuale", y por otro, en una tentativa de acreditar como conforme a la tradición una relectura en clave individualista del derecho occidental (Ibidem, ob. cit., en particular pp. 182, 183, 194 y 195). Un ejemplo de "referencias del derecho romano en clave actualista" o "comparación retrospectiva o estudio histórico comparativo" lo constituye la denominada *Integrazione Storica Comparatistica o Metodo Storico-Comparativo Nell'interpretazione del Diritto Codificato* en la versión propuesta por IMPALLOMENI. Se trataría de un nuevo método de investigación de la norma codificada sobre la base del retorno al derecho romano y teniendo como objetivo principal la unificación. Esta exigencia de retorno a un derecho unitario superaría el restricto campo del derecho privado e invadiría los campos penal, procesal, administrativo y también del derecho comunitario. En el ámbito privado –en el cual se centra el trabajo– se propone la reunificación "mediante la utilización de la fuente romana, colocada sin embargo (y aquí está la novedad), en directa relación con el derecho codificado. Éste encuentra así, una específica interpretación, a través de la misma norma romana, que con ello se entiende reproducida y sistematizada". Debemos agregar que esta propuesta la referencia es una fuente indirecta del derecho romano, esto es, al *Corpus Iuris Civilis* (IMPALLOMENI, Giambattista, 1971, "La Validita' di un Metodo Storico-Comparativo Nell'interpretazione del Diritto Codificato", *Rivista di Diritto Civile*, Parte I, pp. 369 y ss.). En la perspectiva de estas ideas, podríamos preguntarnos sobre la conveniencia de la interpretación de los códigos de haciendas locales a la luz del derecho romano, si con esta impostación sería posible resolver la problemática actual existente en la realidad territorial. Nuestra respuesta es obviamente negativa, ya que, entre otras cosas, una postura como la comentada, en su afán de uniformar internacionalmente el derecho, dejaría un margen muy estrecho a la diversidad y a los particularismos fiscales locales ya referidos. En el mismo sentido, porque más allá de las virtudes que se puedan reconocer al derecho romano y de los importantes antecedentes que en materia de organización territorial pueda arrojar una exploración hacia el pasado, es probable la insuficiencia de este para explicar la particular complejidad de la actividad financiera.

Intentaremos explicar la ayuda y las limitaciones (desde una perspectiva de comprensión global de un elemento de comparación) que puede tener el recurso al análisis histórico, tomando como referencia un trabajo titulado "Perspectiva Comparada de la Autonomía Local en España y México"[323]. Pues bien, el punto de partida de este estudio es el paralelismo y convergencia que existiría entre ambos países en el tema de la autonomía local, situación que se explicaría por la concurrencia de múltiples factores, y especialmente la influencia del pasado histórico común y el propósito manifiesto por la descentralización.

En resumen, el artículo en cuestión contiene referencias históricas a cómo la institución municipal de raíz española ha tenido influencia en su adopción como forma de organización territorial en México y América Latina, especialmente al ser utilizado por los españoles como forma de asegurar la conquista de territorios.

Después también se señalan antecedentes sobre el rol destacado que tuvo el municipio en la emancipación e independencia de los mismos territorios, situación que se origina a partir de ciertos acontecimientos que se verificaban en la península (invasión napoleónica), ello, no obstante, que estos mismos hechos habían generado en un primer momento, consciente o inconscientemente, sentimientos de lealtad con España y sus monarcas[324].

En una tercera parte, se hace referencia a la historia constitucional de los dos países en el siglo XIX, identificando como punto común, una suerte de movimiento pendular en la conformación de las instituciones, en otras palabras, en esta época se habría registrado en ambos países un vaivén entre el centralismo y el federalismo, entre una tendencia

[323] VALENCIA CARMONA, Salvador (2005), "Perspectiva Comparada de la Autonomía Local en España y México", en *Estudios en Homenaje de don Jorge Fernández Ruiz. Derecho Administrativo*, Tomo I, Coord. David Cienfuegos Salgado y Miguel López Olivera, Ed. Instituto Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, pp. 367-397. Disponible en Internet: http//www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=86
[324] Ibidem, p. 372.

liberal y otra autoritaria, la primera más proclive a la descentralización, la otra, por el contrario, a la descentralización. Oscilación que también alcanzó a los municipios. Una diferencia se reconoce a esta altura, es que el polo autoritario del movimiento pendular referido fue más prolongado en España[325].

VALENCIA CARMONA también constata como en uno y otro sistema se produce una fluctuación con respecto a la concepción del municipio, entre una visión jusnaturalista (municipio como comunidad natural con prioridad óntica y cronológica respecto del mismo Estado) y otra legalista (concibe al municipio como una creación eminentemente jurídica y que se inserta en la estructura del Estado), prevaleciendo, en definitiva, esta última[326].

De igual modo, se destaca la tendencia contemporánea a la descentralización, esto es, la percepción tanto en México como en España de una disposición hacia la descentralización política y administrativa, circunstancia que puede apreciarse a partir de la consagración constitucional de principios en tal sentido. Esta última predisposición se aprecia a nivel de los entes territoriales, ya que las Constituciones de los dos países (1917 en el caso de México; 1978 la española) consagraron expresamente el principio de la autonomía local (artículos 115 y 137, respectivamente). Sin embargo, el autor recuerda que esta consagración, si bien importante, fue insuficiente[327], por lo cual ha sido necesario para la configuración de un estatus más apropiado, un desarrollo posterior.

En el caso de México la mejora se habría verificado a través de varias reformas constitucionales (diez en total)[328].

[325] Ibidem, p. 374.
[326] Ibidem, pp. 381-382.
[327] Como defectos al texto original de la Constitución mexicana, el autor se remite a algunas insuficiencias que fueron indicadas por la doctrina de ese país, entre las cuales se cuentan especialmente dos: (i) no señalar específicamente las fuentes impositivas que corresponden al municipio y (ii) las formas de resolver los conflictos de éste con las autoridades estatales. Ibidem, p. 380.
[328] Ibidem, p. 382.

En España, la tendencia renovadora concretada en el texto de la Constitución de 1978 (ideas que tenían antecedentes históricos anteriores y que, sin embargo, habían sufrido un fuerte retroceso con el franquismo), fue desenvuelta –según el mismo autor– gracias a la labor de la doctrina y por la interpretación del Tribunal Constitucional, como, asimismo, por el correspondiente desarrollo legislativo[329]. Este último calificado como bastante completo en comparación con la insuficiencia del régimen legal mexicano.

En fin, el trabajo que comentamos concluye con una referencia a los modelos hacia los cuales tenderían a orientarse ambos países, diversos en apariencia, pero con notables coincidencias, en particular, en lo que se refiere a una forma de Estado más flexible y al intento de descentralizar en el sentido de acercar la toma de decisiones a los administrados[330].

Con respecto a México se habla de nuevo federalismo, el cual supondría un mayor sentido de cooperación y coordinación (entre ellas, la fiscal) en los niveles de gobierno, lo cual supondría, en general, el reconocimiento de competencias propias y también compartidas y concurrentes. Según VALENCIA CARMONA, la concreción de esta tendencia al fortalecimiento del federalismo (federal y municipal), tendrá que realizarse en el futuro por medio de una reforma constitucional, legal y administrativa, a partir de la conciencia que la sociedad mexicana tiene sobre su importancia[331].

El proceso español no sería menos fuerte y laborioso, pero la diferencia radicaría en una cuestión de método, acentuadamente más pragmático en este último caso[332].

Un primer comentario que podríamos hacer es que esta interesante investigación tiene una fuerte componente histórica, es rica en antecedentes de esta naturaleza que explicarían el paralelismo o equivalencia en materia de autonomía local entre los países

[329] Ibidem, p. 384 y ss.
[330] Ibidem, p. 387.
[331] Ibidem, p. 389.
[332] Ibidem, p. 393.

confrontados. Dicho de otro modo, nos parece que VALENCIA CARMONA valoriza o enfatiza los aspectos históricos en el proceso de comparación. Esta circunstancia nos llevó a preguntarnos por momentos, si en vez de estudio de derecho comparado no se trataba más bien de un estudio histórico comparado. ¿Cuál es el verdadero campo de estudio de una y otra disciplina? Es evidente la dificultad para trazar la frontera.

Uno de los criterios para resolver esta disyuntiva podría ser el entendimiento de que la historia sería más bien una mirada al pasado, en cambio, el Derecho Comparado centraría la atención en el presente recurriendo a veces al pasado para su mejor comprensión. El problema de este criterio y, por ende, su insuficiencia es que parece olvidar que cualquier mirada del pasado se hace desde el presente. Es muy difícil que el historiador pueda sustraerse completamente de la realidad que le toca vivir. Acaso los estudios históricos no tienen entre sus objetivos explicar y comprender de mejor forma la situación actual. Tal vez el acento se deba poner en que en el caso del Derecho Comparado el recurso a la historia procede sólo cuando es estrictamente necesario. Y dónde queda entonces la indisociabilidad de ambas disciplinas. Dónde queda la pretensión de construir un método comparado con caracteres de suficiencia e integralidad, que dé cuenta de la manera más completa posible de las realidades que se confrontan.

Otra perspectiva es la que distingue entre "sincronismo" y "diacronismo". El primero supone la idea de simultaneidad, coexistencia, paralelismo, contemporaneidad, etc. El segundo, la de cronología, sucesión, etc. Pues bien, parte de la doctrina entiende que el Derecho Comparado apelaría fundamentalmente a la investigación sincrónica, ya que al suponer coexistencia el estudio debería comprender al menos dos ordenamientos contemporáneos. Por su parte, la investigación histórica asumiría el diacronismo como modalidad, ya que el objeto de estudio sería normalmente "un" ordenamiento determinado desde el punto de vista de sus evoluciones sucesivas. Esto puede leerse, por

ejemplo, en PIZZORUSSO[333]. Hasta aquí la situación continúa siendo difusa. La cuestión se resolvería –según el mismo autor– en la análoga función instrumental que cumpliría cada una de las disciplinas respecto de la otra[334]. En otras palabras, cuando el Derecho Comparado utiliza la historia como medio de conocimiento de los objetos que confronta, no pierde su condición de tal, es Derecho Comparado completado históricamente hablando. Por el contrario, cuando la investigación histórica se sirve del Derecho Comparado (especialmente en su versión de método), tampoco pierde su identidad, ello porque los resultados que se obtengan pasan a formar parte del mismo conocimiento.

Ahora bien, esto nos enfrenta a la cuestión de determinar quién se sirvió de quién. En algunos casos puede ser evidente, sin embargo, con certeza habrá otros más difíciles de distinguir. Por ello, entendemos que se deberá recurrir también a las finalidades del Derecho Comparado, nos referimos a aquellas que pudieren ser más distintivas y que permitan diferenciarlas de otro tipo de estudios. En este sentido, nos parece interesante aquella tesis que clasifica las finalidades del Derecho Comparado en tres categorías[335]. La primera implicaría la confrontación de diversos ordenamientos con el objeto de establecer similitudes y diferencias en la solución de un determinado problema jurídico. La segunda también importaría una comparación de ordenamientos, pero ahora con el fin de establecer las relaciones de causalidad entre ellos (dentro de ésta se comprendería el desarrollo doctrinal que plantea que la evolución del Derecho se causaría por el contacto entre ordenamientos y por la emulación). La tercera categoría sería una suerte de estudio histórico comparado, el que se centraría en demostrar la evolución de un determinado problema jurídico. Sin duda que esta última es la más precaria, porque puede confundirse

[333] PIZZORUSSO, Alessandro (1987), *Curso de Derecho Comparado*, Trad. Juana Bignozzi, Ed. Ariel, Barcelona, p. 80.
[334] Ibidem.
[335] Ver el desarrollo que de las mismas hace –partiendo de la clasificación de W. HUG– DE LA SIERRA (2004), ob. cit., pp. 37-38.

fácilmente con otro tipo de investigaciones. Por lo mismo, se plantea que esta "tercera categoría habrá de vincularse necesariamente a una de las dos anteriores, para conocer si la evolución es fruto de relaciones causales entre ordenamientos o si también obedece a un afán por encontrar la mejor solución"[336]. En consecuencia, tres podrían ser las combinaciones posibles, sin que tenga trascendencia el orden: (3)/(2), (3)/(1) y (3)/(2)/(1)[337]. Todas ellas constituirían Derecho Comparado.

De esta forma, puede ser calificado de Derecho Comparado todo estudio histórico comparado que tenga por finalidades explicar la evolución de un problema jurídico determinado y establecer las semejanzas y diferencias en las formas en que los ordenamientos confrontados lo resuelven. De igual modo, aquella investigación que persiguiendo el mismo propósito explicativo evolutivo, mire también a determinar las causas o relaciones causales entre ordenamientos en relación a dicha evolución. Por fin, los trabajos que persigan las tres finalidades. Tal vez deba adicionarse la exigencia de cumplimiento de algunos criterios metodológicos básicos.

Llegados a este punto, parece razonable intentar calificar el estudio de VALENCIA CARMONA. Pues bien, nos parece que cumpliría las exigencias para considerarlo como una investigación de Derecho Comparado, ya que analizado en función de las categorías anteriores, se aprecia que explica la evolución de un problema jurídico común en los ordenamientos mexicano y español, cual es el de la autonomía local, indicando las similitudes y las diferencias en las soluciones adoptadas en uno y otro país para su fortalecimiento, como asimismo, porque aporta antecedentes que demostrarían que dicha evolución es resultado de relaciones causales entre ambos ordenamientos y, especialmente, por el contacto inevitable de ellos a raíz de un pasado histórico común[338].

[336] Ibidem.
[337] Donde (1): primera categoría; (2): segunda categoría y (3): tercera categoría.
[338] Asimismo, podríamos decir que el estudio es comparativo no tan sólo desde la perspectiva de la evolución histórica de la autonomía local en los dos ordenamientos analizados, sino también porque la

Sin perjuicio de todo lo anterior, oportuno es recordar la propuesta de método comparativo de GORLA, en el cual la historia tiene un rol muy relevante. El método en cuestión se compone de tres momentos: "El primer momento se orienta a la investigación y determinación, mediante métodos y técnicas diversas (*fact situations* e di *problem and case method, metodo degli equivalenti, law in action, law in the books*), de las diferencias y/o de las semejanzas entre los ordenamientos jurídicos confrontados o entre sus normas o institutos jurídicos. El segundo consistiría en la explicación de las razones de las diferencias y/o semejanzas. Como las razones pueden ser diversas se trataría de un "giudizi di probabilità". Los datos para la explicación se obtendrían de la sociología, la economía, la politología y la historia. En otras palabras, el comparatista debe conocer también lo que este autor llama el mundo de lo «paragiuridici» (no se trata de normas

confrontación toma como punto de partida o se extiende a factores institucionales. Interesante nos parece para explicitar lo que planteamos es traer a colación algunas categorías y definiciones que sobre esta cuestión se han utilizado en otros estudios. Así, por ejemplo, NAVARRO y RAMÍREZ, al explicar uno de los enfoques (el institucional) con que comúnmente se analiza el tema de los gobiernos locales, expresan que la autonomía de los gobiernos municipales ha de ser entendida "como la capacidad política y la capacidad de gestión de las instituciones gubernativas municipales". Según los mismos, la primera capacidad trataría de acercarse a la definición de *status legal* y *status político* de PAGE y GOLDSMITH. El primero de estos *status* comprendería la presencia de una garantía constitucional de la autonomía local, la demarcación precisa de potestades y competencias y un régimen financiero permisivo, centrado en un sistema de ayudas general y una escasa limitación del régimen impositivo legal. Por su parte, el *status político* se resumiría en las posibilidades de influencia de los entes locales en la toma de decisiones políticas por parte de los otros niveles de gobierno (superiores). Pues bien, como se da cuenta en la misma investigación, GOLDSMITH, a tomando como punto de partida estas definiciones, habría realizado un estudio comparativo de diversos países intentando establecer el nivel o grado de dichos *status*, llegando a clasificarlos en países con un alto o escaso status legal y político (NAVARRO, Clemente y RAMÍREZ, M. Antonia, 2005, "Una propuesta para el Análisis de la Acción de los Gobiernos Locales", *Revista Estudios Políticos* (nueva época), N° 128, pp. 166 y ss.). Como indicábamos, en el estudio comparado sobre el principio de autonomía local en España y México, es posible identificar ciertos elementos definitorios del marco institucional de los gobiernos locales en uno y otro ordenamiento (tal vez, por razones obvias, más profundas, aunque no completas, en el caso mexicano), los cuales son confrontados, y si bien no se llega a señalar expresamente que el status legal y político sea más alto en uno u otro país, el autor lo insinuaría, por ejemplo, al alabar la mayor complitud o suficiencia legal del ordenamiento español o cuando destaca el pragmatismo con que se ha llevado a cabo el proceso descentralizador en este último país. En fin, la investigación en cuestión también aporta otros elementos contextuales, especialmente políticos y sociales, que estarían determinando los procesos descentralizadores que experimentan los países comparados, fundamentalmente apreciaciones del autor, importantes y legítimas, por cierto, pero que no tienen un sustento empírico suficiente que permita tener una visión más exacta del grado de autonomía efectiva que los entes locales tiene en ambas realidades. Somos consciente que no era éste el propósito del autor, él cual advirtió de que el paralelismo o convergencia que intentaría explicar, además de un pasado histórico y una voluntad descentralizadora común, estaba determinado por otros factores. Simplemente hemos querido hacer este ejercicio crítico, que en ningún caso resta mérito al estudio en cuestión, para destacar la trascendencia que tiene el elemento histórico para el derecho comparado, como asimismo insinuar sus limitaciones.

jurídicas, sino de elementos o lineamientos que giran en torno al mundo del derecho entendido como mundo de normas): "En cierto sentido el (un dado) sistema jurídico no puede ser concebido como 'sistema' si no comprende aquellos elementos de lo «parajurídicos»). El tercer momento comprendería la actividad de "evaluación de los derechos comparados"[339]. Por lo tanto, una comparación en tres fases (determinación de diferencias y semejanzas, explicación de las razones de estas y evaluación), con una importante función explicativa de la historia. Ahora bien, más allá de la relevancia de la historia, además salta a la vista la combinación o integración de métodos que realiza GORLA en su propuesta metodológica.

En una de sus obras clásicas anteriores[340], GORLA es todavía más categórico sobre la relación entre la historia y el Derecho Comparado, particularmente, cuando afirma que "la comparación en cuanto método no es sino historia puesto que trata de comprender cómo se explica el fenómeno jurídico, cómo se diferencia, cómo se particulariza en cada ordenamiento, en su evolución histórica y en sus relaciones con otros ordenamientos"[341]. En la misma línea, complementa: "Utiliza la comparación quien para comprender el propio Derecho contemporáneo toma en consideración el Derecho de las épocas anteriores que presentan cierta relación de continuidad con él; igualmente, si para aquellos fines acude a la comparación con sistemas jurídicos de otros países debe tener en cuenta el desenvolvimiento histórico de éstos. Así, siguiendo el proceso de las evoluciones y de los contrastes, se comprenden mejor los caracteres, las actitudes y las soluciones concretas de un determinado ordenamiento jurídico; se advierte lo que es general o común a varios ordenamientos, países o civilizaciones y el por qué de esta generalidad; se

[339] GORLA, Gino (1989), voz "Diritto Comparato e Straniero", *Enciclopedia Giuridica* (Treccani), Roma, pp. 2 y ss.
[340] GORLA, Gino (1954), *Il contrato: problemi fondamentali trattati con il metodo comparativo e casistico*, Giuffré, Milano.
[341] Ibidem, tomo I, p. VI.

descubre lo que es peculiar para nosotros o para los demás y el por qué de tal peculiaridad"[342].

Por lo demás, continúa GORLA, la comparación, entendida como "método histórico-comparativo" cumple funciones "reactivas" y "correctivas". En el primer caso, porque "suscita ideas y enciende luces inesperadas" (la historia ilumina ciertos puntos oscuros de teorías jurídicas). En el segundo, el método en cuestión es "uno de los mejores correctivos de nuestra excesiva tendencia a las abstracciones y generalizaciones"[343]. En consecuencia, en la visión de GORLA, el "método histórico-comparativo" permitiría corregir otros métodos, como el textual, el dogmático (racionalista o jusnaturalista) y, en general, el lógico formal. Al fin y al cabo, se trata de un método que cumple funciones de explicación y comprensión del propio ordenamiento, como también reactivas y correctivas en el sentido indicado.

Trasladadas estas ideas de GORLA al ámbito jurídico tributario, resulta oportuno destacar que BARASSI, meditando sobre la comparación tributaria y, más específicamente, sobre la tributación de la familia, abrazando las ideas de GORLA, expresa: "Un elemento común de método a los diversos sectores de la comparación es aquel histórico, ya que el conocimiento histórico es requisito para comprender cada uno de los términos de la comparación [citando a GORLA]. El método histórico aplicado a los tributos muestra cómo el sistema tributario depende de múltiples factores tales como el desarrollo económico, el grado de cultura general necesario sobre los conceptos necesarios para la aplicación de los tributos (renta, capital, etc.), la concepción liberal o dirigista de quien impone los tributos y así sucesivamente"[344]. Luego, agrega "[e]l método histórico puede ser también útilmente adoptado para la comprensión de normas e instituciones tributarias ya que sólo

[342] Ibidem, tomo I, pp. VI-VII.
[343] Ibidem, tomo I, pp. VII.
[344] BARASSI (2010), ob. cit., p. 102.

la evolución de estas en el tiempo permite una más completa inteligencia"[345]. Recordemos que CIPOLLINA –como vimos más arriba– también se inspira en algunas ideas comparativas de GORLA[346]. En suma, las ideas comparativas de GORLA sigue teniendo influencia entre los tributaristas comparatistas, por lo menos, italianos.

¿Dónde obtener el dato histórico tributario para integrarlo en la comparación jurídica y cumplir los fines o funciones antes apuntadas? En algunos casos, habrá que partir de cero (parafraseando a MARIAN), investigando la evolución histórica de una determinada institución e integrarla, por ejemplo, en la etapa explicativa de la propuesta de GORLA. En otros casos, no será necesario partir de la nada, cuando existan estudios históricos tributarios en relación con dos o más sistemas tributarios o, incluso, estudios históricos tributarios sobre un país determinado que puedan ser contrastados con estudios similares respecto de otros países, en la medida que los argumentos y antecedentes que contengan puedan ser verificados. En este último sentido, por ejemplo, nuestro análisis histórico sobre la distribución del poder tributario en Chile[347] quizá pudiese ser contrastado con el estudio sobre la evolución histórica del poder tributario en Venezuela[348], realizadas las correspondientes actualizaciones, complementaciones y verificaciones. Ambos estudios tienen por objeto el análisis crítico histórico del reparto del poder tributario[349] en las diversas constituciones de Chile y Venezuela, respectivamente. La sola lectura de estas investigaciones históricas permite visualizar las peculiaridades de cada ordenamiento y el por qué de esas singularidades, como asimismo

[345] Ibidem.
[346] Ver, *supra*, p. 74.
[347] ALBURQUENQUE (2022a), ob. cit., pp.145-190.
[348] VIGILANZA, Adriana (2000), "El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999", en AA.VV. *Aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Memorias de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, pp.187-228.
[349] La distribución del poder tributario es uno de los temas comprendidos en los estudios sobre el federalismo fiscal. Ver a este respecto, por ejemplo, BIZIOLI, Gianluigi y SACCHETTO, Claudio (2011), *Tax Aspects of Fiscal Federalism. A Comparative Analysis*, Ed. IBFD, Amsterdam. En el prefacio de esta obra (p. 21) se subraya la importancia del método histórico para la comparación jurídica en este ámbito de la fiscalidad.

sus puntos en común. En fin, la comparación de la evolución histórica en ambos sistemas jurídicos constitucionales igualmente permitiría corregir las conclusiones a que conduciría un estudio comparativo textual, lógico formal o dogmático. En otros términos, los dos trabajos demuestran que no siempre (y casi nunca) la norma escrita o la categoría conceptual coincide complemente con la realidad. Es decir, "[e]l método histórico puede –como constata VAN HOECKE–, por lo tanto, revelar otras similitudes y/o diferencias [y explicar sus causas] a un nivel más profundo, en comparación con lo que se desprende de un análisis a nivel de la superficie"[350].

Otra fuente de información de historia jurídica –según el mismo VAN HOECKE– son los libros de la doctrina tradicional, los cuales, en algunos casos, incluyen algún capítulo histórico o, cuanto menos, referencias históricas a los orígenes de algunos conceptos, reglas, construcciones jurídicas, etc.[351]. En este sentido, por ejemplo, un comparatista que se proponga comparar alguna institución del ordenamiento tributario portugués podría acudir a obras como el *Manual de Direito Fiscal* de Sérgio VASQUES, cuyo primer capítulo –precisamente– está dedicado a la evolución histórica del estado fiscal portugués[352], análisis –conforme expresa el propio autor– que tiene virtualidades reconstituyentes y de colocación en perspectiva de los actuales problemas tributarios[353].

Más arriba expusimos que algunos autores postulan que el método histórico debería ser un elemento común a todos los sectores de la comparación o que su uso resulta inevitable en cualquier investigación comparativa que pretenda cierto nivel de

[350] VAN HOECKE, ob. cit., p. 19.
[351] Ibidem.
[352] VASQUES, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Ed. Almedina, Coimbra, pp. 11-47. En estas páginas se explican el advenimiento del Estado fiscal, la fiscalidad del antiguo régimen, del régimen liberal, del siglo XX, como asimismo el camino de la fiscalidad del siglo XXI.
[353] "El análisis histórico no sirve sólo para reconstruir el origen de los impuestos actualmente en vigor, aunque esa sea una de sus virtualidades elementales, sirve también para colocar en perspectiva problemas tan actuales como la privatización de la gestión tributaria, la hipoteca de los ingresos fiscales, el equilibrio del *tax-mix* portugués o la descentralización del poder tributario". Ibidem, p. 11.

profundidad. O sea, el método histórico integra o forma parte de otros métodos de investigación comparativa. En esta línea, KRISTOFFERSSON en el marco de un estudio cuyo propósito es analizar el IVA como un trasplante legal y explorar si este enfoque puede ser beneficioso como método para estudios comparativos sobre el IVA, sostiene y demuestra que en los estudios de trasplantes legales (concebido como método de comparación[354]) existe un enfoque histórico inherente, ya que implican estudiar "el origen de las reglas y otras normas legales o seguir su desarrollo a lo largo del tiempo"[355], lo cual comprende "estudiar la ley tal cual como es actualmente, sino también cómo era y cómo se ha desarrollado"[356]. En suma, en opinión de esta autora la teoría de los trasplantes legales proporciona justificación para incluir la historia en un estudio comparativo[357]. Cabe destacar que KRISTOFFERSSON, consciente de las críticas a los trasplantes legales, especialmente por su tendencial propósito armonizador y por enfatizar las semejanzas, recurriendo a ideas de FRANKENBERG, sugiere que también es necesario enfocarse en lo que no fue transferido para lidiar con las deficiencias de focalizarse demasiado en las similitudes[358]. He aquí, entonces, otro argumento para respaldar la necesidad y las posibilidades del método histórico en la comparación jurídica tributaria.

Histórico comparativo creemos que es el enfoque que usa Nina AGUIAR en su obra sobre tributación y contabilidad[359], como se desprende –además de su título– en el siguiente párrafo, entre otros: "Por estos motivos, hemos entendido que sería útil empezar nuestra investigación realizando una investigación del tema [relación entre la

[354] Hay autores que sostienen –con razón a nuestro entender– que los trasplantes legales no son un método de comparación en sí mismo, sino más bien un objetivo o resultado (VAN HOECKE, ob. cit., p. 30). En cualquier caso, sea que los conciba como método u objetivo o resultado, los trasplantes legales son una realidad, siendo indispensable para su estudio y comprensión el uso del método histórico.
[355] KRISTOFFERSSON (2021), ob. cit., p. 191.
[356] Ibidem.
[357] Ibidem.
[358] Ibidem, p. 197.
[359] AGUIAR, Nina (2011), *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*, Ed. Ruiz de Alonza Editores S.L., Granada.

determinación de la renta y la contabilidad mercantil] en el derecho comparado. Hemos elegido seis ordenamientos muy diversos, pero que mantienen entre sí conexiones muy estrechas. Consideramos que muchas de las soluciones que existen, o han existido en cada uno de estos ordenamientos sólo pueden comprenderse plenamente cuando se descubren las fuentes de inspiración del legislador, y en muchas ocasiones constatamos que esta fuente se sitúa en un debate doctrinal o en una teoría que se desarrolló en otro ordenamiento. Además, la comparación entre los distintos ordenamientos permite situar las diferentes soluciones que fueron adoptadas por el legislador o por la jurisprudencia en su contexto histórico, y comprender que en muchas ocasiones estas soluciones fueron dictadas por condicionamientos externos a la ciencia del derecho, como el desarrollo en las teorías financieras o incluso la evolución del contexto de las actividades económicas"[360].

5. Método sociológico-histórico (Tullio ASCARELLI)

Nos ha parecido interesante dar cuenta de los criterios metodológicos aportados por este jurista italiano, aunque el mismo expresara que no tenían nada de novedoso, en primer lugar, porque detrás de ellos subyace una visión más amplia, más viva del Derecho, concibiéndolo como fuertemente intrincado con el medio, el ambiente o la realidad social. Como un fenómeno que se construye y reconstruye históricamente en un proceso continuo. Importa por ello un paso al frente, y consideramos no menor, respecto de los métodos teóricos o estáticos, como son, en general, el exegético (textual) y el conceptualista (dogmático). ASCARELLI también se declara abiertamente contrario a las ideas universalizadoras provenientes del Derecho natural. Con respecto al elemento

[360] Ibidem, pp. 46-47.

histórico, y por encima de las confusiones terminológicas que pueden apreciarse en sus trabajos, donde a veces pareciera hablar de método histórico, en otras de método sociológico y cuando no de ambos simultáneamente, somos de opinión de que ambos procesos o elementos están integrados en su método, los dos metodológicamente hablando son relevantes desde la perspectiva de su visión de Derecho vivo, Derecho en acción. En efecto, plantea que el estudio del Derecho Comparado "pertenece a los estudios históricos y sociológicos del derecho; busca, antes que nada, el conocimiento del derecho efectivamente aplicado, de la *law in action*; no el descubrimiento de la regla jurídica que, conforme un determinado sistema, sería aplicable al caso"[361].

En segundo término, creemos oportuno examinar los criterios de ASCARELLI porque se trata de un jurista, mercantilista por vocación, que incursionó en varios otros ámbitos del Derecho (el Tributario, entre otros) y ejerció grande influencia no sólo en Europa, sino también en una parte importante de América Latina, concretamente Brasil, donde tuvo que trasladarse huyendo de la persecución racial[362]. En este último país, se le reconoce el mérito de haber sido uno de los primeros en impartir lecciones de Derecho Tributario y tuvo una importancia decisiva en el establecimiento de estos estudios a nivel universitario, sin contar, por cierto, el rol que jugó en la formación de destacados tributaristas, entre los que se cuentan nombres como los de RUY BARBOSA NOGUEIRA y RUBENS GOMES DE SOUSA[363].

---

[361] ASCARELLI, Tullio (1945), *Problemas das Sociedades Anónimas e Direito Comparado*, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 15. En otro trabajo sobre el Derecho comparado, y a este respecto, nos explica que la comparación jurídica constituye realmente una ampliación de nuestra experiencia en el espacio, análogo a aquella que la historia del derecho ofrece en el tiempo, y, aun prescindiendo de la identificación que hacen algunos entre la sociología del derecho y el estudio del derecho comparado, este último puede constituir la parte más viva de la sociología jurídica. ASCARELLI, Tullio (1948-1949), "La Funzione del Diritto Comparato e il Nostro Sistema di Diritto Privado", en *Annali del Semanario Giuridico*, Vol. III, Università di Catania, Napoli, p. 19.

[362] Según puede leerse en el Diccionario Biográfico de los italianos TRECCANI, vol. 4, 1962, ASCARELLI huye en 1938 primero a Inglaterra, luego a Francia y al producirse la invasión alemana a Brasil (Sao Paulo), regresando a Italia en 1947. Disponible en: https://www.treccani.it/enciclopedia/tullio-ascarelli_%28Dizionario-Biografico%29/

[363] Para mayores antecedentes ver BARBOSA NOGUEIRA, Ruy (1981), "Il Contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dottrina Giurídico-Tributária del Brasile", en *Diritto e Pratica Tributária*, I, pp. 553 y

Antes de delinear su método, digamos que para ASCARELLI el Derecho Comparado es sustancialmente "experiencia" (histórica)[364]-[365], experiencia jurídica en un ámbito más amplio que el que impone la soberanía de los distintos Estados[366], facilitando, ampliando y enriqueciendo la conciencia y las posibilidades de los operadores jurídicos, especialmente del intérprete, verdadero aplicador y creador del derecho. Ésta sería la función principal. Por lo demás, la comparación jurídica, termina por revelar, "como tal vez ningún otro, el juego continuo de las relaciones entre las premisas económicas, sociales, históricas, morales, de un lado, y la solución jurídica, de otro"[367].

En su propuesta metodológica es posible apreciar, en resumen, los siguientes momentos, aun cuando él prefiere hablar de criterios, cautelas o advertencias metodológicas[368]:

Fijación del alcance real del problema

---

ss. También en BARBOSA NOGUEIRA, Ruy, "O Surgimento e a Evolução do Estudo Científico do Direito Tributário no Brasil e um Enfoque da Economia Legitima de Imposto". Disponible en Internet: www.ibpt.com.br/ruybarbosa/content/cbpt-palest.html

[364] En opinión de algunos biógrafos, el "historicismo de sus premisas" y sus diversas experiencias como exiliado (enseñando y ejerciendo la abogacía en países extranjeros) hicieron que llamara la atención de ASCARELLI el estudio del Derecho Comparado, "entendido ya no como una comparación mecánica de normas implementadas por diferentes sistemas, sino como una consideración de la forma y las razones para resolver diversos problemas prácticos en distintos entornos jurídicos. Esto confirmó el carácter histórico de las soluciones normativas y la necesidad de una reconstrucción autónoma de la realidad actual por parte del jurista". TRECCANI (1962), *Diccionario Biográfico de los italianos*, vol. 4. Disponible en: https://www.treccani.it/enciclopedia/tullio-ascarelli_%28Dizionario-Biografico%29/

[365] El historicismo de sus premisas jurídicas queda en evidencia en distintas obras suyas: "A mi juicio, el derecho, obra de los hombres y fruto de sus luchas y de sus contrastes, de sus esperanzas y de sus tradiciones, está en la historia, ni puede comprimirse ni entenderse fuera de su fluir en la historia y fuera de la unidad de esta" ASCARELLI (1962), *Corso di Diritto Commerciale*, terza edizione, Giuffré, Milano, p. 85. "Nos esforzamos por tener siempre en cuenta las exigencias de la economía y de la práctica, procurando no olvidar los intereses en conflicto, las ventajas y los inconvenientes de las diversas soluciones, la función económica de las distintas instituciones y conceptos jurídicos. Especialmente en el dominio de los títulos de crédito, quizá en virtud del propio tecnicismo de la institución, las discusiones dogmáticas toman a veces un cuño meramente formal, olvidando que principios e instituciones jurídicas coinciden con determinadas situaciones económicas, y se deben apreciar y valorizar tomando en cuenta su función. Por eso procuramos poner en evidencia la función de las instituciones y principio; y relacionar la contradicción entre las distintas orientaciones teóricas con el desarrollo histórico de la institución, así como con la diversa importancia que le da cada uno de sus intérpretes, a elementos que se deben a su origen o a su función actual, de la consideración de la relación *inter partes* o de la posición del tercero prestador. Las teorías jurídicas también se desarrollan históricamente, en relación con el desarrollo de las instituciones y de la práctica económica; su desarrollo se debe entender en relación con el desenvolvimiento de la economía". ASCARELLI (1947), *Teoría General de los Títulos de Crédito*, trad. Rene Cacheaux Sanabria, Editorial Jus, México, p. 434.

[366] ASCARELLI (1953), ob. cit., p. 26.

[367] ASCARELLI (1945), ob. cit., pp. 13-14.

[368] Ver, especialmente, ASCARELLI (1953), ob. cit., pp. 26 y ss., y ASCARELLI (1945), ob. cit., pp. 8 y ss.

Consistiría en la identificación exacta del problema que se pretende comparar, prescindiendo en un primer momento de sus varias soluciones jurídicas posibles, ya que existe la posibilidad de que la problemática o su importancia sean diversas en uno y otro sistema u ordenamiento confrontado. Frente a la pregunta ¿qué es lo que se compara? La respuesta es los distintos problemas sociales. Esto significa, que el punto de partida, el término o elemento de comparación, no son directamente las normas jurídicas. La comparabilidad, la equivalencia, el paralelismo está determinado por la problemática social. Para la identificación del problema puede recurrirse a diversos elementos: ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, institucionales, etc.

Estudio de las soluciones jurídicas (examen de la vida jurídica)

Sólo una vez que el problema ha sido identificado y comprendido a cabalidad, esto es, después de analizar todos los elementos que puedan incidir en él, se podrá proceder al examen de los diversos caminos jurídicos (soluciones) que se pueden apreciar en los distintos Derechos. Insiste en este punto, que pretender partir el proceso comparativo desde las soluciones puede llevar a resultados engañosos y errados. Esta fase importa, por decirlo de algún modo, el establecimiento de analogías y divergencias, el análisis de sus razones y sus consecuencias, procurando que esta tarea sea siempre ejecutada en su real alcance social. Este examen debe estar guiado por la idea de unidad del sistema, en el sentido de estudio de totalidad de los factores determinantes, no sólo la legislación, sino también, la jurisprudencia, la doctrina, los principios generales del derecho, las instituciones jurídicas, las prácticas, las tendencias, la técnica jurídica, la constitución

económica, las peculiaridades del país, el nivel de desenvolvimiento histórico, los datos sociales, etc. También deben considerarse lo que el autor denomina las "premisas implícitas" en los diversos ordenamientos jurídicos[369], los cuales constituyen elementos (económicos, sociales, doctrinales, orientaciones de pensamiento, etc.) a veces silenciados o no formulados, que, sin embargo, tienen importancia para evidenciar el alcance de las soluciones jurídicas, como asimismo, para explicar la directriz de la evolución de determinado derecho. En ocasiones pueden constituir la "llave de la explicación" de los problemas[370].

Comparación de los datos obtenidos (conclusión)

La comparación propiamente tal supondría actividades como evaluación crítica, sistematización, clasificación, comprensión, explicación, distribución en grupos jurídicos homogéneos, etc.

Ahora bien, cabría preguntarse si este método tiene cabida, puede ser aplicado en el campo del Derecho Financiero y Tributario. El propio ASCARELLI nos responde positivamente, pero haciendo presente las dificultades que deben sortearse, concretamente, las que derivarían del particularismo característico de las normas tributarias o fiscales. La cautela metodológica que propone queda redactada de la siguiente forma: "será difícil entender el alcance de las normas fiscales en los varios países, sin tener presente la influencia ejercida por el sistema en su conjunto"[371].

Similares orientaciones y cautelas apreciamos en el pensamiento de GAUDEMET respecto a la comparación en el campo del Derecho Financiero. Es decir, en este punto, observamos cierto paralelismo entre ASCARELLI y GAUDEMET. En efecto, GAUDEMET

[369] ASCARELLI (1945), ob. cit., pp. 12-13.
[370] Ibidem.
[371] Ibidem, p. 19.

también subraya la importancia de la sociología –entre otras áreas– desde la perspectiva de la investigación comparada, destacando que los sistemas fiscales serían el reflejo de las estructuras sociales. En sus propias palabras: "Así en este «análisis espectral» de las sociedades a que tiende la sociología, la fiscalidad comparada aporta un prisma nuevo que permite afinar el análisis"[372]. Igualmente, hace presente que si bien el derecho fiscal, como el presupuestario y el derecho de la deuda pública constituyen un cuerpo de reglas susceptible de ser analizado según el método comparado, ello no significa que la "legislación financiera" sea lo esencial, sino que implica asimismo el juego de mecanismos económicos y de prácticas administrativas al centro de estructuras sociales determinadas[373]. El comparatista –nos enseña– frente a un mecanismo financiero no debe sólo analizar el texto de la ley, sino también las prácticas administrativas, la sociedad que lo experimenta, las fuerzas económicas que la animan, etc. Por lo tanto, en su visión se debe tomar en consideración el entorno socioeconómico de la regla de derecho, especialmente, porque el Derecho Financiero está más íntimamente implicado al medio social y económico que los otros campos del Derecho. Esto haría que los estudios comparados en materia financiera sean delicados y complejos, y explicaría el retardo del Derecho Financiero comparado dentro del desarrollo general del Derecho Comparado[374].

A efectos de entender de mejor manera las orientaciones metodológicas de ASCARELLI aplicadas en el campo del Derecho Tributario, vamos a analizar los tres momentos antes expuestos a la luz de un problema social tributario: la excesiva duración de los procedimientos administrativos tributarios gestión, inspección, fiscalización, comprobación, recaudación, etc.) o, si se prefiere, el problema del no respeto del derecho

[372] GAUDEMET, Paul-Marie (1969), "Le Droit Financier Comparé. Bilan et perspectives", en *Livre du Centenaire de la Société de Législation Comparée. Un Siècle de Droit Comparé en France (1869-1969)*, Ed. LGDJ, París, p. 224.
[373] Ibidem, pp. 227-228.
[374] Ibidem, pp. 228-229.

de los contribuyentes a que los procedimientos tributarios se resuelvan en un plazo razonable.

En cuanto al primer momento de fijación del alcance real del problema objeto de comparación, se deberían tener en consideración todos los elementos que pueden incidir en él, sean estos ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, institucionales, etc. En este sentido, habría que tener en cuenta, por lo pronto, estadísticas o datos sobre los tiempos que demoran en la realidad los procedimientos en cuestión, la estructura de la Administración tributaria, la forma cómo ésta ejerce sus funciones y sus incentivos y controles, la diligencia de los sujetos pasivos, las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, los costos asociados a la demora de los procedimientos sea para los sujetos pasivos sea para la Administración tributaria, la capacidad de respuesta a la problemática de los órganos con competencias legislativas, el grado de afectación del normal desenvolvimiento de las actividades económicas y de otros derechos de los contribuyentes (ej., seguridad jurídica, debido proceso, etc.), la discrecionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas, la complejidad de los casos, la actividad de los grupos de presión, el nivel de cultura tributaria, etc.

Establecido el problema objeto de comparación en su real dimensión, corresponde ahora sí el estudio de las soluciones jurídicas por los sistemas tributarios que se comparan (segundo momento), esto es, los caminos jurídicos adoptados explícita o implícitamente por los Derechos Tributarios comparados para solucionar el problema de la excesiva demora de los procedimientos administrativos tributarios, asumiendo, claro está que la problemática existe o ha existido en los países comparados.

Recordemos que para ello el comparatista debe estudiar la totalidad de los factores determinantes: legislación, jurisprudencia, doctrina, principios generales del derecho, las

instituciones jurídicas, las prácticas administrativas y de los sujetos pasivos, las tendencias, la técnica jurídica, la Constitución económica (nosotros agregamos la Constitución Financiera y Tributaria), las peculiaridades del país, el nivel de desenvolvimiento histórico, los datos sociales, etc. Sin ánimo de exhaustividad, creemos que es este segundo momento el comparatista debería prestar atención, por ejemplo, si la ley tributaria consagra el derecho al plazo razonable o que las actuaciones de la Administración tributaria se realicen sin dilaciones y esperas innecesarias, y en caso de estarlo cuáles son las consecuencias de su incumplimiento. En la misma línea, el establecimiento en la ley de un término máximo de duración de los procedimientos tributarios y su grado de armonización con los plazos de caducidad y prescripción.

Otro a factor relevante, a estos efectos, son los niveles de inactividad o pasividad de la Administración tributaria, la regulación del silencio administrativo, los controles y los eventuales autocontroles o autoevaluaciones de la Administración tributaria en cuanto a sus tiempos de respuesta. El uso de la informática y las tecnologías de la información en los procedimientos tributarios debería ser un factor clave en la duración de estos, por ende, el comparatista habrá de comprenderlo en su estudio.

De igual modo, será necesario estudiar los principios fundantes del ordenamiento jurídico tributario (ej., buena fe, seguridad jurídica, confianza legítima, capacidad económica, legalidad, igualdad, etc.). También pudiese ser determinante la normativa internacional[375] o supranacional[376]. A la par, se deberían estudiar los criterios consagrados por los órganos jurisdiccionales y los efectos generales o restringidos de sus

[375] El artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece el derecho de toda persona a ser oída dentro de un plazo razonable, garantía que se ha entendido no se limita a las procesos jurisdiccionales sino que también resulta aplicable a los procedimientos administrativos, entre los cuales, los tributarios.

[376] En este sentido, por ejemplo, el artículo 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, estatuye: "El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

pronunciamientos. En cuanto a las tendencias, y en relación con las prácticas administrativas, habría que observar si los funcionarios de la Administración ejercen sus potestades de revisión al límite de los plazos legales con el sólo objetivo de ganar más tiempo mediante suspensiones o interrupciones. Incluso, nos parece que sería interesante tener en consideración los niveles de elusión y evasión tributarias. Podríamos seguir enumerando factores determinantes de las soluciones adoptadas por los distintos ordenamientos tributarios, pero como expusimos no pretendemos hacer un examen en clave de *numerus clausus*.

Por lo demás, nos falta en este apartado referirnos todavía a las posibles "premisas implícitas". ¿Qué elementos a veces silenciados o no formulados pudiesen tener importancia para evidenciar el alcance de las soluciones jurídicas al problema duración de los procedimientos administrativos tributarios? Se nos ocurre que una de esas premisas no formulada expresamente podría ser, por ejemplo, el rol "legislativo" de la Administración tributaria, sea para regular directamente materias en ausencia de norma legal[377] sea para influir decisivamente en el proceso de establecimiento de las normas legales, especialmente en países donde la iniciativa exclusiva para iniciar el proceso legislativo tributario está radicada en el Ejecutivo. También nos imaginamos que podría tener el carácter de elemento subyacente el entendimiento por parte de las Administraciones tributarias de que no es un deber suyo resolver en tiempos razonables los procedimientos administrativos tributarios o que todos (o la mayoría de) los casos son complejos e importan una importante carga de trabajo.

En fin, no hay que perder de vista que el estudio de las soluciones jurídicas y de todos sus elementos determinantes tiene por objetivo establecer diferencias y semejanzas

[377] En Chile, bajo un título sugestivo y parafraseando de algún modo a KELSEN, se ha denunciado esta situación anómala por DUMAY, Alejandro (2010), "La Pirámide Invertida – El Rol Legislativo del SII", *Revista de Estudios Tributarios*, N° 3, pp. 59-82.

entre los sistemas tributarios comparados, como asimismo las razones y consecuencias de éstas.

En un tercer momento corresponde comparar los datos obtenidos en los momentos previos, evaluándolos críticamente, sistematizándolos y clasificándolos o distribuyéndolos en grupos. Todo ello para una mejor comprensión y explicación del problema y las diversas las soluciones jurídicas.

6. Método "law in action" [funcional-tópico] (ANCEL)

Este jurista francés ya en 1948, consejero de la Corte de París por aquel entonces, destacaba la importancia del Derecho Comparado, en un discurso pronunciado en audiencia solemne ante dicho órgano. En general, su idea en esa oportunidad era mostrar que las relaciones entre la función judicial y el Derecho Comparado son numerosas, estrechas, necesarias, que los estudios comparativos no son ni una investigación de laboratorio, ni una distracción placentera, que los trabajos que el Derecho Comparado comporta hacen más fácil el cumplimiento de las tareas profesionales y que el enriquecimiento que procura encuentra su sentido verdadero solamente en presencia de la realidad humana[378].

Desde ya se puede apreciar una concepción del derecho centrado en la persona humana y su medio. Esta idea de derecho se puede ver también en otro de sus trabajos, cuando después analizar las posibilidades de empleo de cada método según los niveles de la comparación (de la norma, de la institución o del sistema), se pregunta si acaso no es posible ir aún más lejos, partiendo de la base de que dichas comparaciones son demasiado teóricas y casi escolásticas. Para responder a tal cuestión, realiza previamente otra

[378] ANCEL, Marc (1949), "La fonction judiciaire et le droit comparé", *Revue internationale de droit comparé*, Nºs. 1-2, año 1, p. 57.

interpelación, cuál es en efecto el problema del derecho. Se trata –dice– de un problema humano y social el cual nace de una situación de conflicto que debe ser resuelta para asegurar la cohesión social y, en lo posible, el buen entendimiento y el bienestar de los ciudadanos. El derecho no es otra cosa que el medio por el cual se regulan pacíficamente, y legalmente, tales conflictos. Así –añade–, resulta una nueva perspectiva para los estudios comparativos[379].

En cuanto al tema de la unidad o pluralidad de métodos, ANCEL adopta una posición más bien pragmática (utilización práctica y concreta de cada uno de los métodos), dejando de lado las consideraciones de tipo teóricas dado que, a su juicio, estas tendrían un interés puramente especulativo. Se puede hablar –puntualiza– así de Derecho Comparado en acción con relación a la teoría del Derecho Comparado. Su propuesta queda claramente explicitada con la expresión "método en acción". Esto supone que hay métodos diferentes (procedimientos técnicos de investigación comparativa) y que lo importante es pronunciarse sobre la utilidad de cada uno de ellos. Ahora bien –agrega–, "la utilización concreta varía según la persona del comparatista"[380] y el objeto propio de la investigación**.**

Por otra parte, ANCEL entiende que el método comparativo continúa y completa el método histórico. Ilustra esta idea recurriendo a VAN THIEGHEM, para el cual la comparación se cumple normalmente "dans un cadre binaire"[381], es decir, se trata de un estudio bipartito que permite pasar de la simple descripción de un objeto exterior al análisis científico. El método histórico examina los hechos verticalmente, en tanto que el método comparativo los examina horizontalmente.

Volviendo a las cuestiones metodológicas, ANCEL señala que la comparación puede situarse en tres niveles[382]:

---

[379] ANCEL, Marc (1971), *Utilité et Méthodes du Droit Comparé*, Ed. Ides et Calendes, Neuchatel, p. 101.
[380] Ibidem, p. 88.
[381] Ibidem.
[382] Ibidem, p. 99 y ss.

1. AL NIVEL DE LAS REGLAS DE DERECHO. Más que comparación propiamente dicha se trataría de una yuxtaposición de reglas de las diferentes legislaciones consideradas. Este tipo de comparación es relativamente fácil de realizar, las dificultades aparecen cuando se pregunta el *por qué* de dicha reglamentación y la comprensión dentro de su evolución. En este caso, el método es *informativo o descriptivo*, consistente, esencialmente, en hacer un inventario o en levantar un catálogo del derecho extranjero.

2. AL NIVEL DE LAS INSTITUCIONES. En esta suerte de nivel intermedio el método será principalmente *técnico o tecnicista*. La idea es intentar demostrar el mecanismo de técnica jurídica que permita comprender las utilizaciones posibles de la institución. El problema es que no permite explicar bien el fenómeno jurídico en su realidad.

3. AL NIVEL DE LOS SISTEMAS. La comparación es más compleja, pero finalmente menos riesgosa o susceptible de error respecto a cuáles sean las diferencias entre los sistemas. Aquí la aproximación metodológica es esencialmente *estructural* ya que lo importante es comprender el sistema entero (global) en su origen, su evolución, sus principios fundamentales, sus fuentes, sus procedimientos de aplicación, su espíritu y su sistema general de valores.

Declarada, como vimos, la insuficiencia de tales métodos para comprender la problemática humano-jurídica, ANCEL señala sus propios criterios metodológicos[383]:

a) El punto de partida, obviamente, no son las reglas, las instituciones ni el sistema, sino una situación de hecho determinada y concreta. Esto importa, en primer término, la fijación precisa del caso humano o social que se comparará.

[383] Ibidem, p. 101.

b) Enseguida, es preciso realizar la *búsqueda de la solución* en un cierto número de países, especialmente vecinos, estando atento sobre todo a los procedimientos por los cuales cada uno de esos países llega a la solución. Recomienda en este punto, no preocuparse con las partes del sistema, ni de las instituciones y tampoco de las reglas, ya que unas y otras aparecerán en el curso del estudio. Resulta evidente en esta parte su funcionalismo metodológico.

c) Cuando las soluciones estén reunidas, se procederá a investigar el por qué de estas. Este estudio junto con la búsqueda socio-jurídica constituirán el estudio comparativo propiamente dicho.

Desde una perspectiva metodológica, nos parece que estos criterios guardan bastante similitud con los propuestos por ASCARELLI. En los dos se aprecia una visión crítica de las posiciones más estáticas o menos vivas, tomando como punto de partida, en ambos casos, la problemática social. Sin embargo, los énfasis en el caso de ANCEL parecieran volcarse más marcadamente hacia los aspectos jurisprudenciales, tal vez por su manifiesta vinculación con la actividad judicial y por la función predominante –sino definitiva– que asigna al derecho de regulador social, esto es, como instrumento para la resolución de conflictos sociales. En el caso del primer autor, pareciera que el núcleo es colocado en el problema social sin asignar más justificación a la comparación jurídica que la del enriquecimiento de la experiencia[384]. En cambio en el segundo, la atención es puesta en lo que pudiéramos llamar el problema-conflicto. Esto explicaría también, probablemente que ANCEL después de tomar expresa posición favorable por la concepción denominada *law in action* en contraposición a *law in the books*, señale refiriéndose al primero que "[a]ussi cette método est-elle souvent dite *fonctionnalle*"[385].

[384] ASCARELLI (1953), ob. cit., p. 33, observa, en efecto, que el estudio de Derecho Comparado, como cualquier otro estudio, no tiene necesidad de ninguna justificación utilitaria, pues está justificado precisamente por el enriquecimiento de nuestro saber, de nuestra experiencia.
[385] ANCEL (1971), ob. cit., p. 101.

Podríamos detenernos en este punto y contentarnos con decir que ANCEL reconduce toda la cuestión al método funcional y asimilarlo con otros autores funcionalistas (v.g., ZWEIGERT y KÖTZ), orientación que entendemos puede leerse en la obra de BARASSI[386]. Lo cierto, a nuestro juicio, es que ambos funcionalismos no son idénticos. El punto está, estimamos, y en una primera aproximación, en la cuestión que se refiere hacia qué racionalidad se reconduce la adecuación funcional inicial. Para apreciar cabalmente esta situación es necesario puntualizar otras cuestiones sobre el pensamiento de ANCEL.

Pues bien, a juicio de este autor, el método funcional conduce, más o menos directamente, hacia otros métodos o procedimientos de comparación. Destaca, especialmente, dos prolongaciones.

Una, la "interpretación comparativa". En concreto, señala que el juez se aprovechará de los datos comparativos para resolver los casos concretos de dificultad jurídica, esto es, recurrirá a los datos comparativos del mismo caso dentro de otros derechos. Con todo, el juez no podría ignorar ni la regla formal nacional, ni los principios generales y fundamentales de su propio derecho. Es evidente, igualmente, que la interpretación comparativa no da una solución práctica inmediatamente utilizable, pero muchas veces puede indicar una dirección y concurrir a descubrir la mejor solución posible del caso concreto investigado. Agrega que "esta búsqueda de la solución más útil en la práctica y al mismo tiempo la más justa en derecho"[387], da en ciertos aspectos al Derecho Comparado el carácter de "clínica jurídica" y que, desde este punto de vista, se puede aproximar el método funcional a la noción de *topik*, remitiéndose expresamente sobre el particular a la obra de Thédore VIEHWEG.

[386] BARASSI, Marco (s/a), *La Comparazione nel Diritto Tributario*, Edizione Provvisoria, ver especialmente pp. 56-58.
[387] ANCEL (1971), ob. cit., p. 102.

El "topik", expresa ANCEL siguiendo a VIEHWEG, en tanto que técnica de razonamiento aplicada a un problema concreto, ayudaría al juez, en silencio de la ley, a descubrir una solución sin caer en la arbitrariedad. Sin entrar en mayores detalles, observa que dicha teoría constituye una aproximación a la vez jurídica y sociológica de las situaciones conflictivas[388]. Ahora bien, en la idea de "clínica judicial", a su entender, sólo la comparación permite una confrontación verdadera de las soluciones; y sólo ella también permite una elección razonable entre las soluciones catalogadas, apreciando la eficacia probable, o simplemente posible, en uno y otro país.

La otra prolongación del método funcional se da cuando se la sitúa a un nivel más general, cuando se la utiliza en las confrontaciones bilaterales (ejemplo, las jornadas bilaterales). En efecto, dada la complejidad creciente de los problemas a resolver y que las legislaciones intentan proponer soluciones, la idea es centrar la comparación solamente sobre dos sistemas o sobre dos legislaciones, esto permitiría sobrepasar el exclusivismo particularista sin caer en un universalismo ilusorio, descubriendo y explicando de mejor manera las semejanzas y las diferencias.

Para comprender a cabalidad el pensamiento de ANCEL y ver qué proyección puede tener en el campo del Derecho Financiero y Tributario puntualicemos algunas cosas sobre el referido pensamiento "tópico".

En términos generales, se trata de un pensamiento jurídico crítico del modelo sistemático-deductivo, revivido por VIEHWEG de la Antigüedad, particularmente, de las obras de Aristóteles y Cicerón. Consiste en una –no la única– de las formas de pensamiento problemático, es decir, su núcleo esencial está determinado por los problemas particulares ("el punto más importante de la tópica es dado por la constatación

[388] Ibidem.

que se trata de aquella técnica del pensamiento orientada hacia el problema"[389]). Por lo mismo, debe enmarcarse en la idea de sistema jurídico abierto, en contraposición, por su manifiesta insuficiencia, a la idea de sistema global y cerrado, orientadora de la racionalidad lógico-deductiva o lógica de la subsunción.

Otro elemento estructural importante para este pensamiento es el de *topoi*, definido por VIEHWEG como "puntos de vista utilizables en muchos sentidos, aceptables generalmente, que se usan a favor y en contra, esto es, opinables y que pueden conducir a lo verdadero"[390]. En términos funcionales, consistirían en posibilidades de orientación e hilos conductores del pensamiento que gozan de aceptación generalizada[391].

De esta forma la *tópica* es en opinión de VIEHWEG, "técnica del pensar problemáticamente"[392] en el cual se utilizan los referidos *topoi* cuya función, sin más, sería ayudar a la discusión y resolución de los problemas concretos.

A diferencia del esquematismo que supone el método conceptual, los *topoi* pueden ser ilimitados ("elásticos") y no tener conexión alguna entre ellos (su nexo es con el problema y, por lo tanto, un pensamiento referido a él debe poder ser interrogado en cualquier momento), aunque tal circunstancia no sería impeditiva para la existencia de catálogos o repertorios que los contengan ("tópica de segundo grado"[393]).

Ejemplos de estos argumentos con origen en la *tópica*: "argumentum a simili", "a contrario", "a maiore ad minus"[394], etc. Su fuente de legitimación estaría en la aceptación general, en el "common sense". En palabras de VIEHWEG, "la única instancia de control es la discusión"[395]. El mismo indica que este criterio a primera vista puede parecer muy

[389] VIEHWEG, Theodor, *Topica e Giurisprudenza*, Trad. al italiano Giuliano Grifò, Ed. Giuffrè, Milano, 1962, p. 31.
[390] Ibidem, p. 20.
[391] Ibidem, p. 39.
[392] Ibidem, p. 31.
[393] Ibidem, p. 35.
[394] Ibidem, p. 41.
[395] Ibidem, p. 44.

peligroso, constatando –acto seguido– que es menos inquietante si se tiene en cuenta el hecho de la disposición de las personas, "la aceptación entre personas razonables" ("los mejores y más respetados")[396]. El supuesto es que para que los *topoi* no constituyan un vago presumir, debe tratarse de proposiciones garanticen un saber en el más exigente de los sentidos (en términos aristotélicos, proposiciones que sean tales para "aparecer verdaderas a todos o a la mayoría o a los sabios e incluso entre los sabios o a todos o a la mayoría o bien a los más conocidos y respectados"[397]).

Nos parece que tal forma de control no resolvería completamente el problema que se produciría en caso de contradicción de posibles *topoi*, la cuestión de cuál es el que ha de primar en una situación de conflicto. Tampoco al parecer ha evitado un cierto grado de heterogeneidad e imprecisión en la identificación de estos[398].

La *tópica* ha sido criticada, como es obvio, por quienes preocupados por la seguridad jurídica ven en esta forma de racionalidad una especie de descomposición del Derecho. El principal cuestionamiento ha sido su falta de sistematicidad. Como da cuenta

[396] Ibidem.
[397] Ibidem, p. 18.
[398] GARCÍA AMADO apunta a esta cuestión en los siguientes términos: "Resumiendo hemos visto que de los tópicos se ha dicho que son puntos de vista directivos, puntos de vista referidos al caso, reglas directivas, lugares comunes, argumentos materiales, enunciados empíricos, conceptos, medios de persuasión, criterios que gozan de consenso, fórmulas heurísticas, instrucciones para la invención, formas argumentativas, etc. Y como tópicos se citan adagios, conceptos, recursos metodológicos, principios de Derecho, valores, reglas de la razón práctica, *standards*, criterios de justicia, normas legales, etc." (GARCÍA AMADO, Juan Antonio, *Teorías de la Tópica Jurídica*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, p. 135). ENGISCH preguntándose por la cuestión de donde es que los *topoi* relevantes encuentran su apoyo jurídico, en qué se funda su vinculación, hace una remisión a la filosofía del derecho (entendida como actividad distinta a la Teoría General del Derecho). Esto significaría que muchos de los argumentos que aparecen como *topoi* precisarían de una elaboración más profunda. En sus palabras: "Todos los autores que toman posición acalorada por la Tópica acentúan –cuando no refieren luego como «topoi» (lo que considero inhábil e inadecuado) puras operaciones hermenéuticas como interpretación, analogía, argumento a *contrario*– que son puntos de vista de justicia, de equidad, de oportunidad, de razonabilidad, de «senso comun», de la ley moral, de la "naturaleza de las cosas", posiblemente también de ideología política que abastecen el arsenal de la argumentación tópica. En una palabra: es el dominio de la "idea de derecho" aquel en que ahora entramos. En efecto: la cuestión p. ex. de saber si el derecho debe seguir la moral (¿qué moral?) o erguirse y sostenerse sólo sobre su propios pies, si un «senso comum» (o «consenso») puede exigir relevancia, si un tal consenso puede existir siquiera en una moderna «sociedad pluralista», como asimismo la cuestión de saber en qué relación están entre sí la justicia y la oportunidad, ..., el de saber lo que puede significar "naturaleza de las cosas"...– todas estas son cuestiones que se ponen al jurista, a que él no puede huir, pero que desde el punto de vista metodológico, sólo pueden ser respondidas por la filosofía del derecho". ENGISCH, Karl (2001), *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Trad. al portugués A. Baptista Machado, 8ª edición, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, p. 385 y ss.

CANARIS, analizando el trabajo de VIEHWEG, éste último se hizo cargo de tal reparo indicando que su crítica se limitaba expresamente a la utilización del "sistema deductivo", con lo cual no veía ninguna oposición fundamental entre pensamiento tópico y pensamiento sistemático[399].

Según el propio CANARIS, aun cuando esta defensa no sea suficiente para superar algunas contradicciones de la *tópica*, este pensamiento en algunas circunstancias tiene "una función significativa que cumplir dentro de la Ciencia del Derecho"[400], más concretamente, plantea la tesis de la "interpenetración y múltiple complementación de los pensamientos sistemático y tópico"[401]. Esta idea es sumamente importante, ya que permite conectar el derecho a la realidad, sin correr el riesgo de reducir el pensamiento jurídico a una simple casuística[402].

Restaría por saber cuál es el espacio en que tiene cabida la *tópica* o cuáles son esas circunstancias en que está llamada a cumplir una función significativa. Según MÜLLER a la *tópica* corresponden las siguientes tareas: suplir los sistemas lógicamente cerrados de

[399] Cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm (2002), *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciencia do Direito*, trad. al portugués A. Menezes Cordeiro, 3ª edición, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, p. 243, nota (1ª). Con todo, el propio VIEHWEG señala expresamente –aunque es evidente que los énfasis están del lado del problema– que "[n]o se puede a pesar de todo desconocer que entre problema y sistema subsisten esenciales implicaciones" (VIEHWEG, ob. cit., p. 32).

[400] CANARIS, ob. cit., p. 269.

[401] Ibidem, p. 273. LARENZ se orienta en similar sentido: "..., "pensamiento problemático" y "pensamiento sistemático" no precisan, en modo alguno, excluirse" (LARENZ, Karl, ob. cit., p. 156). Tb. MÜLLER apunta a la "complementariedad e a la interpenetración de los métodos "tópico" y "sistemático-deductivo" MÜLLER, Friedrich (1996), *Discours de la Méthode Juridique*, Trad. al francés Olivier Jouanjan, Ed. Puf, Paris, p. 129. En fin, en opinión de ENGISCH "el método tópico se puede interconectar con tales deducciones [se refiere al método axiomático]" (ENGISCH, ob. cit., p. 383).

[402] CASTANHEIRA NEVES señala al efecto que en lo relativo al esquema metódico, el pensamiento jurídico ve actualmente su *objeto problemático* no ya en la *norma*, sino esencialmente en el *caso*. Esto no significaría, eso sí, convertir metodológicamente el pensamiento jurídico en una casuística, dado que el problema concreto no deja de convocar el sistema de normatividad que presupone, con lo cual el *punctum crucis* del actual pensamiento metodológico-jurídico de sentido jurisprudencial está justamente en el modo de comprender la dialéctica entre *sistema* y *problema*, en cuanto coordenadas metodológicamente complementarias e irreductibles. En fin, concluye señalando que la "realización práctico-jurisprudencial del derecho, según el esquema metódico que quedó esbozado, traduce una opción en que el derecho postula un *orden justo* y no tan sólo una *organización eficaz*". CASTANHEIRA NEVES, António (1995), *Digesta. Escritos acerca de Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia Outros*, vol. 2º, Ed. Coimbra Editora, Coimbra, pp. 249 a 282, esp. p. 281. ANCEL lo planteaba así: "Cette recherche de la solution la plus utile en pratique, en même temps que la plus juste en droit, donne à certains égards un caractère de clinique juridique au droit comparé". ANCEL (1971), ob. cit., p. 102.

la ciencia jurídica, luego interpretar los conceptos normativos que necesitan de ser axiológicamente colmados; servir de expediente en caso de ausencia de reglamentación legal suficiente y especialmente para colmar las lagunas; en fin, la labor de ofrecer puntos de vista cuando la ley reenvíe a la equidad o para unas representaciones o para escalas de valores sociales (por ejemplo, las referencias a la aptitud de "toda persona sensata y razonable", a los "cuidados convenientes a las relaciones comerciales", al comportamiento de un "comerciante ordinario" o bien del "conductor razonable", etc.)[403].

De este modo, la *tópica* podría calificarse como el método de lo razonable (aunque seguramente no el único). En esta línea, creemos debe comprenderse el planteamiento de MÜLLER en orden a que la *tópica* actuaría frente a la necesidad de colmar "axiológicamente" los conceptos normativos.

Sin embargo, todavía no sabemos con precisión cuál es el ámbito reservado para uno y otro pensamiento. Es que tal vez no es posible –ni tampoco conveniente, porque se perdería la esencia de la complementariedad– que los mismos estén definitivamente delimitados. En este sentido, estimamos muy oportuna la reflexión de CANARIS: "No hay, así, una alternativa rígida entre el pensamiento tópico y el sistemático. Cuán lejos va uno u otro se determina, en términos decisivos, de acuerdo con la medida de las valoraciones jurídico-positivas existentes, –así se explica también el hecho de que la tópica juega un papel bastante mayor en sectores fuertemente marcados por cláusulas generales como el Derecho constitucional o en áreas reguladas de modo muy lagunoso como el Derecho internacional privado del que, por ejemplo, en el Derecho inmobiliario o en el derecho de los títulos de crédito"[404].

Si es este el horizonte de la *tópica* es natural que esté estrechamente imbricada con la función jurisdiccional. Son los jueces, fundamentalmente, los que se enfrentan a diario

[403] MÜLLER, ob. cit., p. 129.
[404] CANARIS, ob. cit., p. 277.

a los problemas singulares y a las insuficiencias del sistema, debiendo, no obstante ello, alcanzar soluciones razonables y justas. No debiese sorprender, entonces, que el recurso método tópico-retórico pudiera estar próximo al fenómeno de la mayor presencia –incluso creativa– de la actividad jurisprudencial que se constata en la actualidad. Piénsese no sólo en los Tribunales ordinarios, sino también en la labor de los Tribunales Constitucionales y, en el caso de Europa, del TJCE y del TEDH. En la misma línea, recordemos que no por nada ANCEL se aproximaba al pensamiento tópico a propósito de la labor interpretativa del juez. En la perspectiva de los presupuestos contemporáneos de realización del derecho, existen abundantes índices que dejan en evidencia la apelación por parte de los jueces, especialmente para motivar las sentencias constitucionales, a instrumentos o argumentos retóricos, a "buenas razones", tomados de sistemas extranjeros, lo cual, obviamente, puede dar lugar a alguna forma de comparación jurídica[405]. Así, queda de manifiesto que la comparación jurídica cumple una función no sólo de conocimiento, sino también una función argumentativa, mediante la inclusión de elementos valorativos provenientes de otros ámbitos.

Podríamos preguntarnos entonces sobre cuál es el rol que juega la *tópica* en el sector del Derecho Financiero y Tributario, es mayor o menor que el que ha de corresponder al "sistema". O es que acaso por razón de los imperativos de seguridad jurídica en sentido formal, consustanciales, según muchos, a amplios espectros del ordenamiento financiero, el pensamiento tópico debiese quedar marginado.

[405] Según PEGORARO y DAMIANI, el uso del Derecho Comparado y de los otros instrumentos retóricos que aumentan el grado de "discrecionalidad" de las decisiones es sintomático de la tendencia de los jueces constitucionales a revestir un rol siempre más activo en el sistema institucional del cual forman parte. Los mismos autores al analizar la jurisprudencia de seis Cortes constitucionales (USA, Canadá, Italia, España, Bélgica y Francia), concluyen evidenciando que la mayor frecuencia de reclamos comparatísticos [aunque en varios de los casos que analizan, se trate simplemente de referencias a derecho extranjero] se encuentran en las decisiones en materia penal y **tributaria.** PEGORARO, Lucio y DAMIANI, Paolo (1999), "Il diritto comparato nella giurisprudenza di alcune Corti costituzionali", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, I, pp. 411-438.

Creemos que la seguridad jurídica siendo un principio importantísimo en la materia, no puede significar la petrificación del ordenamiento jurídico. Ya hemos destacado que la realidad financiera es marcadamente cambiante y la norma es incapaz por sí sola de dar todas las respuestas. Es evidente, en consecuencia, la necesidad de un Derecho Financiero que dé explicación y se adapte a las nuevas realidades. Otro antecedente que considerar es que el Derecho Financiero está estrechamente vinculado al Derecho Constitucional. Es en la Constitución en donde se contienen gran parte de los principios fundantes del sector. Qué duda cabe también que ella se vale de cláusulas generales y que por más esfuerzos que se realicen por parte del legislador como por la dogmática (del sistema, si se prefiere) por desarrollarlos y colmarlos, la falta de integridad continuará siendo, en mayor o menor medida, el rasgo característico.

Coloquemos como ejemplo la cuestión de la suficiencia financiera de los entes territoriales. La Constitución española señala al respecto en su artículo 142: "Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

Mucho se ha escrito y legislado[406] sobre esta materia, pero es muy probable que continúe siendo una cuestión abierta, por más incluso, que el Tribunal Constitucional español haya contribuido a una cierta sistematización[407]. Es probable también que el propio legislador acabe reconociendo su incapacidad y haciendo remisión a cláusulas generales. En tal escenario, nos parece que la *tópica* puede estar llamada a cumplir una función complementaria del sistema.

[406] Así, por ejemplo, la LO 8/1980 sobre Financiación de las Comunidades Autónomas; la Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local; la Ley 39/1988 reguladora de Haciendas Locales y sus modificaciones posteriores.
[407] Ver en este sentido, entre otras, las SSTC 96/1990 y 331/1993.

Sin embargo, para algunos autores la tópica constituye una especie de anomalía. En efecto, no es muy positiva, por ejemplo, la apreciación que de la tópica puede leerse en RAMALLO MASSANET: "..., la multiplicidad, variabilidad y deficiencia técnica de las normas fiscales, tantas veces denunciada por la doctrina, la jurisprudencia e incluso por el mismo legislador –como puso de manifiesto el debate parlamentario de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente– provocan en la labor de la doctrina dos consecuencias. Por un lado, que tenga que dirigir la gran mayoría de sus esfuerzos a encajar en el sistema institucional y conceptual ese tejer y destejer de medidas. Por otro lado, impide que este *sistema* pase en muchas ocasiones de conformarse con una simple *tópica*, debiéndose renunciar a la construcción de conceptos básicos y sólidos del mismo". Además de esta causa –agrega–, "han aparecido dos zonas en el ordenamiento financiero de los últimos años cuyas peculiaridades han influido de modo profundo a que la evolución doctrinal haya sido también más en sentido *tópico* que *sistemático*". Se refiere en particular "a la nueva estructura del Estado español derivado de la Constitución de 1978 y, más concretamente, el análisis de las distintas piezas de la financiación autonómica". En segundo término, "la internacionalización de la vida económica española y singularmente la incorporación de España a las instituciones comunitarias europeas". En este último caso, siendo una experiencia positiva, a su juicio, se ha producido "una consecuencia, no tan positiva, cual es la insatisfactoria sistematización de ese nuevo derecho tributario, en el que más que ninguna otra zona la doctrina es *tópica*"[408].

Esta visión puede ser certera en las causas que determinan una realidad, pero adolece del defecto de enfrentar en una relación excluyente el pensamiento sistemático y el pensamiento tópico-problemático.

[408] RAMALLO MASSANET, Juan (1998), "1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España", *REDF*, Civitas, N° 100, pp. 728 y ss.

En esta última perspectiva, partiendo de una descripción de la realidad financiera no muy diferente a la señalada por RAMALLO, VILLAR EZCURRA opta por integrar ambos pensamientos en una relación de complementariedad en lo que acaba llamando "método institucional"[409].

En forma previa a dicha integración, VILLAR EZCURRA realiza algunas interesantes reflexiones y prevenciones metodológicas. Sin expresarlo directamente, manifiesta cierta reserva con el funcionalismo metodológico en el ámbito financiero[410]. Asimismo, destaca la importancia de la cuestión sobre el método de aplicación del Derecho y la perspectiva humanista-pluralista con que debería ser encarada[411]. También critica el exagerado conceptualismo y excesivo dogmatismo[412]. En base a estas coordenadas, sostiene que actualmente para el estudio del Derecho Financiero resulta "preciso seguir la tradición europea de la dogmática conceptualista combinándola con el método jurídico-práctico anglosajón, del «Common Law» y teniendo especialmente en cuenta la jurisprudencia"[413]. En este último sentido, subraya VILLAR EZCURRA la importancia para la construcción del Derecho Financiero del "dato constitucional" contenido en las

[409] VILLAR EZCURRA, María (2001), "Exigencias del Derecho Comunitario a la Metodología del Derecho Financiero y Tributario", *Crónica Tributaria*, N° 100, pp. 23-47.
[410] "El Derecho Financiero responde a unas necesidades y problemas que pueden manifestarse en similares términos en todos los países civilizados, pero que presentan singularidades propias de la cultura, la sociedad y la estructura económica a las que sirve. Las apariencias de identidad estructural suelen encerrar realidades diversas que responden a determinadas maneras políticas, jurídicas y económicas. Estas circunstancias que sean 'no exportables' las soluciones encontradas, aunque se hayan manifestado eficaces y operativas. Cada época trae su propia idea política y cada coyuntura sus soluciones económicas, ideas que se traducen en una técnica jurídico-financiera que a menudo las infiere sin mayores precisiones". Ibidem, p. 24.
[411] "La pregunta por el método resulta en consecuencia de enorme trascendencia y sin embargo no permite una sola y única respuesta, en la medida en que el método es el camino para encontrar lo que las cosas son, es una regla de pensar y obrar. Cuando las cosas pertenecen al mundo creado por el hombre, y dentro de éste al Derecho, preguntarse por el método exige delimitar previamente qué es lo que queremos conocer acerca del Derecho: ¿cuáles son las 'leyes' internas del Derecho, que suponemos existen?, ¿cuál es el significado de cada norma?, ¿cómo se aplican las normas al caso concreto? (…) Las respuestas son distintas en el científico, en el intérprete práctico o en el juez que busca la solución justa. Y naturalmente, la respuesta depende del sistema de Derecho en que cada uno se mueve. Históricamente, el estudio del Derecho a partido de unos 'a priori' que han determinado la postura metodológica. Pensar que el Derecho son las normas estables y la costumbre, los criterios de la comunidad acerca de lo que es justo, o lo que opina la religión determina sin duda el enfoque metodológico". Ibidem, p. 27.
[412] Ibidem, p. 29.
[413] Ibidem.

decisiones del Tribunal Constitucional. Esta sería la tópica. En todo caso –añade nuestra autora– "[l]a tópica supone una cierta sistematización de la solución de los casos concretos y es precisa integrarla con un mayor estudio y racionalización de la misma, haciendo lógicos y tratando de limitar los argumentos tópicos al detectar las proposiciones contradictorias que suelen existir en todo catálogo de tópicos". En definitiva, en su visión, "*tópica* y sistema pueden enriquecer mutuamente sus perspectivas"[414], el método institucional los englobaría. Como se observa, VILLAR EZCURRA coincide con ANCEL en la aproximación al pensamiento tópico a propósito de la labor interpretativa del juez. Sin embargo, difieren en cuanto al enfoque funcionalista.

Otro autor que ha mostrado especial interés por la tópica en el ámbito tributario es José Luis PÉREZ DE AYALA[415], como conocimiento necesario para abordar y resolver jurídicamente las contradicciones internas presentes en todo tributo.

En términos generales, el pensamiento de PÉREZ DE AYALA tiene varios puntos en común con las ideas de VILLAR EZCURRA: la complementariedad entre el dogmatismo o formalismo jurídico ("puritanismo metodológico") y la tópica, y la dimensión problemática del Derecho y el papel relevante de la jurisprudencia constitucional. Sin embargo, la visión de PÉREZ DE AYALA es decididamente "integralista" en cuanto a la fuente u origen de los "tópicos" financieros y tributarios. En este sentido, según este autor, "(…) existe ya un saber aplicado de génesis interdisciplinar, que le ofrece un catálogo elaborado de las diversas fórmulas impositivas y de sus elementos constitutivos, contrastados por la experiencia histórica y disponibles, de manera inmediata como catálogos de tópicos fiscales tanto en la elaboración como en la interpretación de las leyes

[414] Ibidem, p. 30.
[415] PÉREZ DE AYALA, José Luis (2010), "La técnica fiscal como dato y argumento del conocimiento jurídico del tributo", en Mauricio A. Plazas Vega (coord.), *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Volume I, Ed. Temis S. A. - Jovene Editore, Bogotá – Nápoles, pp. 109-125.

tributarias. Son saberes sistematizados y resumidos bajo el nombre de «técnica fiscal»[416] [saber tópico sobre los tributos[417]]".

En clave metodológica, en opinión del mismo autor "[l]os conceptos y categorías que utilizan los expertos en esta 'técnica fiscal' obligan a manejar una metodología interdisciplinar, donde abundan conceptos tomados de la llamada Ciencia de la Hacienda, o de la teoría política, de la historia de los sistemas fiscales y experiencias de la práctica administrativa y de la sociología fiscal, etc."[418].

En consecuencia, no corresponde al jurista confeccionar los tópicos fiscales, sino incorporarlos, como un dato técnicamente necesario, al razonamiento jurídico. "Es, por tanto, para el jurista un complemento del conocimiento lógico-deductivo de la dogmática jurídica del tributo"[419].

Con todo, la aplicación de la "técnica fiscal", en los términos antes definidos, debiese servir a la realización de dos objetivos no necesariamente compatibles: la justicia y a eficacia financiera o recaudatoria[420].

En suma, la "técnica fiscal" (tópicos fiscales) proporciona al legislador modalidades impositivas para alcanzar dichos objetivos, pero también permite al jurista corregir los errores de un excesivo formalismo y las contradicciones internas presentes en todo impuesto[421].

---

[416] Ibidem, p. 118.
[417] Siguiendo a Figa, explica PÉREZ DE AYALA que los tópicos elaborados por la técnica fiscal reúnen las características propias de la tópica jurídica general: "a) No tienen validez absoluta, sino meramente probable; b) El conjunto de los tópicos de técnica legislativa admitidos en la legislación no es lógicamente coherente, debido a lo cual es perfectamente posible que dos o más tópicos igualmente utilizables para la solución de un problema determinado, lleven a soluciones contradictorias; y c) La eficacia de un determinado tópico (fiscal) como esquema argumentativo depende, por tanto, de su aceptación como tal por la persona o auditorio al que va dirigido (…). En nuestro caso, por los parlamentarios que han de votas o rechazar el correspondiente proyecto de ley tributaria en cada caso y momento histórico". Ibidem, pp. 123-124.
[418] Ibidem, p. 118.
[419] Ibidem, p. 112.
[420] Ibidem, p. 118.
[421] Ibidem., pp. 118-119.

Para demostrar prácticamente las luces y sobras de los tópicos fiscales, PÉREZ DE AYALA ofrece algunos ejemplos tomados de pronunciamientos del Tribunal Constitucional español y leyes dictadas en España.

En el ámbito jurisprudencial, hace referencia a la STC 20.02.1989[422], relativa a la capacidad contributiva y al estado civil de las personas, como un ejemplo de aplicación correcta de argumentos de "técnica fiscal" estricta y no de dogmática jurídica (la que no aporta ningún argumento adecuado al respecto)[423]. De este modo, se demostraría que los tópicos fiscales complementan y corrigen a la dogmática jurídica cuando esta no ofrece una solución a un problema jurídico.

También se cita la sentencia del TC español sobre impuesto a los terrenos infrautilizados como otro ejemplo de "técnica fiscal" y no de dogmática jurídica, aunque en este caso, a diferencia del anterior, en opinión de PÉREZ DE AYALA, el Tribunal erradamente aplica para declarar la constitucionalidad del tributo en cuestión un argumento de "técnica fiscal" (y no una consideración dogmático jurídica): "existe capacidad actual de contribuir aunque no exista una renta actual con la que pagar dicha contribución; basta con que haya una renta potencial, o sea, la posibilidad o la eventualidad de obtenerla en un futuro"[424]. En consecuencia, los tópicos pueden derivar en soluciones no siempre lógicas o justas, aunque sí eficaces en lo recaudatorio.

En cuanto a los ejemplos de tópicos fiscales tomados de la experiencia legislativa, entre otros, cabe mencionar el caso del régimen tributario del donante de un bien, donde

[422] Nótese que esta sentencia ha inspirado en algunas materias una decisión del Tribunal Constitucional portugués. En otras palabras, el TC portugués (Acordao n° 57/95), en cuanto a la tributación conjunta, razona en términos de neutralidad constitucionalidad siguiendo muy de cerca una de las tesis sentadas por el Tribunal Constitucional español en su sentencia N° 45/1989, de 20 de febrero. Sin embargo, la sentencia del TC portugués no sólo recurre a este argumento comparativo, sino también a otros pronunciamientos de Tribunales constitucionales europeos, junto con abundantes referencias a doctrina extranjera. Ver, para más detalles, ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2010), "El modelo portugués de tributación de la familia", en *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Claudio Sacchetto (Coord.), Rubbetino Editore, Calabria, pp. 33-61, esp. pp. 38-42.
[423] PÉREZ DE AYALA, ob. cit., p. 117.
[424] Ibidem.

el tópico fiscal admitido no es lógicamente coherente: "Una correcta teoría del impuesto no puede permitir que al donante se le haga tributar como si hubiera obtenido la misma ganancia que en una venta de un bien donado, de acuerdo con el 'precio de mercado' hipotético de dicho bien. Y, sin embargo, se trata de un tópico de técnica legislativa que está incorporado legalmente a los ordenamientos jurídicos"[425]. En este caso, la "técnica fiscal" aporta al Derecho Tributario tópicos fiscales que permiten explicar la incoherencia lógica fundamental de esta construcción legal sobre la tributación del donante de un bien. En este mismo sentido, el pensamiento tópico revelaría igualmente la incorrección de la ley cuando hace tributar a los vendedores por el precio medio de mercado, aunque el precio en la realidad haya sido inferior ("tributarán por lo que no han cobrado ni ganado") o mayor ("dejarán de tributar por el exceso percibido"), sin embargo, es una fórmula que se aplica en los ordenamientos tributarios[426]. Hay otros dos ejemplos en la misma dirección de tópicos fiscales explicativos de incoherencias lógicas legales[427].

Si asumimos que la tópica, en cuanto técnica de pensar problemáticamente que ayuda a los operadores jurídicos (legisladores, jueces, administraciones, juristas, etc.) a la discusión y resolución de problemas concretos sin caer en la arbitrariedad, tiene aplicación en el campo de los tributos y cumplen las funciones indicadas en los ordenamientos tributarios, creemos que sería conveniente que los tópicos fiscales se comprendan en toda comparación jurídica que pretenda ir más allá del método textualista, formalista o dogmático. Los propios tópicos fiscales podrían ser, a nuestro entender, objeto de comparación. Es decir, consideramos perfectamente posible, y útil, comenzar una comparación jurídica tributaria identificando los tópicos fiscales (o tomar alguno de los que propone PÉREZ DE AYALA) para luego contrastarlos críticamente (no sólo para

[425] Ibidem, pp. 122-123.
[426] Ibidem, p. 123.
[427] Ibidem.

establecer semejanzas o uniformarlos). Otra alternativa, compatible con otras propuestas metodológicas, sería integrar los tópicos fiscales como un elemento relevante en las etapas de conocimiento y comprensión de los elementos de comparación.

En cualquier caso, lo importante es comprender esta dinámica en términos de relación no excluyente e identificar en cada momento los tópicos fiscales que puedan ser adecuados para la resolución de los problemas del sector financiero y tributario.

7. Método de la "similitud de función y de necesidad social" (ZWEIGERT y KÖTZ)

Según es esta posición aún en la actualidad no es posible contar con un conjunto aceptado de principios metodológicos, con lo cual el método comparado quedaría entregado a una suerte de proceso gradual de ensayo y error, donde en última instancia, muchas veces, la solución debe encontrarse recurriendo a la práctica y a la percepción más inmediata de lo correcto[428].

Estos autores –como hemos visto y veremos de cita frecuente– entienden la comparación desde la perspectiva de los criterios de la similitud de función y de necesidad social. Esto significa, por una parte, que el método que proponen tiene como principio esencial el de la funcionalidad[429], lo que supone que en el ámbito jurídico sólo se puede comparar aquello que cumpla una misma función. Por otro lado, porque conciben al derecho como una "ingeniería social"[430], esto es, como una actividad reguladora de hechos sociales[431] y orientada a la satisfacción de intereses, pretensiones y demandas. Lo

[428] ZWEIGERT y KÖTZ, ob. cit., p. 37.
[429] Ibidem, p. 38.
[430] "El derecho es una «ingeniería social», y la ciencia del derecho una ciencia social. Los comparatistas están conscientes de esto: se trata, en verdad, del punto de partida intelectual y metodológico de su disciplina" (Ibidem, pp. 50-51). En las mismas páginas pueden apreciarse referencias a la jurisprudencia de los intereses, a la sociología del derecho y al realismo legal, en sentido de especialidades que han desempeñado un importante papel crítico de los nacionalismos conceptuales.
[431] "El funcionalismo jurídico comparativo podría caracterizarse como una versión vulgar del funcionalismo sociológico [en la versión de Luhmann]". FRANKENBERG (1985), ob. cit., p. 434.

importante –complementan– de cara a esta tendencia reciente del derecho es "preguntarse cuál es la función de las instituciones legales en distintos países, en vez de investigar su estructura doctrinal; asimismo, al ordenar las soluciones de los diversos sistemas sobre una base realista sometiendo a prueba su sensibilidad a las necesidades sociales que intentan satisfacer"[432].

En cuanto al método propiamente dicho, pueden distinguirse dos grandes fases, dentro de cada cual se inscriben una serie de actividades específicas[433]:

Pasos preliminares de preparación de informes respecto de los sistemas legales

– Planteamiento de una pregunta o la definición de una hipótesis de trabajo (idea), con frecuencia a partir del sentimiento de insatisfacción del investigador con las soluciones que brinda el propio sistema.

– Elección de lo que se va a comparar conforme al principio de funcionalidad, del cual dimanan el resto de los criterios que informarán la actividad. En fin, se deben comparar cosas que sean comparables, esto es, que cumplan una misma función. Esta premisa se fundamenta en la idea que todos los sistemas enfrentan esencialmente los mismos problemas, los resuelve por medios diferentes (determinados por la diversidad histórica, conceptual y de estilos de operación) y, sin embargo, obtiene resultados idénticos o similares. Así, el comparatista siempre debe concentrarse en un problema concreto, lo cual importa definirlo en términos puramente funcionales, en este caso en sentido negativo[434], es decir, sin hacer referencia a los conceptos contenidos en el propio

[432] Ibidem.
[433] Ibidem, pp. 37-53 ("3. El método del derecho comparado").
[434] Con respecto a la funcionalidad puntualizan que ésta adoptaría una cara negativa y otra positiva. Conforme a la primera el comparatista debe abstraerse de los supuestos o conceptos de su propio sistema legal. La segunda, permitiría delimitar el objeto de comparación, indicando las áreas del sistema jurídico extranjero a estudiar a fin de dar con un equivalente o análogo de la solución que persigue el estudioso (Ibidem, p. 40).

sistema jurídico. Puede apreciarse una suerte de invitación a la neutralidad problemático-metodológica. En esta búsqueda puede llegarse a la conclusión que los sistemas extranjeros no tienen "nada que decir" sobre el problema planteado. En este caso, se debe replantear la pregunta de las connotaciones dogmáticas del propio sistema, usando como último recurso el abogado local. Si un así la conclusión persiste, ello no significa que la investigación quede agotada, ya que será interesante preguntarse el *por qué* el sistema extranjero no contempla una solución legal para dicho problema. Es posible, por ejemplo, que la solución la aporte la práctica social, es decir, medios extrajurídicos. También es importante que el comparatista observe dichos fenómenos extrajurídicos.

– Aprendizaje y recuerdo de la mayor cantidad de datos posible. El principio en este caso es evitar todas las limitaciones y restricciones, particularmente en lo que se refiere a las "fuentes del derecho", expresión que debe entenderse en términos amplios, como cualquier cosa o aspecto que conforme o afecte la ley viva del sistema que se escoja (reglamentos, códigos, los textos y los informes de los casos, las formas normativas de los contratos, las condiciones generales de los negocios y, por último, los usos y costumbres). En todo caso, las investigaciones con respecto a su forma y alcance están estrechamente vinculados con el significado y finalidad con los métodos de reflexión del derecho comparado. Eso sí, en lo que tiene que ver con los sistemas a comparar, se recomienda limitar la investigación, ya que intentar abarcar una amplia gama de ello conlleva el riesgo de poner en marchar la ley de los rendimientos decrecientes.

Proceso comparativo propiamente tal (comparación real)

Se inicia cuando se han terminado los informes de los distintos países. Esta es la parte más difícil de cualquier obra de Derecho Comparado, reveladora, en primer término,

aunque no es mucho lo que se gana con ello, de semejanzas y diferencias entre las soluciones reales.

Ahora bien, antes de la evaluación de los informes es necesario aislar a cada solución del contexto de su propio sistema (principio de funcionalidad). En este punto, si se descubren diferencias en las formas como los distintos países atienden las necesidades particulares, es preciso preguntarse el *por qué*, intentar encontrar una explicación, tarea que es difícil ya que podría suponer el tener que dirigirnos al campo de otras ciencias como la economía, la sociología o la ciencia política.

Enseguida se debe proceder a la construcción de un *sistema*[435], lo que algunos han llamado inventario o catálogo de tipos de soluciones (conceptos) de derecho privado. Como ya planteamos anteriormente, se trataría según los mismos autores, de un sistema flexible, suficientemente amplio, esto es, compuesto por conceptos generales, sistemáticos, estructurales, que permitan comprender un conjunto de instituciones, por ende, conceptos supranacionales, en definitiva, funcionales a las "demandas que plantea a la ley un sector particular de la vida en todos los sistemas donde las condiciones sociales y económicas sean similares, proporcionando un contexto realista dentro del cual se comparan y contrastan diversas soluciones". De esta forma, sería posible visualizar una "ciencia del derecho internacional", a partir de la cual el derecho privado pueda recuperar, "una vez más, el lugar que ocupaba en la era del derecho natural"[436]. En fin, el objetivo que nos proponen estos autores es un "derecho comparado verdaderamente internacional con el cual se construyan los cimientos de una ciencia del derecho universal"[437].

Finalmente, el comparatista debe realizar una evaluación crítica de los descubrimientos[438], esto es, enjuiciarlos, pudiendo llegar a calificar las soluciones en

[435] Ibidem, p. 49.
[436] Ibidem, p. 50.
[437] Ibidem, pp. 50-51.
[438] Ibidem, p. 52.

mejores o peores[439]. En este proceso creativo, puede, incluso, inventar nuevas soluciones tomando partes de otras detectadas en los países investigados.

A continuación, realizaremos algunos comentarios sobre esta propuesta metodológica.

En primer término, diremos que nos parece difícil, cuando no imposible, la neutralidad que exigen estos autores al investigador-comparatista. Naturalmente que esta pretensión está asociada a la idea de convergencia que impregna fuertemente este método. Tanta es dicha obsesión que dan a entender expresamente que, si al término de una investigación comparada los resultados obtenidos no son "idénticos y similares", es porque el proceso ha sido mal conducido, es decir, al parecer no hay lugar a las diferencias o a resultados opuestos[440]. Como da cuenta SEFTON-GREEN[441], una de las mayores críticas de LEGRAND a aproximaciones en este sentido, se centra en la tendencia ideológica por la búsqueda de la convergencia, que califica como una actividad simplista, que tal vez es un poco deshonesta en cuanto a sus objetivos, ello porque un comparatista no puede ser neutro, no se puede simplemente describir la realidad, hay una parte de manipulación de datos que está lejos de ser neutral.

Con respecto a la idea de que el Derecho Comparado proporciona al estudioso crítico la oportunidad de hallar la "mejor solución" a las situaciones de su tiempo y de su lugar, nos debemos preguntar con qué criterios se debe encontrar y realizar dicha oportunidad. Como vimos, esta búsqueda también era apreciable en ANCEL, pero mientras éste hace la aproximación ya indicada, ZWEIGERT y KÖTZ, dirigen la cuestión hacia el derecho como una ciencia de ingeniería social. ¿Qué significa esto? Esta forma de

[439] Ibidem.
[440] Ibidem, p. 45.
[441] SEFTON-GREEN, Ruth (2002), "Comparé and contrast: monstre a a deux têtes", *RIDC*, Nº 1, p. 94.

entender el derecho fue desarrollada por POUND[442], teniendo a la vista las ideas de JHERING. Se trata de una corriente crítica de las formas tradicionales de entender el derecho, que concibe a este último como medio de ordenación de las relaciones humanas. La denominación de esta forma de interpretar el derecho se explica a partir de la utilización del símil del "ingeniero", en el sentido de realizador de cosas. Su obra ha de ser evaluada por la adecuación a los fines y no en si responde a ideales predeterminados. Por ende, no interesa discutir sobre la naturaleza del derecho, sino sobre el orden jurídico, pensándolo desde la representación de los intereses, pretensiones y demandas y no de los derechos subjetivos.

Según POUND, la vista hay que centrarla en las necesidades que hay que satisfacer y no exclusivamente en las instituciones. En definitiva, el orden jurídico como proceso de realización del derecho, como actividad que consiste en ajustar relaciones o en armonizar y reconciliar pretensiones y demandas. ¿Cuál es la racionalidad para ajustar dichas relaciones? El principio utilitarista. Ello queda de manifiesto cuando el propio POUND evoca y aplica las ideas de William James[443]. De esta forma, el orden jurídico ("Este creo que es el problema que el orden jurídico tiene planteado") quedaría reducido a una cuestión de utilidad-oportunidad, esto es, en "satisfacer necesidades humanas, en asegurar intereses, pretensiones o necesidades con el mínimo de fricción y de pérdida, con lo cual los medios de satisfacción pueden hacerse llegar hasta el límite de lo posible"[444]. En otras palabras, frente a la limitación para atender todas las necesidades humanas por la escasez de los recursos materiales, el derecho sirve como instrumento de

[442] POUND, Roscoe (2004), *Las Grandes Tendencias del Pensamiento Jurídico*, trad. José Puig Brutau, Ed. Comares, Granada, esp. pp. 167-193.
[443] "Cuando tratamos de hallar un principio universal", dice William Janes, "fatalmente nos vemos impelidos hacia el principio más comprensivo: el de la esencia de lo bueno consiste simplemente en satisfacer la demanda... ¿Y no ha de consistir", añade, "el principio cardinal de la filosofía ética simplemente en satisfacer en todo tiempo tantas demandas como podamos atender (ya que todas conjuntamente no pueden ser satisfechas en este mundo)?" POUND, ob. cit., p. 184.
[444] Ibidem, pp. 184 y ss.

ordenación y realización de estas, teniendo como referente el principio utilitarista. POUND reconoce los riesgos de una interpretación en términos de ingeniería social, en el sentido que "puede ser mal empleada"[445]. Sin embargo, consciente de ello prefiere asumirlos en su afán de alejar el derecho de las posiciones conceptualistas y de los positivismos en general. Este objetivo parece atendible, pero consideramos que no al precio de reducir el derecho a "intereses" desprovistos o neutros con respecto a consideraciones axiológicas, materiales o substantivas. En fin, el derecho no puede definirse sólo en términos de eficiencia, oportunidad y utilidad, sino también en función de criterios de validez y justicia[446].

No obstante las reservas manifestadas en torno a una construcción jurídica sobre la base de los intereses, creemos que estos son una realidad que debe estar presente en la evaluación de los casos o problemas concretos. La cuestión, eso sí, es que ya no puede sostenerse, como pretendía la "teoría genética de los intereses", la consideración de estos como causa u objeto del derecho. En otros términos, a lo sumo ellos podrían constituir una pauta o criterio de valoración del fenómeno jurídico, es decir, uno más de los factores a tener en consideración en el proceso de creación y realización del derecho. En opinión de LARENZ, esta orientación es reconocida incluso entre algunos partidarios del método jurídico de los intereses[447].

Finalmente, estimamos que en el método de ZWEIGERT y KÖTZ quedan en evidencia algunas contradicciones e insuficiencias, especialmente, en lo que respecta a la falta de

[445] Ibidem, p. 192.
[446] Según CASTANHEIRA NEVES este "funcionalismo social de cariz tecnológico" se caracterizaría por la "neutralidad tecnológica", por el "consecuencialismo social", que se define por "criterios de funcional *performance*", "estratégico-finalístico en el proyecto prescriptivo, convencionalmente racional en los criterios-reglas regulativos y de control en la realización concreta y convocando la analítica "teoría de la decisión", transformando institucionalmente la función judicial en un sentido también estratégico táctico, etc." En relación con la actividad judicial agrega, siguiendo a OST, que se "tendría como justa la solución más adecuada al objetivo propuesto por el planificador social, siendo en este caso secundaria la consideración de valores materiales o de reglas formales". CASTANHEIRA NEVES (2002), *O Direito hoje e com Que Sentido? O problema atual da autonomia do direito*, Ed. Instituto Piaget, Lisboa, pp. 43-44.
[447] LARENZ, ob. cit., p. 141 y ss.

claridad sobre las intencionalidades que lo sustentan. Otras críticas y aplicaciones de este método serán revisadas a la luz del análisis crítico que desarrollamos en los próximos apartados.

7.1 Análisis crítico de la propuesta metodológica de comparación jurídico-tributaria del profesor Carlos PALAO TABOADA. El problema de la monopolización metodológica del funcionalismo clásico

Señalamos anteriormente que somos de opinión que no existen buenas razones para limitar o circunscribir la comparación en el Derecho Tributario al método funcional y que, en este sentido, divergíamos de autores como el profesor PALAO TABOADA que postulan que los estudios comparados en el sentido estricto serían aquellos realizados conforme al método comparatista que atiende a la función que desempeñan las instituciones o figuras del Derecho y cuyo principio esencial es el llamado "principio de funcionalidad".

Pues bien, en este apartado haremos un análisis crítico del artículo del profesor Carlos PALAO TABOADA, titulado "El Método Comparativo en el Derecho tributario", partiendo por reconocerle el mérito de hacerse cargo de un tema más bien escaso de tratamiento sistemático en la doctrina española.

Antes de avanzar en el análisis, hacemos presente que la denominación de este artículo inspira el título de nuestra tesis[448], sin embargo, según se podrá apreciar en los

[448] En cualquier caso, nuestra preocupación por el método comparativo es anterior a la fecha de publicación del trabajo en cuestión. En efecto, en el 2006 hemos publicado un estudio sobre las posibilidades y límites de distintos métodos de comparación desde la perspectiva de la realidad financiera local: método textual, normativo-legal o restrictivo; método conceptual o axiomático; método histórico; método sociológico-histórico (ASCARELLI); método funcional-tópico (ANCEL); método de la similitud de función y de necesidad social (ZWEIGERT Y KÖTZ); método del análisis económico del derecho; método explicativo (MERRYMAN); método de las tres "C" (CONSTANTINESCO); y el método iuscomparatista como "quinto método de interpretación". Cfr. ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., pp. 483-558.

apartados siguientes, ello no significa que participemos de la misma orientación metodológica de comparación que abraza el profesor PALAO TABOADA.

Escribió MÖSSNER respecto de la situación del Derecho Tributario comparado, pocos años antes de la publicación del artículo del profesor PALAO TABOADA, que, si bien la ciencia del Derecho Comparado en general puede mirar hacia atrás en una larga tradición de disputas metodológicas sobre la forma correcta de comparar, en el campo del Derecho Tributario comparado no hay ningún libro o artículo que trate de los problemas metodológicos[449]. Si tomamos por correcta esta valoración de MÖSSNER, habría que concluir que el trabajo que analizamos viene, al menos en parte, y en lo que respecta al ordenamiento español, a cubrir este vacío, lo cual estimamos muy meritorio.

En cierto modo, el propio estudio de PALAO TABOADA corrobora la valoración de MÖSSNER respecto a la escasez o ausencia de estudios sobre la materia cuando señala lo siguiente: "En el marco de esta disciplina [se refiere al Derecho Tributario] el método comparativo ha tenido una utilización relativamente escasa, al menos de manera deliberada y sistemática, es decir, tomando la comparación como objeto central de la investigación"[450].

Destacado lo anterior, resulta oportuno subrayar enseguida el claro posicionamiento del profesor PALAO TABOADA en el funcionalismo comparativo, situación que queda de manifiesto al citar y hacer suyas las ideas de destacados autores de esta corriente metodológica[451] y, especialmente, cuando expresa lo siguiente: "El método comparatista atiende, por tanto, a la función que desempeñan las instituciones o figuras del Derecho, no a su concepto; su principio esencial es el llamado 'principio de funcionalidad": sólo

[449] MÖSSNER, ob. cit., p. 15.
[450] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 207.
[451] En este sentido, entre otros, resulta gráfico el siguiente pasaje: "En un sentido semejante se pronuncian otros teóricos del Derecho comparado como disciplina científica. Entre los más destacados se encuentran Zweigert y Kötz, los cuales formulan en términos especialmente enérgicos la necesidad que tiene el método comparatista de atender a la realidad jurídica y no a los conceptos". Ibidem, p. 208.

se puede comparar lo que tiene la misma función o trata de resolver el mismo problema jurídico. La función desempeña, pues, el papel lógico de *tertium comparationis.* Las soluciones que los distintos ordenamientos dan a un determinado problema 'tienen que ser separadas de los conceptos sistemáticos de dichos ordenamientos, aisladas de sus incrustaciones dogmáticas exclusivamente nacionales y contempladas únicamente bajo el aspecto de la funcionalidad, de la satisfacción de la necesidad jurídica de que se trate'"[452].

Esta forma funcionalista de entendimiento del método comparado –complementa PALAO TABOADA–, "nos acerca mucho a la teoría sociológica" y, en consecuencia, "[e]l Derecho comparado y la sociología se encontrarían en una relación de mutuo auxilio"[453]. En otras palabras, PALAO TABOADA postula que uno de los predicados del método comparativo en sentido estricto (el método funcional) es su carácter empírico, lo cual también supone presumir la existencia de una relación funcional entre Derecho y sociedad.

Señalado lo anterior, no es pretensión nuestra cuestionar la legitimidad de la adhesión al funcionalismo comparativo, sin embargo, nos parece criticable y discutible que se pretenda equiparar o igualar –y es la impresión que deja la lectura del artículo del profesor PALAO TABOADA– el método comparativo en sentido estricto con el método funcional. Dicho de otra manera, pareciera que el profesor PALAO TABOADA quiere convencernos de que "el" método del Derecho Comparado tributario es el "método funcional". En definitiva, el profesor PALAO TABOADA, haciendo suyas la ideas de a ZWEIGERT y KÖTZ[454], defiende el método funcional como el único y verdadero método

[452] Ibidem, pp. 208-209.
[453] Ibidem, p. 209.
[454] Estimamos que la idea de monopolio metodológico resulta evidente en el siguiente pasaje: "El principio metodológico básico de toda actividad comparativa del derecho es el de la *funcionalidad*. De esta exigencia básica dimanan todos los principios que determinan las leyes por comparar, los alcances de la actividad, la creación de un sistema de derecho comparado, etc. Como no es posible comparar cosas incompatibles, lo único que puede compararse en el ámbito del derecho son cosas que cumplan la misma función" (ZWEIGERT y KÖTZ, ob. cit., pp. 38-39).

de Derecho Comparado a disposición para comparar en materia tributaria. En cualquier caso, hay que tener presente que esta equiparación monopólica no ha sido esporádica conforme constata VAN HOECKE: "Siguiendo a Zweigert y Kötz y su popular libro introductorio sobre el derecho comparado, a menudo se enseña en las universidades que 'el' método comparado es el "método funcional", respaldado por la supuesta conclusión de que las reglas y los conceptos pueden ser diferentes, pero que la mayoría de los sistemas legales eventualmente resolverán los problemas de una manera similar"[455]. El funcionalismo comparativo y sus ideas, según observa MARIAN, han dominado –y probablemente todavía lo hacen– el pensamiento jurídico comparativo durante la mayor parte del siglo XX[456].

Dicha equiparación o igualación, o monopolización metodológica si se prefiere, nos parece discutible y criticable, en primer lugar, porque existen otros métodos de comparación distintos al método funcional que también podrían útiles para comparar en el ámbito del Derecho Tributario. Dicho de otro modo, estimamos que los métodos del derecho comparado tributario podrían ser asimismo esos otros métodos y no tan sólo o únicamente el método funcional. En esta misma línea, sorprende que PALAO TABOADA no se pronuncie sobre los métodos del derecho comparado en general, salvo el método funcional, y la posibilidad de que los mismos sean aplicados en el ámbito del Derecho Tributario. Ello contrasta con el ejercicio que en términos creemos más razonables han hecho otros autores:

[455] VAN HOECKE, ob. cit., p. 9.
[456] MARIAN (2010), ob. cit., pp. 427-428.

(a) MÖSSNER, a partir de las ideas de Ernst Rabel, distingue (y aplica a la materia tributaria) el método de comparación aplicada, el método de comparación dogmática o sistemática y el método de comparación general o dogmática[457].

(b) BARASSI postula que los métodos de comparación de los otros sectores del Derecho Comparado (métodos histórico, funcional, casuístico, análisis económico del derecho, análisis por formantes o factores) son generalmente utilizables también cuando la comparación tenga por objeto el Derecho Tributario, sin perjuicio de la necesidad de realizar algunas precisiones considerando la especificidad de la materia tributaria. Todavía más, BARASSI plantea la interesante idea de que según cuáles sean los objetivos de la investigación comparativa, se pueda utilizar más de un método, es decir, una especie de concurrencia o coexistencia de métodos. Así, por ejemplo, en su opinión, en "[l]a comparación que se refiera a los principios fundamentales o generales del ordenamiento tributario podrá aprovecharse el método estructural (estructura del ordenamiento, colocación entre las fuentes constitucionales de algunos principios) y el método histórico que permite comprender cómo hemos llegado a la afirmación de dados principios"[458].

(c) AVI-YONAH, SARTORI Y MARIAN, previa constatación de que el debate sobre el método comparativo está estrechamente relacionado con las posturas ideológicas y políticas irreconciliables de los participantes en la discusión, sostienen que no es posible apuntar a un enfoque único que pueda considerarse superior a los demás. Por tanto, la apertura a la utilización de distintos métodos comparativos debe verse como una invitación a considerar múltiples posibilidades de análisis, en lugar de sugerir una "adecuada" en cada caso. Desde esta perspectiva analizan cuatro métodos comparativos posibles para el estudio del Derecho Tributario: funcional, cultural,

[457] MÖSSNER, ob. cit., p. 19.
[458] BARASSI (2006), ob. cit., p. 1076.

crítico y económico. En cualquier caso, advierten –certeramente creemos– que ninguno de los estudiosos que se identifican con un determinado método puede considerarse que adopta un enfoque puro en particular[459].

En suma, consideramos que todos los métodos de comparación –y así pretendemos demostrarlo a partir del análisis teórico-práctico en detalle de ellos– pueden encontrar áreas de aplicación en la comparación del Derecho Tributario, incluso aquellos más controvertibles o insuficientes (v. g., método textual, método dogmático, etc.) y, por lo tanto, no tendría sentido monopolizar la comparación jurídica tributaria, como pretende el profesor PALAO TABOADA, en el método funcional. Nótese que incluso algunas versiones moderadas del funcionalismo comparativo consienten en la necesidad de coexistencia o pluralismo metodológico[460].

Dicho de otro modo, siendo legítimo que el profesor PALAO TABOADA adscriba al funcionalismo comparativo como medio para la superación del método dogmático, postulamos que su premisa es insuficiente, no sólo por la referida necesidad de

[459] AVI-YONAH, SARTORI y MARIAN, ob. cit., pp. 2 y ss.

[460] En esta línea, hay que valorar las conclusiones de HUSA, Jaakko (2003), "Farewell to Functionalism or Methodological Tolerance?" (October 14, 2009). Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Vol. 67, No. 3, pp. 419-447, July 2003. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1488669: la metodología en el nuevo milenio es necesariamente pluralista y carece de un paradigma común; la innata insensibilidad hacia el contexto cultural de la ley ya no puede ser aceptada; las opiniones alternativas son una buena opción contra una metodología fija que se apoya en una visión bastante simplificada o incluso estática de la sociedad y la ley; el funcionalismo es teóricamente un método razonablemente sólido de comparación siempre que esté dispuesto a admitir que no es neutral y que sus posibilidades son limitadas; el derecho comparativo nuevo y crítico es un recordatorio constante de los límites naturales de la teoría funcional; el interés por el conocimiento (=curiosidad intelectual) debe tener un papel determinante al elegir el método para un estudio en particular; una actitud de todo o nada debe ser rechazada y, en consecuencia, los resultados producidos por el método funcional o por cualquier otro método no deben ser etiquetados de "verdaderos" o "falsos", es decir, el funcionalismo y los otros enfoques, deben ser vistos simplemente como un conjunto de reglas metodológicas relacionadas con la construcción de un análisis conceptual y analítico; la versión moderada del funcionalismo debe permanecer abierta para tener en cuenta la aplicación de la ley, pero dada la complejidad de la cultura jurídica también se necesitan otros enfoques o métodos que lo complementen; el funcionalismo, incluso en su versión rediseñada o moderada, debería reducirse como uno de los posibles métodos; en cualquier caso, el funcionalismo no puede ser considerado una forma ilegítima de investigación comparativa; el desafío relativista debe tomarse en serio en la metodología del derecho comparado. "Exigir que todos los comparatistas se comprometan en la misma búsqueda sería el imperialismo metodológico. ¡Eso sería ciertamente un lamentable estado de las cosas¡".

coexistencia metodológica, sino también por otras carencias que ha demostrado el método funcional. En otros términos, creemos que la postura excluyente que adopta nuestro autor (o el método dogmático o el método funcional[461]), debe ser rechazada porque los objetos de investigación pueden ser distintos y porque todos los métodos de comparación pueden ser necesarios para construir el Derecho Tributario Comparado[462].

En este último sentido, también resulta controvertible la propuesta metodológica del profesor PALAO TABOADA considerando las fundadas críticas que se han formulado contra el método comparativo funcional. Así, por ejemplo, se ha señalado, con razón a nuestro entender, que la "fuerza explicativa de la investigación que utiliza el método funcional es más reducida"[463], ya que se funda en un análisis menos exhaustivo del contexto cultural. En otros términos, el funcionalismo es más fácil de realizar que los otros métodos de comparación "y, por lo tanto, es más accesible para el investigador jurídico promedio". El funcionalismo se traduce en un reduccionismo de la realidad que resulta "muy atractiva para la mayoría de los investigadores"[464].

Ello se produce en buena medida por la presunción de similitud (sólo se pueden comparar las cosas que cumplen la misma función y, por ende, el énfasis se coloca en la búsqueda de las semejanzas, ignorando las diferencias culturales y sociales) y la pretensión de neutralidad en el proceso comparativo (la comparación debe dejar de lado las cuestiones políticas, los valores morales y los contextos culturales). En este último

[461] "El Derecho tributario se ha construido justamente mediante el empleo del método dogmático, que como hemos visto, el método comparatista [el método funcional] considera necesario abandonar". PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 209.
[462] El pluralismo metodológico tiene la virtud de hacer que el Derecho Comparado no sirva a un sólo discurso o ideología. En este sentido, nos parece muy afortunada la siguiente afirmación: "Si se entiende el Derecho comparado como una herramienta epistemológica, entonces él no corresponde a un método. La comparación de Derechos supone, por el contrario, varios métodos. Si se opta por una pluralidad de aproximaciones, el Derecho comparado no servirá más a un discurso (sea el de la unificación del Derecho, o bien el de la americanización del Derecho, o bien el del relativismo cultural), pues se trata de un instrumento, entre otros, para una comprensión crítica del Derecho". PONTHOREAU (2005), ob. cit., p. 23.
[463] VAN HOECKE, ob. cit., p. 11.
[464] Ibidem.

sentido, creemos oportuno, para visualizar ciertos peligros que subyacen a estas pretensiones, transcribir un pasaje del citado estudio de MARIAN sobre el Derecho Tributario comparado: "…, una ley que, como lo sugieren Zweigert y Kötz, no está 'impregnada por los puntos de vista morales', simplemente no existe. Asumir que las leyes pueden estar libres de contenido moral, no es sólo asumir lo imposible, sino que también esencialmente elimina la ley de todo lo que es interesante por el hecho de reducirla a un fenómeno casi biológico y neutral. Incluso si aceptamos este punto de vista, el resultado obvio de elegir un ámbito no político del derecho como objeto de comparación es la eliminación total del derecho público del discurso comparativo. Esto tendría profundas implicaciones para el derecho tributario como una rama del derecho público. Por lo tanto, tomado en serio, el enfoque funcionalista no puede servirnos para estudiar la comparación del derecho tributario"[465].

En suma, asumiendo que por definición el fenómeno tributario se encuentra arraigado en medida importante en consideraciones políticas, sociales y culturales, y que el método funcional tradicional (como el que parece postular el profesor PALAO TABOADA) ordena dejarlas de lado en el análisis comparativo, habría que concluir, llevándolo al extremo, que el enfoque funcionalista no serviría para comparar el Derecho Tributario o que tan sólo proporcionaría una visión reducida o simplificada de la realidad tributaria. Por lo demás, parafraseando a VAN HOECKE[466], si el foco de una investigación está en la forma en que las normas legales y las construcciones doctrinales de los respectivos sistemas tributarios resuelven ese problema jurídico (aspectos que son dejados de lado por el método funcional en aras de centrarse en el denominado "Derecho vivo"), el método funcional no es muy relevante.

[465] MARIAN, ob. cit., pp. 433-434.
[466] VAN HOECKE, ob. cit., p. 10.

Hay otro problema que ha sido planteado en contra del funcionalismo comparativo, en particular por los autores que participan del enfoque o método crítico del Derecho Comparado, y que también podría alcanzar a la propuesta metodológica del profesor PALAO TABOADA. En efecto, se señala por algunos críticos del análisis funcional que éste propende, o tiene como uno de sus objetivos prioritarios, una armonización excluyente y excesivamente simplificadora de la realidad. En este sentido, según observa MARIAN, los críticos a menudo ven al derecho comparativo general (dominado, podemos agregar, por el paradigma funcionalista) "como un proyecto ideológico-hegemónico dirigido a la asimilación o a la inclusión, que culmina en proyectos de armonización". "La concentración –continúa– en los sistemas legales europeos y otros occidentales en el proceso de taxonomía ha resultado en la marginación de los sistemas no occidentales. Esto, a su vez, creó un sesgo inherente a favor de los sistemas occidentales no sólo en el proceso de selección de jurisdicciones que se estudiarán, sino también en la evaluación normativa de lo que son sistemas 'buenos/exitosos'"[467]-[468].

[467] MARIAN, ob. cit., pp. 435-436.

[468] Esta concentración-marginación (incluso el sesgo) resulta evidente en algunos trabajos sobre comparación de sistemas tributarios, por ejemplo, cuando se expresa: "el estudio tendrá mayor valor si se centra en comparar sistemas fiscales con economías e instituciones socio-políticas similares, supuesto de las correspondientes a los Estados integrantes de la Unión Europea (en adelante, UE), que si se trata de abarcar territorios muy alejados del entorno e, incluso, históricamente de nuestra cultura y tradición". "En realidad –continúan los mismos autores–, cualquier informe comparativo en materia impositiva con relevancia para España debería conducir, en principio, a los 34 Estados miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), no sólo porque esta institución es considerada como la auténtica creadora del Derecho Internacional Tributario, como lo demuestra la difusión alcanzada por su modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio, su Guía de Precios de Transferencia de las Empresas Multinacionales (…) y su Modelo de Intercambio de Información Tributaria Automática, sino porque sus miembros reúnen, salvo por el caso de China, la porción más sustantiva del PIB mundial y, además, integran a su vez a la mayoría de las naciones pertenecientes en la UE y a las grandes economías occidentales (USA, Canadá, Australia, etc.)". Con todo, "tanto por la relevancia de nuestros lazos económicos y culturales como el hecho distintivo de nuestra pertenencia común a la Unión Europea e, incluso, la propia abundancia y calidad de las bases de datos conlleva que cualquier investigación sobre fiscalidad comparada tenga más relevancia y debe dirigirse, en particular, a los 15 miembros de la UE que conforman el núcleo tradicional del proyecto de integración europea, pues si bien somos conscientes de que la UE se extiende actualmente a 27 miembros y que la denominada 'zona euro' comprende 17 naciones, tras la entrada de Estonia el 1 de enero de 2011 en la misma, creemos que la diversidad institucional y económica de los nuevos Estados europeos haría disminuir la validez de un análisis comparativo de esta naturaleza". Cfr. CARBAJO VASCO, Domingo y PERAGÓN LORENZO, Luis Armando (2011), "Algunas cuestiones sobre la comparación internacional sobre sistemas jurídicos", *Gaceta Fiscal*, N° 312, pp. 119-120.

A este mismo respecto, y en línea con lo anterior, cabe recordar que desde la visión de ZWEIGERT Y KÖTZ (autores, no lo olvidemos, que inspiran las ideas del profesor PALAO TABOADA), entre los beneficios prácticos especiales del Derecho Comparado, están la contribución a la unificación sistemática del derecho y el desarrollo de un derecho privado aplicable a todos los países de Europa. Por el contrario, si uno revisa en términos más amplios las funciones y metas que estos autores le reconocen al Derecho Comparado[469], en ningún momento el foco se coloca en las diferencias. Ello pone de manifiesto una criticable falta de sensibilidad con las diferencias[470].

Pues bien, consecuente con dicho ideario funcionalista, el profesor PALAO TABOADA también coloca precisamente el foco en estas funciones y metas integradoras o unificadoras, y no en otras que legítimamente podría cumplir la comparación jurídica tributaria, al reflexionar sobre la creciente importancia del Derecho Tributario comparado: "La creciente internacionalización de la economía española, la pertenencia de España a la Unión Europea y, en general, el proceso de globalización, son factores que influyen en una importancia cada vez mayor del Derecho tributario comparado"[471]. En cuanto a la internacionalización, además de ciertas precisiones terminológicas, se hace referencia a la negociación de los convenios de doble imposición y a los trabajos del Comité Fiscal de la OCDE como buenas medidas de ejercicio de comparación. En lo que respecta a la Unión Europea, se expresa que "es un marco de interrelación entre los Derechos de los Estados Miembros y, por tanto, de continua comparación entre ellos. Esto es especialmente visible en relación con la armonización de las legislaciones de estos

[469] ZWEIGERT Y KÖTZ, ob. cit., pp. 16 y ss.
[470] "El funcionalismo de tipo clásico [al que entendemos adscribe el profesor PALAO TABOADA] se caracterizaba por la investigación de semejanzas y convergencias, a diferencia de la más reciente orientación neo-funcionalista dirigida a la investigación de semejanzas y diferencias y, en una versión post-moderna, se concentra especialmente sobre las diferencias y divergencias". SCARCIGLIA (2016), ob. cit., p. 69.
[471] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 219.

Estados, en particular en el ámbito tributario"[472]. Adicionalmente, se destacan otras formas menos aparentes de presencia del Derecho Comparado en el Derecho comunitario (v.g., colmar las lagunas del ordenamiento comunitario mediante el recurso a los principios generales del Derecho comunes a los Estados Miembros; en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas)[473].

Por último, y en términos generales, nos resulta criticable la propuesta metodológica del profesor PALAO TABOADA porque entendemos que el Derecho no puede definirse sólo en términos de eficiencia, oportunidad y utilidad (y ello es lo que propone en buena medida el funcionalismo metodológico, especialmente, en su versión tradicional), sino también en función de criterios de validez y justicia. Por lo demás, según anticipamos, nuestra investigación intenta proponer una metodología para el Derecho Tributario comparado que vaya más allá del método funcional, especialmente de su versión más tradicional o estricta, aunque sin excluirlo.

Con todo, importa advertir que PALAO TABOADA no es el único de los cultores del Derecho Tributario que abrazan los postulados del funcionalismo comparativo. En efecto, entre los más destacados y criticados se encuentra GARBARINO, el cual partiendo de la premisa de la incomparabilidad de las leyes y la dogmática y, en consecuencia, del entendimiento de que la "función" o el principio funcionalista es el principio metodológico del Derecho Tributario comparado, afirma que el método sólo puede ser de tipo funcional (para ser más precisos, una combinación de métodos funcionales)[474]. En la

[472] Ibidem, p. 220.
[473] Ibidem, pp. 220-221.
[474] "Con riguardo al metodo, si puo subito affermare che nel diritto tributario comparato non existe un metodo puro della comparazione, bensi piu metodi che possono essere combinati insieme.

Il diritto tributario comparato e quindi una disciplina giuridica che si caratterizza per i *metodi* che gli sono propri e pertanto la *ragione strumentale* costituisee I'elemento caratterizzante il diritto tributario comparato fondato su una idea strutturale ed evolutiva dei diritto".

"Se si e dimostrata la *incomparabilita* delle leggi e delle dogmatiche e la necessita di riferirsi alla teoria dei diritto che considera I'elemento dinamico dei diritto, e evidente che iI metodo non possa essere che di tipo *funzionale,* e quindi avere ad oggetto le *funzioni* delle regole ed i processi che presiedono alla lora applieazione per spiegare similitudini e diversita dei sistemi".

misma línea, y evidentemente influenciado por GARBARINO, aparece SELICATO, para quien la razón por cual en el Derecho Tributario sólo se puede utilizar el método funcional, es que tiene como propósito fundamental la obtención de ingresos y, por lo tanto, se caracteriza por un alto nivel de pragmatismo[475]. Entendemos que las críticas hechas con anterioridad a la propuesta metodológica del profesor PALAO TABOADA, en general, son aplicables también a estos otros autores, sin perjuicio de algunos otros comentarios que se hacen más adelante.

Volviendo al artículo del profesor PALAO TABOADA, a continuación de la descripción del método comparativo (entendimiento funcional del método comparativo), y entrando ya en el campo de la aplicación de dicho método en el Derecho Tributario español, observa que los cultivadores del Derecho Tributario como disciplina científica no se han interesado por los estudios comparados en sentido estricto (en el sentido que postula el método funcional), sino más bien por referencias a otros ordenamientos con ocasión del estudio del propio Derecho[476].

En cuanto a la razón de dicho desinterés, el profesor PALAO TABOADA postula que el Derecho Tributario se ha construido mediante el empleo del método conceptual-dogmático, el cual precisamente se busca abandonar o superar por medio del método

"Se si scorre la letteratura comparatistica generale (quindi al di fuori del diritto tributario) si individua invero una matrice comune di tipo *funzionalista* ai metodi generalmente proposti ed adottati, onde da essi pare comunque necessario prendere le mosse per individuare il *metodo per la comparazione nel diritto tributario*. Questi metodi funzionali sono: (i) I'impostazione per "formanti", cioé la comparazione delle e.d. "regale operative" mediante I'analisi degli elementi strutturali dei sistema giuridico (c.d. formanti dottrinale, giurisprudenziale, legislativo e normativo), e (ii) l'impostazione fattuale o "common core", cioé il confronto delle soluzioni giuridiche a problemi comuni independentemente dalle qualificazione concettuali nazionali". GARBARINO (2004), ob. cit., pp. 1070-1071.

[475] SELICATO, ob. cit., p. 71, señala lo siguiente: "Nel diritto comparato non esiste un unico metodo ma diversi metodi che, di volta in volta e a seconda dell'oggetto, possono essere combinati fra loro in modo da avvalersi della impostazione esplicativa piu efficace. Il diritto tributario, tuttavia, avendo como scopo fondamentale l'acquisizione del gettito, e caratterizzato da un elevato livello di pragmatismo. Per questo motivo si ritiene che il metodo da utilizzare non possa che essere basato su un approccio 'funzionale'. Il funzionalismo e una modalita di indagine comparata che non si ferma ai dati formali delle norme o degli istituti giuridici ma ha ad oggetto l'indagine sullo scopo delle norme nella loro concreta applicazione".

[476] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 209.

funcional[477]. En otras palabras, PALAO TABOADA sostiene en este punto la tesis de que la escasez de estudios de Derecho Tributario en sentido estricto se debe al predominio en el campo del derecho de los tributos del método conceptual-dogmático. En suma, pareciera que nuestro autor quisiera transmitir la idea de que se ha realizado poca comparación jurídica tributaria en rigor (aplicando el método funcional) por el predominio entre los estudiosos del Derecho Tributario de otra corriente metodológica (el método dogmático). Ello también supondría admitir la posibilidad de existencia de estudios comparativos tributarios en un sentido no estricto o, si se prefiere, estudios que comparan aplicando el método dogmático.

En una apreciación general, observando el panorama de los estudios etiquetados de Derecho Tributario comparado, estimamos que el profesor PALAO TABOADA lleva algo de razón en este punto. En efecto, es muy posible que una parte importante de estos trabajos no apliquen el método funcional ni ninguno otro método de comparación o que apliquen los métodos más básicos e insuficientes de comparación (ej., el método textual o normativo-legal). Pero también existe la posibilidad, y como señalamos precedentemente esta es una de las premisas de nuestra investigación, que sin explicitarlo, y hasta inconscientemente, algunos autores apliquen el método funcional u otros métodos o una combinación de ellos. Ahora bien, sólo después de que realicemos el ejercicio de analizar esos estudios –en otro apartado de esta tesis– podremos ratificar o descartar con mayor precisión estas premisas.

En cuanto a la razón, puede ser que efectivamente sea predominante todavía el dogmatismo y el positivismo entre los cultivadores del Derecho Tributario, pero también puede suceder que la escasez de estudios comparativos rigurosos en lo que respecta al método tenga su causa en el poco conocimiento de las técnicas o métodos de análisis

[477] Ibidem.

comparativo. Dicho de otro modo, y parafraseando a TARUFFO[478], la realidad expuesta pudiese ser consecuencia de una cierta "ignoranza comparatistica". Por lo demás, como dice REITZ, hay que tener presente que la mayoría de los que realizan estudios comparativos no se les enseñó formalmente cómo hacer Derecho Comparado[479]. En todo caso, esta situación ha sido atinadamente puesta de relieve en otro trabajo del profesor PALAO TABOADA[480].

En conexión con lo anterior, enseguida el profesor PALAO TABOADA plantea –con razón a nuestro juicio– que "la recepción de figuras o instituciones de otro ordenamiento, aunque se basa en una comparación, no es Derecho comparado en sentido estricto"[481]. Con todo, esta idea pudiese resultar un tanto contradictoria considerando que algunos autores entienden la circulación de modelos como uno de los métodos funcionales.

Continuando con el estado de la cuestión, nuestro autor, advirtiendo que eventualmente podría incurrir en alguna omisión, observa que no se han realizado desde el Derecho Tributario estudios comparativos relevantes "en relación con los conceptos e instituciones que integran la parte general", complementando que será de "gran interés comparar, por ejemplo, los principios de la responsabilidad tributaria, o los sistemas de gestión o los Derechos penal y sancionador y procesal penal en materia tributaria"[482]. Asimismo, como el Derecho Tributario se funda en otras disciplinas matrices, sugiere como campos fructíferos para la comparación el derecho constitucional tributario, el

[478] TARUFFO, Michele (2003), "Comparazione e riforme processuali", en Bartorello, Valentina (Coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, p. 285.
[479] REITZ, ob. cit., p. 617.
[480] En este sentido, refiriéndose a algunos desequilibrios que aprecia en el método jurídico que ha predominado en el Derecho Tributario español y que califica –sin mayores pretensiones de precisión– de "formalista", menciona entre ellos, el "[d]esconocimiento casi total del Derecho comparado, cuyo estudio ha sido muy descuidado por los estudiosos de la Hacienda Pública tanto desde la perspectiva jurídica como desde la económica". Cfr. PALAO TABOADA, Carlos (2002), "El papel de los profesores de Derecho Financiero y Tributario en la elaboración de la legislación Tributaria", en AA.VV. *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Doc. Nº 11/02, Ed. IEF, Madrid, pp. 67 y ss.
[481] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 210.
[482] Ibidem.

derecho penal tributario, etc. Lo anterior, respalda una de nuestras premisas cual es que cualquier área del Derecho Tributario es susceptible de análisis comparativo, sea la parte general o la parte especial. En cuanto a la inexistencia a la fecha en que escribe el profesor PALAO TABOADA de estudios comparativos de la parte general del Derecho Tributario, únicamente podremos pronunciarnos sobre su corrección una vez que completemos el examen de los trabajos etiquetados de derecho tributario comparado publicados con anterioridad al trabajo que analizamos. Habrá que ver asimismo cuál es la situación con posterioridad a esa fecha.

En los siguientes pasajes de su trabajo, tomando como criterio sistemático la distinción entre micro y macrocomparación, el profesor PALAO TABOADA emprende la tarea de revisar parte de la literatura nacional y extranjera relacionada, en mayor o menor medida, con el Derecho Tributario comparado. Aunque el muestreo es interesante, se extrañan, entre otras, referencias a la literatura italiana, en la cual, según hemos reseñado, pueden encontrarse interesantes estudios comparativos de Derecho Tributario.

Más allá del criterio sistemático de clasificación antes indicado, se extrañan criterios más precisos para determinar si una obra constituye o no Derecho Tributario comparado en sentido estricto. Por lo pronto, sólo en un caso se hace referencia precisa a la parte del trabajo en que se describe el método (proyecto de investigación comparada sobre la fiscalidad de las organizaciones no lucrativas y de las aportaciones a las mismas[483]). En algunos casos, los menos, consecuente con el funcionalismo reduccionista que se profesa, pero sin entrar en mayores precisiones, se dice que una obra no es en rigor Derecho Comparado ya que tiene "un enfoque confesadamente normativo, que las distingue del método comparativo, del que se predica carácter empírico"[484]. Tampoco pasarían el test los estudios de carácter básicamente cuantitativo. En fin, según veremos,

[483] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 218, nota 52.
[484] Ibidem, p. 215.

y atendido a que no se explicitan otras razones, pareciera que determinados trabajos tendrían en gran medida el carácter de un estudio comparado por los términos en que reza su propio subtítulo.

En lo que se refiere a la macrocomparación[485], una parte significativa de los trabajos mencionados en esta parte, no son en rigor, a su juicio del profesor PALAO TABOADA, Derecho comparado: *Systemes généraux d'impots* de René STOURM; *Handbuch der Finanzwissenschaft* dirigida por Fritz NEUMARK; *Fiscal Systems* de Richard MUSGRAVE[486]; *Les Systemes Fiscaux* de Pierre BELTRAME[487]; *Los principios de la imposición* de NEUMARK. En sus palabras: "Aunque todas estas obras contienen muchos elementos de carácter comparativo, no son en rigor estudios de Derecho comparado". "Las obras de Haller y Neumark coinciden en gran medida en su fin: señalar cuáles son los principios a los que deben ajustarse los sistemas fiscales si aspiran a ser 'justos' y 'racionales'. Tienen, pues, un enfoque confesadamente normativo, que las distingue del método comparativo, del que se predica carácter empírico"[488].

Por el contrario, según PALAO TABOADA, sí calificarían como Derecho Tributario comparado las siguientes obras: *Sistemas fiscales contemporáneos* del profesor Ricardo CALLE SAIZ (se acerca más al Derecho comparado ya que "[e]l grueso de la obra está formado por un estudio comparado del sistema tributario español con el de los entonces nueve Estado miembros de la Comunidad Económica Europea desde la perspectiva de la armonización fiscal"[489]); algunos trabajos científicos del profesor FUENTES QUINTANA (*Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*; "El impuesto

[485] Ibidem, pp. 211 y ss.
[486] "La obra de Musgrave está, por tanto, muy alejada de lo que podría considerarse *Derecho* tributario comparado. En general, no caben en este concepto, por muy laxos que sean los términos en los que se lo defina, los estudios de carácter básicamente cuantitativo". Ibidem, p. 212.
[487] No sería, en rigor, Derecho Comparado por no estar muy alejada de los planteamientos metodológicos del Musgrave. Ibidem.
[488] Ibidem, pp. 214-215.
[489] Ibidem, p. 212.

sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española"); *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán* de Pedro HERRERA MOLINA; y *Tax Law Design and Drafting* editado por Victor THURONYI[490].

Consideramos conveniente detenernos en algunas de estas últimas obras. En primer lugar, creemos oportuno hacer algunos comentarios respecto al trabajo del profesor FUENTES QUINTANA titulado *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma.*

Sobre esta obra el profesor PALAO TABOADA expresa lo siguiente: "El enfoque comparatista tiene su manifestación más alta en el discurso de ingreso del profesor Fuentes en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas en 1975, titulado expresivamente *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma.* Describe el profesor Fuentes Quintana el objeto de su análisis en los siguientes términos, que seguramente no tendría inconveniente en suscribir cualquier teórico del Derecho comparado: "[La] descripción de la estructura tributaria no puede confundirse con una simple enumeración o un recuento laborioso de los impuestos, ni sustituirse por el ordenado relato de su cuadro legal. De lo que se trata es de identificar los principios a los que corresponde el efectivo reparto de la carga tributaria, principios que señalan y limitan el papel de cada gravamen y el propio y general de la imposición dentro de la vida económica y social de un país"[491].

Habría que entender que el profesor PALAO TABOADA quiere transmitir la idea de que este trabajo calificaría como estudio de Derecho Tributario comparado porque, tal como postula el funcionalismo comparativo, el autor atiende a la realidad y no a las reglas

[490] THURONYI, Victor [editor] (1996), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. I, Ed. International Monetary Fund, Washington DC; THURONYI, Victor [editor] (1998), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. II, Ed. International Monetary Fund, Washington DC.
[491] Ibidem, pp. 213-214.

legales o conceptos formales. En nuestra opinión, todo ello podría tener sentido, y ser suscrito por cualquier teórico del Derecho Comparado, en la medida que FUENTES QUINTANA hubiese pretendido efectivamente realizar en rigor un análisis comparativo más allá de un nivel básico o meramente ejemplificativo. En efecto, la sensación que nos produce la lectura del trabajo de FUENTES QUINTANA es que hace una descripción de todos los principios que informan la estructura tributaria del sistema español en una determinada época y también las condiciones para una adecuada reforma de este. Sin lugar a duda, se trata de una descripción bastante completa, centrándose ciertamente más en los aspectos económicos, sociales, culturales, administrativos, etc., que en los normativos. También es cierto que se hacen algunas referencias comparativas a otros países europeos (v.g., "Ningún país europeo presenta en su gasto público una centralización tan acusada como el español"[492]) y a algunos otros modelos o estilos tributarios (estilo fiscal mediterráneo, estilo fiscal noroccidental y estilo fiscal centroeuropeo). Sin embargo, no encontramos un desarrollo del otro u otros sistemas tributarios a comparar. Por lo tanto, incluso aceptando que FUENTES QUINTANA pudiese haber tenido la intensión de utilizar el método comparativo, a lo sumo, estimamos podría afirmarse que estamos ante una muy completa descripción no legal de tan sólo uno de los elementos de comparación o que, simplemente, se trata de una comparación en un nivel muy básico, principalmente ejemplifica.

Si analizamos, en segundo lugar, la obra titulada *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, resulta sorprendente la nula explicación sobre los aspectos metodológicos de la obra. Recordemos que sobre este trabajo el profesor PALAO TABOADA se limita a señalar lo

[492] FUENTES QUINTANA, Enrique (1975), *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, Discurso leído el día 10 de junio de 1975, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, p. 16.

siguiente: "En la obra de Tipke hay también algunas referencias de derecho comparado, pero su marco de referencia es predominante alemán. Ella inspiró el importante estudio de Herrera Molina sobre el principio de capacidad económica, que según reza en su propio subtítulo tiene en gran medida el carácter de un estudio comparado de la aplicación de dicho principio en los ordenamientos jurídicos alemán y español"[493]. ¿Qué tenga "en gran medida el carácter de estudio comparado" significa que el profesor HERRERA MOLINA utiliza el método funcional en la comparación que realiza? Las breves explicaciones del profesor PALAO TABOADA no entregan luz sobre esta cuestión, aunque en el contexto de su argumentación previa (primera parte de su artículo), uno tendería a pensar que este tipo de valoraciones posteriores se hacen tomando como parámetro las coordenadas del funcionalismo comparativo. Veamos.

En nuestra opinión, aunque el profesor HERRERA MOLINA no explicite ningún método comparativo, se trata efectivamente de un estudio de Derecho Comparado, por las razones que se pasarán exponer, pero tenemos dudas que constituya una obra que pueda, sin más, o únicamente, clasificarse metodológicamente en el funcionalismo comparativo.

En efecto, si bien en la obra del profesor HERRERA MOLINA hay referencias importantes a las soluciones (modelos) y experiencia de otros Estados europeos[494], como asimismo la constatación de determinadas convergencias en la solución de un problema común, y en ese sentido cierta coincidencia con los postulados del método funcional, la búsqueda en ningún caso se orienta hacia la solución más eficiente, sino hacia la solución

[493] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 215.

[494] Así, por ejemplo, en el segundo párrafo de la introducción de esta obra: "El principio constitucional de capacidad económica sufre una grave crisis cuya causa principal se encuentra en una aplicación errónea de la tesis de la interdicción de la arbitrariedad elaborada por la doctrina germánica. Esta incorrecta aplicación no constituye una peculiaridad de nuestro país, sino que tiene su origen en los primeros pronunciamientos del Tribunal Constitucional alemán. Por ese motivo la experiencia alemana resulta especialmente útil para ayudar a resolver –sin mimetismos ni transposiciones mecánicas– los problemas del ordenamiento español". HERRERA MOLINA, Pedro (1998), *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, p. 17.

más justa (uno de los objetivos principales del autor es mostrar el camino hacia una mayor justicia tributaria). Por otra parte, sin movernos todavía de la introducción de la obra, resulta oportuno constatar que en ella se deja expresa constancia de que en la primera parte del trabajo "se examina su fundamento [de la capacidad económica] –dogmático y constitucional–, su estructura y contenido, los criterios para resolver posibles conflictos con otros derechos y valores constitucionales, y las técnicas para su efectivo control por el Tribunal Constitucional"[495]. En esta misma línea, TIPKE en el prólogo de la obra señala: "El autor elabora cuidadosamente el contenido y los límites del principio de capacidad económica. Puesto que los tribunales constitucionales se han ocupado del principio de capacidad económica en España, Italia y Alemania, resulta adecuado comparar jurisprudencia de tales tribunales, así como acudir a la doctrina científica"[496]. Por lo tanto, parafraseando al profesor PALAO TABOADA, como la obra en comento tiene también un enfoque confesadamente dogmático, que el Derecho comparado funcional trata de superar, no sería en rigor una obra de Derecho Tributario comparado funcional.

Por lo demás, aun cuando la jurisprudencia constitucional y la doctrina sean los datos principales, en la elaboración del contenido y los límites del principio de capacidad económica, el HERRERA MOLINA no deja de lado el dato normativo, el desarrollo histórico de la problemática ni tampoco –en cierto modo– el contexto cultural.

Observando, pues, más de cerca el contenido de la obra del profesor HERRERA MOLINA, podría concluirse que, sin explicitarlo, y tal vez hasta de forma inconsciente, en alguna forma utiliza una combinación de métodos de comparación (histórico, estructural o por "formanti" [claramente el autor trata los factores jurisprudencial, doctrinal y legislativo], crítico, funcional moderado, etc.).

[495] Ibidem.
[496] Ibidem, p. 14.

Por último y, en tercer lugar, respecto a la obra editada por THURONYI, llama la atención que el profesor PALAO TABOADA insista en calificar este estudio como de Derecho Tributario comparado estricto (en el sentido de aplicación del método comparativo), cuando en la propia introducción de esta obra se expresa que "el enfoque de la mayoría del libro puede ser considerado como de reforma legal antes que como Derecho comparado"[497]. Y no le resulta suficiente el reconocimiento de los autores de la obra, porque entiende, siguiendo nuevamente a ZWEIGERT Y KÖTZ, que "una de las finalidades que generalmente se atribuyen al Derecho comparado es precisamente ofrecer al legislador la solución más adecuada para los problemas jurídicos", añadiendo, en la misma línea, que "[e]n el trance de una reforma legislativa resultan poco útiles los análisis puramente conceptuales y dogmáticos que, como antes hemos señalado, el Derecho tributario trata de superar"[498]. O sea, en opinión de PALAO TABOADA, y pese a la propia delimitación de los autores de la obra, ella sería Derecho Tributario comparado, en sentido estricto, porque la reforma legal es una de las funciones o metas del Derecho Comparado funcional. Todo esto difiere en alguna medida de la opinión de otros autores, como MÖSSNER, para el cual este tipo de obras son muy útiles y contribuyen al conocimiento del derecho extranjero, pero no cumplen los requisitos de una comparación científica del derecho, incluso le parece sorprendente –continúa– que esta obra no tenga un modelo y no trate del método comparativo considerando la larga tradición en la ciencia del Derecho Comparado en general de disputas metodológicas sobre la forma correcta de comparar[499]. MARIAN, en similar sentido, plantea que este tipo de obras producen lo que se entiende por "conocimiento comparativo"; algo que está en el nivel básico, pero que es más que una simple yuxtaposición de leyes tributarias de distintos países. En otras palabras, en

[497] THURONYI, Victor [editor] (1996), *Tax Law Desing and Drafting*, vol. I, Ed. International Monetary Fund, Washington DC, p. xxviii.
[498] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 216.
[499] MÖSSNER, ob. cit., p. 15.

opinión de MARIAN, si bien esta obra produce un nuevo conocimiento comparativo, a partir de la búsqueda de las similitudes, carece de un discurso metodológico, lo cual muestra que el conocimiento comparativo tributario puede generarse incluso sin un discurso metodológico. La mala noticia –agrega– es que, sin ese discurso, nos quedamos indefensos cuando intentamos evaluar los méritos del nuevo conocimiento adquirido[500].

Finalmente, para completar nuestro análisis crítico, vamos a referirnos brevemente en los párrafos siguientes a los trabajos que el profesor PALAO TABOADA comprende en el ámbito de la microcomparación.

La primera obra que se menciona en este acápite[501] es el estudio de SELLIGMAN titulado *L'impot sur le revenu*. Luego de describir su contenido y los países comprendidos en esta investigación, el profesor PALAO TABOADA destaca el hecho de que en cada uno de dichos países se exponga detenidamente la historia del impuesto sobre la renta[502]. Frente a ello, en vez de aceptar la existencia de un método histórico de comparación, el profesor PALAO TABOADA posiblemente en un intento por salvaguardar una visión monopólica del método comparativo, recurriendo nuevamente a los autores que lo inspiran, plantea lo siguiente: "También, pues en relación a la materia tributaria se comprueba la exactitud de la afirmación de Zweigert y Kötz de que 'los fundadores del moderno Derecho comparado eran en su mayoría destacados historiadores del Derecho', aunque tampoco el derecho moderno comparado trata a las soluciones de otros países como si careciesen de historia"[503]. Dicho de otro modo, allí donde posiblemente era más razonable observar que SELLIGMAN utiliza predominantemente el método histórico de comparación, o una combinación de métodos, nuestro autor opta al parecer por enmarcarlo únicamente en el método funcional.

[500] MARIAN, ob. cit., pp. 423-424.
[501] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., pp. 216 y ss.
[502] Ibidem.
[503] Ibidem, pp. 216-217.

Enseguida se señalan un grupo de obras[504] que según el profesor PALAO TABOADA utilizan "un método muy frecuente en el Derecho comparado, que consiste en la redacción por conocedores de la materia estudiada en cada uno de los países seleccionados (…) y un posterior estudio propiamente comparativo, en el que se señalan los aspectos comunes y las diferencias entre dichos países"[505]. De nuevo en este caso, el profesor PALAO TABOADA, fundamenta recurriendo a los autores funcionalistas tantas veces citados: "Como dicen Zweigert y Kötz, esta es la parte más difícil de los trabajos comparativos y no pueden sujetarse a reglas fijas sino que depende de las características de la materia estudiada: la comparación tiene que descubrir aspectos de ésta que no resultan del examen aislado de los Derechos nacionales; en este sentido señalan los autores citados que la mera adición en forma de catálogo de diferencias y coincidencias no aporta demasiado, puesto que en el fondo no sería otra cosa que la repetición de forma más nítida de cosas que ya están en los informes nacionales. La comparación, afirman, debe situar a las soluciones adoptadas en los diferentes ordenamientos en una perspectiva nueva y común, independiente de su propio sistema y conceptos"[506]. Por encima de estas y otras cautelas para que se produzca una verdadera comparación que hace el profesor PALAO TABOADA, estamos con aquellos que sostienen –en general– que el resultado de estos trabajos es más una descripción del estado del país que una comparación propiamente tal[507]. Incluso más, si estos trabajos calificaran como comparación verdadera en el sentido del método funcional tradicional, podrían replicarse respecto de ellos una parte importante de las críticas e insuficiencias que párrafos más arriba hemos formulado.

"Este es el método –agrega nuestro autor– que se utiliza ordinariamente por las asociaciones e instituciones internacionales dedicadas al cultivo de las disciplinas

[504] *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis; Spenden-und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa.*
[505] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 217.
[506] Ibidem.
[507] Por todos, MÖSSNER, ob. cit., p. 15.

financieras"[508] (es decir, IFA, EATPL, IBFD, ILADT). A estas organizaciones, continúa habría que añadir "al propio IEF, en cuya serie de monografías y documentos figuran importantes estudios comparativos"[509], mencionando algunos de ellos. Será que debemos entender que esos importantes estudios comparativos del IEF han sido desarrollados utilizando el método funcional. Veamos.

El primero de estos estudios lleva por título «Medidas antielusión fiscal» y su autoría corresponde a Eduardo SANZ GADEA[510]. En este trabajo no hay una toma de posición metodológica expresa. Tampoco se indica entre los objetivos la comparación de determinados sistemas o instituciones tributarias. En términos generales, se usa la expresión "Derecho comparado" como sinónimo de derecho extranjero[511]. Sin embargo, algún grado de comparación, básico y general, puede apreciarse en ciertos pasajes, al establecerse algunas semejanzas y diferencias entre países[512].

Luego, tenemos el estudio de PICOS SÁNCHEZ[513]. En estricto rigor, consideramos que no es este un trabajo de "derecho" comparado, sino más bien un estudio de modelación económica y empírica, en el que, según palabras del propio autor, se parte con un "breve análisis de la experiencia comparada"[514], con el propósito de demostrar "la homogeneidad de los modelos"[515].

---

[508] PALAO TABOADA (2008), ob. cit., p. 218.
[509] Ibidem.
[510] SANZ GADEA, Eduardo (2009), *Medidas antielusión fiscal*, Documentos, N° 8, IEF, Madrid.
[511] Ver, por ejemplo, en este sentido, Ibidem, pp. 113, 114 y 149.
[512] "Una comparación general pondría de relieve que el contenido de las normas antiabuso en los convenios con EEUU y Australia es bastante más intenso que el de Francia. Probablemente la pertenencia de ambos Estados, Francia y Reino Unido, a la Unión Europea explique esta diferencia, pero también el celo de EEUU y Australia por preservar sus normas antiabuso internas y evitar la aplicación impropia del convenio" (SANZ GADEA, ob. cit., p. 204). Asimismo, una de las conclusiones: "Cuarta.—La mayor parte de los Estados, han reaccionado contra ciertos perfiles de la estrategia fiscal de los grupos multinacionales, mediante normas específicas antiabuso, pero sin que de ello haya de colegirse la inaplicabilidad de las normas generales. España no ha sido excepción, y, en términos generales, tenemos las normas antiabuso específicas más difundidas" (Ibidem, p. 269).
[513] PICOS SÁNCHEZ, Fidel (2004), *El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos en España*, INV. N° 8/2004, IEF, Madrid.
[514] Ibidem, p. 7.
[515] Ibidem.

Otro de los estudios referidos por PALAO TABOADA es el siguiente: «El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE.UU.»[516]. En este estudio no se explicita el método usado, ni siquiera hay una introducción que exprese sus objetivos. Tampoco hay conclusiones. Simplemente se describen por separado dos realidades normativas respecto de una figura en particular, complementada con referencias doctrinales, especialmente en el caso de Italia. Por lo tanto, habría fundamento para argumentar de que en rigor no se trata de un trabajo de Derecho Comparado, sino más bien de un estudio que proporciona ciertos antecedentes preliminares –principalmente normativos– para realizar una comparación.

A continuación, tenemos el trabajo de Fernando SERRANO ANTÓN titulado *La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble tributación internacional. La experiencia española y el Derecho comparado*, DT 26/04. En la introducción no se indica que sea un trabajo de Derecho Comparado ni que se persigan objetivos en este sentido. También en este caso la expresión "Derecho Comparado" que aparece en el título está tomada más bien en el sentido de derecho extranjero. En otras palabras, este estudio tiene por objeto principal analizar la experiencia española sobre los procedimientos amistosos en los CDIs, con ciertas referencias ejemplificativas a la regulación[517] y jurisprudencia extranjera[518]. En definitiva, a nuestro parecer, se trata más propiamente de un estudio de derecho internacional tributario con ciertas referencias comparativas.

Enseguida corresponde comentar la investigación de MARTÍN JIMÉNEZ Y CALDERÓN CARRERO cuyo título es el siguiente: *Los impuestos de salida y el derecho comunitario*

[516] Este estudio, en los mismos términos, fue publicado en *Crónica Tributaria* N° 113/2004, pp. 139-153.
[517] SERRANO ANTÓN, Fernando (2004), *La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble tributación internacional. La experiencia española y el Derecho comparado*, DT 26/04, IEF, Madrid, pp. 10 y 28.
[518] Ibidem, pp. 10 y 24.

europeo a la luz de la legislación española (DT 17/07)[519]. Este estudio tiene por objeto los impuestos de salida con motivo de un cambio de residencia de una persona natural o jurídica desde la perspectiva de la legislación española en relación con el derecho comunitario, especialmente aquel emanado del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas[520]. Dicho de otro modo, se trata de un trabajo cuyo foco son las relaciones entre el derecho interno español con el derecho comunitario. De este modo, en clave comparativa, a lo sumo, podría sostenerse que estamos frente a una comparación entre la legislación española (solución legislativa española al problema de la salida de los contribuyentes) y la legislación de otros Estados miembros (solución legislativa de otros países miembros de la CE) en la forma explicitada, en este último caso, en los pronunciamientos del TJCE. Más difícil, sino imposible, es entenderlo como un ejercicio de comparación entre la legislación española y el derecho comunitario, considerando que este último también es derecho interno. En cualquier caso, los autores de este estudio, en ninguna parte, expresan que se trate de un trabajo de Derecho Comparado.

Finalmente, nos encontramos con el trabajo de RUIZ ALMENDRAL Y VAILLANCOURT (PT 29/06). Este estudio –según se expresa en su introducción–, a diferencia de los anteriores, sí tiene por objeto comparar: ¿Qué? La evolución en el tiempo del uso de los poderes tributarios por parte de dos conjuntos de gobiernos subnacionales: las provincias canadienses y las Comunidades Autónomas españolas en el campo del impuesto sobre la renta personal. Con todo, sus autores omiten hacer una alusión expresa al método comparativo aplicado. No obstante ello, y en nuestra opinión, este trabajo bien podría

[519] MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. y CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2007), *Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española*, DT 17/07, IEF, Madrid. También publicado en *Crónica Tributaria* N° 125/2007, pp. 49-76.

[520] "Al tratarse de un trabajo enfocado desde una perspectiva nacional, el análisis se centra fundamentalmente en las cuestiones que plantea la legislación fiscal española en relación con traslados de residencia o domicilio por parte de personas físicas y entidades al territorio de otros Estados miembros". Ibidem, p. 50.

encuadrarse, por ejemplo, en el denominado método de la regla de las tres "C", el cual según veremos en detalle más adelante, supone tres etapas o fases racionalmente dispuestas (conocimiento, comprensión y comparación) que llevan a una confrontación de semejanzas y diferencias, y a la determinación de sus causas. La primera fase conlleva la condición de que los elementos sean comparables, esto es, realizar un juicio de comparabilidad. Creemos que este juicio es realizado por los autores cuando indican que a pesar de las diferencias constitucionales e institucionales de estos países, algunos de estos resultados son similares o "al menos comparables"[521]. Sin perjuicio del análisis que se realiza en el cuerpo del trabajo, las tres fases de la comparación pueden desprenderse desde un principio cuando presentan la estructura del estudio: "El documento se divide en tres partes. En primer lugar, presentamos el marco constitucional, legal e institucional de ambos países, poniendo énfasis en los elementos relevantes en materia tributaria. En segundo lugar, examinamos los resultados en ambos países, prestando la mayor atención al campo de los impuestos sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Tercero, comparamos y contrastamos estos usos"[522]. En cuanto a la comprensión de los elementos de comparación, observamos que cada uno de ellos es investigado en el marco de cada ordenamiento jurídico en interacción con una serie de elementos jurídicos y extrajurídicos o metajurídicos (históricos, económicos, sociales, culturales, etc.). En otros términos, no sólo se describen o presentan normas positivas sino también "elementos determinantes", esenciales, característicos y específicos de cada ordenamiento jurídico (ej., en el caso español, la identificación de las razones históricas y culturales que explicarían las asimetrías en el grado de autonomía impositiva entre las Comunidades Autónomas). En la fase de comparación se establecen semejanzas y diferencias con la correspondiente explicación, en algunos casos, de sus causas. Tal vez esta parte pudo ser un poco más

[521] RUIZ ALMENDRAL y VAILLANCOURT, ob. cit., p. 7.
[522] Ibidem.

profusa en lo que respecta a la determinación, valoración y conexión o fundamentos de las relaciones entre semejanzas y diferencias, pero ello no desvirtúa el encuadramiento metodológico que sugerimos subyacente o no explicitado. En definitiva, creemos que este trabajo, en lo metodológico, está un paso más adelante del funcionalismo. Dicho de otro modo, habiendo cierto grado de funcionalismo en el planteamiento (por el énfasis en las similitudes), tal rasgo disminuye o desaparece en las fases de comprensión y comparación de los elementos de comparación, en las cuales resaltan las divergencias entre los países comparados. En términos más amplios, creemos que los autores usan, sin explicitarlo, un enfoque comparativo histórico, cuantitativo, estructural y en parte funcional. Decimos en parte porque nos parece que la hipótesis que se intenta demostrar es claramente funcional, ya que se busca identificar cierta equivalencia funcional entre los países comparados[523], pero los resultados de la comparación lo son menos (más allá de ciertas dinámicas generales similares, la investigación ofrece varias diferencias explicativas de la no convergencia de los sistemas). En conclusión, reiteramos, consideramos que se trata de un estudio comparativo sólo funcionalista en parte, pero podría serlo más claramente con una mejor formulación de la hipótesis y justificación de las opciones metodológicas comparativas.

En consecuencia, hay evidencia suficiente nos parece para poner en duda el funcionalismo metodológico que parece apreciar el profesor PALAO TABOADA en varios de los trabajos que cita en su comentado artículo. Tampoco observamos que sus ideas metodológicas comparativas hayan tenido mucho impacto. Sin embargo, en un estudio de

[523] "El principal interés de esta comparación radica en que, a pesar de las diferencias predominantes en los antecedentes constitucionales e institucionales de estos países, algunos de los resultados son similares o al menos comparables y hay razones para creer que seguirá siendo así". Ibidem, p. 5.

reciente publicación es manifiesta más decididamente la influencia de las ideas del profesor PALAO TABOADA[524].

En la primera parte de este último trabajo[525], entrelíneas, se deja entrever la importancia que en lo metodológico se dará más adelante al trabajo de PALAO TABOADA: "Imprescindible respecto al método comparativo en el Derecho tributario es el completo trabajo de Palao Taboada (2008), p. 207-221". Luego, bajo el epígrafe de "Algunas reflexiones y experiencias propias", SÁNCHEZ BLÁZQUEZ sostiene que existen algunas ideas (concretamente dos) que pueden ayudar a lograr que la relevante decisión de selección de un aspecto sobre el que tomar la perspectiva comparatista en clases. Esas ideas son: (i) la interrelación entre la investigación y la docencia; y (ii) el aspecto a utilizar en la docencia ha de conectarse con "problemas reales del Derecho vivo". Es decir, el punto de partida de la comparación sería "un problema de la vida real". La conexión con las ideas metodológicas de PALAO TABOADA y el funcionalismo se manifiesta precisamente en el alcance que se atribuye a estas expresiones. "En este sentido –agrega SÁNCHEZ BLÁZQUEZ–, Palao Taboada (2008) ponía de relieve que 'el objeto de la comparación no son las categorías o conceptos formales, sino la realidad jurídica'. En palabras de Rheinstein (1987) 'no es un artículo de la ley o una máxima jurisprudencial, sino el Derecho vivo'. Por este motivo, el método comparatista atiende [citando nuevamente a PALAO TABOADA] 'a la función que desempeñan las instituciones o figuras del Derecho, no a su concepto; su principio esencial es el llamado 'principio de la funcionalidad': sólo se puede comparar lo que tiene la misma función o trata de resolver

[524] SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor (2021), "Algunas reflexiones acerca del uso del Derecho Comparado en la Docencia del Derecho tributario", en Jonatán Cruz Ángeles (coord.), *Innovación en la docencia e investigación de las ciencias jurídicas, económicas y empresariales,* vol. I, Dykinson, Madrid, pp. 564-583.
[525] Ibidem, p. 568, nota 192.

el mismo problema jurídico. La función desempeña, pues, el papel lógico de *tertium comparationis*"[526].

Por lo tanto, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, sin decirlo directamente, y tal vez sin quererlo, pero de forma evidente, exhorta al uso del método comparativo funcional en la docencia del Derecho Tributario. En nuestra opinión, inducido por las ideas de PALAO TABOADA, y aquí el problema, el autor que comentamos pierde de vista la utilidad que podrían prestar a la docencia del Derecho Tributario otros métodos comparativos (o la combinación de estos) distintos al método funcional o integrados con este.

7.2. El método funcionalista del análisis económico del derecho

Como fácilmente puede desprenderse de su nombre, consiste en analizar el Derecho desde la perspectiva de la ciencia económica. Pero no se trata sólo de un análisis teórico a la luz de dicha racionalidad, sino también práctico: la problemática jurídica se soluciona en función de lo que económicamente resulta más conveniente.

En general, el foco de atención es el mercado, hacia el cual se reconduce el pensamiento jurídico. Es decir, el Derecho es definido conforme a criterios estrictamente económicos, en particular, el de eficiencia.

En otras palabras, la lectura que se hace del Derecho es en términos de un análisis costo-beneficio o costo-oportunidad. En definitiva, se trata de una propuesta reduccionista del fenómeno jurídico, donde el valor de la justicia es reemplazado por cálculos debido a criterios de eficiencia u oportunidad.

No se trata de una aproximación substancialmente diferente de la que se trató en el apartado anterior. En efecto, según CASTANHEIRA NEVES, consiste en una forma de

[526] Ibidem, pp. 579-580.

funcionalismo social, el cual estaría constituido por dos submodalidades: el funcionalismo social de cariz tecnológico y el funcionalismo social económico (*Law and Economics* o "Análisis económico del derecho")[527]. Por lo tanto, son válidas, en general, las referencias anteriores, especialmente, las concernientes al utilitarismo y al criterio orientador de la satisfacción y realización de intereses, aunque en este caso, como es obvio, en una dimensión más delimitada, esto es, intereses económicamente relevantes.

Ahora bien, es posible distinguir distintos criterios para medir la eficiencia desde una perspectiva económica. El propio CASTANHEIRA NEVES explica que el Derecho, sometido al principio de la optimización global de los resultados, tendría como su criterio el *cost-benefit-analysis* y no axiológicas valoraciones de "justicia", es decir, sólo tiene sentido en la perspectiva de la eficiencia económica (de la "maximización de la riqueza", según POSNER), acabando por quedar reducido a un papel residual en la coherencia del "teorema de COASE" (compitiéndole sólo disminuir los "costos de transacción" y garantizar las condiciones para una resolución convencional del problema de las "externalidades") –aunque con posibles y correctivas intenciones también distributivas, según algunos (piénsese en CALABRESI)[528]. También la eficiencia en términos económicos ha sido definida en función de otras consideraciones. Así, por ejemplo, el "óptimo" de PARETO (una situación es superior a otra, sí, y sólo sí, al producir la mutación de una a otra, ningún individuo queda en peor condición que antes y al menos uno de ellos mejora su condición) o el criterio de "compensación potencial" de KALDOR-HICKS (algo sería eficiente, sí, y sólo sí, su mutación en otro estado, y partiendo de la base que en el proceso se verifican ganadores y perdedores, el resultado fuese que los primeros compensen socialmente a los segundos)[529].

[527] CASTANHEIRA NEVES (2002), ob. cit., p. 43.
[528] Ibidem, pp. 45-46.
[529] CASTANHEIRA NEVES, António (1998), *Teoria do Direito (Lições proferidas no ano lectivo de 1998/1999)*, Apontamentos complementares, Ed. Universidade de Coimbra, p. 32 y ss.

En lo sustantivo, como apunta GALLO, "el análisis económico del derecho se funda sobre la transposición de los métodos de investigación típicos de los economistas al campo jurídico (…) Las técnicas de análisis económico son en efecto mucho más lógicas y deductivas respecto de aquellas típicas de los juristas"[530].

Seguramente, con todo, el recurso al análisis económico resulte imprescindible para la decisión y para la definición de los recursos invariablemente escasos de que se dispone para atender las múltiples necesidades, o, en otras palabras, para intentar eliminar los desequilibrios entre personas o entre territorios. De esta forma, la cuestión siempre estará planteada en términos de la relación entre justicia (equidad) y eficiencia, en la posición que debe ocupar una u otra. Para nosotros una cosa son las relaciones entre la economía y el Derecho, que las hay y de importancia, y otra bien distinta –como pretende el método que analizamos– que el Derecho y, por ende, la justicia, queden reducidos o sea sustituida por criterios económicos eficiencia. El tema pasa una vez más por encontrar la fórmula adecuada. Es probable que la comparación jurídica algún aporte pueda realizar al efecto[531]. Tratemos de ilustrar esta cuestión.

En materia tributaria, por ejemplo, BARASSI sostiene que el análisis económico puede inducir a interesantes consideraciones en relación con la fase de aplicación de los tributos. La justicia –prosigue– como ideal social no puede prescindir de la consideración de los costos necesarios para su realización. La gama de soluciones posibles se articula entre el objetivo de máxima justicia a costos elevados y aquel de mínima justicia a costos moderados. Asumiendo los recursos como escasos, resulta imprescindible la

[530] GALLO, Paolo (2017), *Introduzione al Diritto Comparato, Analisi Economica del Diritto*, vol. terzo, seconda edizione, Giappichelli Editore, Milano, pp. 10-11.

[531] A este respecto, se ha señalado, con razón a nuestro entender, que corresponde a la comparación filtrar la recepción y desenmascarar los usos ideológicos de las recetas ius-económicas MATTEI, Ugo (2003), "Dove mi sta portando la Comparative Law and Economics? Piccola bibliografia ragionata su un cammino ventennale non solitario", en Valentina Bartorello (coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, p. 190.

consideración de los niveles de eficacia de una cierta solución. Este tipo de consideraciones puede orientar la elección de los modelos, sea la regla de la solución jurisdiccional de la controversia, sea la de la solución fundada sobre formas de acuerdo entre Administración y contribuyente. En este marco –añade–, la comparación puede ser de ayuda para optar entre los modelos referidos, verificando como la elección de soluciones eficientes (ejemplo, formas de acuerdo) pueda ser la causa de circulación de modelos en sistemas diversos (en esto sigue la tesis según la cual el Derecho circula en relación con la eficiencia de las soluciones que propone)[532]. Un par de comentarios sobre este planteamiento.

Compartimos la idea relativa a la importancia que pueden tener en materia tributaria los medios alternativos de resolución de controversias, especialmente, cuando en la actualidad una de las características marcadas de los sistemas fiscales es su alto nivel de conflictividad y la dilación insostenible de los procesos, con riesgo de una efectiva tutela judicial. Entendemos, asimismo, lo sugestivo o atractivo que puedan resultar los modelos que han surgido y probado su eficacia en otros ordenamientos, pero insistiremos nuevamente, la eficacia siendo un factor importante debe ser "contextualizado", en particular, si lo que se pretende es el trasplante de soluciones de un sistema a otro[533]. Como expresa en fórmula clara y sintética MUTÉN, "los sistemas fiscales son plantas delicadas y trasplantarlas requiere el arte de un experimentado jardinero"[534].

[532] BARASSI (s.f.), ob. cit., p. 63.

[533] Por lo demás, recordemos que esta tesis que describe los cambios en el derecho en términos de circulación y trasplante de modelos, supone –cuestionablemente a nuestro juicio– una idea de neutralidad del derecho. En opinión de SOMMA, esta postura tiene absolutizada la idea según la cual «non vi è correlazione tra il diritto e la società»: o que la circulación o el trasplante constituye un hecho neutral respecto a los valores sociales y económicos implicados y que eso presupone una selección del modelo a imitar fundada exclusivamente sobre la accesibilidad y sobre el prestigio del ordenamiento exportado". SOMMA, ob. cit., p. 191.

[534] MUTÉN, Leif (2006), "Exportación de sistemas fiscales. Transformación de sistemas fiscales en el tercer mundo", *REDF*, Nº 131, p. 455.

Veamos un ejemplo en materia de acuerdos respecto de la determinación de la base imponible de tributos locales para evidenciar la referida cautela. Volveremos a recurrir a estos efectos a la investigación de la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA. La base imponible de los tributos locales en USA –revela–, en algunos supuestos, puede ser ajustada según cada caso entre el contribuyente y el Comisario de la renta, con independencia de las disposiciones legales. Dicha figura del Comisario (junto con los asesores) no guarda paralelo alguno con el ordenamiento español, ya que en el Derecho Tributario americano "estas figuras tienen una gran relevancia por las importantísimas funciones que tienen asignadas, muchas de las cuales serían constitucionalmente imposibles en nuestro Derecho al estar reservadas a la ley, como son las relativas a la determinación de la base del impuesto y a la concesión de reducciones y modificaciones en la misma, según las circunstancias que el mismo Comisario tiene en consideración"[535]. Asimismo, hay autores[536] que estiman que no puede ser comparado entre diversos países la técnica de resolución de convencional de conflictos por un libre acuerdo entre el contribuyente y el Fisco, sin que sea considerada la fuerza de las respectivas tradiciones de incorruptibilidad dentro de las administraciones fiscales.

Todavía sobre los acuerdos entre el Fisco y los contribuyentes en clave de análisis económico del Derecho, corresponde hacer mención del estudio de Carlo GARBARINO, profesor asociado de la Facultad de Derecho de la Universidad Bocconi de Italia. La premisa inicial de GARBARINO es la tendencia evolutiva de los diversos ordenamientos a adoptar, aun cuando con diversidad de formas, el sistema de "accordo" entre Fisco y contribuyentes, lo que importa asistir a una "convergencia" de los sistemas y no a una verdadera y propia circulación de un singular modelo entre diversos ordenamientos. Esta observación la realiza en el marco de un interesante estudio que consta de dos partes.

[535] FERNÁNDEZ, ob. cit., pp. 18 y 161.
[536] GAUDEMET (1969), ob. cit., p. 228.

En la primera[537], afronta el tema del acuerdo entre el Fisco y los contribuyentes desde la perspectiva del análisis económico del derecho (abundan referencias a criterios como costo-oportunidad, costos de transacción, teoría de los juegos, maximización de la utilidad, costo-beneficio, tesis de la superioridad paretiana, tesis Kaldor-Hicks, eficiencia tributaria, etc.).

En la segunda[538], aplica dicho modelo explicativo al análisis comparado a un grupo de ordenamientos (Francia, Reino Unido, Alemania e Italia). En general, la idea es evidenciar que, por encima de las conceptos, formas y definiciones, empíricamente se producen acuerdos (entendidos en sentido amplio, esto es, simplemente como comportamiento cooperativo) en el ámbito del Derecho Tributario formal, es decir, en el campo de la aplicación de las normas sustantivas[539]-[540], que los mismos constituyen una

[537] GARBARINO (2004a), ob. cit., pp. 225-268.
[538] GARBARINO (2004c), ob. cit., pp. 438-480.
[539] La preocupación de GARBARINO por este campo se puede observar en trabajos suyos de fecha anterior. Ello puede ser interpretado y valorado como un intento de ampliar la mirada respecto de las materias que pueden ser objeto de comparación jurídica tributaria, pero también como una muestra temprana de alejamiento de las cuestiones más conceptuales o sustantivas: "Tradicionalmente, la investigación comparativa en el sector del derecho tributario se ha conducido teniendo en mente, en vía preferente, a la normativa sustancial (…) Sin negarlos indudables méritos de este primer tipo de investigación, por así decir sectorialmente limitado, es hoy necesario direccionar la comparación jurídica en el campo tributario también hacia los aspectos más exquisitamente procedimentales, es decir, los que conciernen más de cerca a la realización del crédito fiscal (…) Un sistema fiscal es tanto más equitativo no sólo cuanto más calibrado y cuanto más homogéneamente repartida es la carga fiscal que grava a los sujetos llamados a contribuir, sino también y sobre todo cuanto más elevado es el grado de igualdad que caracteriza la relación Fisco-contribuyente; cuanto más eficiente e imparcial sea la acción de los órganos administrativos encargada de la función liquidadora; cuanto más simple y directo es el aparato normativo que lo delinea" GARBARINO (1998), ob. cit., pp. 231-232.
[540] Con anterioridad, el profesor CASADO OLLERO había puesto de relieve la importancia de la etapa de aplicación de los tributos, y del rol de la Administración tributaria, pero no solo en clave de eficiencia: "En cualquier caso, no cabe desconocer que la 'bondad' de un sistema fiscal no depende sólo, y casi diría que ni siquiera principalmente, de la estructura y conformación de sus diferentes figuras impositivas, sino de la 'funcionalidad' que, en términos de justicia y eficiencia, sea capaz de imprimirle la Administración tributaria ocupada de su gestión. No en vano esa función de la Administración financiera en cuanto 'condicionada' y 'condicionante' del propio sistema tributario es la implícitamente admitida siempre que, con renovada insistencia, se declara que un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarla". Luego, en clave comparativa, y con el propósito de explicar las posibles causas de las diferencias entre sistemas tributarios con similar estructura fiscal, señala: "Piénsese, además, en cómo la aproximación de estructuras fiscales entre los países pertenecientes a un mismo 'estilo tributario', no necesariamente significa que el grado de justicia y de moralidad fiscal logrado en todos ellos admita idéntica homologación. Lo que, aparte de otras variables en la que naturalmente cabría pensar, obedece a la diferente gestión que del mismo cuadro tributario hace la Administración fiscal de uno y otro país. Si los resultados son, pues, diferentes operando con similares piezas tributarias, la diferencia habrá que buscarla no en la estructura del sistema, sino más bien en sus aspectos 'funcionales', en los que la Administración tributaria desempeña el papel fundamental". CASADO OLLERO, Gabriel (1981), "La colaboración con la

forma de tutela fuera del proceso[541] y, además, que ellos permiten reducir los costos de transacción. En lo que concierne a la comparación, GARBARINO hace opción por la propuesta metodológica de RUDOLF SCHLENSINGER, es decir, por el método factual (núcleo común)[542]. En suma, para GARBARINO el método factual y el análisis económico del Derecho Tributario formal resultan combinables para comparación jurídica tributaria[543]. La idea de base es que la tendencia a la adopción de sistemas de aplicación

Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española*, N° 68, pp. 151-152.

[541] GARBARINO denomina esta realidad como "tutele gustiziali tributarie" en cuanto forma de tutela de los contribuyentes distinta de la tutela jurisdiccional. En el caso de Italia, dentro de la "tutele gustiziale" se comprenderían, por ejemplo, el "accertamento con adesione", el "concordato preventivo", la "conciliazione tributaria" y la "autotutela tributaria" GARBARINO (2003), ob. cit., pp. 1-2. En esta misma obra (pp. 15-25), hay apartado relativo a la "Tutele giustiziali ed analisi economica del diritto".

[542] Según este autor en los dos o tres últimos decenios, el péndulo ha comenzado a oscilar en la dirección de la "comparación integrativa" (la diferenciadora habría prevalecido hasta la segunda mitad del siglo XX). Bajo el impacto –añade– de una sensible intensificación del cambio y del movimiento transnacional de personas, bienes, servicios y capitales, el trabajo de todos los sectores en la profesión legal tienden a devenir globales. La doctrina jurídica ha comenzado a investigar el núcleo común (*common core*) de los sistemas jurídicos, y haciendo esto ha intentado redireccionar la atención del Derecho comparado más hacia las semejanzas que a las diferencias. SCHLESINGER, Rudolf B. (1995), "Il passato e il futuro della comparazione giuridica", *Rivista di Diritto Civile*, Nº 5, pp. 603-607.

[543] Recordemos que para GARBARINO una adecuada comparación en materia tributaria debe contemplar tres fases: 1) Individualización de métodos (se cumple optando por el análisis económico del derecho y el método factual o del núcleo común); 2) recopilación de datos (legislativos, jurisprudenciales y doctrinales en los ordenamientos externos) y 3) Síntesis (elaboración de datos comparativos según un adecuado modelo explicativo) GARBARINO (2004b), ob. cit., p. 1060. Téngase presente asimismo que a juicio del mismo autor no existiría en el Derecho Tributario comparado un método puro de comparación, sino varios métodos que pueden ser combinados en su conjunto, los cuales estarían determinados por las bases teóricas de tal disciplina (Ibidem, p. 1.070). Por lo tanto, "la *razón instrumental* constituye el elemento caracterizador fundado sobre una idea estructural y evolutiva del derecho" (Ibidem). En el mismo trabajo, identifica como métodos funcionales de comparación: el enfoque por formantes, la orientación factual o "common core" ("confrontación de las soluciones jurídicas a problemas comunes independientemente de las calificaciones conceptuales nacionales), el método de la circulación de los modelos jurídicos ("dice relación con la recepción/transmisión de los modelos/instituciones impositivas en la óptica de la interdependencia de los ordenamientos y la orientación del análisis económico del derecho, "esto es, el análisis de la circulación y desarrollo de los modelos mediante la valorización de los costos de transacción y de la eficiencia de los mecanismos impositivos" (Ibidem, p. 1.070 y ss.). Frente al potencial concurso de diversas metodologías funcionalistas, complementa, "el análisis de derecho tributario comparado debe, de vez en cuando, y según el objeto, valerse de la orientación explicativamente más útil" (Ibidem, p. 1.071). Por lo tanto, respecto del tema de los "acuerdos" entre el Fisco y los contribuyentes, GARBARINO considera que los métodos más útiles explicativamente hablando son el análisis económico del derecho y el método factual, dos métodos funcionalistas, como el mismo reconoce. Ahora bien, en la parte final del trabajo que comentamos, creemos que GARBARINO quizá intenta enmascarar terminológicamente su funcionalismo comparativo. En efecto, en primer término expresa: "Podemos en este punto extraer algunas conclusiones sobre el método del derecho tributario comparado que ha sido determinado poniendo las bases teóricas de tal disciplina: es *analítico, estructural-evolutivo, funcionalista, institucional, descriptivo*". Luego, acto seguido, explica el sentido de cada una de estas palabras, explicación que no hace otra cosa que poner en evidencia la transversalidad de su adscripción al método funcional simplemente con ciertas puntualizaciones que considera relevantes para la comparación del Derecho Tributario (Ibidem, p. 1.082).

del Derecho Tributario más eficientes se verifica porque reduce los costos de transacción modulando equidad (justicia) y eficiencia tributaria, a partir de su entendimiento como realidades interdependientes.

Esta aproximación nos resulta interesante en parte, ya que por sobre las reservas que tenemos respecto al funcionalismo que supone el método factual o núcleo común y el análisis económico del derecho, entendemos que hay un esfuerzo por conciliar, en un ámbito determinado de la tributación, dos intencionalidades (racionalidades si se quiere) que aparecen comúnmente enfrentadas (en relación excluyente y antitética), nos referimos a la eficiencia en sus distintas formas versus equidad (justicia). Según GARBARINO, es evidente que este debate se refiere al carácter normativo de la eficiencia, esto es, si esta debe ser considerada uno más de los estándares de equidad, o bien si debe sustituir a todos los estándares de equidad. Excluye esta última posibilidad, esto es, que la eficiencia tributaria sustituya a la justicia tributaria. Completa su tesis expresando que los criterios de eficiencia pueden constituir el fundamento de un razonamiento jurídico instrumental orientado o *ius-económico* en que las normas sean conjuntamente valoradas en términos de equidad y de eficiencia.

En todo caso, no nos queda muy claro si esto significa una equiparación de ambas intencionalidades o racionalidades. También genera dudas el eurocentrismo (compara cuatro países europeos) y etnocentrismo de su análisis lo cual pudiese ser representativo de un cierto intento de "control cognitivo"[544]. No menos criticable es la opción por el enfoque fáctico o de núcleo común de SCHLENSINGER para los estudios de Derecho Tributario comparado. En cualquier caso, sólo reafirma su inclinación por el funcionalismo comparativo (el método factual es una sub-escuela del funcionalismo

[544] "El control cognitivo se caracteriza por una ordenación y clasificación formalista de la información, y por su interpretación etnocéntrica, a menudo extraída casualmente de un conjunto de datos limitados. Estas operaciones se basan en un modelo específico (formalista) del derecho, en mecanismos estratégicos de comparación y en la pretensión de objetividad del comparatista". FRANKENBERG (1985), ob. cit., p. 421.

comparativo). En este sentido, hacemos completamente nuestra la crítica de MARIAN, la cual por su contundencia vale la pena transcribir: "Pero mi objeción es más sustantiva. Creo que los supuestos subyacentes del enfoque del núcleo común no son aplicables a los estudios de tributarios comparativos, al menos en la misma medida que en el derecho privado. Para la tarea de desenterrar un núcleo común de normas legales, uno necesita creer que de hecho hay un núcleo tan común para desenterrar. En el caso del derecho privado en Europa, esto no es una suposición irrazonable. Durante cientos de años, las prácticas e ideas jurídicas han circulado dentro del continente a través de trasplantes legales. En tal situación, es posible aceptar que un 'núcleo común', que trasciende las diferencias aparentes, se formó durante siglos de procesos de endeudamiento legal. Sin embargo, este supuesto es dudoso en los estudios tributarios comparativos. El impuesto a la renta individual, en su forma moderna, tiene apenas 200 años. La tributación de las entidades corporativas se remonta a unos cien años. El IVA, ahora ampliamente adoptado en todo el mundo, tiene apenas sesenta años y, por lo tanto, en la escala de la historia del Derecho, sigue siendo un infante. Es mucho más difícil creer que en tan poco tiempo los países pudieron extraer un 'núcleo común' verdadero, estable y amplio de las normas tributarias. Suponiendo que exista un mercado competitivo para las estructuras tributarias, parece que estas estructuras aún están compitiendo y en constante escrutinio (…) Si la legislación fiscal hubiera encontrado su llamado 'núcleo', no se producirían cambios legislativos significativos tan a menudo como lo hacen. Algo que cambia tan rápido probablemente no sea todavía un 'núcleo', pero puede entenderse como una forma experimental de ley"[545].

[545] MARIAN (2010), ob. cit., pp. 468-469. En el mismo artículo, MARIAN plantea otras críticas al funcionalismo comparativo de GARBARINO: (i) no se hace cargo de la crítica formulada al funcionalismo como método de comparación jurídica, situación que pone en riesgo la integridad de sus argumentos; (ii) también ignora la cuestionada idoneidad del método funcional para comparar en el ámbito del Derecho Público y, en consecuencia, el Derecho Tributario; (iii) pasa por alto que la "heterogeneidad de conceptos tributarios" podría ser el resultado de factores culturales o sociológicos divergentes, "en lugar de simples

Conviene precisar, por último, que GARBARINO en un trabajo más reciente[546], sin necesariamente renunciar a sus preferencias metodológicas comparativas tributarias, realiza un ejercicio académico práctico más razonable, ya que luego de mostrar distintas estrategias de investigación en Derecho Tributario comparado (descriptiva, normativa, funcionales, núcleo común, trasplantes legales), la mayoría de ellas funcionales, pero también incluye aquella que denomina "jurídica-antropológica"[547], muestra el mayor o menor potencial explicativo de cada una de ellas, considerando, entre otros, factores como si la muestra comprende un gran o un pequeño número de países. Igualmente, se destacan las fortalezas y debilidades de cada uno de estos métodos. En el caso del método funcional, en cuanto a sus flaquezas, se expresa lo siguiente: "Sin embargo, este panorama comparativo es débil para explicar si las soluciones son únicas de las experiencias tributarias locales (este es el problema planteado por la conjetura crítica) y débil para explicar cómo y en qué medida las soluciones divergen o convergen (este es el problema planteado por la conjetura evolutiva)"[548].

8. Método o enfoque explicativo de MERRYMAN

Henry MERRYMAN es uno de los autores que ha propuesto la modernización de los estudios de Derecho Comparado[549], partiendo de la premisa que ello supone unos

diferencias lingüísticas" Ibidem, p. 464 y ss. Estas otras críticas creemos que son igualmente aplicables a su comentado trabajo sobre el análisis económico del derecho en materia de acuerdos entre el Fisco y los contribuyentes, aunque Marian las haya realizado en contra de GARBARINO, Carlo (2009), "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", *American Journal of Comparative Law*, Volume 57, Issue 3, pp. 677-709.

[546] GARBARINO, Carlo (2021), "Research Strategies in Comparative Taxation", *Research handbook on international taxation*, Bocconi Legal Studies Research Paper No. 3951352, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3951352 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3951352, pp. 1-49.

[547] "Dentro de este enfoque, el análisis comparativo debe tener como objetivo comprender las identidades culturales, sociales, políticas y, en última instancia, legales, específicamente relacionadas con los problemas fiscales, que a menudo involucran cuestiones de justicia distributiva y procesos políticos dentro de las sociedades" Ibidem, p. 20.

[548] Ibidem, p. 36.

[549] MERRYMAN (1983), ob. cit., pp. 67 y ss.

conceptos de “derecho” y de “ciencia” diferentes a aquellos empleados por tradición en la ciencia jurídica comparada.

En otros términos, postula la modernización de la ciencia jurídica comparada a través de la superación, “cambio” o “revolución” de paradigmas, esto es, pasar de lo que denomina “paradigma tradicional” al “paradigma moderno”. El primero basado casi exclusivamente en el estudio de normas jurídicas y centrado en el empleo de una versión de “ciencia analítica-taxonómica”. Por el contrario, el segundo se asentaría en la noción de sistema jurídico y en la utilización en lo que concierne al método de la “explicación científica”. Con este planteamiento intenta explicar cuál ha sido el conjunto de actitudes e ideas que han dado forma y dirección al trabajo de los estudiosos del Derecho Comparado (su idea de paradigma). Constata que en la ciencia del Derecho Comparado ha predominado y continúa dominando (limitado y dirigido erróneamente) por el antiguo paradigma de la “unificación legislativa”, donde el ideal es que la legislación sea la única fuente del derecho, donde la tendencia es a hacer sinónimos el “Derecho” con las “leyes”, en definitiva, donde el derecho es considerado como si no fuera otra cosa más que normas. Habla de continuidad en la dominación del paradigma, ya que no obstante que no existen ya las condiciones históricas por las que surgió (siglos XVIII y XIX), referidas al ambiente político, social e intelectual de la Europa de aquella época, tal arquetipo continúa siendo, consciente o inconscientemente, de general aplicación[550].

Una de las categorías básicas del nuevo paradigma es el término “sistema jurídico”, el cual se refiere a aquellos aspectos de la sociedad y de la cultura que se relacionan específicamente con el Derecho: “La norma es básicamente la declaración de un resultado social deseado, dirigido al sistema jurídico. El sistema jurídico es el mecanismo para que se realice. El estudiar las normas jurídicas significa estudiar los deseos de la sociedad”[551].

[550] Ibidem, esp. pp. 73 y ss.
[551] Ibidem, p. 77.

Este sistema comprendería tres dimensiones exteriores que se interrelacionan y cuya "familiaridad con ellas establece información específica sobre el contexto del sistema jurídico": la *extensión jurídica* (referida al grado en que la vida social se legaliza; sirve para establecer la línea que separa lo jurídico de lo no jurídico); la *penetración jurídica* (responde a cuestiones como las relativas a si el sistema jurídico en estudio es el único en funcionamiento dentro de un país o si hay en el mismo sistemas en competencia o alternativos); y la *cultura jurídica* (son ideas y actitudes que limitan o dirigen el pensamiento acerca del Derecho, como por ejemplo, las diferencias entre las funciones desempeñadas por los jueces en sistemas como el *common law* o continental europeo)[552].

Ahora bien, el sistema –continúa MERRYMAN– está compuesto por: instituciones jurídicas, actores jurídicos, procesos jurídicos y los recursos utilizados (niveles de inversión en el sistema jurídico)[553]. Característica común de estos elementos sería su variabilidad o diferencia en los diversos sistemas jurídicos.

En definitiva, la comparación de los sistemas jurídicos, conforme a estas categorías, es lo que propone MERRYMAN como nuevo paradigma.

Con respecto al método propiamente tal, como apuntamos, se inclina por el de la "explicación científica", el cual es entendido como el producto y la prueba de propuestas generales explicativas.

---

[552] Ibidem, pp. 78 y ss.

[553] En un artículo de data anterior, el mismo autor mencionaba una lista de seis componentes: la cultura jurídica, las instituciones jurídicas, los protagonistas o actores jurídicos, las formas de actividad jurídica (procesos jurídicos), las normas jurídicas secundarias (regulan la forma en que las normas primarias han de ser creadas, interpretadas y aplicadas) y las normas primarias (se refieren a las disposiciones que crean, regulan, modifican o extinguen las relaciones jurídicas). En esta oportunidad se refiere también a una investigación bibliográfica, concluyendo que las normas primarias constituirán el objeto básico de la comparación para el grueso de los juristas comparatistas, no obstante su escaso o mínimo valor explicativo. "No existe –agrega– una aparente necesidad teórica de restringir la comparación a las normas primarias. El hábito de hacerlo así sólo es comprensible en función de la historia del derecho comparado. Esta historia ha estado dominada por la teoría jurídica europea". MERRYMAN, J. Henry (1976), "Fines, objeto y métodos del Derecho Comparado", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nºs. 25-26, pp. 72 y ss.

Se trataría del método normalmente utilizado en las ciencias sociales. "El supuesto fundamental es el de que el sistema jurídico constituye parte integrante de la sociedad y que el cambio social producirá a menudo, si no es que siempre, un cambio correspondiente en el sistema jurídico"[554]. Las propuestas generales explicativas, muestran una relación entre dos o más variables generales y se derivan de la observación empírica[555].

Para justificar su opción metodológica MERRYMAN realiza un contraste con lo que vendría a ser el método analítico, el cual estaría difundido y aplicado en la ciencia jurídica alemana. En efecto, expresa que este tipo de ciencia es bastante diferente y el esfuerzo estaría centrado en "identificar, definir y clasificar los conceptos jurídicos y las relaciones encontradas o derivadas por inducción de las normas de derecho"[556]. A mayor abundamiento, señala: "Es por medio de este proceso que se han establecido los conceptos y la reconstrucción conceptual del derecho, lo cuales constituyen el principal producto de la ciencia jurídica tradicional. Los conceptos generalizados de la norma jurídica, los actos y los hechos jurídicos, el *Rechtsgeschaft*, el derecho subjetivo, la relación jurídica, la obligación jurídica y otros; el uso de ciertos conceptos en las declaraciones de principios jurídicos; (...) todo esto, combinado y refinado dentro de un sistema conceptual completo, un *allgemeine Rechtslehre* –o teoría general del derecho- compuesto de principios generales del derecho derivados de normas jurídicas específicas, conceptos y relaciones, y colocados en una manera sistemática, constituye el objeto de la tradicional ciencia jurídica comparada, que es comparable a lo que los abogados ingleses y americanos comúnmente llaman jurisprudencia analítica"[557].

---

[554] Ibidem, p. 82.
[555] "Sin duda, la observación empírica con el propósito de generar y probar propuestas generales explicativas es para la mayoría de la gente la esencia del método científico" MERRYMAN (1983), ob. cit., p. 82.
[556] Ibidem, p. 83.
[557] Ibidem.

En suma, nos encontramos ante una comprensión abierta del Derecho y, en consecuencia, frente a un enfoque que intenta superar la visión orientada exclusivamente a la comparación de normas o dogmas jurídicos. Ampliación que se verifica mediante la inclusión de otras partes del sistema jurídico en interacción con el sistema social. En definitiva, una visión amplia de sistema jurídico.

Veamos cómo esto pudiera incidir en el campo de las Haciendas locales. Ejemplificaremos siguiendo, en general, sus orientaciones[558].

Tomemos el tema de la autonomía local financiera. Si a una de descripción de la autonomía local en el ordenamiento español le sumamos otra descripción similar relativa al sistema alemán, la comparación ya sería posible. Sin embargo, deberán elegirse una o más variables generales para examinarlas a la luz de dichas descripciones. Supongamos que se optamos por la variable relativa a la existencia o no de garantía institucional de dicha autonomía. En tal caso observaremos que:

1. En España y Alemania existe garantía institucional de la autonomía local. Esta proposición comparativa por sí sola nos dice bastante poco. No es explicativa. No nos enseña nada sobre el por qué de la similitud, ni nos indica nada sobre las eventuales diferencias en su configuración y aplicación. Es preciso avanzar hasta una explicación.

2. Se hace necesario relacionar la variable anterior con una o más de las otras variables. Las posibilidades son múltiples. Podríamos suponer que la garantía institucional de la autonomía local existe en los siguientes tipos de países: a) en los países que se organizan en forma de Estado federal; b) en los países que pertenecen a una misma familia jurídica; c) en los países que han suscrito la Carta Europea de Autonomía Local; d) en los países que pertenecen a la Unión Europea; e) en los países en que existe una

[558] MERRYMAN (1976), ob. cit., pp. 79 y ss.

fuerte presión de las comunidades locales, etc. Cada una de estas correlaciones puede ser confirmada o rechazada por la observación empírica posterior.

3. No sería del todo insensato pensar en este caso que la correlación apropiada pudiera ser la siguiente: "Sólo en los países que han suscrito la Carta Europea de Autonomía Local se contempla al mismo tiempo su garantía institucional". MERRYMAN nos dice que llegados a este punto podríamos preguntarnos dos cuestiones básicas: ¿Y eso qué? y ¿por qué? La primera pregunta podría reformularse como sigue: ¿Tiene algún interés esta correlación? La respuesta, dependerá en gran parte del investigador, para algunos todas las correlaciones serán interesantes desde la perspectiva del conocimiento. La mayoría, nos dice MERRYMAN, haría distinciones. La explicación es la meta, pero no existen reglas para decidir las observaciones que deben hacerse, las relaciones que deben buscarse, las vías potenciales de explicación a seguir, prevaleciendo a todos los niveles el gusto y la imaginación. Nuevamente aquí se devela el carácter subjetivo de la comparación.

4. Supongamos que existe interés en continuar la búsqueda de la explicación (del *por qué*) de la propuesta anterior, no sólo de la aparente semejanza, sino también de las diferencias. Para seguir adelante tiene que existir la creencia en la posibilidad de una generalización explicativa. Serán necesarias, entonces, nuevas observaciones empíricas. ¿Dónde realizarlas? Naturalmente en el sistema jurídico. A partir de esta nueva observación podría concluirse que resulta interesante la correlación anterior, porque demuestra una voluntad común de los países europeos por la descentralización financiera, con la democracia participativa, en fin, porque es la mejor forma en que se puede materializar la integración pretendida. Ahora bien, la misma observación empírica nos puede llevar a establecer una generalización explicativa en orden a que, si bien existe dicho compromiso –y que incluso los principios de la misma Carta están reconocidos en

las Constituciones de cada país–, la efectividad de los mecanismos para protegerla no es igual en uno y otro caso por una serie de prácticas de los actores jurídicos o de la cultura jurídica de los países comparados. ¿Cuáles podrían estas ideas y actitudes que limitan o condicionan el pensamiento jurídico? ¿Cuáles sus promotores? Avanzando en la confrontación, es probable se llegue a establecer que la tutela de la autonomía local depende en gran medida del modelo de justicia constitucional, especialmente el que opera en la práctica. O sea, a la constatación, por una parte, de que el "recurso de amparo municipal"[559] contemplado en la Ley Fundamental alemana constituye un instrumento efectivo y ágil para la defensa de la autonomía local constitucional garantizada, dado que el Tribunal Constitucional de ese país admite a tramitación y resuelve sin grandes condicionamientos tales acciones. Por la otra, a la inversa, la verificación de que no obstante el reconocimiento de la autonomía en cuestión, los mecanismos que se contemplan (por ejemplo, el conflicto de defensa de la autonomía local) resultan de gravosa implementación, situación motivada, entre otras razones, por la práctica del Tribunal Constitucional de evitar de abrir profusamente las puertas por donde entre un gran número de conflictos.

5. Podríamos seguir adelante hasta alcanzar el nivel de explicación buscado o hasta que las fuentes de investigación se agoten.

Una última idea que queremos poner de relieve sobre este enfoque es el relativo a la denominada "comparación implícita". MERRYMAN discurre sobre ésta al intentar explicar la relación entre Derecho extranjero y Derecho comparado, entre mera yuxtaposición o descripción y verdadera comparación (como realidades inseparables). En resumen, la cuestión consiste en que resultaría "muy difícil cualquier cosa –tal vez pensar

[559] Artículo 93 4b.

en algo siquiera– sin el uso explícito o implícito de la comparación"[560]. Es decir, la simple descripción supondría una comparación implícita, en la cual también juega –entre otros factores– el propio aprendizaje y experiencia del investigador. Otra vez vemos la componente subjetiva de la comparación. Con todo, nos da entender, de igual modo, que ello no es suficiente para configurar una auténtica comparación jurídica y que es necesario ir más allá.

A propósito de ese ir más allá, ya nos hemos referido a las potencialidades y debilidades de los métodos comparativos sociológicos, y la propuesta de MERRYMAN, sin duda, no es la excepción. El mismo permite probablemente explicar bastante bien las causas (responder a los *por qué*) de la problemática jurídica y sobre esa plataforma, como expresa el mismo autor, su ventaja estaría en proporcionar una base para la toma de decisiones.

9. Método de la regla de las tres "C", "pirámide truncada compuesta de tres secciones horizontales" o "cohete de tres etapas"[561] (CONSTANTINESCO)

Una primera constatación es que en CONSTANTINESCO, más allá de lo racional y detallado que pueda calificarse su método, subyace una concepción amplia o global del Derecho y, por lo tanto, en el fondo no se trata sólo de un asunto de técnica.

Ahora bien, para este autor el método comparativo consistiría en un conjunto de pasos y procesos[562], racionalmente dispuestos, que llevan, en un ordenado, metódico y progresivo transcurso, a la confrontación y comparación de semejanzas y diferencias, y a

[560] MERRYMAN (1983), ob. cit., p. 68. Sobre la misma relación GORLA expresa: "Ma già lo studio del diritto straniero, (…), implica in modo «emotivo» o in abbozzo una certa comparazione con il diritto nazionale, che deve essere poi verificato". GORLA (1989), ob. cit., p. 9.

[561] La primera denominación es la que le atribuye JALUZOT, la cual, más precisamente, indica que este autor apela a "la règle des trois C". JALUZOT, Béatrice (2005), "Méthodologie du droit comparé bilan et prospective", *RIDC*, Nº 1, p. 35. Las otras expresiones son del propio CONSTANTINESCO (1987), ob. cit., p. 92.

[562] Fundamentalmente analíticos y sintéticos.

la determinación de sus causas, es decir, a descubrir las relaciones entre las estructuras y las funciones de las partes elementales pertenecientes a los distintos ordenamientos jurídicos[563].

El método en cuestión es denominado de las tres "C", en directa alusión a las fases secuenciales e interrelacionadas que comprendería el proceso metodológico; la primera, el "conocimiento" de los elementos de comparación[564]; la segunda, la "comprensión" de los elementos de comparación; y la tercera, la "comparación". Cada una de estas etapas deben ser recorridas en el orden señalado[565]. En resumen, la fórmula sería la siguiente: "se deben conocer los elementos de comparación, para comprenderlos, y se los debe comprender para poder compararlos"[566].

---

[563] CONSTANTINESCO (1987), ob. cit., p. 11.

[564] La interpretación jurídica sería un factor determinante para obtener un conocimiento amplio y exacto de los elementos de comparación, siempre y cuando ésta se realice según el método de interpretación del ordenamiento jurídico al que pertenece el término de comparación y no conforme al propio del comparatista. Esta constituiría la quinta regla metodológica dentro de la primera fase. Las otras son las siguientes: *Primera*, el elemento de comparación debe ser examinado tal como es; *Segunda*, el elemento de comparación debe ser examinado a la luz de las fuentes jurídicas originales; *Tercera*, el elemento de comparación debe ser analizado en la complejidad y en la globalidad de las correspondientes fuentes jurídicas; *Cuarta*, se debe tomar en cuenta la jerarquía de las fuentes jurídicas del ordenamiento jurídico correspondiente. Así, la interpretación constituiría un instrumento para conocer el objeto de comparación. Cuestión distinta es que el Derecho Comparado en cuanto producto (resultado de la aplicación del método comparativo), puede cumplir o prestar utilidades diversas, por ejemplo, en la labor de interpretación que debe realizar el juez nacional, es decir, "derecho comparado aplicado". En otras palabras, CONSTANTINESCO separa el Derecho Comparado de los objetivos o tareas a las que puede servir. Entre ellas se cuenta su capacidad para cumplir funciones de información, orientación y control, en la medida que amplía el panorama del jurista nacional (legislador, jurisprudencia, doctrina). En el ámbito jurisprudencial, incluso habla de "interpretación comparativa". No obstante, expresa que, en general, la aplicación de la comparación a este nivel se realiza de "modo pragmático y esquemático", es decir, la mayor parte de las sentencias deja entrever simples referencias de naturaleza comparativa, "sin llegar a intentar una auténtica comparación jurídica sistemática" (Ibidem, pp. 262 y ss.).

[565] Ibidem, p. 91.

[566] Ibidem. En la página 92, a este mismo respecto, se expresa: "Por lo demás, estas tres fases no están absolutamente separadas entre sí. Por el contrario, son interdependientes y se complementan, ya que cada una se remite a las otras. En realidad, tales fases, que van desde el análisis hacía la síntesis, conforman tres gradas superpuestas. Ellas forman una especie de pirámide truncada compuesta de tres secciones horizontales, o si se quiere un cohete de tres etapas. La primera etapa, la fundamental, contiene la disposición acerca del conocimiento de los conceptos de comparación; la segunda, su comprensión en el marco del correspondiente ordenamiento; la tercera, la final, queda reservada a la comparación". En este aspecto, se diferencia del método conceptual de BRAND, ya que expusimos más arriba, para este último autor las dos fases de su propuesta metodológica no son sucesivas, se puede ir y venir de una a otra, aunque sí son interdependientes.

Importante nos parece antes de avanzar en la descripción de algunos aspectos de las etapas del método propiamente tal, es destacar que CONSTANTINESCO es el autor es quizá el más significativo suscriptor de la tesis "minoritaria" que defiende la unidad del método comparativo. A su juicio, la alternativa de la pluralidad de métodos ha surgido en el ámbito del Derecho Comparado como consecuencia de ciertos errores y confusiones en que incurren los comparatistas. El más frecuente sería la confusión de la clase o tipo de comparación con el ámbito de aplicación del método. En este sentido, expresa: "La aplicación del método comparativo, sea cual fuere la rama del derecho, no constituye una forma especial de comparación jurídica". Otro, consistiría en la identificación de método(s) con objetivos, funciones, metas o fines que se persigan. El método comparativo mudaría según los objetivos pretendidos. Expresamente señala a este respecto que "[a]un cuando los objetivos, a los que sirve el derecho comparado sean distintos, el método comparativo en cuanto a su calidad de medio de investigación permanece, no obstante, el mismo". Esto último –añade– no restaría a que el investigador, en relación el fin perseguido, pueda valorizar más un aspecto del proceso comparativo que otro. En fin, el error que consiste en tomar distintos puntos de vista y fases de la comparación jurídica por clases específicas de ésta[567].

La expresión "elementos de comparación" está vinculado a la idea de objeto de comparación, respondería a la pregunta ¿qué es lo que se compara?, la cosa a comparar, o lo que algunos denominan "términos de comparación". En general, CONSTANTINESCO comprendería dentro de la misma, objetos, conceptos, hechos, instituciones, concepciones, casos, problemas o fenómenos, que constituyen partes de dos unidades mayores que se someten a comparación: cuerpo, ordenamiento, cultura, lengua, religión, sociedad, etc.[568].

[567] Ibidem, p. 35.
[568] Ibidem, p. 40 y ss.

Ahora bien, la condición es que los elementos de comparación sean comparables, esto es, sería preciso realizar una especie de juicio de comparabilidad de los objetos. ¿En qué consiste la comparabilidad dentro de la esfera del Derecho? Lo primero que debe indicarse es que se trata de un problema metodológico previo a la comparación propiamente tal[569]. Supone, enseguida, una actividad de selección y delimitación de los elementos de comparación. De igual modo, presume como condición inicial que los objetos de comparación estén unidos por algún elemento común o por un paralelismo esencial. Sobre lo que deba entenderse por este paralelismo, nos recuerda que este problema se ha intentado resolver apelando a diversos criterios (universalista o del paralelismo institucional[570]; paralelismo jurídico e identidad idiomática o equivalencia semántica; el paralelismo de gran articulación [principios generales del derecho] y de las divisiones en la ciencia jurídica [derecho público y privado, etc.][571]; "tertium comparationis" o noción común superior; similitud o equivalencia de los elementos como datos o conceptos, intensidad de la equivalencia (identidad, equivalencia, analogía,

[569] La comparabilidad no depende de los resultados de la comparación (establecimiento de semejanzas y diferencias), sino de la existencia de un elemento común, situación que se verifica previamente a la comparación (Ibidem, p. 63).

[570] Esta concepción –que CONSTANTINESCO califica de ilusa dado que el paralelismo estructural e institucional solo se mantendría a nivel muy abstracto y general– es alimentada fundamentalmente por la *escuela del derecho natural y la jurisprudencia de los conceptos*, las cuales basándose en una supuesta unidad de la esencia del hombre, sostenían la idea de que los conceptos jurídicos fundamentales y las instituciones jurídicas esenciales debían surgir inevitablemente en todos los ordenamientos jurídicos (Ibidem, pp. 43 y ss.). Representativo de este orden de pensamiento, especialmente a nivel de la idea de derecho o de principios, es DEL VECCHIO, el cual expuso: "No hay duda de que los motivos fundamentales del alma humana, de los cuales proceden las reglas de derecho, son, al menos en la mayor parte uniformes y constantes" (...) "El derecho no es solamente un fenómeno *nacional*, sino también, y sobre todo, un fenómeno humano. Si un pueblo puede recibir y hacer suyo (aunque sea con oportunos acomodamientos) el derecho elaborado por otro, esto acontece porque en la naturaleza de ambos existen exigencia y necesidades comunes, que se reflejan en el derecho". Remitiéndose a VICO, habla de "la naturaleza común" y "la mente común de las naciones", que se manifestaría en el surgimiento de instituciones idénticas en pueblos que no se conocen entre sí y también en la similitud de las fases de desarrollo de los sistemas jurídicos de los varios pueblos. DEL VECCHIO, Giorgio (1961), "Las bases del derecho comparado y los principios generales del derecho", *Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México*, Nº 40, pp. 29-36.

[571] Las categorías del Derecho y las divisiones sistemáticas tienen, por encima de su valor pedagógico, una vigencia relativa al ámbito propio y no general o absoluto, esto es, temporal y especialmente limitada, razón por la cual no se las puede considerar como puntos seguros de partida. CONSTATINESCO (1987), ob. cit., p. 53.

semejanza, proximidad o relación); la equivalencia en el plano de la estructura, de la función y del resultado práctico (la comparabilidad se verificaría si existiesen instituciones con igual forma y función, o parecidas que desempeñen funciones diferentes, o si hay instituciones diferentes que desempeñen igual función en ordenamientos diferentes)[572]; paralelismo de los problemas jurídicos (la comparación estaría orientada al modo como dos o más ordenamientos han solucionado un mismo problema jurídico concreto, paralelismo este último que puede ser de naturaleza formal, estructural, institucional o funcional)[573].

Puede afirmarse que CONSTANTINESCO se inclina por la última forma de paralelismo (que vendría a ser una suerte de corolario), vinculándolo "principalmente" al criterio funcional (realista). Es decir, el paralelismo o unidad de los problemas constituiría el criterio decisivo, el más suficiente, el que domina la comparabilidad. Pero no se excluye la posibilidad de que puedan y deban concurrir algunos otros –salvo naturalmente aquellos que considera absolutamente erróneos o poco seguros– para alcanzar una comparación más exacta (campo de observación y análisis amplio). Lo que quizás permite un mayor nivel de exactitud en la delimitación del objeto de comparación, es que el mismo debe estar constituido por todo el complejo o conjunto de problemas que lo conforman.

Así, por ejemplo, para conocer la exacta posición financiera y fiscal del Municipio en un sistema federal no basta con analizarlo desde el punto de vista estructural o exponer sus notas características. Tampoco sería suficiente la comparación con otros órganos más o menos diferentes. Tan sólo un análisis amplio, que comprenda sus relaciones con otros

[572] La equivalencia funcional –para este autor– no se debe a la voluntad de unificación, sino al triunfo de la realidad por sobre el formalismo institucional y el fetichismo conceptual, por lo cual toda investigación comparada que no considere el aspecto de la similitud funcional "estará fracasada; ella será imperfecta y lo único que logrará será presentar una imagen falsa de la correspondiente institución" (Ibidem, p. 62).
[573] Ibidem.

órganos federales o niveles de gobierno, y sobre todo su rol funcional en el sistema global, puede proporcionarnos un cuadro exacto. Por esta razón es que el elemento de comparación debe, en la segunda fase ser investigado en el marco de cada ordenamiento jurídico, en interacción con una serie de elementos determinantes.

En este último sentido, el mismo autor nos dice que la real trascendencia de los elementos de comparación no emana de su estructura, sino de la función que cumpla al interior del sistema. Por lo tanto, no hay que perder de vista la unidad del ordenamiento jurídico como elemento esencial del proceso metodológico, pero no entendido como una simple agregación de normas, sino más bien como la totalidad de las normas presididas por los "elementos determinantes" que son notas o partes esenciales características y específicas de cada ordenamiento jurídico. Este último estará determinado, de esta forma, por la realidad social, es decir, por elementos y factores "metajurídicos"[574]. Se trataría del conocimiento aproximado de la parte (elemento de comparación) en el todo, esto es, en sus relaciones directas e indirectas con los factores técnicos y extrajurídicos.

En otras palabras, en esta fase el comparatista, si quiere eliminar el peligro de imprecisión y error, deberá abandonar el estricto marco jurídico e investigar además del derecho positivo "los fundamentos sociales y humanos, morales y religiosos, históricos y políticos, económicos e ideológicos del correspondiente ordenamiento jurídico"[575]. En definitiva, la idea fundamental es la "de la unidad del ordenamiento jurídico, que es aprehendido en su medio socio-económico-político"[576].

Algunas notas sobre la tercera fase, la de comparación. Sin duda, la más compleja y dependiente de la corrección de las etapas anteriores. Estrechamente vinculada al

[574] Nos parece que en este punto CONSTANTINESCO es influenciado, en cierto modo, por ASCARELLI, especialmente en lo que este último denominó las "premisas implícitas del derecho". De hecho, hay una referencia directa del primer autor al segundo en esta materia. Ver, ibidem, p. 164, nota 721.
[575] Ibidem, p.160.
[576] Ibidem, p.165.

objetivo del método comparativo, cual es, "obtener un especial conocimiento y una especial comprensión de fenómenos jurídicos concretos e individuales, como los elementos de comparación, y de fenómenos jurídicos generales, como los ordenamientos jurídicos"[577].

Para alcanzar tal especialidad en el conocimiento es necesario sobrepasar el simple reconocimiento de semejanzas y diferencias, moverse metódicamente en todos los aspectos de los elementos de comparación, punto por punto, desde el detalle al todo, desde el análisis a la síntesis. Tres son los objetivos que se pretenden alcanzar: (1) determinación y dilucidación de todas las relaciones entre elementos de comparación (problema de las relaciones); (2) valoración de las relaciones encontradas (problema del alcance de las relaciones); y (3) descubrimiento de las conexiones entre las relaciones (problema de los fundamentos de las relaciones)[578].

Decíamos al inicio de este parágrafo que detrás de la propuesta metodológica en comento subyacía una concepción global o amplia del Derecho, lo cual ha quedado de manifiesto en la relación anterior. Sin embargo, nos parece importante para concluir, traer a colación un pasaje de la obra de CONSTANTINESCO que entendemos resume su pensamiento: "Si se pretende reducir el derecho comparado a la simple confrontación de textos, de instituciones y de normas jurídicas, se trataría de una técnica más o menos mecánica, de aplicación rutinaria, pero que llevaría al comparatista al vacío. Pero el método comparativo es un instrumento más rico y, a la vez, más complejo"[579].

No tenemos antecedentes de estudiosos del Derecho Tributario que hayan recurrido a este método de comparación, posiblemente por su alto nivel de exigencias y complejidad. Por lo demás, como ya hemos apuntado, la mayoría de los trabajos

[577] Ibidem, p. 195.
[578] Ibidem.
[579] Ibidem, p.160.

etiquetados de Derecho Tributario comparado, no pasan de la primera etapa de conocimiento de los elementos de comparación, y a lo sumo algunos avanzan en parte a la segunda etapa estableciendo ciertas diferencias y semejanzas.

Sin embargo, recordemos que expresamos más arriba que, en algunos aspectos, el estudio de RUIZ ALMENDRAL y VAILLANCOURT, relativo a los poderes tributarios en materia de impuesto sobre la renta personal de los gobiernos subnacionales en Canadá y España, considerábamos que podía encuadrarse en el método de CONSTANTINESCO, aunque no haya una toma de posición metodológica expresa por parte de los autores al respecto e incluso siendo probable que ni siquiera sean conscientes de ello[580].

10. Método "estructural", análisis de los "formantes" o de observación real de los elementos de comparación (Rodolfo SACCO)

El método comparativo del profesor Rodolfo SACCO, por lo general, se lo denomina "estructural"[581] o de análisis de los "formantes". Siguiendo los propios postulados del autor, nos parece que también podría denominarse método comparativo de la "observación real": "El método comparativo se basa en la observación real de los elementos en el trabajo en un sistema jurídico dado"[582].

El Derecho comparado para SACCO es ciencia y método y, en su visión, se equivoca quien lo reduce sólo a un método de investigación, ya que cada disciplina es en parte ciencia y en parte método[583].

[580] Ver *supra* pp. 199-201.
[581] Sin embargo, hay autores que al tratar el método estructural de comparación no mencionan a Rodolfo SACCO entre sus cultores. Ver, en este sentido, GEOFFREY, Samuel (2014), *An Introduction to Comparative Law Theory and Method*, Hart Publishing, Oxford and Portland, pp. 96-107.
[582] SACCO, Rodolfo (1991a): "Legal Formants: A Dinamic Approach to Comparative Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 39, N° 1, p. 25.
[583] SACCO (2005), ob. cit., p. 10.

En cuanto al objetivo del Derecho comparado, SACCO equiparando a éste con otras ciencias, expresa que debe ser la adquisición de conocimiento del derecho. La estrecha relación entre el Derecho comparado y el conocimiento queda graficada en la siguiente frase del autor en cuestión: "La comparación se deriva de un conocimiento de los fenómenos a comparar. Sólo puedes comparar lo que conoces"[584]. Por lo tanto, trasladadas estas ideas al campo de los tributos, el Derecho Tributario comparado busca, podríamos agregar nosotros, el conocimiento del Derecho Tributario.

En la búsqueda de dicho conocimiento adquieren relevancia otras disciplinas[585], como por ejemplo, la antropología jurídica[586] o la sociología[587].

Por otra parte, oportuno es observar que SACCO adscribe a las ideas del pluralismo metodológico, pero es especialmente crítico con el método dogmático por su desconexión con la realidad. Dicho de otro modo, para este autor "no existe el método puro de comparación"[588], sino que se pueden "utilizar métodos diversos (estructuralismo, funcionalismo, etc.) en la comparación"[589]. En cuanto al método dogmático, se lo concibe en una posición antitética al método comparativo: "El método comparativo es, por tanto, lo contrario de lo dogmático. El método comparativo se basa en la observación real de

[584] SACCO (1991a), ob. cit., p. 5.
[585] "[E]l método comparativo se basa en una apelación a los hechos y, en consecuencia, habla el lenguaje de todas las ciencias que se convierten en hechos [ej., sociología, política, etc.]". SACCO, Rodolfo (1991b): "Legal Formants: A dynamic Approach to Comparative Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 39, N° 2, p. 388.
[586] "[L]a antropología jurídica lleva al investigador a realizar interesantes generalizaciones sobre las reglas de las diferentes sociedades y muestra la importancia en el derecho comparado de las similitudes y diferencias entre los modelos legales. Las dos claves para el estudio de estos modelos son la evolución y la difusión de reglas e instituciones". "Los investigadores en los países desarrollados también están acostumbrados a reducir las reglas al patrón (…) El antropólogo jurídico pronto se dará cuenta de que los hechos idénticos no siempre producen reglas legales idénticas, que los resultados se ven afectados por otros elementos que pueden involucrar la magia, las consideraciones sociales, el poder respectivo de los contendientes, las preocupaciones pedagógicas, etc.". SACCO (1991a), ob. cit., pp. 8-9.
[587] En la visión interdisciplinaria de SACCO, el método comparativo debería integrar en su campo de estudio aspectos sociológicos, pero también el derecho comparado puede ofrecer sus conclusiones a la sociología, esto es, el académico interesado en problemas sociológicos puede servirse de los resultados de las investigaciones jurídicas comparativas (el derecho comparado al servicio de las ciencias sociales). SACCO (1991b), ob. cit., p. 388.
[588] SACCO (2005), ob. cit., p. 11.
[589] Ibidem.

los elementos en el trabajo en un sistema jurídico dado. El método dogmático se basa en el razonamiento analítico. El método comparativo examina la forma en que, en varios sistemas jurídicos, los juristas trabajan con reglas específicas y categorías generales. El método dogmático ofrece definiciones abstractas"[590]-[591].

Por el contrario, para SACCO el método comparado tiene una vinculación fuerte con la historia o método histórico de comparación, idea que se aprecia con claridad, por ejemplo, cuando señala: "…la perspectiva comparativa es histórica por excelencia"[592] o "[e]l derecho comparado es una ciencia histórica preocupada por lo real"[593].

Respecto a SACCO y el funcionalismo metodológico[594], hay que recordar que algunos tributaristas italianos clasifican su propuesta metodológica entre los métodos funcionalistas[595], incluso algunos van un poco más allá integrando derechamente algunas de las ideas de SACCO en su propuesta metodológica funcionalista de comparación jurídica[596].

---

[590] SACCO (1991a), ob. cit., pp. 24-25.

[591] En otras palabras del mismo autor: "La comparación jurídica puede beneficiarse de un número indefinido de métodos. Pero, en cualquier caso, no puede ser –a diferencia de la dogmática– un conjunto de razonamientos analíticos y ordenados, sino que será siempre una ciencia empírica basada en la observación de las formas concretas en que las reglas de detalle y las categorías subyacentes funcionan en los distintos sistemas. Desde este punto de vista, la comparación tiene la naturaleza opuesta a la dogmática: ésta propone definiciones, aquella se mide con datos reales". SACCO (2005), ob. cit., p. 51.

[592] SACCO (1991a), ob. cit., p. 24.

[593] Ibidem, p. 25.

[594] "A nivel de la ciencia jurídica comparada, el aporte más importante, entre funcionalismo y estructuralismo, lo dio Rodolfo Sacco, a través de la teoría de los formantes". SCARCIGLIA, Roberto (2017), "Strutturalismo, formanti legali e diritto pubblico comparato", *DPCE*, N° 3, p. 658.

[595] SARTORI, por ejemplo, sostiene que serían cuatro los métodos funcionalistas de Derecho comparado, entre los cuales, "el método de análisis por 'formanti'". Ver *supra*, p. 72. En el mismo sentido SUCCIO, ver *supra*, p. 72.

[596] Es el caso de GARBARINO (2004), ob. cit.: "El Método de comparación tributaria es, por tanto, *funcionalista* porque se concentra sobre las *funciones* de las normas tributarias en el proceso de aplicación concreto: haciendo referencia a la estructura evolutiva de los ordenamientos tributarios con relación a las normas generales y particulares, el análisis funcional tiene por objeto las modalidades jurídicas del derecho viviente de resolución de los diversos problemas impositivos". "Estos métodos funcionales son: (i) el enfoque por 'formanti', esto es, la comparación de las 'reglas operativas' mediante el análisis de los elementos estructurales del sistema jurídico (v.g., formante doctrinal, jurisprudencial, legislativo y normativo), y (ii) el enfoque factual o 'common core', esto es, el contraste de las soluciones jurídicas a problemas comunes independientemente de las calificaciones conceptuales nacionales" (pp. 1070-1071). Así, por ejemplo, "analizando las formas de acuerdo entre Fisco y contribuyente en los diversos sistemas fiscales, el análisis por formantes muestra que, incluso existiendo diversidad de procedimientos y reglas formales, las reglas operativas son comunes en los diversos sistemas en cuanto ellos acogen formas explícitas o implícitas de acuerdos" (p. 1072). "El análisis comparativo tiene en consecuencia por objeto

A nuestro entender, si bien hay ciertos aspectos en la obra de SACCO que pudieran aproximarlo al método funcional (v.g., su crítica al dogmatismo y al positivismo formalista[597], y a la comparabilidad de las normas positivas y dogmáticas nacionales), hay otros que lo distancian. A este último respecto, cabe recordar que, como se observó anteriormente, si el análisis funcionalista no conduce a resultados idénticos significa que no se ha realizado en la forma debida, es decir, el establecimiento de diferencias se asume como error metodológico. En cambio el análisis por formantes puede conducir a diferencias o similitudes, o sea, la comparación debe centrarse tanto en la uniformidad como en la diversidad[598]-[599] (por grandes o pequeñas que sean las diferencias[600]). En otros términos, creemos que estos métodos no siendo incompatibles o antitéticos o, si se

no las disposiciones formuladas en los diversos ordenamientos tributarios, sino la *dinámica de los formantes* que conducen a las reglas operativas. Es, por tanto, posible establecer cuál es el grado de disociación de los formantes tributarios a nivel inter-sistémico (esto es, en más de un sistema), y en esto consiste estructuralmente el análisis comparativo" (p. 1074) "Si los formantes en su interacción representan el modo con que se determinan las reglas operativas, el análisis de ellos puede implicar que existan modelos generativos de base común, definidos 'criptotiipi'" (p. 1074).

[597] SACCO se opone a la idea positivista de la existencia de una "única regla" y al principio de no contradicción (SACCO, 1991a, ob. cit., pp. 21-23). Sin embargo, se le ha criticado que la posibilidad de reconstruir fielmente el contenido de los diversos formantes puede llevar a ver en el estructuralismo un modo de multiplicar (más que de superar) los defectos del positivismo (SOMMA, 2014, ob. cit., p. 153). "La necesidad de evaluar los criptotipos y la disociación entre los formantes no implica en absoluto el abandono de un enfoque positivista de la comparación; por el contrario, hace hincapié en lo que postula (*positum*), obviamente no sólo por la ley, exalta el derecho vivo, con el fin de extraer de este los elementos para la comprensión y luego la comparación". PEGORARO, Lucio y RINELLA, Angelo (2013), *Diritto Costituzionale Comparato. Aspetti Metodologici*, CEDAM, Milano, p. 42. Para más detalles sobre la relación entre el método comparativo de Sacco y el positivismo jurídico, ver MATTEI, Ugo (2001), "The Comparative Jurisprudence of Schlesinger and Sacco", en Annelise Riles, *Rethinkung The Masters of Comparative Law*, Hart Publishing, Oxford, pp. 251-256.

[598] "En realidad, tanto la uniformidad como la particularidad entre los sistemas jurídicos tienen sus pros y sus contras. Cuanto mayor sea el número de instituciones jurídicas particulares existentes en un momento dado, mayor será la posibilidad de ciertos tipos de progreso. En cualquier caso, la historia no proporciona evidencia de que la uniformidad se logre a través de un estudio legal comparativo (…) Esto no significa negar que el estudio de derecho comparado pueda contribuir a lograr la uniformidad entre los sistemas legales [ej., Comunidad Económica Europea]". SACCO (1991a), ob. cit., pp. 2-3.

[599] En otro de sus trabajos, SACCO es concluyente respecto a las mismas ideas: "Bisogna escludere dal discorso del giurista ogni idea de invariabilità del diritto. Se crediamo alla diversità, ciò non ci impedisce di credere nel contempo all'uniformità. Se crediamo all'uniformità, non dobbiamo rinunciare, in suo nome, al progresso, dunque alla variazione" SACCO, Rodolfo (2000), "La diversità nel diritto (a proposito dei problemi di unificazione)", *Rivista di Diritto Civile*, N° 1, p. 22.

[600] "La comparación mide la magnitud de las diferencias, ya sean pequeñas o grandes. No debe ocuparse exclusivamente de las pequeñas diferencias o de las grandes. No debe discutir sólo el núcleo común de diferentes sistemas jurídicos o sus elementos distintivos". SACCO (1991a), ob. cit., p. 7.

prefiere, pudiendo integrarse, complementarse o suplementarse, no son necesaria o completamente asimilables o equiparables.

Frente a la pregunta qué norma debemos comparar, SACCO[601] responde que sería errado comenzar o centrarse exclusivamente en la norma legal de los países que se comparan, sino más bien en la norma realmente operativa. En otras palabras, las normas a comparar son aquellas que SACCO denomina, tomando prestado de la fonética, "formantes legales"[602]. Serían aquellos diferentes elementos contenidos en derecho vivo y no sólo en el derecho formalmente estatuido[603]. En efecto, para apreciar todo el derecho, "es necesario reconocer todos los 'formantes legales' del sistema e identificar el alcance adecuado para cada uno"[604].

En todo caso, SACCO advierte que los "formantes legales" son diversos y no es posible establecer una lista cerrada de ellos en un sistema jurídico[605]. Además de su multiplicidad, otra característica de los formantes es que pueden diferir, es decir, dentro de un sistema jurídico pueden estar en armonía o en conflicto, pudiendo ser la falta de armonía mayor o menor[606]. Por otra parte, se observa que la importancia comparativa de un formante legal depende de su capacidad para influir en los otros formantes[607] (ej., el formante jurisprudencial puede ser más importante en un sistema jurídico que en otro). En fin, los formantes pueden no ser estrictamente legales[608]. En este último sentido, si bien existe una relación entre los formantes legales y las fuentes del derecho, en la visión

[601] Ibidem, p. 21.
[602] Ibidem, p. 22.
[603] Ibidem.
[604] Ibidem, p. 27.
[605] Ibidem, pp. 32-34.
[606] Ibidem, p. 33.
[607] Ibidem, pp. 33-34.
[608] Ibidem, p. 32.

de SACCO no son expresiones sinónimas, es decir, los primeros son más amplios y no se agotan en las segundas[609]-[610].

En términos más concretos, pueden ser "formantes legales": normas constitucionales, legales, estatutarias, jurisprudencia[611], escritos académicos, casos resueltos, proposiciones sobre filosofía, política, ideología o religión[612], ejemplos[613], etc.

También es importante puntualizar que algunos "formantes legales" nacen formulados explícitamente y otros no (implícitamente formulados). A estos últimos, SACCO los denomina "criptotipos"[614]. Son reglas o patrones implícitos o no verbalizados a revelar con la comparación[615]. Dicho de otra manera, son formantes legales divergentes de las formulaciones explícitas del sistema[616]. Estas reglas implícitas pueden ser más o menos generales. Mientras más generales, más difícil es descubrirlas[617]. En fin, sólo se pueden identificar mediante el uso de la comparación a nivel sistemático e institucional[618]. Cabe recordar que estas ideas o premisas implícitas, aunque no con la denominación que les da SACCO, también se aprecian en la propuesta metodológica de ASCARELLI[619].

---

609 SACCO (1991b), ob. cit., p. 343 y ss.

610 "En esta óptica, el concepto de 'fuente' aceptado en el derecho comparado asume un significado bien más amplio que aquel de 'fuentes del derecho' aceptado en los ordenamientos jurídicos locales (en particular el italiano), que se limitan, normalmente, a incluir sólo las fuentes de producción de las reglas de rango normativo. Estas son reglas autorizadas para introducir en el ordenamiento comandos vinculantes para la generalidad de los sujetos, individualizables como tales no sólo sobre la base de criterios formales (…) sino también de criterios sustanciales, en base a los cuales, incluso en ausencia de específicas marcas formales, se pueda considerar existente el carácter de la normatividad del acto" SELICATO, ob. cit., p. 72.

611 Siendo natural, según SACCO, que el comparatista dirija la mirada hacia las decisiones judiciales, "sería un error reducir el método comparativo al estudio de casos". Además, se debe "saber no sólo cómo han actuado los tribunales, sino también considerar las influencias a las que están sujetos los jueces", las cuales son variadas en cuanto a su origen. SACCO (1991a), ob. cit., pp. 23-26.

612 Ibidem, p. 32.

613 Los ejemplos, "pueden adquirir una influencia propia y convertirse en un 'formante legal' autónomo porque, a partir de los ejemplos, se podría inferir una regla que no es de la que el académico tuvo la intención de informarnos o persuadirnos". Ibidem, p. 34.

614 SACCO (1991b), ob. cit., p. 384.

615 Ibidem, p. 385.

616 Ibidem.

617 Ibidem, p. 386.

618 Ibidem, p. 387.

619 Ver *supra* p. 144.

Llegados a este punto, cabría preguntarse cómo enfrentar el problema de la infinitud de los formantes legales de modo de hacer más practicable la comparación. En opinión de PEGORARO-RINELLA, en términos bastante razonables a nuestro entender, sin perjuicio de la conveniencia y necesidad de que la comparación tenga soportes diversos (comprenda todos o la mayoría de los formantes), los tres formantes principales (legislativo, jurisprudencial y doctrinal) podrían absorber a los demás formantes, con excepción del representado por la "mentalidad de los juristas", que va por detrás de todos los demás y al mismo tiempo representa su síntesis, influyendo a su vez en ellos, y que es producto de lo que podría llamarse genéricamente el "formante cultural"[620]. De este modo, ejemplifica el mismo autor, la actitud respecto al precedente judicial podría comprenderse en el formante jurisprudencial; asimismo, la ideología (formante no verbalizado) sería un componente del "formante cultural" (o si se prefiere un criptotipo) que condiciona la comprensión del derecho vigente en varios ordenamientos[621]. En suma, conforme a esta visión, sintetizadora o simplificadora de las ideas de SACCO, habría cuatro formantes legales (legislativo, jurisprudencial, doctrinal y cultural), comprendiendo los tres primeros no sólo las reglas formalizadas, y el cuarto todos los demás aspectos necesarios para la comprensión del derecho vivo. Hay autores que con similares propósitos hablan de "meta-formantes" para referirse "a aquellas partes del ordenamiento que, aun no constituyendo una norma jurídica, inciden, sin embargo, sobre aquello que, anteriormente, ha sido definido como juego de los formantes"[622]. Entre estos "meta-formantes", se mencionan, además del cultural, el político y el económico[623].

[620] PEGORARO-RINELLA, ob. cit., pp. 38-39.
[621] Ibidem, p. 39.
[622] SCARCIGLIA (2016), ob. cit., p. 80.
[623] Ibidem, p. 81.

Ahora bien, entrando a un plano más aplicativo[624], no observamos en la obra de SACCO una formulación expresa de lo que pudieran ser las etapas o fases del procedimiento comparativo. Sin embargo, creemos que estas se encuentran subyacentes en su pensamiento (pueden extraerse de su contribución). En este sentido, una adecuada comparación jurídica, a la luz del pensamiento de SACCO, en nuestra opinión, debería comprender las siguientes etapas: (1) selección de los elementos de comparación; (2) conocimiento de los fenómenos a comparar o descubrimiento de los formantes legales y "criptotipos" en cada uno de los sistemas jurídicos a comparar; (3) determinación de la armonía o no de los formantes legales; (4) identificación de las diferencias y las semejanzas; y (5) evaluación de las diferencias y las semejanzas.

La etapa (1) estaría relacionada con el tema de la comparabilidad de los sistemas jurídicos. Sobre el particular, recordemos, para SACCO son comparables los sistemas jurídicos (o alguna institución jurídica de éstos) incluso si la diferencia entre ellos son lo suficientemente grandes.

Respecto a la etapa (2) hay que tener en consideración que tener presente que una de las premisas metodológicas de SACCO es que sólo se puede comparar lo que se conoce. En consecuencia, seleccionados los sistemas a comparar, habrá que investigar e identificar los formantes legales explícitos e implícitos.

Identificados todos los formantes legales en cada uno de los sistemas a comparar, corresponderá determinar si estos se encuentran en conflicto o no (etapa 3). En opinión de SACCO, en caso de falta de armonía, se debe establecer si la desarmonía sigue patrones predecibles o racionalmente explotables[625]. Tres contrastes interesantes –agrega– son aquellos entre el estatuto y la ley aplicada, la ley aplicada y la ley como se describe, y

[624] SACCO aplica sus ideas con relación a ciertos temas del Derecho privado: las fuentes del Derecho; el derecho de los contratos; el elemento objetivo de la responsabilidad civil; y la transferencia de la propiedad de bienes muebles. Cfr. SACCO (1991b), ob. cit., pp. 343-401.
[625] Ibidem, p. 378.

entre la situación que la ley considera normal y la situación que es normal en sentido sociológico[626]. Para ello, continúa, se debe comenzar con la regla operacional concebida de la forma más estrecha para luego ascender gradualmente hacia fórmulas y reglas generales. En fin, hay que eliminar los falsos contrastes conceptuales e investigar la importancia de las diversas reglas operativas[627].

Una vez que los formantes legales han sido disociados[628] y determinada su importancia comparativa, el comparatista estará en condiciones de identificar las semejanzas y diferencias reales entre los sistemas jurídicos comparados.

La fase final supondría la evaluación o valoración de las semejanzas y diferencias. "Es deber de la verdadera erudición jurídica –apunta en este sentido SACCO– eliminar los falsos contrastes conceptuales, investigar la importancia de las varias reglas operativas y, sobre esta base, evaluar las diferencias que existen entre los distintos sistemas jurídicos"[629].

La doctrina italiana ha señalado ejemplos de "formantes legales" y "criptotipos" tributarios.

Así, por ejemplo, BARASSI discurriendo sobre el carácter dinámico del Derecho Tributario expresa que el "elevado grado de mutación del derecho tributario se demuestra también y ulteriormente del análisis de los otros principales formantes diverso de aquel legislativo, o sea la jurisprudencia, las prácticas administrativas y la doctrina. En efecto, el derecho cambia por efecto de la acción de los singulares formantes y es suficiente el cambio de uno sólo de estos para provocar una modificación, en un contexto de

[626] Ibidem.
[627] Ibidem, p. 380.
[628] Un ejemplo de disociación de formantes legales lo aporta BARASSI respecto de los acuerdos entre el Fisco y los contribuyentes en el sistema tributario alemán: "El caso alemán es emblemático para manifestar la disociación de los formantes. Doctrina, jurisprudencia y prácticas admiten aquello que la ley no prevé y, por lo tanto, fueron influenciados por factores distintos de los que han condicionado la ley. Esta constituye una clave de lectura útil para explicar el fenómeno" BARASSI (2006), ob. cit., p. 1074.
[629] SACCO (1991b), ob. cit., p. 384.

invariabilidad de los otros formantes, específicamente aquel legislativo"[630]. Señala como ejemplo en Italia, la mutación producida por obra del formante jurisprudencial, frente a la inmutabilidad del cuadro legislativo, en materia de abuso del Derecho Tributario[631]. Por lo tanto, tomando este ejemplo, y siguiendo las ideas de SACCO, cabría señalar que si alguien hubiese realizado una comparación por aquel entonces entre el sistema tributario italiano y otro sistema tributario cualquiera, luego de investigar los distintos formantes legales relativos al abuso del Derecho Tributario, debería haber establecido que la regla operativa en Italia (es decir, el formante legal más importante) era el formante jurisprudencial. Pero, como vimos, para SACCO no es suficiente establecer cómo han resuelto los tribunales, sino las influencias de los jueces que intervinieron en esta decisión. También, entre otros aspectos, se debería determinar si los formantes legales están en conflicto. Un ejercicio parecido habría que realizar respecto del otro sistema jurídico objeto de comparación. Enseguida se debería identificar las diferencias y semejanzas reales y, finalmente, evaluarlas.

Por su parte, GARBARINO, aplicando al ámbito tributario las ideas de SACCO ("El descubrimiento de un criptotipo se facilita cuando, como sucede a menudo, una idea implícita en un sistema es explícita en otro"[632]), expresa lo siguiente (ilustrando con otros criptotipos): "Del análisis comparado a menudo resulta, en efecto, que un asunto existente a nivel implícito en un sistema tributario –un criptotipo en sentido propio– existe por el contrario en modo explícito en el otro ordenamiento, constituyendo un formante o una regla operativa. Así, por ejemplo, el principio de confianza del contribuyente o el derecho al contradictorio endoprocesal constituyen buenos ejemplos de un criptotipo en Italia y de un formante explícito (legal o jurisprudencial) en otros ordenamientos donde son

[630] BARASSI, Marco (2013), "Circolazione dei modelli tributari e comparazione", *Rivista di Diritto Tributario*, vol. XXIII, 5, p. 515.
[631] Ibidem.
[632] SACCO (1991b), ob. cit., p. 386.

sancionados expresamente por las leyes o los tribunales (ej., Francia). Por el contrario, la posibilidad de acuerdos entre el Fisco y contribuyentes en Italia está determinada por un expreso formante legislativo (…), mientras en otros ordenamientos tales acuerdos constituyen, en ausencia de una norma expresa del tipo italiano, criptotipos, esto es, datos empíricos de la práctica reconocidos como teniendo efectos vinculantes (por ejemplo, Reino Unido)"[633]. "A menudo –agrega– el criptotipo tributario coincide con un principio general y se transmite en la cultura de los tributaristas; por tanto, los criptotipos asumen, para quienes lo soportan, el carácter de la 'obviedad' de la que es difícil librarse. Esta sujeción a los criptotipos constituye la "mentalidad" del tributarista nacional. Buenos ejemplos de criptotipos generalísimos de este tipo son la presunción de legitimidad del acto impositivo que ha dominado sin oposición la cultura tributaria por más de un quinquenio para ser luego demolida por la jurisprudencia, o el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria que, a pesar de la presencia del endémico fenómeno de los acuerdos entre Fisco y contribuyentes (del concordato a las condonaciones masivas), continúa sobreviviendo como 'llave' explicativa del sistema, o el principio de legalidad tributaria que ve en la ley parlamentaria la única fuente legítima de la disciplina"[634].

En virtud del principio de legalidad tributaria en el sentido antes indicado habría que negar carácter normativo a la interpretación de las normas tributarias emanadas de la Administración tributaria, sin embargo, la realidad demuestra que en la práctica tienen cierta normatividad. De esta forma, la práctica administrativa sería un formante legal tributario no explicitado o criptotipo. En consecuencia, frente a un formante legal formalizado (principio de legalidad tributaria) puede existir un formante legal no formalizado (orientaciones emanadas de la Administración tributaria). Como observó

[633] GARBARINO (2004b), ob. cit., p. 1074.
[634] Ibidem, p. 1075.

SACCO, no se puede ignorar la práctica que está formada por los formantes del sistema controlados por jueces y órganos administrativos. "Nadie que desee describir un derecho de manera realista puede ignorar la existencia de fuentes distintas a las que antes se reconocían en la Constitución [formal] (…) en la realidad muchas normas son creadas por tribunales, árbitros y órganos administrativos"[635].

En los países considerados en esta tesis (España[636], Portugal[637] y Chile[638]), como se observa, la doctrina si bien cuestiona la normatividad de las orientaciones o

[635] SACCO (1991b), ob. cit., pp. 343-344.

[636] "En el ámbito del Derecho Público, y de modo especial en el Derecho Tributario, los órganos superiores de la Administración publican con frecuencia documentos, bajo distintas denominaciones (Circulares, Instrucciones, Resoluciones, etc.), en los que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias, o se imparten directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes (…) En general, hay que negar el carácter normativo de los indicados documentos, que no deben sino entenderse como la interpretación administrativa del contenido que deba darse a una determinada norma, sin posibilidad de vincular a los administrados ni, en mayor medida, a los Tribunales de Justicia (…) Este concepto, dogmáticamente claro, ha sido enturbiado con frecuencia en la práctica, porque con el ropaje externo de una Circular, Instrucción, etc., y sin que la misma aspirara formalmente a dejar de serlo, la interpretación normativa que la misma contenía ha alcanzado una gran difusión, afectando de lleno a las relaciones jurídicas entabladas entre los ciudadanos y los órganos administrativos vinculados por la Circular (…) Si bien, se insiste, debe negarse en general el carácter normativo de las disposiciones mencionadas, es indudable su importancia. En ocasiones pueden llegar a integrar normas reglamentarias (por ejemplo, aprobar modelos de declaraciones), siempre que la integración esté expresamente prevista y que la disposición tenga la misma publicidad que la norma que integra. También, sirven a la seguridad jurídica por cuanto es posible conocer *a priori* la opinión de la Administración sobre aspectos, en muchas ocasiones complejos, del ordenamiento positivo, y, por último, pueden servir para fundamentar una tacha de desviación de poder si un órgano administrativo se aparta de lo prevenido en tales disposiciones". MARTÍN QUERALT et al. (2015), ob. cit., p. 158.

[637] "Todavía, lo que acabamos de decir sobre las orientaciones administrativas merece una mayor reflexión, justificándose aquí algunas líneas para dar cuenta de la profunda modificación que se viene produciendo en el cuadro clásico de la constitución fiscal, sobre todo en sede del principio de legalidad fiscal, que ha visto el protagonismo parlamentario, que lo soporta, ser objeto de visible atenuación. De ahí que la concretización normativa protagonizada por la administración tributaria de la creciente abertura que las leyes del impuesto, por razones prácticas, viene adoptando, no pueda más que ser remitida completamente para los llamados reglamentos internos, una vez que estos, en la medida en que se desarrollan o complementan aspectos de los elementos esenciales de los impuestos, no más se compadecen con la ficción de que toda la disciplina esencial de los impuestos se encuentra en la ley, cuando, en la realidad, consta cada vez más de circulares de la administración tributaria". CASALTA NABAIS (2022), ob. cit., p. 198.

[638] En Chile, bajo un título muy sugestivo, DUMAY sintetiza claramente este fenómeno: "Los profesionales del área tributaria trabajamos en base a la normativa que genera la Autoridad Tributaria a través de oficios y es la cita de tales oficios –en lugar de la norma legal inexistente o, al menos, manifiestamente insuficiente para resolver la situación impositiva de que se trate–, la que respalda nuestros informes, escritos de reclamación, recursos y demás documentos que se generan en la actividad profesional. Si bien no existe ninguna novedad en la afirmación anterior, ni en cuanto al rol que han pasado a ocupar los indicados oficios en nuestro quehacer profesional, parece no haberse tomado conciencia de la significación que tiene el rol legislativo que ha asumido la Administración. La generación de la normativa tributaria a través de la jurisprudencia administrativa, es aceptada y asumida en todos los ámbitos, sin cuestionar la trascendencia, gravedad e implicancias del fenómeno, no sólo frente al principio de la legalidad de los impuestos, sino que en todo el funcionamiento de nuestro sistema tributario. Además de consignar pruebas y demostraciones fehacientes de la situación que se denuncia y de alertar respecto a su gravedad, el presente trabajo pretende

interpretaciones administrativas, no puede dejar de reconocer su importancia práctica. Por lo tanto, la comparación de estos sistemas tributarios (y de cualquier otro) debería también comprender el estudio de la práctica administrativa en cuanto formante legal o criptotipo. Con todo, ello representa sólo una parte del Derecho Tributario viviente o material, siendo, por tanto, necesario, asimismo, ocuparse de los formantes o mega-formantes cultural, político, económico, etcétera. Así, por ejemplo, la comparación también debería aspirar a revelar la incidencia de los grupos de presión o interés en las decisiones tributarias de los parlamentarios, el Ejecutivo y la propia Administración tributaria, cuestión (formante o criptotipo) que difícilmente se encontrará verbalizada y que sólo la práctica podría develar[639][640].

Vista la complejidad de la comparación, no deja de llevar razón SACCO cuando, con una dosis de realismo, y desde la experiencia, exhorta a los tributaristas (comparatistas jóvenes) a no ilusionarse demasiado: «Buon lavoro, ma non farti illusioni; il tuo lavoro sarà difficile»[641].

11. Método de comparación cultural como "Quinto Método de Interpretación" (Peter HÄBERLE[642])

establecer los orígenes del fenómeno, aportar antecedentes y sugerir alternativas de solución. Se incursiona en la búsqueda de responsables, que contrariamente a lo que pudiera asumirse, son muy lejanos al Servicio de Impuestos Internos, al que no cabe participación alguna en esta anomalía de nuestro sistema impositivo, y que, por el contrario, ha hecho todo lo posible por suplir las falencias de quienes tienen el deber constitucional de generar las normas que regulen el funcionamiento de los impuestos y, en general, la trascendencia o efectos tributarios de los hechos económicos o jurídicos que tienen lugar en la actividad del país". DUMAY, ob. cit., p. 59.

[639] La doctrina francesa comprende a los grupos de presión o interés entre las formas de resistencia a los impuestos. Ver, por ejemplo, BELTRAME (2008), ob. cit., p. 155; tb., BOUVIER, Michel (2004), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 6ª édition, LGDJ, Paris, p. 158.

[640] En Chile, hay estudios que han intentado determinar la capacidad que poseen los grupos de interés para influir en algunas decisiones políticas tributarias. Ver, RUIZ, Mónica (2015), "Los grupos de interés y sus efectos sobre las políticas públicas: el caso del FUT", *Revista de Sociología*, N° 30, pp. 95-109.

[641] SACCO (2010), ob. cit., p. 17.

[642] Una parte importante de las ideas que se exponen sobre el pensamiento de este autor han sido tomadas de HABËRLE, Peter (1993), "Derecho Constitucional Común Europeo", *Revista de Estudios Políticos*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, N° 79, pp. 7-46.

En este parágrafo hemos querido dar cuenta de la proposición que HABËRLE hace en el sentido de integrar el método comparado como uno más –el "quinto"– dentro de los ya clásicos cuatro elementos de interpretación (gramatical, lógico, histórico y sistemático) formulados por el fundador de la Escuela Histórica del Derecho (SAVIGNY)[643]. Las razones para ello, por una parte, por lo sugestiva que resulta la propuesta, cuestión que reconoce el propio autor, como por el eco que ha encontrado en algunos tributaristas[644].

Según HABËRLE, más allá de que se "canonice" el método *iuscomparatista* como quinto método, como si se renuncia a atribuir esta denominación, todo ello es puramente contingente, ya que lo esencial es que el estudio comparado de las constituciones ya se practica de hecho abiertamente y a conciencia. El aludido quinto método hermenéutico aparece así como la "clave común europea", como el método de elaboración del contexto europeo por excelencia.

El punto de partida de su tesis es que el Derecho Constitucional Común Europeo (DCCE) todavía no existe, no obstante, cada vez van surgiendo principios comunes europeos (generales del derecho, transnacionales, ideas jurídicas paralelas, substrato común de la cultura jurídica, etc.).

En este cuadro, el estudio del Derecho a nivel comparado es un elemento que colabora en la creación del DCCE. Dichos análisis *iuscomparatistas* no operan sólo a nivel de textos vigentes, sino también con otros que algún día podrían llegar a estarlo. Así, el Derecho Comparado se convierte en cultura comparada[645].

---

643 Esta propuesta fue avanzada en HABËRLE, Peter (1989), "Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungstaat", *JZ*, N° 20, pp. 913-919.

644 Ver en este sentido, CASADO, Gabriel (2002), *Procedimientos de Liquidación y de Comprobación de los Tributos en la Legislación Española,* Ed. SENIAT, Centro de Estudios Fiscales, Caracas, Venezuela, p. 12 (Introducción). También en CASADO (2005), ob. cit., p. 11; TIPKE (2000), ob. cit., pp. 10-11. Referencias del mismo tipo pueden leerse, igualmente, en FISCHER, Peter (2003), "La razionalità del prelievo", relación presentada en Convegno di Estudo *Le Ragioni del Diritto Tributario in Europa. Giornate di Studi per Furio Bosello*, Università di Bologna, 26-27 de settembre, p. 3.

645 HABËRLE (1993), ob. cit., p. 22.

Ahora bien, metodológicamente hablando y como cauce de producción del DCCE, el afianzamiento del Derecho Comparado a nivel de Derecho constitucional puede considerarse el "quinto" método exegético y vehículo de perspectiva eurocomún[646]. La integración de la metodología *iuscomparatista* en la de SAVIGNY no se limita, por cierto, tan sólo a comparar los ordenamientos jurídicos europeos en materia constitucional. El método comparatista, empero, puede ser empleado en Europa preferentemente como método exegético en base al hecho de que, pese a toda su variedad, sigue desarrollando una cultura común europea. Se trata de la unidad cultural de Europa, cuya raigambre forma el sustrato del DCCE[647].

Las ventajas que el reconocimiento y desarrollo del DCCE generan son, según el autor, prácticas y teóricas. Las primeras pueden resumirse en el enriquecimiento de la experiencia de los operadores jurídicos. Las segundas, permiten verificar, por ejemplo,

[646] Esta idea de vehículo de integración europea que estaría llamado a cumplir el método comparado puede apreciarse, por ejemplo, en MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M., CASADO OLLERO, Gabriel (2005), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, pp. 36 y ss. Digamos que dicha referencia al método comparado es realizada por tales autores en el marco de la definición del método que entienden debe aplicarse al estudio del ordenamiento financiero. En resumen, a este último respecto, plantean que se trata del método jurídico, el cual sería el resultado de una suerte de combinación de la lógica jurídica (análisis lógico-conceptual-formal), los principios básicos, el dato histórico (es decir, comprensión del carácter esencialmente histórico y relativo de las instituciones y de los principios jurídicos, cuya validez no es inmanente, ni eterna, ni universal) y el dato jurisprudencial. En este último caso, explican que existen razones específicas en materia financiera que hacen prioritaria la atención de los pronunciamientos jurisprudenciales (especialmente del Tribunal Constitucional). Una vinculada al profundo cambio operado en la estructura constitucional a partir de la entrada en vigor de la Constitución de 1978 (en particular, el reconocimiento expreso de la conexión ingreso-gasto). En segundo término, el "poderoso *movimiento de renovación metodológica del Derecho* que, en los últimos años, y *como reacción frente al positivismo formalista*, se va generando en toda la jurisprudencia continental". Por último, por la influencia ejercida por la integración europea y el derecho comunitario, situación que, según los mismos, hace conveniente no perder de vista la jurisprudencia emanada del TEDH, de "otros Tribunales Constitucionales Europeos" y del TJCE. Pues bien, dentro de esta tercera razón explicativa de la importancia de la tendencia jurisprudencialista se insertaría "el método comparado como vehículo de integración europea desde una perspectiva jurídica", especialmente, entendemos, para el caso de los pronunciamientos emanados de otros Tribunales Constitucionales, esto es, en una suerte de reconocimiento mutuo de decisiones judiciales, de concreción del "principio de libertad de circulación de decisiones judiciales". Es evidente entonces, que, conforme a estas ideas, el método comparado se integra en el método de estudio del Derecho Financiero y Tributario, definido a partir de una concepción práctica (sin prescindir de la teoría ni de las formas), abierta y actual acerca del Derecho. Con todo, hay que constatar que en las ediciones más recientes de esta obra –desconocemos las razones– ya no se destaca la importancia del método comparativo en el campo del Derecho Tributario y Financiero.

[647] HABËRLE (1993), ob. cit., p. 27.

cuán efectivo es hoy el tipo denominado "Estado constitucional", circunstancia que permitiría hablar de "una" "cultura jurídica" para Europa[648].

Con todo, también reconoce en este proceso de creación del derecho común europeo, inconvenientes y limitaciones. Dicen relación con la idea de la diversidad cultural y jurídica. En efecto, advierte que deducir el DCCE únicamente puede llevarse a cabo con sumo cuidado y con una gran sensibilidad frente a todo lo no "europeo común", ya que lo nacional es lo que atribuye carácter específico y es piedra de toque precisa donde radica la diversidad jurídico-cultural europea[649]. El tener siempre bien presente el contenido "nacional" específico de cada Derecho constitucional de un Estado concreto o país es lo que, en último término, puede evitar que se incurra en el error de reducir "a común denominador" de forma precipitada justamente aquello que debe ser y permanecer "diferente"[650].

Asimismo, HABËRLE plantea que el DCCE no es un producto acabado, distinguiéndose, grosso modo, dos vías de producción paulatina: la jurídico-política del legislador y la exegética de la judicatura[651]. Toda esta producción supone estudios comparados previos y pueden señalarse como labor *ex ante* en vistas a la creación de un DCCE. Con esto debe quedar muy claro que no siempre se puede o se debe "reconocer" el DCCE de forma automática[652].

En definitiva, la idea de HABËRLE es reforzar la unidad y variedad europeas, entendiendo la comparación como un vehículo para alcanzar ese objetivo, no por nada preconiza que "comparar significa reelaborar tanto lo igual como lo desigual"[653].

[648] Ibidem, p. 33.
[649] Ibidem, p. 35.
[650] Ibidem.
[651] Ibidem.
[652] Ibidem, p. 39.
[653] Ibidem, p. 36.

Como ejemplo del referido DCCE, especialmente a nivel de principios comunes, HABËRLE alude –entre otros– a los que se refieren a los derechos humanos y a la democracia. Esta última se cristalizaría, entre otras formas, en un régimen de autogestión en la Administración municipal. Más concretamente, en este sentido, se hace una remisión a la Carta Europea de Autonomía Local, denominada comúnmente "cuarto pilar del Consejo de Europa" [654], cuyo texto, especialmente las consideraciones reseñadas en su preámbulo, daría cuenta de "ideales y principios" en orden a que las corporaciones municipales forman una de las bases esenciales de todo régimen democrático común a todo Estado miembro del Consejo de Europa[655]. Algunos breves comentarios parecen oportunos.

En primer término, cabe destacar que estamos ante una constatación de la trascendencia que el Derecho Comparado ha tenido y puede tener como vehículo para la Unión Europea. Como ya se ha dejado registro en otro pasaje de este trabajo, este último fin, tampoco es nuevo. En efecto, los comparatistas ayer y hoy han asociado la comparación jurídica, principalmente, con la procura de algún nivel o forma de unificación[656]. La experiencia enseña que quienes emprendieron empresas dirigidas al

[654] Ibidem, p. 17.
[655] Ibidem.
[656] Ver, en tal sentido, SOMMA (2004), ob. cit., pp. 169 y ss. En este trabajo este autor desarrolla un examen crítico del concepto de "tradición jurídica" (el cual adoptaría en la actualidad la forma de la convención "cultura jurídica") y de su utilización como una de las categorías básicas del Derecho Comparado. En definitiva, esta tesis plantea que el uso (o no uso) de la expresión "tradición jurídica" nada dice acerca de la matriz cultural de la investigación cultural en que viene descuidada, lo cual conduciría a reforzar la oportunidad (en el marco de la teoría posmodernista del cambio jurídico) de recurrir a la descontrucción de la narrativa comparatista. La verdad de dicha indicación entiende poder demostrarla considerando el debate sobre los fines de la comparación y en particular las afirmaciones que la conciben como un instrumento al servicio del proceso de unificación internacional del Derecho. Incluso más, denuncia que son numerosos aquellos que recurren a la especulación sobre la tradición para subrayar la "validez universal" de una *wester legal tradition*. En clave actual, nos da a entender, que las referencias a una común tradición en el campo europeo son funcionales a la promoción de valores individualistas, los cuales tienen como fundamento teórico el utilitarismo alimentado por el liberalismo. Esta circunstancia la entiende documentada en la propuesta de carta fundamental europea formulada a nivel comunitario. He aquí –continúa– el sentido de la transición del solidarismo al liberalismo que la retórica sobre *wester legal tradition* intenta hacernos percibir como integrada a nuestro patrimonio cultural. Una transición que –observada desde la principal estación intermedia: el liberalismo– podríamos describir en términos del paso de la soberanía del derecho a la soberanía del mercado (considerado como un "sistema de transmisión de informaciones neutral respecto a los fines"): de la *"rule of law"* a la *"rule of free market*". Este tránsito, al parecer, también se estaría

desarrollo de un derecho común acabaron por tener que moderar sus ambiciones. Tal moderación es visible en HABËRLE cuando exhorta a tener cuidado con reducir precipitadamente a común aquello que debe ser y permanecer diferente[657]. En este sentido, y llevado al plano fiscal o tributario, suenan particularmente certeras las palabras de DI MALTA: "En el momento en que la 'excepción cultural' es objeto de tantas atenciones, el particularismo fiscal merecería ser considerado"[658]. Analizando los presupuestos del proceso de armonización en materia tributaria en el seno de CEE, LANG, apunta también al problema de la falta de diferenciación (en términos específicos) entre los elementos a nivel tributario susceptibles de armonización y aquellos otros que por estar tan inescindiblemente vinculados a las peculiaridades nacionales y culturales de un país deben sustraerse a la tendencia de armonización del derecho europeo. La variedad social de Europa –añade– determina las condiciones locales de vida. Así, por ejemplo, entre los factores a tener en consideración está el de la estructura de distribución estatal de la potestad tributaria, ámbito en el cual, por lo mismo, es posible advertir un pluralismo de intereses de muchos entes (entre ellos los locales) que, gozando de mayor o menor

verificando en materia de fiscalidad. En efecto, el profesor CASALTA NABAIS, reflexionando, en sede del sector fiscal, se pregunta si la Constitución europea es vehículo del neoliberalismo o expresión de sociabilidad, expresando que en el campo de la fiscalidad la preocupación dominante por el funcionamiento del mercado interno no deja espacio para grandes expresiones de sociabilidad. Esto –agrega– resultaría no sólo del hecho que la misma disciplina constitucional fiscal europea se presenta muy auto contenida, sino también porque deja abiertas las puertas al TJCE para ir desmantelando los sistemas fiscales nacionales, particularmente en aspectos de éstos que sean clara expresión de esa sociabilidad. CASALTA NABAIS, José (2005), "Constituição Europeia e Fiscalidade", en *Coloquio Ibérico: Constituição Europeia. Homenagem al Doutor Francisco Lucas Pires*, Ed. Coimbra Editora, Coimbra, pp. 569-592. En todo caso, para HABËRLE la componente económica constituye sólo un aspecto del plano científico-cultural y posee un valor instrumental, agregando que "L'Europa (o la sua costituzione) non deve degenerare in un semplice 'spazio económico'". HABËRLE, Peter (1999), "Per una dottrina della costituzione europea", *Quaderni Costituzionali*, a. XIX, N° 1, p. 3. Incluso más, reconoce expresamente carencias en materia de derechos fundamentales sociales europeos o de una "Unione sul piano sociale", al discurrir más en detalle sobre la *economía*, la hija predilecta –a su juicio– de los "europeisti di professione" (Ibidem, pp. 25 y ss.).

[657] HABËRLE (1993), ob. cit., p. 35.

[658] DI MALTA, ob. cit., p. 529. HABËRLE es consciente de las características particulares de las distintas culturas comunales que conviven en Europa y de la importancia que tienen en el desarrollo del proyecto común: "Dall' «Europa dei Comuni» fino alla «Carta della autonomia amministrativa comunale», i Comuni restano un luogo caratteristico per lo sviluppo di una dottrina della costituzione europea, sebbene le culture comunali dall'Italia settentrionale a Brema, da Kiev a Bordeaux, sia storicamente che oggigiorno presentino caratteristiche particolari". HABËRLE (1999), ob. cit., p. 28.

autonomía financiera, no están directamente representados en la CEE. Tal situación –a su juicio– impone la necesidad de un examen particularmente cuidadoso de cuales impuestos no debieran ser tomados en consideración desde el punto de vista del derecho europeo. En suma, el conocimiento de los ordenamientos jurídico-tributarios deviene inevitable para la determinación de criterios y estructuras comunes para la imposición, para lo cual la "scienzia del diritto tributario di operare più che mai sulla base del diritto comparato". Especialmente, por los efectos económicos que producen las normas jurídicas tributarias, el mismo autor, hace una exhortación a que el Mercado interno debe solicitar a la ciencia del derecho que recoja en el diálogo interdisciplinario el «diritto tributario giusto» y encontrar los principios comunes de un sistema jurídico que sean aceptados en todos los países[659].

Por lo demás, pareciera ser que la unificación a nivel de principios constitucionales no resulta especialmente útil o efectiva cuando no se dan otras condiciones o intenciones. Nos preguntamos si sirve de algo la unificación cuando lo que se unifica constituye poco más que una simple declaración de buenas intenciones. Esto es precisamente lo que según algunos autores estaría aconteciendo en el ámbito europeo en materia de autonomía local. Dicho de otro modo, la realidad superaría la norma.

En efecto, como expresa TETTINGER[660], la realidad de los hechos ha truncado la euforia inicial orientada a creer contar con una base en el derecho comunitario para la autonomía local. Su tesis es que falta una garantía explícita para la autonomía local en el derecho primario europeo. Es decir, que tal cual están dadas las cosas, sería "más realista admitir que la situación actual de la autonomía local es de desprotección frente al poder

[659] LANG, Joachim (1994), "I Pressuposti Costituzionali Dell'Armonizzazione del Diritto Tributario in Europa", en AA.VV. *Trattato di Diritto Tributario,* (Dir.) Andrea Amatucci, vol. Primo, II Tomo, Ed. Cedam, Padova, esp. pp. 772 y ss.
[660] TETTINGER, Peter J. (2004), "La importancia de la autonomía local en la progresiva europeización y globalización", *Persona y Derecho,* Nº 51**, pp. 141-163.

comunitario"[661]. Todo ello, no obstante, que las entidades locales se ven cada vez más afectadas por la "europeización" (legislación de la Unión Europea).

El mismo autor sintetiza los argumentos que comúnmente se invocan para intentar demostrar que la situación es otra: las Constituciones de los Estados miembros (todas establecen el principio de autonomía local); la Carta Europea de Autonomía Local; el principio democrático; el principio de subsidiariedad; y el principio de cercanía ciudadana. Todas ellos son desechados por el autor en cuestión, ya que entiende que no cabe deducir de ellas garantías cardinales sólidas capaces de asegurar la autonomía local[662].

En lo que concierne a la Carta Europea de Autonomía Local, su fuerza obligatoria es puesta en duda, en resumen, porque todavía no ha sido ratificada por todos los Estados miembros de la UE; la llamada "cláusula de flexibilidad" (artículo 12), según la cual los Estados signatarios sólo deben cumplir con veinte de los treinta artículos de la Carta, lo que se traduciría, en la práctica, en el establecimiento de distintos niveles de obligatoriedad y denotaría la falta de consenso en cuanto al nivel de protección de las autonomías locales; y porque, aun cuando la ratificación fuese completa, eso no significaría necesariamente un compromiso para la Unión, ya que la vinculación jurídica de los tratados internacionales afecta sólo a las partes contratantes y la propia UE no la ha ratificado[663].

Pero no sólo eso, es posible constatar aplicaciones más concretas de la comparación jurídica en materia financiera y tributaria, en que los operadores jurídicos europeos se sirven de ella, a distintas escalas, en la argumentación y justificación de decisiones. Así, por ejemplo, puede apreciarse en las conclusiones del Abogado General, Sr. M. POIARES

[661] Ibidem, p. 156.
[662] Ibidem.
[663] Ibidem, p. 149.

MADURO, presentadas el 7 de abril de 2005 en el asunto –entre otros– C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investements Ltd contra Commissioners of Customs and Excise*, el cual tenía por objeto una petición de decisión prejudicial planteada al TJCE, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). En efecto, en el núm. 77 de las referidas conclusiones, puede leerse lo siguiente: "En síntesis, no veo ningún motivo por el que las normas del IVA no deban interpretarse con arreglo al principio general de prohibición del abuso del Derecho comunitario. Es cierto que la legislación fiscal está a menudo dominada por la preocupación acerca de la seguridad jurídica, que se deriva en particular de la necesidad de garantizar la previsibilidad de la carga tributaria. No obstante, un análisis comparativo de la normativa legal de los Estados miembros es suficiente para aclarar que dichas preocupaciones no excluyen la utilización de ciertas disposiciones generales y conceptos indeterminados (72) en materia de legislación tributaria para impedir la evasión fiscal ilegítima. La seguridad jurídica debe ponderarse frente a otros valores del sistema jurídico...". A mayor abundamiento, véase la nota (72) donde se encontrarán referencias legales y jurisprudenciales en materia de abuso de derecho o de las formas jurídicas en países como Alemania, Austria, Finlandia, Luxemburgo, Portugal, España, Francia, Irlanda, Italia, Suecia y los Países Bajos.

Todos estos antecedentes darían la razón a HABËRLE en cuanto a que de hecho el análisis comparativo ya se practica abiertamente en el ámbito comunitario. Es decir, que el Derecho comunitario es en muchas ocasiones un ejercicio de comparación jurídica.

Por último, en cuanto a la participación o no en la "canonización" de la expresión sugerida por HABËRLE, expresemos que más que la cuestión nominal, nos interesa destacar un par de ideas que entendemos subyacen a la propuesta.

Por un lado, la constatación de la estrecha relación que existe entre la interpretación jurídica y el Derecho comparado, aun cuando la forma específica que la misma adopte es un tema donde se aprecian diferencias doctrinales[664].

La otra, estrechamente vinculada a la anterior, es la evidencia de que ambas dimensiones jurídicas han estado fuertemente marcadas por las concepciones fundamentales del Derecho de cada época, fluctuando entre soluciones restrictivas a otras más amplias desde el punto de vista de los elementos o factores convidados a la tarea de realización del Derecho[665].

No hay duda de que HABËRLE se inscribe entre aquellos que propugnan una ampliación del círculo hermenéutico, una apertura del sistema, no sólo en cuanto a los cánones de interpretación, sino también de los sujetos ("sociedad abierta de los intérpretes constitucionales"[666] europeos[667]). Y en esa amplitud es donde, obviamente, entra el método comparativo. En este sentido, como certeramente constata CANIVET, el método

[664] Tan sólo a título ejemplar, recordemos que CONSTANTINESCO integraba la interpretación en la primera fase de su método, esto es, como instrumento para conocer el objeto de comparación, cuestión distinta a que la investigación comparativa como resultado de la aplicación del método sirva a utilidades diversas, entre ellas la labor de interpretación realizada por los que aplican el Derecho, es decir, "interpretación comparativa" (Ver, *supra*, nota 564). La idea de "interpretación comparativa" también la vimos en ANCEL, aunque, recordemos, en el sentido de aproximación a la *tópica* (Ver, *supra*, p. 153). Por su turno, PIZZORUSSO habla de "interpretación sistémica", probablemente a partir de una concepción amplia del elemento de interpretación del mismo nombre. En su tesis subyace la idea de "sistema" en cuyo desarrollo se concretaría la contribución del Derecho Comparado como refuerzo de la interpretación sistemática en un determinado ordenamiento jurídico (PIZZORUSSO, ob. cit., p. 86). En fin, para ASCARELLI que entiende la interpretación jurídica como un proceso creador continuo de reconstrucción histórica de la norma, confiere al Derecho comparado (al ser éste, substancialmente "experiencia" o "conciencia histórica") el valor de permitir al interprete comprender una serie de premisas de sus conceptos propios y de sus propias categorías, como asimismo de su propia técnica de interpretación. ASCARELLI (1953), ob. cit., esp. pp. 25 y 26.

[665] Para el estudio de la evolución de la interpretación jurídica, ver CASTANHEIRA NEVES (1995), ob. cit., pp. 337-377. Su tesis se resume en la idea de manifiesta superación de la teoría tradicional de la interpretación (basada, principalmente, en los cuatro elementos clásicos de SAVIGNY), en especial, a partir de la acentuación del elemento teleológico. Interesante es también el desarrollo que hace sobre las principales líneas por las que la superación en cuestión tiende a consumarse: (1) convocatoria de elementos normativos extratextuales y transpositivos (factores ontológicos, como la "naturaleza de las cosas"; los factores sociales, como los "intereses"; factores normativos en sentido estricto, como los criterios ético-jurídicos, normativos-sociales y los *standards* translegales); y (2) la concepción de la realización del derecho como un *continuum* y la interpretación jurídica como momento de esa realización.

[666] HABËRLE (1993), ob. cit., p. 25.

[667] "El Derecho comparado opera, ciertamente, con textos en vigor en manos de juristas y científicos del Derecho, pero también opera con aquellos otros textos que, no estando formalmente en vigor, un día podrían estarlo (por ejemplo, con declaraciones o soft law)". Ibidem, p. 22.

comparativo tiene una débil incidencia en los procedimientos de interpretación exegéticos (la doctrina de la exégesis deja poco lugar a la contemplación de los derechos extranjeros y a la comparación dentro del razonamiento del juez) y, a la inversa, una gran influencia dentro de los métodos de interpretación abiertos. Dicho en otros términos, según este último autor, el recurso al Derecho Comparado se diferencia en función de las técnicas de interpretación de la ley, según las cuales se deja más o menos iniciativa y libertad al juez. La influencia del Derecho Comparado varía según el lugar que le es dado a la jurisprudencia en tanto que fuente de derecho[668]. Naturalmente que las mayores posibilidades del juez en un sistema abierto, en gran medida –como hemos visto– son también replicables para otros operadores jurídicos. Además de esta importantísima constatación, queremos dejar registro que CANIVET propone una serie de recomendaciones para el juez que se proponga recurrir al Derecho Comparado: (1) actuar con prudencia (no es posible transportar sin reflexión las soluciones extranjeras); (2) ser consciente de las dificultades: la comparación de derechos es un ejercicio difícil que requiere una técnica particular; (3) precisión científica: desde una perspectiva pluralista, es decir, considerando la utilidad que pueden prestar los diferentes métodos de las ciencias sociales (encuestas, estadísticas, etc.); (4) transparencia: es indispensable (a) que las referencias a las fuentes extranjeras, aquellas a que el juez ha recurrido, sean sometidas a un debate contradictorio a fin de que las partes puedan hacer valer sus observaciones;

[668] A propósito de prácticas específicas y de la mención explícita de elementos de Derecho Comparado en el razonamiento de los jueces, son importantes las observaciones de BALDASSARRE sobre la dinámica decisoria de la Corte constitucional italiana. Desde su condición de ex presidente de esta, nos dice que si se utiliza el método de análisis formal de las motivaciones de las decisiones, la conclusión necesaria será que el método comparativo está ausente de las decisiones de la Corte. Explica que esta situación se debe en gran medida a la concepción autoritaria del juicio y a la idea de que las sentencias no pueden aparecer condicionadas por factores externos. Sin embargo, ello no significa que en la realidad la comparación no se practique o que las argumentaciones de carácter comparatístico no se utilicen. Tanto así que en las cuestiones en que la comparación podía ser influyente ha estado en la práctica casi siempre presente. Incluso más, expresa que en 1987 se creó en la Corte una oficina que tiene la función de preparar para cada causa un específico dossiers de derecho comparado. BALDASSARRE, Antonio (2006), "La Corte costituzionale italiana e il metodo comparativo", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo,* II, pp. 983-991.

(b) la integración de elementos de Derecho Comparado al razonamiento del juez debe ser explicitado. En cuanto a algunas prácticas específicas, nos revela que los jueces británicos emplean descripciones precisas del derecho extranjero tomadas de obras especializadas que ellos citan y comentan ampliamente. La Corte de casación francesa procede de otra manera. Ella identifica la cuestión de derecho que entiende ha de examinarse conforme al Derecho Comparado y consulta a un órgano de investigación universitaria especializado al cual encarga un estudio sobre la cuestión. Así, las fuentes exteriores son utilizadas con el máximo de prudencia y de rigor científico[669].

Visto todo lo anterior, cabría plantearse la siguiente cuestión: ¿A qué método(s) de comparación se refiere? HABËRLE no se refiere en plural a los métodos de comparación, sino de la comparación jurídica como "quinto" método de interpretación y como "comparación cultural"[670]. Tal vez, por lo mismo, sea más propio hablar de método de comparación jurídica cultural, enfoque que integra distintos aspectos. En otros de sus trabajos sobre federalismo, HABËRLE explica el alcance de (lo que comprende) esta metodología: En la comparación jurídica como comparación cultural "no basta con comparar los textos, las teorías y las decisiones judiciales o estipular sus diferencias; también se ha de tener en cuenta que tanto la Constitución en conjunto como sus elementos son parte de la cultura, lo que obliga a comprender su historia y las distintas herencias"[671]. Pero hay algo más. También es importante en esta propuesta metodológica el "contexto". HABËRLE lo sintetiza con la siguiente fórmula: "La comparación

[669] CANIVET (2005), ob. cit., pp. 228 y ss.
[670] "En otras palabras, los procesos de recepción requieren comparación jurídica, la cual solamente puede tener éxito como comparación cultural. En la comparación, los receptores laboran en parte en la política jurídica (como constituyentes o legisladores), en parte de manera interpretativa, aunque los límites pueden ser fluidos: en la interpretación por los jueces constitucionales o por la doctrina del derecho constitucional; por esta razón, y en el campo de las fuerzas del Estado constitucional, corresponde a la comparación jurídica el rango de 'quinto' método de interpretación, al lado de los cuatro métodos clásicos de Savigny" HABËRLE (2003), *El Estado constitucional*, trad. Héctor Fix-Fierro, UNAM, México DF, p. 165.
[671] HABËRLE, Peter (2007), "Comparación Constitucional y Cultural de los Modelos Federales", trad. Miguel Azpitarte Sánchez, *ReDCE*, N° 8, p. 173.

constitucional como ciencia del contexto"[672], agregando que "[e]ste lema representa más bien un jalón. Completa el acercamiento científico cultural y en cierta medida es su desarrollo"[673]-[674]. En suma, HABËRLE es un comparador cultural.

Todo ello nos deja otra pregunta: ¿Cómo se articularían en un caso concreto el método comparativo con los demás métodos de interpretación (gramatical, histórico, sistemático y teleológico)? ¿Qué lugar debería ocupar el método comparativo? Si bien HABËRLE ha insinuado que en algunos ámbitos (v. g., interpretación de los derechos fundamentales) el método comparativo debería ocupar un lugar "preeminente"[675], lo cual es razonable considerando la importancia de la materia y que su método de comparación jurídica cultural, en cierto modo, al integrar diversos elementos, comprendería algunos de los otros cánones interpretativos, en la realidad no está sugiriendo una jerarquía de métodos de interpretación, sino más bien la combinación de estos. Incluso más, respecto del método comparativo admite la posibilidad de concebirlo como un complemento de los cuatro métodos clásicos de interpretación. En los propios términos de HABËRLE: "Una última precisión: si hablamos del Derecho comparado como «quinto» método de interpretación jurídica es sólo con motivo de la posible referencia a los cuatro métodos clásicos. Con ello no se está sugiriendo una ordenación jerárquica. Ese tipo de ordenación no existe entre los métodos clásicos. En casos concretos puede ser que el Derecho comparado pase a primer plano, por ejemplo, en conexión con la interpretación teleológica. También es concebible que el Derecho comparado funcione como una faceta

[672] Ibidem, p. 174.
[673] Ibidem.
[674] "En concreto: la cara propia de cada cantón, su peso específico, sea la ciudad de Basilea o su entorno, un cantón montañoso como Wallis o una ciudad grande como Ginebra: todos son relevantes para la comparación constitucional. Ningún texto sin contexto. Y a ese contexto pertenece el espacio y el tiempo; la comparación en el tiempo –la historia constitucional-, y la comparación del presente en el espacio, esto es, los Estados federales que van desde Austria a Latinoamérica, de Australia a Canadá". Ibidem.
[675] "…, en la doctrina de la interpretación del Estado constitucional de hoy el método comparativo debe ocupar, cuando menos y en todo caso de manera tendencial, un "quinto" lugar, si no es que el preeminente" HABËRLE (2003), ob. cit., p. 164.

de los otros métodos de interpretación: por ejemplo, podría ser un criterio aceptable respecto de la génesis de una institución jurídica en un país vecino (ante todo, en Europa o en el círculo jurídico de Latinoamérica). En otras palabras: el trabajo con el Derecho comparado puede y tiene que resultar útil en el plano de la literalidad, de la historia, de la sistemática o de la finalidad de los textos. De manera que la dimensión de la comparación jurídica puede tener también un carácter complementario. Desde el punto de vista de su fuerza persuasiva (también pedagógica) se mantiene, en todo caso, su numeración como «quinto» método de interpretación"[676].

Llevadas estas ideas al ámbito tributario, habría que comenzar señalado que existe consenso en la actualidad de que las normas tributarias no tienen una naturaleza diferente a las demás normas jurídicas, por lo tanto, su interpretación debe hacerse siguiendo los criterios que presiden la interpretación de cualquier otra ley. Es decir, la importancia de uno u otro de estos métodos de interpretación puede ser mayor o menor frente a la interpretación de una norma tributaria determinada, pero es la concurrencia de todos ellos lo que realmente constituye la labor interpretativa de las normas tributarias.

En consecuencia, concretando las ideas de HABËRLE en el plano tributario, habrá casos relativos a los derechos fundamentales (no son pocos los casos relativos al establecimiento y aplicación de los tributos que se vinculan a derechos de este tipo), en que el método comparativo pudiese llegar a tener una posición relevante en la interpretación de las normas correspondientes. Pero qué ocurre en casos concernientes a otras materias tributarias. ¿Podría incorporar el intérprete a su razonamiento, además de los métodos clásicos de interpretación, el argumento comparativo?

La respuesta a esta última cuestión, a nuestro juicio, conforme se expuso más arriba, a propósito de la visión de CANIVET, va a depender de la mayor o menor iniciativa y

[676] HABËRLE, Peter (2010), "Métodos y Principios de Interpretación Constitucional. Un Catálogo de Problemas", trad. Francisco Balaguer Callejón, *ReDCE*, N° 13, pp. 393-394.

libertad del juez, incluso de la visión que este tenga del Derecho y de su rol como operador jurídico. Veamos cómo se refleja esto en la realidad en algunos casos concretos decididos por tribunales tributarios.

¿Podría aplicarse en Chile el principio anglosajón del "business purpose test"? ¿Resulta posible que este argumento comparativo se combine con (o complemente) los demás métodos de interpretación en la *ratio decidendi* del juez tributario?

Tenemos, por un lado, un caso en que un Tribunal Tributario y Aduanero (TTA)[677] niega categóricamente esta posibilidad en un caso sobre rechazo por parte de la Administración tributaria[678] de la solicitud de un contribuyente de devolución de una pérdida generada con ocasión de una operación de venta de derechos sociales (participación social) entre partes vinculadas[679].

El SII para fundar su pretensión, entre otros argumentos, expresa lo siguiente: se trata de "operaciones que no obedecieron a un propósito comercial o económico diferente al de sólo posibilitar la devolución de impuestos solicitada, ya que como puede apreciarse la operación, transacción o reestructuración societaria no tuvo un verdadero propósito comercial, dentro de su normal ejercicio, claramente determinado y que generara efectos reales, lo que en la especie hace aplicable el principio anglosajón del "business purpose"[680].

Pues bien, el TTA en cuestión sostiene, en el considerando 15 de la misma sentencia de primera instancia, que esta argumentación se rechaza por las siguientes razones: "a) El requisito o condición exigida referida (sic) a que en la respectiva operación de autos debía

[677] Los TTA son órganos jurisdiccionales especializados con competencia para resolver en primera instancia buena parte de las controversias tributarias en Chile. El artículo 1° de su estatuto orgánico (Ley N° 20.322) los define como "órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio". En la misma norma se enumeran sus funciones.
[678] Servicio de Impuestos Internos.
[679] Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, de 15 de marzo de 2017, RUC: 16-9-0000936-8, RIT: GR-14-00146-2016. Disponible en: https://ojv.tta.cl/#/instituciones/fallos-ela
[680] Ver el punto 9.1 de la parte de los vistos de la sentencia.

concurrir una **legítima razón de negocios** que la hiciera plausible, no se ampara en norma legal alguna vigente a la época de las operaciones fiscalizadas, por cuanto la única norma tributaria que exige dicho requisito a los actos o contratos con consecuencias jurídico tributarias en el período fiscalizado, está circunscrito exclusivamente a la reglamentación contenida en el artículo 64 del Código Tributario que trata de las reorganizaciones empresariales allí descritas (división, fusión y otros procesos de reorganización) y en cuyas hipótesis no se encuadra la venta de derechos sociales de autos cuyo resultado tributario ha sido rechazado por generar una pérdida o menor valor" (…) d) El requisito o condición exigida por la misma autoridad tributaria referida a que en la operación de autos debía concurrir una **finalidad adicional distinta a la meramente tributaria**, tampoco se funda en norma legal alguna vigente a la época de las mismas operaciones fiscalizadas. e) Ambos requisitos exigidos **(legitima razón de negocios y finalidad adicional distinta a la meramente tributaria)**, son propios de la Norma General Antielusión (…). f) (…), al no existir norma nacional o internacional que incorpore a nuestro ordenamiento jurídico reglas o principios del derecho comparado como aquel del **"business purpose"** que funda el acto administrativo de autos emanado de un Servicio de la Administración del Estado y estando los jueces tributarios y aduaneros obligados a aplicar el Derecho Local para resolver controversias como la que se ventila en el presente proceso, este sentenciador no se encuentra facultado para reconocer la aplicación de dicha institución foránea al asunto sometido a esta instancia judicial. g) La exigencia de dichos requisitos (**"business purpose", legitima razón de negocios y finalidad adicional distinta a la meramente tributaria**), vulneran el Principio Constitucional de Reserva Legal o Legalidad Tributaria emanado de los Artículos 19 N°20, 63 y 64, de la Constitución Política del Estado, cuyo significado y alcance está dado por la limitación de la potestad tributaria del Estado circunscrita sólo a la ley, la que comprende todas las

materias y elementos de la obligación civil tributaria, incluyendo los requisitos y procedimientos de fiscalización como el de autos, en el que se han hecho aplicables normas e instituciones no previstas en la ley vigente del foro para las operaciones cuestionadas por la autoridad tributaria"[681]-[682].

En suma, en opinión del sentenciador de este caso, el "business purpose" (legítima razón de negocios) es una regla o principio de derecho comparado que no resulta aplicable en el ordenamiento tributario chileno, salvo que exista una norma legal que expresamente permita su integración en la interpretación que debe realizar el juez tributario.

Ahora bien, sucede que una situación enjuiciada con anterioridad, conocida como caso "Coca-Cola Embonor", resuelto por otro TTA[683], el principio en cuestión sí se incorpora en el razonamiento del juez tributario, sin que la aplicación de este se fundara en una norma legal vigente a la época en Chile. Es decir, la situación es idéntica en cuanto al principio en juego y a la ausencia de una norma legal local expresa que autorizará su aplicación al caso concreto[684]. Sin embargo, la diferencia es que en este otro caso, ello no fue obstáculo para que el juez tributario aplicara o integrara la "regla o principio de derecho comparado" referida en su *ratio decidendi*[685]. Retomando las ideas de HABËRLE,

---

[681] Destacados se contienen en la propia sentencia.

[682] Al leer estos argumentos se nos viene a la mente algunas de las conclusiones e hipótesis que se formulan en un estudio realizado en España cuyo objetivo era analizar si el TC de ese país hace uso o no del Derecho Comparado como "quinto método de interpretación" para resolver los casos que se sustentan en su seno. Pues bien, luego del análisis de los datos y de concluir la nula o escasa utilización de tal método, la autora baraja dos hipótesis explicativas de esta realidad: (1) Existencia de "un «continuum» entre la formación del Magistrado (abogado) y el «imprinting» cultural de los jueces constitucionales", lo que se explicaría por una prevalencia en la formación de los jueces y abogados del "enfoque formalista-descriptivo" (eminentemente positivista), la escasa implementación que ha recibido la ciencia del Derecho Público Comparado dentro de los planes de estudio de Derecho, la "judicialización" del Colegio de Magistrados y la consecuente minoración de la carrera académica, la sobresaturación de la carga de trabajo del TC y la prevalencia de la concepción del TC como máximo guardián de la soberanía del Estado; y (2) La progresiva tendencia a la europeización del Derecho Constitucional y en la dimensión internacionalista de los derechos fundamentales. SANTANA HERRERA, María Soledad (2010), "El Derecho Comparado en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español", *ReDCE,* N° 14, esp. p. 438 y ss.

[683] Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, de 03 de abril de 2012, RUC: 11-9-0000168-3., RIT: GR-01-00003-2011. Disponible en: https://ojv.tta.cl/#/instituciones/fallos-ela

[684] Tampoco en este caso era aplicable el artículo 64 del Código Tributario ni la Norma General Antielusiva (por razones de vigencia).

[685] "CUADRAGÉSIMO NOVENO: Que, por de lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por COCA COLA EMBONOR S.A. (…), no son una gestión eficiente

si asumimos que efectivamente estamos frente a un principio de derecho comparado, bien podría sostenerse que en este caso el elemento comparativo complementa el canon teleológico de interpretación. En cualquier, caso, pareciera que falta avanzar en mayor rigor metodológico[686].

En el ámbito de los Tribunales europeos, la complementariedad del método o argumento comparativo también puede reflejarse en algunos pronunciamientos relativos a materias tributarias. En este sentido, a título meramente ilustrativo, podría mencionarse el caso *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy vs. Finlandia*, resuelto por el TEDH[687].

En general, este caso dice relación con información con relevancia fiscal (sobre activos y bases imponibles de las personas físicas) que estaba siendo publicada por medios de comunicación (los demandantes) a través de un periódico y mensajes de SMS. Por lo tanto, parafraseando a BIN[688], la topografía del conflicto se colocaba entre la libertad de expresión[689] y la protección de la vida privada de las personas. Pues bien, en

---

para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta. Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, COCA COLA EMBONOR S.A. (…), no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una 'legítima razón de negocios'".

[686] En Brasil se ha realizado un estudio sobre la aplicación del método comparativo por el Supremo Tribunal Federal (STF), concluyéndose lo siguiente: "Siendo así, se observó que en lo que respecta al STF, hay una considerable cantidad de decisiones que en materia tributaria que utilizan el argumento comparado para fundamentar el posicionamiento de los magistrados; no obstante, en lo que toca a la fidelidad metodológica, se detecta cierta negligencias". ROSENBLATT, Paulo y TORRES ANDRIANI, Lorrane (2019), "Transplantes jurídicos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária", *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 20, N° 122, p. 712.

[687] STEDH (Gran Sala), 27 de junio de 2017, *Caso Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy vs. Finlandia*, (Solicitud nº 931/13).

[688] "Por 'topografía del conflicto' se entiende la descripción de la modalidad con que, en el caso específico, la norma que tutela un determinado interés incide en el ámbito de tutela de los intereses concurrentes" BIN, Roberto (1992), *Diritti e Argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Giuffré, Milano, p. 62.

[689] Otras de las coordenadas importantes de este caso era determinar si la recopilación de información fiscal y su transmisión a terceros tenía o no fines periodísticos. La ley de protección de datos de Finlandia por entonces contemplaba una excepción con relación al periodismo.

el punto III de la sentencia, rotulado "Material de Derecho relevante de la Unión Europea, Internacional y Comparado", y más específicamente en los párrafos 81 y 82 del fallo, bajo el epígrafe de "Material de derecho comparado", se expresa: "81. De la información de que dispone el Tribunal parece que, además de Finlandia, solo Islandia, Italia, Francia, Mónaco, Suecia y Suiza prevén algún tipo de accesibilidad pública a la información fiscal individual. 82. Por el contrario, de los 40 Estados del Consejo de Europa encuestados, 34 prevén, en principio, el secreto de la información fiscal personal. Dichos datos sólo pueden divulgarse con el consentimiento de la persona interesada o cuando la divulgación esté prevista por la ley. También existen excepciones a la regla del secreto para determinados tipos de datos fiscales (deudas y exenciones fiscales, registros públicos de actividad empresarial) y para datos relativos a asuntos fiscales de funcionarios públicos".

12. Método multi-axial (Folke SCHMIDT)

Folke SCHMIDT es un jurista sueco especialista en Derecho del Trabajo, aunque también incursionó en otros campos del derecho como el Derecho Civil.

Como queda de manifiesto en la primera parte del estudio que analizaremos a continuación[690], pero también en otros[691], se trata de un jurista con ciertas inquietudes sobre la comparación jurídica.

Una primera constatación importante en lo metodológico es que SCHMIDT es consciente de la división entre comparatistas funcionalistas y críticos (escépticos),

[690] SCHMIDT, Folke (1981), "The Need for Multi-Axial Method in Comparative Law", en Bernstein, Herbert, Drobnig, Ulrich y Kötz, Hein (editors), *Festschrift für Konrad Zweiger*t, Mohr, Tübingen, pp. 525-536.

[691] SCHMIDT, Folke (1965), *The Ratio Dicendi. A Comparative Study of a French, a German an American Suprema Court Decision*, Acta Instituti Upsaliensis Jurisprudentiae Comparativae, vol. 6, Ed. Alquimist & Wiksell, Upsala, Suecia.

tomando posición por los últimos[692]. En cualquier caso, integra –según veremos más adelante– en su propuesta sobre cómo comparar el enfoque funcional con ciertos matices.

Enseguida, el jurista sueco ofrece algunos valiosos consejos metodológicos generales para los principiantes en la comparación jurídica: el primer capítulo debe ser el último en escribirse; hay que moverse hacía adelante y hacia atrás, esto es, escribir una parte para reescribirla más tarde cuando se haya producido otra; aunque el material recopilado sea rico en ideas y hechos, llega el minuto en que se tiene que poner término al trabajo[693].

Interesa puntualizar también que SCHMIDT no ofrece una definición del método multi-axial de comparación, sino que lo describe al explicar un estudio comparativo sobre los convenios colectivos (en coautoría con Alan Neal) en que usó dicho método, trabajo contenido en una Enciclopedia Internacional de Derecho Comparado[694].

Antes de avanzar, conviene señalar que la palabra "multi"[695] significa "muchos" y el vocablo "axial"[696] "eje". Así, la expresión "multi-axial" podría ser entendida en el sentido de muchos o diversos ejes o planos. En consecuencia, el método multi-axial sería aquella técnica o forma de comparación jurídica que integra en simultáneo distintos ejes o planos, ¿Cuáles? Veamos.

---

[692] "Los comparatistas legales [jurídicos] pueden dividirse en dos grupos: algunos que creen que el derecho es funcional y aquellos que creen que este no suele ser el caso. El primero, el optimista. Espera que, al menos en los campos donde el derecho es relativamente neutral políticamente, las mismas necesidades requerirán las mismas soluciones, aunque, a primera vista, una norma legal en un país puede diferir de la de otro. *Konrad Zweigert* habla sobre una 'praesumtio similitudinis'. El último, el escéptico, piensa que a menudo ocurren disfunciones. No es seguro que los líderes políticos actúen adecuadamente incluso cuando conocen los objetivos que desean alcanzar. Personalmente, soy escéptico". SCHMIDT (1981), ob. cit., pp. 527-528.

[693] Ibidem, p. 528.

[694] Ibidem, pp. 527 y 537. En esta última página expresa lo siguiente: "Al presentar la Introducción, podré dar una idea de nuestro método y por qué puede describirse como multi-axial".

[695] Voz "multi", Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, vigésima tercera edición. Disponible en: https://dle.rae.es/multi-?m=form

[696] Voz "axial", Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, vigésima tercera edición. Disponible en: https://dle.rae.es/axial?m=form

Para delimitar el ámbito del estudio comparativo ("que material deberá cubrir") y distinguirlo de otros contratos, se adopta una definición de convenio colectivo[697]. Sin perjuicio de que no se propone un eje conceptual, creemos que este ejercicio definitorio del convenio colectivo bien podría ser calificado de tal.

Sentado lo anterior, hemos de destacar los cuatro ejes que integra nuestro autor al método multi-axial[698]: "histórico", "funcional", "dogmático" y "el de la presentación del convenio colectivo como un sistema de reglas en un contexto nacional".

En cuanto al primer eje, dice relación con la historia de las leyes de los países comprendidos en la comparación y, en términos más amplios y convenientes, "una visión de la historia de las relaciones laborales de cada país"[699].

Especial cuidado se presta a la caracterización del segundo eje con el propósito de tomar cierta distancia del entendimiento propuesto por los cultores del funcionalismo metodológico (v. g., ZWEIGERT). "En este estudio comparativo –nos dice SCHMIDT–, prefiero concebir el término 'función' de forma ligeramente diferente. En nuestro estudio, el término 'función' no implica más que una necesidad que la gente ha sentido. Del mismo modo, prefiero no hablar del efecto de una norma o un instrumento legales, ya que nuestro estudio sobre el convenio colectivo ofrece poco margen para declaraciones de ese tipo. En lugar del efecto realmente logrado, prefiero hacer referencia al efecto que se cree que tiene una medida"[700]. En esta misma línea, y a propósito de los convenios colectivos, identifica hasta cinco funciones de estos[701], complementando que los convenios colectivos "no cumple en todas las situaciones, ni en todos los países, las cinco funciones"[702]. Adicionalmente, reconoce que ello sólo se puede constatar "a través de la

[697] SCHMIDT (1981), ob. cit., p. 531.
[698] Ibidem, p. 532 y ss.
[699] Ibidem, p. 535.
[700] Ibidem, pp. 532-533.
[701] Ibidem, p. 533.
[702] Ibidem, p. 534.

lectura de las relaciones laborales de los países modelo que están en el centro de [su] estudio"[703]. En suma, a efectos comparativos, los convenios colectivos no cumplen necesariamente las mismas funciones en los distintos países en que se aplican.

Por su parte, el eje dogmático, básicamente se refiere a la cuestión de si el convenio colectivo "es legalmente vinculante o no y, en caso afirmativo, en qué direcciones"[704], en otras palabras, se adopta una concepción amplia del término "dogmático", en cuanto "técnicas legislativas"[705].

Por último, el cuarto eje implica la descripción por país de las reglas legales aplicables a la materia estudiada ("regla específica como parte de un sistema nacional"), en la especie, los convenios colectivos[706]. En suma, se trata de una suerte de informe básico por país de las normas legales aplicables a la materia, es decir, dicho de otro modo, una suerte de eje normativo o descriptivo legal.

En nuestra opinión, la propuesta metodológica descrita –aunque no se hable directamente de métodos sino de ejes– demuestra la posibilidad y la necesidad de la combinación o complementación de distintos métodos de comparación, es decir, pluralismo metodológico.

En la última parte del estudio que comentamos, desde una perspectiva aplicativa, se enumera una serie de temas analizados comparativamente desde los distintos ejes enunciados: (1) el papel del legislador al entrar en la materia; (2) características básicas de los sistemas cubiertos por los informes por país; (3) dispositivos legislativos para fomentar la negociación colectiva; (4) temas abarcados por la negociación colectiva; (5) los efectos contractuales y normativos del convenio colectivo; (6) la obligación de paz y su sanción; (7) la administración del convenio colectivo; y (8) las funciones del convenio

[703] Ibidem.
[704] Ibidem, p. 534.
[705] Ibidem, p. 535.
[706] Ibidem, p. 535 con relación a las páginas 528 a 530.

colectivo. La mayoría de estos temas son analizados bajo el eje dogmático amplio: (1), (2), (3), (5), (6) y (7). Los temas (2) y (4) se refieren al eje cuarto. Luego, el tema (8) dice relación con el eje funcional. Finalmente, el eje histórico se habría abordado en parte en la introducción del estudio, como asimismo en los informes por país[707].

Si proyectamos ahora estas ideas al ámbito tributario, pero sin salirnos del tema de la negociación colectiva, un estudio como el comentado, u otro, podría comprenden la revisión comparativa de los efectos tributarios de los contratos o convenios colectivos, tanto desde la perspectiva de los trabajadores como de los empleadores. El eje histórico permitiría establecer la historia de la legislación tributaria sobre los efectos impositivos de los convenios colectivos y de los fines de dicha normativa. Por su parte, el eje dogmático en sentido amplio permitiría determinar el papel del legislador en la materia, las características básicas de los sistemas cubiertos por los informes por país, las disposiciones legales que establecen el régimen tributario aplicable, los efectos tributarios contractuales y normativos del convenio colectivo, la aplicación de las normas tributarias relativas a los efectos de los convenios colectivos, etc. El eje país por país (cuarto) estaría referido a la descripción de las normas legales tributarias y laborales de cada país objeto de la comparación. Finalmente, el eje funcional arrojaría luz sobre la función (necesidad) de las medidas impositivas o liberatorias de los derechos y obligaciones derivadas de un convenio colectivo.

13. Método de "comparación sistemática" de Walter KAMBA[708]

[707] Ibidem, p. 535.

[708] Walter KAMBA nació en Rhodesia del Sur (actual Zimbabue). Luego, se radicó en Reino Unido (Escocia) y ejerció como profesor en la Facultad de Derecho de la Universidad de Dundee. En 1980 regresa a Zimbabue desempeñándose como profesor de la Facultad de Derecho y vicerrector de la Universidad Zimbabue. Ver: https://www.universityworldnews.com/post.php?story=20210915110915828

Esta metodología de comparación fue expuesta en un trabajo publicado en 1974[709]. No obstante el tiempo transcurrido, y que al parecer el autor no publicó mucho sobre el tema, constituye una propuesta de comparación jurídica comúnmente citada en obras de Derecho Comparado general y también particular. A este último respecto, esto es, respecto de la comparación jurídica tributaria, en pasajes anteriores de esta tesis hemos dado cuenta de la referencia que hacen BUIJZE[710] y AVI-YONAH ET AL.[711], como asimismo la aplicación que se hace de este método por parte de INFANTI en uno de sus estudios[712].

En nuestra opinión, el impacto del artículo de KAMBA se explica por la claridad y razonabilidad de sus postulados metodológicos, lo que hace que puedan ser aplicados sin mayor dificultad a la comparación de cualquier ámbito del Derecho, incluso aquellos más complejos como el Derecho Tributario.

Establecido lo anterior, a continuación, procederemos a describir en sus rasgos fundamentales la propuesta metodológica de KAMBA, para luego reflexionar sobre su potencial explicativo en el campo de la comparación de los Derechos Tributarios.

El punto de partida es la selección de temas y sistemas jurídicos a comparar, el siguiente desafío para KAMBA es elegir la metodología adecuada para realizar la comparación de forma sistemática. La elección correcta del método de comparación es muy relevante para KAMBA porque de ello dependerá: "primero, si la investigación comparativa específica cumple efectivamente la función o funciones que el comparatista ha decidido enfatizar; y en segundo lugar, la precisión y el valor de los resultados obtenidos y la validez de las decisiones extraídas"[713]. Por lo tanto, la selección del método correcto es clave de cara a la seriedad científica de la investigación comparativa.

[709] KAMBA (1974), ob. cit., pp. 485-519.
[710] Ver, *supra*, p. 80.
[711] Ver, *supra*, p. 87.
[712] Ver, *supra*, p. 73.
[713] KAMBA (1974), ob. cit., pp. 510-511.

Otra idea importante, aunque vinculado con lo anterior, es que el método debe variar "según el grado de disparidad [comparación intercultural] o similitud [comparación intracultural] en los fundamentos socioculturales de los ordenamientos jurídicos comparados"[714].

Enseguida, con una dosis de sensatez destacable, subraya lo importante que "es reconocer que no es posible, ni sería prudente intentar prescribir procedimientos comparativos específicos a seguir", a lo sumo, se puede "sugerir algunos indicadores generales hacia una técnica o técnicas significativas"[715].

Luego, en la misma línea de otros autores (ej., CONSTANTINESCO), sostiene que la comparación sistemática que propone implica determinar semejanzas y diferencias entre los sistemas jurídicos comparados, pero también explicarlas[716]. Por tanto, no hay comparación efectiva sin explicación de las divergencias y semejanzas identificadas.

En este marco, puntualiza que el Derecho Comparado involucra tres etapas u operaciones principales: (1) "Fase descriptiva"; (2) "Fase de identificación" y (3) "Fase explicativa"[717].

La fase (1) puede consistir en la descripción de normas, conceptos o instituciones, pero también en el examen de los problemas socioeconómicos y las soluciones legales ofrecidas por los sistemas jurídicos comparados[718].

Por su parte, la fase (2) se focaliza en la identificación y discernimiento de las semejanzas y diferencias entre los sistemas jurídicos comparados[719].

En fin, la fase (3) busca ordenar y explicar las divergencias y semejanzas[720].

[714] Ibidem, p. 511.
[715] Ibidem.
[716] Ibidem.
[717] Ibidem.
[718] Ibidem.
[719] Ibidem.
[720] Ibidem.

A continuación, advierte KAMBA que, y en esto difiere de CONSTATINESCO y se aproxima a BRAND (o, para ser más preciso cronológicamente hablando, este último se acerca al primero), las fases señaladas "no siempre están claramente separadas entre sí ni siempre se tratan en un orden particular"[721]. En todo caso, "las tres son fundamentales para cualquier estudio jurídico que pretenda ser derecho comparado"[722]. Así, cualquier investigación etiquetada de comparativa que no cumpla con las tres etapas, o se quede sólo en la primera o segunda fase, no deben considerarse como Derecho Comparado.

Ahora bien, complementa el mismo autor, que la correcta ejecución de las tres etapas de comparación que propone está muy influenciada por tres factores principales[723]: (a) la perspectiva jurisprudencial del comparatista (actitud general del comparatista hacia el Derecho determina la inclinación hacia uno u otro método de comparación); (b) el contexto social de los sistemas jurídicos comparados (para la realización de las tres fases de comparación los sistemas jurídicos comparados deben verse en el contexto sociocultural en que prosperan[724]; en todo caso, el alcance del contexto social está muy influencia por el tipo comparación [intra o intercultural] y el propósito principal de la comparación[725]) y (c) el contexto legal de los temas jurídicos en estudio en el caso de la

[721] Ibidem, p. 512.
[722] Ibidem.
[723] Ibidem, p. 512 y ss.
[724] En este mismo orden de ideas, añade que la "comparación que se concentra en las reglas textuales o formales de la ley (estatutos, casos decididos, códigos) con exclusión del contexto socioeconómico probablemente dé una imagen incompleta y distorsionadas de los sistemas comparados. Las reglas formales no cuentan toda la historia; representan sólo una fracción del Derecho" Ibidem, p. 514. Más adelante expresa. "En otras palabras, el comparatista bueno, si no el 'perfecto', es aquel que está completamente familiarizado con la totalidad sociocultural de los sistemas jurídicos que examina comparativamente. Claramente, el nivel de erudición que se les exige a los abogados comparativos es extremadamente alto, casi imposible de alcanzar. Ya es bastante difícil dominar el entorno socioeconómico del propio sistema jurídico, y mucho menos el de dos o más sistemas. Sin embargo, como señala Wagner, 'las realidades de la vida y las limitaciones de los juristas que se dedican a la investigación comparada deben dejarnos claro que lo ideal y lo real están muy separados'" Ibidem, pp. 514-515.
[725] Ibidem, pp. 515-516. En cuanto al propósito de la comparación, señala específicamente lo siguiente: "Parece claro que cuando el comparatista busca determinar la relación entre el derecho y la sociedad debe proporcionarse una gran parte del contexto social general, mientras que un comparatista que busca utilizar el derecho comparado para la reforma del derecho de sociedades puede contentarse con cuestiones socioeconómicas e información que sea inmediatamente pertinente al derecho de las sociedades". Ibidem, p. 516.

microcomparación (cuando se realizan este tipo de estudios debe ubicarse en el contexto de todo el sistema jurídico del que la institución comparada forma parte)[726].

Finalmente, KAMBA se hace cargo del problema de la eventual falta de equivalencia conceptual, dando cuenta de la utilidad que puede prestar el método funcional al respecto, pero inmediatamente sugiere su combinación con otros métodos. "De hecho, el enfoque múltiple en derecho comparado es muy deseable y es probable que produzca mejores resultados"[727]. En la misma línea, concluye indicando que "parece evidente que la comparación sistemática consiste en la comparación de varias técnicas o enfoques que dejan un margen considerable para el juicio individual"[728].

Pasando ahora a la cuestión de las posibilidades y límites de este método para la comparación de los Derechos Tributarios, creemos que el potencial es enorme. Nos cuesta imaginarnos un ámbito de la tributación que no pudiese compararse a partir de este enfoque. En cuanto a los límites, nos parece que son plenamente aplicables las prevenciones que formula KAMBA, esto es, la visión del Derecho del comparatista, el tipo de comparación, el contexto social y legal de los sistemas comparados y el propósito principal de la comparación. En este último sentido, parafraseándolo habría que subraya que cuando el comparatista busque determinar la relación entre el Derecho Tributario y la sociedad debe proporcionarse una gran parte del contexto social general, mientras que un comparatista que busca utilizar el Derecho Comparado para la reforma del impuesto a las sociedades puede contentarse con cuestiones socioeconómicas e información que sea inmediatamente pertinente a la tributación en ese ámbito en particular.

Piénsese ahora que a un *juscomparatista* le interesa comparar las obligaciones tributarias y los derechos de las personas migrantes en cuanto sujetos pasivos en dos

[726] Ibidem.
[727] Ibidem, p. 517.
[728] Ibidem, pp. 517-518.

países arraigados en tradiciones culturales diferentes. Sería razonable desde la perspectiva de la comparabilidad que los dos países sean sociedades de destino de la inmigración. La sola selección de tema y sistemas a comparar coloca algunas cuestiones importantes. Primero, se trata de una microcomparación (lo que se pretende comparar es un problema social tributario concreto), lo cual implica que el tema o el problema debe ponerse en el contexto jurídico global de los sistemas jurídicos que se comparan. Segundo, es una comparación intercultural, debiendo considerarse que los antecedentes culturales y socioeconómicos serán distintos y, en consecuencia, se deberán elegir los métodos de comparación adecuados a esta realidad.

Seleccionados el tema y los sistemas por comparar, y caracterizado el tipo de comparación y las cautelas correspondientes, se sigue la "fase descriptiva". En esta fase se pueden creemos conveniente precisar los conceptos de obligaciones tributarias (principales y accesorias),derechos de los contribuyentes, e incluso el de persona migrante (incluyendo las categorías de migrantes regulares e irregulares). Luego, sería razonable describir los tributos que integran los sistemas tributarios comparados. Asimismo, habría que dar cuenta de las normas constitucionales y legales aplicables o que regulen directa o indirectamente la materia. En este último sentido, se deben considerar no sólo las normas tributarias, sino también las normas legales y reglamentarias sobre inmigración y extranjería, como asimismo los tratados internacionales pertinentes (ej., Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares[729] y los Convenios para evitar la doble imposición vigentes). Muy importante sería igualmente describir la reglamentación del número de identificación fiscal de las personas extranjeras. También

[729] ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, Resolución 45/198, Nueva York 18 de diciembre de 1990. Será recomendable de igual modo revisar los informes emanados del Comité encargado de velar por el cumplimiento de la Convención.

resultaría conveniente reseñar la interpretación administrativa emanada de las autoridades competentes (tributarias y migratorias) y la jurisprudencia judicial pertinente. Todo ello, complementando con antecedentes económicos, laborales, culturales, sociales, sanitarios, educacionales, geográficos, políticos, relaciones internacionales, etc. En suma, la descripción debería ser multidimensional[730].

Analizados todos los datos descritos en la fase descriptiva, el comparatista debería en la segunda fase determinar las diferencias y semejanzas en la forma de abordar y solucionar el problema objeto de comparación entre los países comparados. Así, por ejemplo, puede establecer en esta etapa que uno de los países comparados somete a imposición las remesas de dinero que envíen las personas migrantes a sus países de origen como una forma de desincentivar la migración y que el otro país comparado no aplique medidas tributarias de este tipo. También podría identificarse diferencias en cuanto a la forma de resolver los problemas de doble tributación[731]. En cuanto a las semejanzas, se sugiere tomar con cierta reserva las declaraciones normativas y doctrinales que afirman la existencia de un tratamiento tributario igualitario entre las personas migrantes y los nacionales de los respectivos países, ya que ello por lo general no es así, al menos, desde el punto de vista de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Finalmente, en la última fase el comparatista deberá explicar las causas de las divergencias y semejanzas, considerando igualmente el contexto sociocultural en que se producen. Por lo tanto, la explicación podrá estar en razones históricas, económicas, políticas, sociales, culturales, institucionales o una combinación de todas ellas.

[730] Para más detalles sobre los aspectos que comprende esta problemática, ver ALBURQUENQUE (2022b), ob. cit., pp. 659-682.

[731] Uno de los sistemas comparados lo hace a través de mecanismos bilaterales o multilaterales y el otro unilaterales. Por ejemplo, España ha reconocido a los extranjeros, por vía unilateral, similares derechos tributarios que los que establece la Convención sobre protección de los trabajadores migratorios y sus familias, instrumento internacional que no ha suscrito. Ver artículo 15 de la Ley Orgánica 15/2000.

14. Método-metodología comparativa de Esin ÖRÜCÜ

Antes de describir, comentar y proyectar esta propuesta comparativa, resulta necesario exponer una breve a la obra y trayectoria de su autora.

Esin ÖRÜCÜ es profesora emérita de Derecho comparado e investigadora principal honoraria de la Universidad de Glasgow. También es profesora emérita de la Universidad Erasmus de Róterdam. La primera parte de su carrera académica la desenvolvió en su país natal, en la Universidad de Estambul. Cuenta con múltiples publicaciones sobre la comparación jurídica[732] (y otras materias como Derecho de familia, derecho turco, lenguas, sistemas jurídicos mixtos, etc.), en las cuales desarrolla sus ideas sobre los diversos aspectos de esta actividad comparativa, entre ellas, las metodológicas.

A continuación, extractamos las ideas más significativas y que mejor ilustran la concepción de la profesora ÖRÜCÜ. Para ello, nos centraremos en tres de sus trabajos sobre a la materia[733].

Intentando una caracterización en general, en nuestra opinión, ÖRÜCÜ nos ofrece una metodológica comparativa general, crítica, integradora, pluralista, gradualista, practicable, científica, interdisciplinaria (dentro de ciertos límites), optimista y libertaria.

La propia ÖRÜCÜ se autodefine como una abogada académica comparatista generalista. Lo hace en la antesala de la presentación de su modelo metodológico de comparación[734]. Pero, además su propuesta lo es, ya que se trata de un enfoque que podría aplicarse a cualquier campo del derecho.

---

[732] El listado de sus obras más importantes (artículos, libros, capítulos de libros, libros editados, etc.) puede verse en: https://www.gla.ac.uk/schools/law/staff/index.html/staffcontact/person/4cdce7e18493#bookreviews,publications

[733] ÖRÜCÜ, Esin (2006a), ob. cit., pp. 29-42; ÖRÜCÜ, Esin (2006b), "Methodology of Comparative Law", en Jan M. Smits (editor), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK-Northampton USA, pp. 442-454; ÖRÜCÜ, Esin (2015), "Something Old, Something New in Comparative Law", *Journal of International and Comparative Law*, N° 2, pp. 323-336.

[734] ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 37.

Es una propuesta crítica de los discursos y prácticas metodológicas tradicionales y no tradicionales. En otras palabras, discute algunos de los postulados metodológicos "antiguos" (ej., textualismo, funcionalismo, etc.) y "nuevos" (ej., investigación comparada de nivel profundo, investigación comparativa crítica, metodología socio-jurídica, derecho comparado global, análisis comparativo numérico, etc.)[735]. Por tanto, podría afirmarse que es crítica incluso de los denominados comparatistas críticos, especialmente, de aquellos más pesimistas (pensamiento que en su forma extrema podría traducirse en una negación del comparativismo).

No obstante ser crítica de diversos métodos comparativos, especialmente, del método funcionalista, no da por superado ninguno de ellos y los integra en su propuesta metodológica. Por tanto, su visión bien podría ser calificada de pluralista en lo metodológico[736]. En efecto, como veremos más adelante, en la fase 1 de la propuesta de ÖRÜCÜ, el comparatista, entre otras tareas, debe realizar la elección de los enfoques pertinentes según los propósitos perseguido por el comparador. En sus propios términos, "[l]a investigación comparativa se lleva a cabo para varios propósitos y la metodología y las técnicas utilizadas pueden variar según estos propósitos"[737]. No hay una metodología única, "[l]os comparatistas legislativos (de reforma), los que aplican la ley y los académicos tienen diferentes objetivos y, por lo tanto, una metodología única para todos sería inviable"[738]. En definitiva, la metodología de derecho comparativo será distinta en

[735] Ibidem.
[736] "Hoy, vemos una pluralidad de métodos que se están practicando, y la disponibilidad de una pluralidad de enfoques sólo puede enriquecer las posibilidades de investigación". ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 446. "Cuando se acepta que no existe un paradigma metodológico, entonces se puede practicar una pluralidad de métodos. Creo que la disponibilidad de una multiplicidad de enfoques sólo puede enriquecer las posibilidades de investigación. Como la investigación del derecho comparado es abierta, la metodología está determinada por la estrategia del abogado comparado. Lo importante, entonces, es fijarse en lo que hace un abogado comparado" ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 31.
[737] ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 450.
[738] Ibidem, p. 451.

relación con el objetivo que se pretende alcanzar y del conocimiento más o menos profundo de los sistemas comparados que dicho propósito suponga.

Muy próxima de la nota caracterizadora anterior, encontramos el gradualismo, esto es, la idea de que existen distintos niveles o grados de comparación, más o menos profundos o superficiales, y metodologías comparativas diversas para alcanzar esos diversos niveles de conocimiento comparativo.

Luego, creemos que es una propuesta practicable, es decir, realizable y que se puede practicar o poner en práctica dependiendo de ciertas elecciones estratégicas que debe realizar la persona del comparatista. Por lo menos hasta la etapa (3), cualquier abogado en ejercicio podría manejarse adecuadamente[739].

La cercanía con el método científico (sistema mediante el cual los investigadores tratan de verificar la validez de una o más hipótesis) de la propuesta metodológica de ÖRÜCÜ la podemos extraer de sus propias referencias a la metodología de las ciencias sociales[740] y de ciertos aspectos relevantes de dicho método que se incorporan en algunas de las etapas del modelo metodológico que nos propone, por ejemplo, la importancia de la observación y la necesidad de formular y verificar hipótesis.

Por su parte, la interdisciplinariedad –según veremos– también aparece manifiesta en algunas de las fases del modelo de ÖRÜCÜ, especialmente la etapa explicativa, en la cual resulta necesario formular interrelaciones con fenómenos políticos, económicos, culturales y sociales. Con todo, y he aquí la cuota de necesario realismo, la interdisciplinariedad no puede significar la pretensión de que el abogado comparatista se familiarice a cabalidad con todas esas otras disciplinas, siendo que además está la posibilidad de recurrir a los profesionales de esas áreas si es que resulta necesario[741].

[739] ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., pp. 38-39.
[740] "…, la posibilidad de comparación depende de la existencia y disponibilidad de los datos. Los datos se pueden obtener mejor empleando la metodología de las ciencias sociales". ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 446.
[741] Ibidem, p. 449.

En fin, la propuesta de ÖRÜCÜ es optimista y libertaria por las siguientes razones. Optimista, porque no obstante las dificultades y límites, propende a ver la comparación jurídica desde una perspectiva favorable a sus posibilidades. Libertaria en cuanto partidaria de la libertad del comparatista para realizar las elecciones relevantes del proceso comparativo, entre las cuales, la definición de los métodos a utilizar.

En síntesis, creemos que las notas caracterizadoras apuntadas en los párrafos anteriores quedan de manifiesto en el párrafo con que ÖRÜCÜ cierra uno de sus trabajos: "Permítanme concluir con una nota optimista. Obviamente, dado que los abogados comparatistas se forman principalmente en derecho, existe una falta general de familiaridad con otras disciplinas comparativas y sus métodos. Sin embargo, volverse completamente interdisciplinario no sólo es difícil, sino que no siempre es necesario. De hecho, seguirá habiendo diferentes niveles de investigación. Esta es la libertad que disfrutamos como comparatistas. En cualquier caso, recuerda siempre que la ayuda está a la mano. ¡Sociólogos, antropólogos y psicólogos están todos ahí, si los necesitamos y cuando los necesitemos!"[742].

Algunas consideraciones adicionales antes de exponer las fases de modelo comparativo sugerido por ÖRÜCÜ: (a) En opinión de nuestra autora, correcta y exacta para nosotros, cualquier cosa puede ser objeto de comparación[743], no siendo necesaria la similitud o equivalencia funcional que demanda el método funcionalista; (b) ÖRÜCÜ pone en evidencia la relación entre la idea de "derecho" y el "método comparativo". En este sentido, por ejemplo, expresa que "[s]i por 'derecho' se entiende un conjunto de reglas solamente y la comparación micro se dirige a estas reglas, entonces el enfoque funcional sería útil, ya que crea un conjunto de reglas con el propósito de resolver problemas

[742] ÖRÜCÜ (2015), ob. cit., p. 336.
[743] ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 442; tb., p. 445.

humanos, la mayoría de los cuales son compartidos"[744]; y (c) Cualquier análisis comparativo debe comenzar por responder a la pregunta ¿Qué comparar? La respuesta a esta pregunta equivale a elegir entre la comparación a nivel macro ("sistemas"), meso o micro ("estructura"[745]). "Esta elección es estratégica, no dogmática"[746].

Habiendo caracterizado en general y establecido algunas consideraciones sobre la propuesta que venimos analizando, corresponde pasar al estudio del modelo de comparación que nos propone ÖRÜCÜ, el que se compone de cinco fases o etapas: (1) fase de conceptualización; (2) fase descriptiva; (3) fase de identificación o clasificación; (4) fase explicativa y (5) fase de confirmación o verificación.

La fase (1) de conceptualización[747], como su nombre lo indica, conlleva la elección e identificación de los conceptos relevantes, entendidos como "unidades de investigación y contendedores de datos". Estos conceptos deben ser definidos, labor que puede resultar problemática por diversos motivos (ej., nivel de abstracción, lenguaje, traducción, terminología intercultural, etc.). La equivalencia funcional –expresa ÖRÜCÜ– puede ser útil para resolver algunos problemas conceptuales. Esto demuestra lo que expresamos precedentemente en orden a que no obstante la crítica al método funcional integra al proceso comparativo algunos de sus elementos. Esta fase también exige la clasificación de los sistemas jurídicos a comparar en alguna de las siguientes categorías: "intracultural" o "intercultural"[748]. En fin, el proceso de conceptualización requiere asimismo la elección

[744] Ibidem, p. 444.
[745] Si se trata de una meso o micro comparación puede ser tema de investigación cualquier característica de los sistemas jurídicos: "la estructura, las fuentes del derecho, los sistemas judiciales y el poder judicial, la profesión legal, etc.; las diversas ramas de las leyes nacionales; instituciones y conceptos que incluyen los principios generales del derecho, el desarrollo histórico de los sistemas legales". ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 38.
[746] ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 447.
[747] Ibidem, pp. 447-448.
[748] "La elección de los sistemas requiere optar entre una comparación intracultural (de sistemas jurídicos enraizados en tradiciones culturales similares y que operan en condiciones socioeconómicas similares) y una comparación intercultural. La clasificación de los sistemas jurídicos constituye, por lo tanto, un aspecto importante del derecho comparado y debe tratarse en la fase de conceptualización" (Ibidem, p. 447). A contrario sensu, entendemos que la comparación intercultural se orienta a sistemas jurídicos enraizados en tradiciones culturales distintas y que operan en condiciones socioeconómicas diferentes.

de los métodos pertinentes de comparación en concordancia con los propósitos de la investigación, métodos que, por lo demás, no han sido inventados por los juristas, sino tomados prestados por estos para realizar las comparaciones jurídicas[749].

La fase (2) "descriptiva"[750] es la etapa de recopilación de datos sobre la base de los esquemas conceptuales establecidos en la fase anterior. Puede consistir en la descripción de normas, conceptos o instituciones de los sistemas jurídicos comparados, pero también puede adoptar la forma de descripción de problemas socioeconómicos y las soluciones proporcionadas por los sistemas. Según ÖRÜCÜ, pueden ser herramientas metodológicas útiles en esta etapa, la observación, las encuestas por muestreo, entrevistas, etc.[751].

Luego de elegir qué comparar, definir los esquemas conceptuales, elegir los métodos de comparación y recopilar y describir los datos relevantes, pasamos a la fase (3) de "identificación"[752], en la cual el comparatista debe ocuparse de la identificación y descripción de las diferencias y similitudes entre objetos de comparación.

Ahora bien, no basta con identificar diferencias y semejanzas, resulta necesario explicarlas. Entramos así en la fase (4) de "explicación"[753]. Aquí, en opinión de nuestra autora, comienza la comparación real. La explicación debe encuadrarse en una visión sociocultural y contextual de los sistemas jurídicos comparados. Igualmente, la explicación implica la formulación de interrelaciones con fenómenos políticos, económicos, culturales y sociales. Pueden formularse hipótesis tentativas. Para establecer estas interrelaciones contextuales se puede necesitar ayuda de otros profesionales

[749] "Debe enfatizarse, sin embargo, que los abogados comparativos no han 'inventado' sus métodos o el 'proceso' de los métodos y técnicas usados en esta área. Más bien han tomado prestados los métodos, como el histórico, empírico, funcional, estructural, estadístico, temático y evolutivo de otras disciplinas y los han aplicado a los problemas de investigación del derecho comparado" ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 30.
[750] ÖRÜCÜ (2006b), ob. cit., p. 448.
[751] Ibidem.
[752] Ibidem.
[753] Ibidem, p. 449.

(economistas, historiadores, antropólogos o psicólogos), sin embargo, el comparador no puede ser reemplazado.

Establecidas las hipótesis explicativas, corresponde verificarlas, pasando así a la última etapa (5), la fase de "confirmación"[754] o "verificación". Supone la prueba y "aceptación" de las proposiciones, como asimismo la formulación de un conjunto de afirmaciones finales.

Por último, conviene subrayar que para nuestra autora la valoración de los resultados de la investigación no es una etapa de su modelo, aunque no la excluye. En otras palabras, según su visión de las cosas, es el propósito perseguido por el comparatista –y su consecución o no– es lo que determina el valor superior o inferior de una solución en lugar de otra. De igual modo, porque ÖRÜCÜ admite la posibilidad de introducir la "evaluación" como una fase más del proceso comparativo. Si así fuese, añade que dicha etapa debería ubicarse entre la "explicación" y "verificación", es decir, pasaría a ser la fase (5), transformándose la "verificación" en la fase (6)[755].

En las palabras de la propia autora, el modelo anterior puede sintetizarse de la siguiente manera: "En resumen, un abogado comparatista debe recolectar y describir datos sobre la base de esquemas clasificatorios cuidadosamente construidos, descubrir y describir uniformidades y diferencias sobre la base de dichos datos, formular interrelaciones entre los elementos componentes del proceso y otros fenómenos sociales como hipótesis tentativas y, posteriormente, verificar las hipótesis tentativas mediante una observación empírica rigurosa y construir la 'aceptación' acumulativa de varias proposiciones básicas"[756].

[754] Ibidem.
[755] ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 40.
[756] Ibidem, p. 39.

Lo que interesa poner de relieve ahora es la virtualidad que podría tener este modelo para realizar comparaciones en el ámbito del Derecho Tributario. Nuestro objeto de comparación será el concepto de "renta empresarial" entre dos sistemas jurídicos interculturales (USA e Italia)[757]. Para ello nos serviremos del aludido trabajo de Nicola SARTORI. En otros términos, intentaremos analizar dicho trabajo desde la lente del modelo de comparación que nos propone ÖRÜCÜ. Valga precisar que el autor en cuestión no aplica directamente tal modelo.

En lo que respecta a la fase (1), recordemos que el comparatista en este primer momento, en lo fundamental, tiene que elegir los conceptos relevantes y los métodos de comparación que utilizará, como asimismo definir si se trata de una comparación intra o intercultural. Pues bien, SARTORI comienza, previa enumeración de algunos enfoques funcionalistas, por elegir el método de comparación usará: el método estructural o análisis por formantes o factores. Ello implica que la investigación se centra en los factores legislativo, jurisprudencial y doctrinal. Luego, si bien no se refiere expresamente a la expresión intercultural, creemos que esta opción también se hace de manera implícita o indirecta, en particular, cuando explica que los formantes legislativo y jurisprudencial asumen un rol diverso en los países del *commow law* y en los países romanistas o continentales[758]. En fin, si bien no hay conceptos iniciales, el autor va desarrollando y contrastando los conceptos relevantes (ej., renta empresarial, empresa, etc.) a lo largo del trabajo[759].

En cuanto a la fase (2), creemos que el estudio que analizamos también satisface sus requisitos, toda vez que el autor describe normas, conceptos, instituciones y

[757] Aunque pudiera haber buenos argumentos para calificarlos como sistemas jurídicos intraculturales.
[758] SARTORI, ob. cit., pp. 588-589.
[759] Ibidem, p. 589 y ss.

soluciones proporcionadas por los sistemas comparados, siendo cierto que la descripción es un tanto asimétrica por un mayor énfasis en la presentación del sistema estadounidense.

Respecto a la fase (3), SARTORI únicamente identifica y describe diferencias entre los sistemas comparados. Las discordancias más importantes son enumeradas en las conclusiones[760]. Nos queda la duda sobre el descubrimiento y descripción de eventuales uniformidades.

¿Explica SARTORI las divergencias? ¿Cumple con las exigencias de la fase (4)? Cada vez que el cuerpo del trabajo (no así en las conclusiones) se establece una diferencia se acompaña una explicación de las posibles razones que la motivan[761]. Aun cuando en algunos pasajes se establecen algunos vínculos con fenómenos administrativos, jurídicos, políticos y económicos que inciden en ciertas materias (ej., en el concepto de renta en USA)[762], no nos parece que sean de suficiente entidad para afirmar que la explicación se inserta en una visión sociocultural o se ubica en el contexto de todo el sistema jurídico objeto de comparación.

En lo concerniente a la confirmación de los hallazgos y de las hipótesis, no tenemos demasiados elementos de juicio. Con todo, creemos no cumplirían con la exigencia de una verificación empírica rigurosa, ya que no era ese su propósito, el cual estaba circunscrito sólo a las fuentes legislativa, jurisprudencial y doctrinal. En cualquier caso, este comentario no resta mérito al trabajo de SARTORI, el que, por lo menos, a nuestro juicio, cumpliría satisfactoriamente las exigencias de las cuatro primeras etapas del modelo comparativo de ÖRÜCÜ. Dicho de otro modo, SARTORI recolecta y describe datos

[760] Ibidem, p. 603.
[761] Así, por ejemplo, se indican las razones históricas que explican la diferencia entre USA (*global system*) e Italia (*schedular system*), aunque en ningún caso sean modelos puros en la práctica (Ibidem, p. 591 y ss.). Asimismo, se explican las razones del por qué ambos países difieren sobre la forma de determinar la renta empresarial, esto es, en cuanto a la interrelación entre resultado tributario y resultado financiero o de balance (Ibidem, p. 601).
[762] Ibidem, p. 591.

sobre la base de esquemas clasificatorios construidos (rentas de la empresa, empresa, rentas del trabajo, sistema global de la renta, sistemas cedular de la renta, etc.) descubre y describe diferencias sobre la base de dichos datos, y, en general, formula interrelaciones entre los elementos componentes del proceso y otros fenómenos sociales como hipótesis tentativas.

Finalmente, pasando a otro tema, pero todavía con relación a la metodología de ÖRÜCÜ, creemos oportuno observar que apreciamos cierta correspondencia (influencia, tal vez) entre algunas de las etapas de este modelo y la metodología sugerida por una destacada cultora del Derecho Tributario comparado, la ya citada y comentada Kim BROOKS[763]. Un antecedente más, a nuestro entender, demostrativo de las conexiones entre el comparatismo general y el comparatismo tributario.

[763] La autora en cuestión ha expresado lo siguiente: "Sin pretender simplificar demasiado los debates sobre la metodología del derecho tributario comparado, podría señalar que hay tres preguntas [etapas] que alguien interesado en comparar las leyes tributarias entre países podría hacerse. En primer lugar, ¿cómo pueden conceptualizarse las leyes tributarias [o los derechos tributarios] (o los problemas a los que responden) para facilitar una comparación? (…) [A] menos que una comparación sea simplemente una descripción de las leyes tributarias en cada país diferente, al realizar un estudio tributario comparativo es importante tratar de conceptualizar las diferencias y similitudes entre las leyes de una manera que significativa (…) En segundo lugar, normalmente alguien que se dedica a comparar las leyes tributarias [Derechos Tributarios] entre países querrá formular hipótesis sobre por qué las leyes son diferentes (o iguales)". Para explicar las diferencias sugiere recurrir a los politólogos, quienes a enfatizar uno o más de los siguientes factores: "la importancia de las ideas o ideologías predominantes en el país"; "los factores ambientales, como la demografía o la etapa de desarrollo económico que ha alcanzado un país"; "la distribución del poder económico en la sociedad (algunos argumentan que el poder económico está muy disperso en la mayoría de las sociedades, otros argumentan que está muy concentrado)"; "la estructura de la economía; "el interés propio inmediato de los funcionarios públicos, los políticos y otras personas próximas a la toma de decisiones"; y "razones históricamente contingentes y dependencia de trayectoria (o inercia política)". "Finalmente, una vez que un analista fiscal ha entendido conceptualmente las diferencias importantes en las leyes fiscales entre dos países y ha desarrollado una hipótesis empírica acerca de por qué podrían ser diferentes, el analista puede querer hacer una evaluación normativa de qué ley fiscal [derecho fiscal] es mejor, teniendo en cuenta de los criterios tradicionales de política tributaria de equidad, neutralidad y sencillez. Por supuesto, con base en factores culturales o ambientales, la mejor ley [derecho] en un país podría no ser la mejor para algún otro país (algunos argumentarían)". BROOKS (2020), *Comparative Tax Law Guide*, ob. cit., pp. 7-9. Comparado este modelo con el enfoque de ÖRÜCÜ, apreciamos cierta coincidencia con las etapas 1, 3, 4, 5 y 6 de esta última propuesta metodológica. Dicho de otra manera, aunque BROOKS se refiera únicamente a tres preguntas o etapas, creemos que estas comprenden actividades de conceptualización, identificación de diferencias y similitudes, explicación, verificación y valoración de estas o de las hipótesis formuladas para explicarlas. En fin, resulta oportuno observar que el modelo de ÖRÜCÜ no es desconocido para BROOKS, ya que lo describe en uno de sus trabajos. Ver, en este sentido, BROOKS (2020), "Tim Edgar: The Accidental Comparatist", ob. cit., pp. 132-133.

15. Conclusiones del capítulo

Uno de los objetivos principales de este capítulo era examinar los diversos modelos metodológicos de comparación propuestos por autores que pueden ser calificados de comparatistas generales, ilustrando en cada caso las posibilidades y límites de ser aplicados a normas, temas, problemas, situaciones, actitudes o instituciones del Derecho Tributario. Llegados a este punto, podemos establecer a dicho respecto las siguientes conclusiones:

Primera. Hemos identificado y examinado trece métodos y ciertas variantes de algunos de ellos (v.gr., el análisis económico del derecho como una de manifestaciones del funcionalismo comparativo).

Segunda. Todos los métodos de comparación analizados podrían aplicarse en la comparación de los Derechos Tributarios. En consecuencia, la caja de herramientas[764] contiene variados instrumentos a los que los comparatistas tributarios pueden recurrir para realizar sus investigaciones.

Tercera. Para demostrar las posibilidades y limitaciones de cada método, se ha utilizado el recurso de ilustrar su aplicación con algún concepto, problema o institución tributaria: noción de tributo, poder tributario, normas jurídicas tributarias codificadas, beneficios tributarios, mínimo exento, federalismo fiscal, IVA, tributación y contabilidad, duración de los procedimientos administrativos tributarios, técnica fiscal, acuerdos entre el Fisco y los contribuyentes, autonomía financiera, legalidad tributaria, "business purpose", secreto tributario, efectos tributarios de los contratos y convenios colectivos, obligaciones tributarias y derechos de las personas migrantes, renta empresarial, etc. La asociación que se hace de estas materias a algunos métodos es meramente ilustrativa y no

[764] VAN HOECKE, ob. cit., p. 28, usa la expresión "caja de herramientas pluralista", pero sólo identifica seis métodos de comparación en general.

debe interpretarse como una imposibilidad de que estos tópicos puedan ser comparados mediante otros métodos o a una combinación de ellos.

Cuarta. Entre los métodos de comparación estudiados, explícita o implícitamente, los más utilizados por los tributaristas son los enfoques descriptivo o textual y el funcional (en sus diversas variantes). El método estructural o de la observación real ha tenido eco especialmente entre los tributaristas italianos. Hay métodos más complejos sobre los cuales no hemos encontrado antecedentes de su uso por parte de los estudiosos del Derecho Tributario (v.gr., el método de CONSTATINESCO). Una posible explicación es el mayor grado de exigencia conceptual, cultural y contextual que demandan ciertas metodologías respecto de otras. También por la falsa idea, instalada por algunos autores, de que uno de estos métodos (v.gr., funcional) se trataría del enfoque propio del Derecho Tributario. En definitiva, el análisis realizado permite determinar que ha existido un diálogo entre comparatistas generales y comparatistas tributarios, pero este contacto ha sido sólo parcial.

Quinta. A propósito del método de comparación cultural como "quinto" método de interpretación, pudo demostrarse que este postulado tiene cierta aplicación práctica en el ámbito del Derecho Tributario, que es al menos complementaria de los otros métodos de interpretación, pero también de que hay resistencias o negaciones fundadas en visiones formalistas del Derecho y del rol que corresponde a los operadores jurídicos tributarios.

Sexta. Con la intención de ir un poco más allá del texto o de las fuentes formales del Derecho, algunas propuestas metodológicas subrayan la importancia de investigar factores que denominan "parajurídicos", "metajurídicos", "elementos determinantes", "criptotipos", etc., esto es, elementos extrajurídicos característicos y específicos de cada ordenamiento jurídico y que pueden ser la clave para comprender o explicar una

problemática. Una comparación en el ámbito jurídico tributario que pretenda tener un mayor poder explicativo debería necesariamente considerar estos factores.

Séptima. Ciertos enfoques que se autocalifican de conceptuales, pero que en realidad son una combinación de métodos con cierto énfasis en lo conceptual (aunque en un sentido distinto del tradicional), pudiesen ser de utilidad para la construcción o revisión de algunas de las categorías conceptuales del Derecho Tributario, considerando que se trata de un Derecho joven, todavía en fase de edificación.

Octava. Varios de los modelos de comparación estudiados, y que podrían clasificarse entre los que tienen mayor capacidad explicativa, comprenden tres fases o etapas, a saber, una descriptiva, otra de identificación de semejanzas y diferencias, y una última de comparación o explicación de las causas de aquellas. Tal vez, más allá de los énfasis que se pretenda dar a la investigación, este sea un estándar razonable para los estudios comparativos jurídicos tributarios.

Novena. Siguiendo con la metáfora de la caja de herramientas de comparación, y respecto a la cuestión de cómo seleccionar el método de comparación adecuado, habría que concluir que la herramienta a elegir dependerá del trabajo a realizar. Si lo que se busca es determinar las convergencias en las soluciones para resolver problemas similares, la herramienta funcional será la adecuada. Si el propósito es identificar el dispositivo más eficiente en consideración de los costos de la transacción, la herramienta que debiese utilizarse es el análisis económico del derecho. Si el objetivo es establecer relaciones entre el Derecho Tributario y la sociedad, la herramienta tendrá que ser más contextual o socioeconómica. En suma, el propósito principal de la investigación (muchas veces vinculado a la visión del Derecho del comparatista), influenciará fuertemente la selección de la herramienta de comparación. En todo caso, se aprecia cierto consenso en que la herramienta histórica será una pieza necesaria en cualquiera que sea la orientación

metodológica de la comparación jurídica. En fin, respecto de determinados problemas jurídicos, lo más razonable será combinar las herramientas metodológicas, sea para conocer el terreno, sea para valorar o medir los datos obtenidos.

Décima. Siguiendo la recomendación de uno de los autores estudiados, no resulta prudente prescribir el uso de métodos comparados específicos a seguir, o una determinada combinación de estos, sino solamente proponer guías generales hacia una metodología o enfoques significativos. Es lo que nos proponemos hacer en el próximo capítulo, juntamente con la ilustración de esas guías en un problema específico de Derecho Tributario.

Capítulo III

Guía general para la comparación del Derecho Tributario
Aplicación al problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios
en España, Portugal y Chile

CAPÍTULO III

GUÍA GENERAL PARA LA COMPARACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO. APLICACIÓN AL PROBLEMA DE LA PUBLICIDAD DE LOS INCUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA, PORTUGAL Y CHILE

1. Introducción

En la introducción general señalamos que, una vez definido un marco teórico y conceptual y cómo se puede, o se debería, comparar en materia tributaria conforme a los métodos del Derecho Comparado general, haríamos en el capítulo III algunas sugerencias metodológicas comparativas aplicadas al análisis del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, más concretamente la publicación de listas o nóminas de deudores morosos tributarios en estos tres países.

Una primera aclaración es que el tema y los respectivos sistemas jurídicos a confrontar son instrumentales al propósito principal de este capítulo, a saber, presentar una guía general, de elaboración propia, para la realización de comparaciones del Derecho Tributario (o, si se prefiere, de Derechos Tributarios, parafraseando a PONTHOREAU).

Como avanzamos al acabar el capítulo anterior, nuestro objetivo no es prescribir el uso de métodos comparados específicos a seguir, o una determinada combinación de estos, ya que no sería prudente hacerlo, sino solamente proponer guías generales hacia una metodología o enfoques significativos dependiendo las circunstancias subjetivas y objetivas.

Tales guías generales de comparación de los Derechos Tributarios, en buena medida, serán extraídas de las ideas expuestas en los capítulos precedentes y las iremos ilustrando con los diversos aspectos jurídicos que convoca el problema de la publicación de listas de deudores tributarios morosos. Por tanto, se trata de un ejercicio práctico, que no parte de "cero" y tendiente a aterrizar algunos planteamientos teóricos desarrollados

anteriormente mediante su aplicación a un problema concreto. Utilizando la sugestiva expresión de SANDROCK, podría hablarse de una "comparación práctica"[765].

Interesa recalcar, igualmente, que no es nuestra pretensión, a diferencia de lo que han imaginado otros autores[766], presentar una metodología específica para el Derecho Tributario comparativo, pues no partimos de la premisa de la falta de adecuación de los métodos del derecho comparativo general para realizar comparaciones en el Derecho de los tributos.

En suma, las líneas que siguen aspiran a presentar una guía básica con orientaciones para quienes pretendan realizar comparación jurídica en el ámbito tributario (en adelante la "Guía") desde la premisa de un pluralismo y gradualismo metodológico real (no aparente o limitado, conforme hemos visto, como propone GARBARINO).

Ahora bien, el análisis que se realizará en ese capítulo tercero no pretende ser completo, ni puede ocuparse de todas las aristas del problema. En efecto, constituye una aproximación a cada uno de los factores que deberían tenerse en consideración. No habrá, por tanto, por ahora, salvo puntuales excepciones, explicaciones profundas sobre las diferencias y similitudes que identifiquemos entre los sistemas tributarios escogidos para ilustrar esta Guía. Expresado en otros términos, entendemos que el propósito de una guía es orientar cómo hacer, mostrar rutas posibles y menos ofrecer resultados comparativos explicativos definitivos o profundos sobre la materia que se ha elegido para ilustrarlo (la publicación de incumplimientos tributarios). Haciendo un parafraseo de las ya citadas expresiones de CONSTATINESCO, las guías son mapas o instrumentos de navegación para el jurista que pretenda navegar en los mares de la comparación del Derecho Tributario.

[765] Con esta expresión se busca una imagen comparativa completa, en cuanto se sustancia principalmente en la realización práctica de las reclamaciones o pretensiones. SANDROCK, Otto (2009), "La comparazione pratica. Schizzo per un tentativo di sistema", *Rassegna di diritto civile*, N° 1, p. 231.
[766] MARTINI, ver *supra* p. 88.

El objetivo es modesto, pero no menos relevante, considerando –como hemos tenido ocasión de apreciar– la evolución y el estado actual del Derecho Tributario comparado.

Establecidas las coordenadas anteriores, la "Guía" que vamos a presentar tiene la siguiente estructura: (1) selección y delimitación del problema jurídico tributario a comparar, incluidos los objetivos o propósitos de la investigación; (2) elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios objeto de comparación (elementos de comparación); (3) definición del método de comparación adecuado o de una combinación de estos; (4) descripción de los elementos de comparación; (5) identificación de las diferencias y semejanzas; y (6) explicación de las razones de las diferencias y semejanzas. Cada una de estas piezas estructurales de la "Guía" comprende diversos elementos de los que daremos cuenta en los desarrollos que hagamos de cada uno de ellos, especialmente en los cuatro primeros.

Finalmente, resulta conveniente precisar que el tema de la publicación de listas de deudores tributarios morosos en Portugal y Chile ya ha sido objeto de estudio y publicación por nuestra parte, hace ya varios años[767]. En esa oportunidad, nuestro trabajo no comprendió a España y sólo tuvo por objeto principal –como se advierte en las consideraciones generales de este– básicamente proporcionar elementos de comparación (primera fase del método comparativo de conocimiento o descripción de los elementos de comparación). Usaremos algunos de los antecedentes e ideas matrices desarrollados en dicha investigación. Es posible que su mayor utilidad sea, considerando su data, servir como dato histórico que, en cierto modo, permita explicar la situación actual de los casos de Portugal y Chile. Asimismo, pudiese ser una especie de mapa indicativo de las rutas que deben seguirse en la investigación comparativa de esta materia. Por lo tanto, haremos

[767] ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., pp. 109-199.

sólo las menciones que sean oportunas y reproduciremos aquellos pasajes que resulten estrictamente necesarios. En cualquier caso, a propósito de esto último, y por la importancia que tiene en la delimitación actual de la "topografía del conflicto" que genera la publicación de este tipo de listas, nos detendremos un poco más en detalle en la parte del citado trabajo relativo a los conflictos tributarios y el fenómeno de la fiscalidad electrónica o digital, con las correspondientes complementaciones y actualizaciones.

2. "Guía" general para la comparación en materia tributaria

2.1. Selección y delimitación del tema o problema jurídico tributario a comparar, incluidos los objetivos o propósitos de la investigación

En cuanto a la selección del tema[768], afirmémoslo nuevamente, cualquiera de las materias que integran el Derecho Tributario, sustantivo o formal, podría ser objeto de comparación[769]. Nos remitimos en este punto a los múltiples ejemplos señalados en los capítulos anteriores y, en particular, a aquella parte del primer capítulo en que hemos reflexionado sobre el Derecho Tributario como objeto de comparación.

Inclusive, agreguemos aquí, la propia noción de Derecho Tributario podría ser objeto de análisis comparativo[770]. Estudios sobre este tópico podrían ser muy útiles para

[768] "Antes de poder examinar los métodos del Derecho comparado, es necesario definir el propio tema, ya que su definición y el método están estrechamente relacionados". GEOFFREY, ob. cit., p. 8.

[769] Hay autores que plantean esta idea en general (cualquier área del Derecho Tributario puede enriquecerse con un análisis comparativo), pero también dan algunos ejemplos: retroactividad, ganancias de capital, IVA, tributación de los cónyuges, reglas antielusivas o abusivas, interpretación de las normas tributarias, ajustes por inflación, contabilidad tributaria y financiera y gestión de detalles (complejidad del Derecho Tributario). Ver THURONYI (2004a), ob. cit., pp. 461-464.

[770] Sobre el particular nos parece oportuno mencionar el análisis que hace el profesor CASALTA NABAIS en su clásico Manual, en el que realiza, a nuestro entender, un auténtico ejercicio comparativo sobre las nociones de Derecho Tributario y Derecho Fiscal, aun cuando el autor no lo califique explícitamente como tal. Veamos: "Frente a tal diversidad de normas, se comprende que la doctrina, desde hace mucho, haya intentado separar dentro del derecho financiero un sector suficientemente homogéneo en cuanto a su objeto y específico en lo concerniente a su régimen jurídico para objeto de tratamiento científico. Pues bien, ese sector ha sido, en algunos casos, el derecho de la generalidad de los ingresos coactivos de naturaleza contributiva, o sea, el derecho de los tributos o *derecho tributario*, y, en otros casos, el más importante

contextualizar o enmarcar investigaciones sobre materias tributarias más específicas. Tal vez, y aquí una recomendación metodológica que puede orientar algunas decisiones estratégicas, sería conveniente explicitar que se va a comparar países que adscriben a las nociones de Derecho Tributario o Derecho Fiscal. Recordemos, como nos enseñó ÖRÜCÜ, que la respuesta a la pregunta sobre qué comparar es una elección estratégica, no dogmática.

Hecha la definición sobre lo que se compara (en nuestro caso, la publicación de listas de deudores morosos), sería razonable formular la pregunta de investigación correspondiente. Las posibilidades son diversas en función de los objetivos y propósitos de la investigación[771]. Un par de ejemplos.

Si el interés del comparatista es establecer la similitud de las soluciones para un problema común en distintos países, es decir, si su perspectiva es funcional, debería formular la pregunta de investigación en los siguientes términos: ¿Cómo se resuelve el problema de los incumplimientos tributarios en los países comparados? ¿Qué solución se da en los países comparados para el problema de los incumplimientos tributarios? ¿Qué

segmento de este dominio normativo, que es constituido por el derecho de los ingresos coactivos unilaterales, esto es, por el derecho de los impuestos o *derecho fiscal*. Por la primera solución han optado las doctrinas italiana, española y brasileña que, para tales efectos, se apoyan en las disposiciones constitucionales que, en esos países, consagran un específico régimen para la generalidad de los tributos y no sólo para los impuestos. Así acontece con el principio de legalidad, previsto en el art. 23° de la Constitución italiana y en el art. 31° de la Constitución española, en que se dispone que ninguna prestación de carácter personal o patrimonial puede ser impuesta sin base en la ley, bien como los arts. 145° y siguientes de la Constitución brasileña. Por la segunda opción, por su parte, se vienen pronunciando tradicionalmente las doctrinas portuguesa, francesa, alemana, austriaca suiza, etc., que, en ese sentido, invocan sea expresas disposiciones constitucionales, como es el caso de Portugal y de Francia, en que impone una específica legalidad para los impuestos, sea principios deducidos del conjunto de disposiciones constitucionales relativas a los impuestos, o sea, los principios de la 'constitución fiscal'. Por consiguiente, en Italia, España y Brasil se estudia, por lo general, el derecho tributario, en cambio en los otros países referidos se estudia, en principio, el derecho fiscal (*"droit fiscal", "Steuerrecht"*). Ello no significa que, en la práctica, haya diferencias muy acentuadas entre el universo de las materias tratadas en los manuales de derecho tributario y el universo de las materias tratadas en los manuales de derecho fiscal…". CASALTA NABAIS (2022), ob. cit., pp. 31-33.

[771] Como sostiene PONTHOREAU, hacer comparación, en la práctica, depende de la pregunta que, a su vez, depende del objetivo perseguido por el comparador. PONTHOREAU (2021), ob. cit., p. 69.

institución del sistema tributario chileno cumple una función equivalente a la publicidad de los incumplimientos tributarios que se aplica en Portugal y España?

Por el contrario, si el propósito es colocar el foco en las implicancias sociales de la medida, esto es, mirarlo como un problema social (ej., ASCARELLI), la pregunta de investigación sería diferente: ¿Cuáles son las consecuencias sociales de la publicación de la publicación de listas de deudores tributarios morosos en los sistemas jurídicos comparados? ¿Qué es lo que socialmente explica los incumplimientos tributarios y el recurso a la publicación de dichos incumplimientos en los países comparados? ¿Cuál es la explicación social de que algunos países recurran a esta medida y otros no, o que lo hagan con contenidos diversos?

Si la comparación tiene un fin práctico, como sería la resolución de una controversia judicial por parte del TEDH y aplicar un estándar similar o común, entonces la pregunta pudiese ser: ¿Cómo se regula la publicidad de los incumplimientos tributarios en los Estados miembros?

Ahora bien, la publicación de listas de deudores tributarios morosos es un tema "micro" dentro del amplio universo de materias vinculadas con el Derecho de los tributos. Nuestro ejercicio de comparación práctica, entonces, podría calificarse como micro comparación. Ello si bien permite circunscribirlo, no obsta a que se deba realizar una mirada de conjunto de los sistemas jurídicos a confrontar, naturalmente con distintas intensidades dependiendo de los objetivos de la investigación y, consecuencia, con el método de comparación que se seleccione.

Para la fijación del alcance real del problema de investigación, nos parece una guía razonable el ya referido planteamiento de ASCARELLI: para la identificación del problema puede, y es recomendable que así sea, recurrirse a diversos elementos (ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, institucionales, etc.).

A nosotros nos ha parecido oportuno para el propósito indicado, y siempre con el mero objetivo se ilustrar cómo se puede comparar en materia tributaria, recurrir a elementos históricos, sociales, institucionales, económicos, teóricos y, especialmente, tecnológicos o informáticos. En este contexto, deben encuadrarse las reflexiones que hacemos en los párrafos que siguen, incluido el análisis de la jurisprudencia del TEDH.

Pues bien, en estrecha conexión con el mencionado problema jurídico tributario objeto de comparación, como ya dejamos entrever en la introducción de este capítulo, está el tema de la fiscalidad electrónica o digital o, si se prefiere, la cuestión relativa a las posibilidades y riesgos que conlleva el uso de las tecnologías de la información por parte de las Administraciones tributarias en sus relaciones con los obligados tributarios y con la sociedad en su conjunto.

Dicho de otro modo, creemos que quien pretenda realizar un estudio comparativo sobre la publicidad de los incumplimientos tributarios, necesariamente deberá enmarcarlo en el tema de la utilización de la informática (internet), ya que como veremos más adelante, en un grado importante la valoración sobre la razonabilidad de la medida pasa por el medio a través del cual se publiciten dichos datos personales. Los riesgos de vulneración de derechos fundamentales aumentan cuando la publicidad en cuestión se realiza a través de internet.

A fin de cuentas, las nuevas tecnologías de la información pueden mejorar las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco o también a ayudar a combatir y a controlar la elusión y la evasión, pero sin límites razonables podrían igualmente entrañar una restricción o eliminación de algunos derechos o libertades fundamentales de las personas.

Nótese que reflexionando sobre los métodos de futuro para la supresión de los conflictos entre los contribuyentes y el Fisco (y consciente de los riesgos que tiene hacer predicciones), GAUDEMET hizo importantes observaciones sobre las perspectivas y

peligros que las nuevas tecnologías de la información podían ofrecer a la fiscalidad[772]. Habiendo transcurrido más de cuarenta años desde que se formularon estos pronósticos, sin duda, con distintos niveles, muchos de ellos se han hecho realidad.

Hoy, indiscutiblemente, Derecho Tributario y tecnologías de la información caminan de la mano y es posible que la intensidad del vínculo esté determinada por el tipo de lenguaje del que se vale la tributación, en buena parte algebraico o matemático[773].

Por otra parte, existe una voluntad clara y manifiesta por ampliar los espacios en que las nuevas tecnologías puedan simplificar y acelerar los procedimientos (desmaterializarlos[774]).

---

[772] "El ordenador puede contribuir a la desaparición de los conflictos entre los contribuyentes y el fisco. Es la tercera vía a tener en cuenta. El ordenador ha permitido ya mejorar las relaciones entre ambos interlocutores, simplificando la redacción de las declaraciones fiscales y asegurando una declaración automática de los impuestos. Desde una perspectiva de futuro, es posible pensar que el uso generalizado de los ordenadores pondrá fin a los conflictos fiscales, interponiendo una pantalla entre la administración y los contribuyentes.

Al final de una evolución que ya se vislumbra, quizá llegue un día en que todas las operaciones financieras se realicen electrónicamente. Desde ese momento, cada particular dispondrá de una cuenta financiera controlada por ordenador. De esta forma, el fisco podrá conocer automáticamente los movimientos sin necesidad de declaración y control alguno. Informando de todos los movimientos el ordenador central de la Hacienda podrá calcular la deuda tributaria de cada contribuyente. Incluso podría imaginarse que el impuesto se recaude automática y autoritariamente a partir de la cuenta electrónica del contribuyente sin que éste tenga que intervenir. Esta automatización de todas las operaciones financieras podría incluso suponer la desaparición del dinero efectivo. A partir de ese instante, el fraude y la evasión fiscal sólo serán un recuerdo.

Si estas visiones futuristas se hicieran realidad, las relaciones directas entre el contribuyente y el fisco desaparecerían y los conflictos fiscales no existirían. Tales perspectivas pueden resultar atractivas. Pero no debe ocultarse su precio. El día en que todos los recursos financieros de un ciudadano sean registrados en bandas magnéticas y tratados en ordenadores controlados por el Estado, quizás los conflictos fiscales puedan desaparecer. Pero, en este universo al que algún día pueden conducirnos los progresos de la informática, los contribuyentes constantemente controlados por la Administración acabarán por perder el dominio sobre sus propias decisiones. Desde ese instante, ¿debería proseguirse por una vía que para lograr paz fiscal sacrifique la libertad?". GAUDEMET, Paul-Marie (1986), "Las Relaciones entre el Fisco y el Contribuyente", trad. Juan J. Fernández Cainzos, en *El Estado y los Contribuyentes: La Resistencia Fiscal*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 584-585.

[773] En este sentido, MEHL indica que existen ciertas áreas del derecho que se prestan a la formalización y al cálculo que pueden ser ampliamente automatizados, e incluso lo exigen, entre ellas el Derecho fiscal y el Derecho de la seguridad social. Más resistencias se aprecian –agrega– en campos como el Derecho civil o el Derecho penal. MEHL, Lucien (1996), "Texte Juridique, Texte Mathématique", en AA.VV. *L'écriture du Droit. Législation et technologies de l'information*, (Dir.) Danièle Bourcier y Claude Thomasset, Ed. Diderot Éditeur, Paris, pp. 119 y ss.

[774] Para algunos autores, a propósito de los controles ejercidos por las jurisdicciones financieras (en particular las locales), esta desmaterialización –consecuencia del impacto de las tecnologías de la información–, no sólo se traduce en una disminución del volumen de papel que se debe examinar y conservar, sino también en la necesidad de nuevos métodos de control. Es decir, al modificarse los roles del conjunto de los intervinientes y sus relaciones recíprocas, es manifiesta también la urgencia de que el derecho se adapte a estos nuevos datos. LAMARQUE, Danièle y MILLER, Gilles (2004), "L'impact des technologies de l'information sur les contrôles des juridictions financières", *AJDA*, Nº 14, pp. 767-771.

En el plano de la aplicación e inspección de los tributos, también se aprecia una importante automatización de las relaciones, tanto que, en varios sistemas tributarios, efectivamente, previas las identificaciones y autenticaciones correspondientes, el contribuyente declara, liquida y paga (autorizando en el mismo momento que el monto de la deuda le sea imputado a una cuenta corriente bancaria determinada) de cara a una pantalla, esto es, electrónicamente. Luego, para verificar que la autoliquidación esté en forma, la Administración tributaria "cruza datos" a partir de algoritmos incorporados a sus sistemas informáticos. En caso de resultar inconsistencias, la inspección o fiscalización tributaria tendencialmente camina hacia la informatización, por ejemplo, mediante notificaciones electrónicas, expedientes electrónicos, auditorías informáticas, etc.

Qué duda cabe, entonces, que las tecnologías de la información facilitan las relaciones entre la Administración y los sujetos pasivos y, en algunos eventos pueden producir hasta un acercamiento entre ellos, pero, en ningún caso, supondrá la eliminación por completo de los conflictos. La informática tiene el potencial para penetrar en lo más íntimo de la vida privada y, por lo mismo, resulta conveniente establecer límites razonables que se traduzcan en medidas de protección de la confidencialidad de la información y del "consentimiento" de las personas para el tratamiento de los datos personales con relevancia tributaria.

GAUDEMET era consciente de los riesgos de la tendencia hacia la digitalización de la tributación, que ella no iba a ser gratuita y que los costos se reflejarían, probablemente, en una restricción o eliminación (en caso de intervención sin límites) de algunos derechos o libertades. De cierto modo, intuía las colisiones que podrían darse entre los derechos individuales y un interés general que adoptaría cada vez más un rostro informático.

Posiblemente, por todo ello, un sector de la doctrina ya plantea la necesidad de una Carta de los Derechos Informáticos de los Contribuyentes[775].

Ahora bien, la publicación de los incumplimientos tributarios, como ya anticipamos, está vinculado a este fenómeno de introducción de tecnologías de la información o digitalización de las relaciones tributarias. Es decir, estas listas regularmente no se publican en medios tradicionales de comunicación[776] o en tablones, sino en internet, incluso a través de las redes sociales. Este dato, constituye una de las coordenadas importantes a tener en consideración para encuadrar la ponderación de la necesidad y proporcionalidad de la decisión de publicar la referida información tributaria.

[775] En este sentido, por ejemplo, se ha propuesto una Carta con cuatro capítulos. Uno relativo a los principios generales. El segundo sobre los criterios de emisión y formulación de las normas con incidencia sobre las relaciones informáticas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. El siguiente con el objetivo de listar los derechos de los contribuyentes respecto de los datos tratados por la Administración tributaria. En fin, el último concerniente a los derechos de los contribuyentes en sede de controles informáticos. FARRI, Francesco (2020), "Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti", *Rivista di Diritto Tributario*, vol. XXX, N° 6, pp. 115-139. Nosotros agregaríamos un quinto capítulo relativos a los derechos informáticos de los contribuyentes en sede de los procedimientos y procesos de revisión administrativos y jurisdiccionales.

[776] Aunque han jugado y siguen jugando un papel importante en materias tributarias. Hay antecedentes suficientes para probar que cumplen una función informativa en materia fiscal, pero también los hay en sentido inverso, es decir, que constituyen algunas veces fuente de desinformación. Sobre esta ambivalencia resultan muy ilustrativas las observaciones que hacen una cineasta y un académico (BESSE-JOUBERT, Anne-Marie y DUBERGÉ, Jean, 1997, "Cinéma et radiotélévision. Information ou désinformation fiscale", *RFFP*, N° 57, pp. 127-131). Uno de los ejemplos anecdóticos que nos proporcionan es el relativo a la película norteamericana titulada *«Why me?»* (no aparecen referencias al realizador y año de la producción). A juicio de los autores, éste demuestra como el cine puede permitir resolver problemas fiscales graves. En resumen, a esta película se le atribuye el mérito de permitir que los ciudadanos de EUA aceptasen la idea de la necesidad de los controles o inspecciones (verificaciones) fiscales cuando los impuestos son determinados en base a las declaraciones de los contribuyentes. Lo cierto es que después de la segunda guerra mundial el sistema tributario de dicho país sufrió transformaciones (en particular, a nivel federal), algunas veces difíciles de digerir por los ciudadanos. Así, –explican los autores– la virtud de dicha producción fue mostrar que la Administración Fiscal era capaz de hacer abstracción de su propio problema e interiorizar la angustia colectiva de los contribuyentes. Si revisamos la historia de la tributación en EUA comprobaremos que no es el único caso o etapa en que se ha recurrido al cine como instrumento de promoción o persuasión tributaria. Por ejemplo, durante la administración Roosevelt, el Departamento del Tesoro encomendó a *Walt Disney Studios* la realización del cortometraje animado *«The New Spirit»* (1942), en cuyo papel principal, el conocido Donald Duck. La idea era crear conciencia de la importancia del pago oportuno de los impuestos federales en tiempos de guerra. En la secuela, y como consecuencia del éxito de su antecesora (habría sido vista el mismo año de su estreno por más de 32 millones de personas), se realizó *«The Spirit of '43».* BROWNLEE, W. Elliot (1996), *Federal Taxation in America. A Short History*, Ed. Cambridge University Press, pp. 98 y ss; tb. JONES, Carolyn C. (1997), "Mass-based income taxation: Creating a taxpaying culture, 1940-1952", en *Funding the Modern American State*, Brownlee (ed.), Ed. Cambridge University Press, pp. 125 y ss.

¿Hasta qué punto y en qué condiciones pudiera ser razonable la restricción de derechos y libertades a favor de dicha publicación, considerando que estamos inmersos en una sociedad de la información que no sólo facilita las relaciones y el ejercicio de los derechos, sino que también los vulnera (y, en algunos casos, de manera grave)?

Las consideraciones teóricas anteriores tienen hoy una aplicación práctica. En el asunto *LB c. Hungría*[777], el TEDH ha debido conocer y resolver un caso que evidencia la variedad de escenarios que pueden configurarse en relación con la publicación de datos identificatorios de los deudores tributarios morosos. Naturalmente, estas coordenadas son útiles para cualquier investigación comparativa cuyo objetivo sea analizar la publicación de los incumplimientos tributarios en dos o más sistemas tributarios.

Como algo hemos avanzado, en el asunto *L.B c. Hungría*, el TEDH (sección cuarta) se analizó, desde la perspectiva del sistema europeo de protección de los derechos humanos, la publicación de datos personales de un contribuyente incumplidor de obligaciones tributarias (el sr. L.B., ciudadano húngaro), incluido su domicilio, en el portal web de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales de Hungría (párr. 5).

Veamos entonces la "topografía del conflicto" y la decisión del TEDH, incluida la interesante opinión de los jueces disidentes.

La Administración tributaria húngara publicó en su página electrónica institucional el nombre, dirección, número de identificación fiscal y el monto de impuestos en mora del sr. L.B., bajo el fundamento normativo del artículo 55(3) de la Ley núm. XCII de 2003 sobre Administración Tributaria. Esta norma obliga a la autoridad tributaria a publicar una lista de contribuyentes respecto de los cuales una resolución administrativa

[777] STEDH (Sección Cuarta), 12 de enero de 2021, *Asunto LB c. Hungría* (Solicitud nº 36345/16).

firme hubiera determinado la existencia de impuestos en mora por encima de los 10 millones de florines húngaros para el trimestre anterior.

Poco después, y a partir de la publicación realizada por la Administración tributaria en cuestión, un medio de comunicación electrónico nacional elaboró un mapa interactivo llamado "el mapa nacional de morosos fiscales". En este mapa el domicilio particular de referido contribuyente, junto con otros en situación de mora, se indicaba con un punto rojo, y si alguien hacía clic en el punto, aparecían los datos personales de dichos contribuyentes (párr. 6) y, en consecuencia, la información estaba disponible para todas las personas interesadas sin que existiera cualquier validación previa.

Asimismo, el contribuyente solicitante de protección fue incluido en la lista de "grandes evasores de impuestos" (párr. 7), la que también se publica en el sitio web de la autoridad tributaria húngara[778].

Debido a tales hechos, el contribuyente, el sr. L.B., alega la violación de los artículos 8 (derecho al respeto de la vida privada y familiar) y 13 (derecho a un recurso efectivo) del CEDH (párr. 1).

En cuanto a la normativa aplicable, además de la ya mencionada Ley sobre Administración Tributaria, la sala del TEDH hace referencias a notas explicativas emanadas de la autoridad tributaria, a la Ley CXIII de 2011 sobre el derecho a la autodeterminación informativa y la libertad de información vigente a la fecha de los hechos, a un pronunciamiento del TC de Hungría (Decisión N° 26/2004), una Circular de la Autoridad Nacional de Protección de Datos y Libertad de Información, la sentencia de la Corte en el caso *Satakunnan Markkinaporssi Oy v. Finlandia* (solicitud N° 913/13) y las partes pertinentes del Convenio del Consejo de Europa para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos Personales (párr. 10 a 14).

[778] La habilitación legal para publicar esta lista se contiene el artículo 55(5) de la misma Ley sobre Administración Tributaria.

Pues bien, la Sección Cuarta del TEDH comienza su análisis del caso, con una precisión –la que, según veremos, no es compartida por los jueces disidentes, y opinión a la que adherimos– en orden a que el caso no se refiere al denominado "mapa de morosos fiscales" elaborado y publicado por un medio de comunicación en línea, "sino simplemente a la publicación de dichos datos en el sitio web de la Autoridad Tributaria" (párr. 16).

Enseguida, cuestiona si la publicación en comento compromete el derecho a la vida privada consagrado en el artículo 8 del CEDH. En base a una serie de consideraciones[779], concluye que dicho artículo es aplicable al caso (párr. 25). Posteriormente, todavía en clave de definición de la "topografía del conflicto", explica los argumentos de las partes del conflicto: el contribuyente demandante, el sr. L.B., y el Gobierno húngaro.

El contribuyente demandante argumenta que (párr. 33 a 37): (a) la lista no puede considerarse necesaria en una sociedad democrática; (b) el objetivo de la publicación ha sido la "vergüenza pública", el cual no puede considerarse un objetivo legítimo en virtud del artículo 8 del CEDH; (c) aunque sus datos se habían vuelto de conocimiento público, era poco probable que terceros pudieran influir sobre su incumplimiento tributario; (d) respecto a la proporcionalidad de la medida, aun aceptando que la injerencia en su intimidad haya tenido un fin legítimo, ésta era claramente desproporcionada, invitando al Tribunal "a tener en cuenta el hecho de que sus datos personales se habían publicado en línea, lo que había hecho que los datos en cuestión fueran más accesibles", y (e) si bien la información fue luego eliminada del sitio *web* de la Administración Tributaria, todavía

[779] En resumen, la información publicada constituyen datos personales, el concepto de "vida privada" es amplio no susceptible de una definición precisa, pero en cualquier caso comprende los datos tributarios, la legislación nacional debe prever salvaguardias apropiadas para evitar cualquier uso de datos personales que pueda ser incompatible con el artículo 8, en fin, dicho artículo establece el derecho a una forma de autodeterminación informativa (párr. 17 a 24).

eran accesibles al público a través de la lista de resultados que muestran los motores de búsqueda en línea.

Por su parte, el Gobierno húngaro contesta con los siguientes argumentos (párr. 38 a 41): (a) la medida está autoriza por ley; (b) la injerencia tuvo el "objetivo legítimo de proteger el bienestar económico del país y de los derechos de los demás, es decir, los intereses de los socios comerciales de los morosos (…) Por lo tanto, contribuía al buen funcionamiento de la economía de mercado"[780]; (c) la publicación es proporcional a dichos intereses, toda vez que afecta a los contribuyentes cuyas deudas tributarias superan una determinada cuantía (30.000 euros aproximadamente) y sólo si estas han sido establecidas por decisión final; (d) también la considera proporcionada, ya que la medida era el medio más adecuado para lograr el objetivo perseguido, "especialmente en lo que se refiere a proporcionar información de fácil acceso para los potenciales socios comerciales"[781]; y (e) en cuanto a la "republicación de datos" ("mapas de morosos fiscales"), se señala que el contribuyente pudo haber solicitado a esos procesadores de datos que eliminaran sus datos personales o excluir los enlaces relevantes.

El TEDH, en primera instancia, valoró preliminarmente que (párr. 42 a 50): (a) hubo injerencia en la vida privada del contribuyente ("por tanto, el Tribunal debe evaluar si las autoridades actuaron 'de conformidad a la ley', en virtud de uno más objetivos legítimos, y si la medida impugnada era 'necesaria en una sociedad democrática'"); (b) la publicación tiene base legal; (c) es legítimo que el Estado invoque la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás; (d) la injerencia es "necesaria en una

[780] Entendemos que subyacente a este planteamiento está la idea de que además del interés público o general y del interés particular (que regularmente relacionan al Estado y al contribuyente), existe otro interés o valor que debería tenerse en consideración, el interés de la colectividad. Ver a este respecto, nuestras reflexiones, en ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., p. 116 y ss.

[781] En nuestra opinión, este argumento convierte a la Administración Tributaria derechamente en una suerte de Boletín Comercial, teniendo dudas de que sea uno de sus objetivos principales, incluso que sea o deba ser realmente uno de sus objetivos.

sociedad democrática" para alcanzar un fin legítimo que responde a una "necesidad social apremiante", particularmente si es proporcionado a ese fin en función de la pertinencia y suficiencia de las razones aducidas para justificarla.

Llegados a esta altura, el TEDH consideró "que el Estado logró un justo equilibrio entre el interés del demandante en proteger su derecho a la privacidad y el interés de la comunidad en su conjunto y de terceros" (párr. 51).

Respecto a la eficacia de la medida, "[e]l Tribunal reconoce las dificultades para establecer si la publicación de los datos de morosos fiscales realmente abordó la evasión fiscal y las pérdidas de ingresos" (párr. 52).

Asimismo, concluye que "no carece manifiestamente de fundamento razonable" la justificación del gobierno en el sentido de proteger la economía y los intereses sociales (párr. 54).

Sin embargo, en cuanto a la cuestión de saber si el impacto de la publicación en la especie supera dichas justificaciones del gobierno húngaro, el TEDH expresó, primero, que "el legislador limitó cualquier efecto negativo de tal publicación a aquellos [contribuyentes incumplidores] cuya conducta fue más perjudicial para los ingresos [públicos]" (párr. 56), y, segundo, consideró que, dado que los datos fueron eliminados una vez pagada la deuda, la publicación se hizo por el tiempo estrictamente necesario (párr. 57).

En relación con los datos contenidos en la publicación, la Sección Cuarta del Tribunal, si bien alerta sobre una posible consecuencia negativa en lo que se refiere al domicilio (párr. 58), concede la razón al Estado recurrido, en el sentido de que era necesaria una combinación de datos (más allá del nombre y apellidos de los contribuyentes) "para garantizar la precisión y eficacia del sistema" (párr. 60).

Por otra parte, el TEDH dice tomar nota del argumento del contribuyente de que la información suya publicada en internet se puso a disposición de una audiencia innecesariamente amplia (párr. 61). Sin embargo, aunque admite que la publicación por esta vía importa mayores riesgos de vulneración de derechos y libertades que si se hiciera por la prensa, no acoge el argumento del demandante, privilegiando su necesidad para la eficacia del sistema y el derecho del público a estar informado (párr. 64). En la misma línea, el TEDH relativiza el impacto potencial de la publicación en internet, dando a entender que el sitio web de la Administración tributaria húngara no está entre los más visitados (párr. 66), y que si bien el acceso no era restringido la búsqueda suponía algún esfuerzo y, por ende, duda de que la lista pueda ser muy consultada (salvo por los interesados) teniendo en cuenta que aparece en húngaro (párr. 68).

Finalmente, rechaza el argumento de la "vergüenza pública", fundamentalmente, por dos consideraciones: (1) el sitio web de la Administración tributaria no proporcionó al público un medio para avergonzar al contribuyente, "por ejemplo, una forma de publicar comentarios debajo de las listas en cuestión [faltaba más]" (párr. 69); (2) el contribuyente no aportó evidencia suficiente para acreditar este tipo de daños, lo cual haría presumir que la injerencia no supuso "una carga para su vida privada sustancialmente mayor que la necesaria para promover el interés legítimo del Estado" (párr. 60).

En virtud de todo lo anterior, la Sección Cuarta del Tribunal concluyó que no hubo una violación del artículo 8 del CEDH (párr. 72) y declaró inadmisible la alegada violación del artículo 13 (párr. 76).

Una conclusión respetable, pero que nos merece algunos reparos u observaciones, especialmente respecto a la no violación del artículo 8 del CEDH, considerando el uso posterior que se hizo de la información por terceros (republicación), siendo determinante

para ello el dato del domicilio del contribuyente. En otras palabras, en nuestra opinión, resulta desproporcionada, innecesaria y riesgosa la publicación de la dirección particular de los contribuyentes morosos. Además, omite el recurso al Derecho Comparado, omisión que, a nuestro entender, limita la perspectiva del sentenciador.

Muchos más razonables, estimamos, son los argumentos de los dos jueces disidentes (Ravarani y Schukking). Veamos.

Habiendo varios puntos de acuerdo (párr. 1), hay un único punto que dichos jueces no comparten con la mayoría. El desacuerdo es precisamente con la publicación de la dirección de la casa particular de los contribuyentes morosos. Y el desacuerdo es "doble" (párr. 4): "consideramos innecesario haber publicado el domicilio de la demandante y, además, y lo que es lo más importante, haberlo publicado en Internet".

En cuanto al primer desacuerdo, se considera innecesaria la publicación porque (párr. 5 a 8): (a) si se trata de personas conocidas, pública o individualmente, el nombre en sí mismo podría ser suficiente para identificarlo, toda vez que aquellos que están realmente interesados en identificarlos descubrirán de manera fácil de quien se trata; (b) los socios comerciales informados de los nombres de contribuyentes morosos tampoco tendrán dificultad en identificarlos, considerando que también se publica el número de identificación fiscal; (c) si bien es cierto que las direcciones de las casas están disponibles (ej., directorios telefónicos), es decir, si son tan fácilmente accesibles, no hay necesidad de publicarlos en dos lugares. En consecuencia, la publicación del domicilio no encaja bien con el principio de "minimización de datos".

Con respecto a la publicación en internet (segundo desacuerdo), los jueces disidentes argumentan lo siguiente (párr. 11 a 14): (a) reiteran el argumento del mayor riesgo que supone la publicación de este tipo para los derechos y libertades de las personas; (b) cuestionan la eficacia de la medida para luchar contra la evasión y la pérdida

de ingresos fiscales[782]; (c) es inexacto plantear (como hace la mayoría) "que el alcance del caso excluye cualquier posible republicación de los datos personales del solicitante por parte de terceros ["mapa de morosos fiscales"] y que la responsabilidad de las autoridades fiscales se limita a la publicación inicial (…) La Autoridad Tributaria ciertamente podría y debería haber previsto esta cobertura excesiva y tiene la responsabilidad, no por la republicación real de los datos, sino por haberla habilitado o incluso fomentado"; (d) resulta infundado sostener que el contribuyente no ha acreditado repercusiones concretas en su vida privada; y (e) la eliminación de los datos del sitio web de la autoridad tributaria una vez que se paga la deuda tributaria es "totalmente irrelevante", porque, de hecho, no existe el "derecho al olvido"[783] una vez que uno ha sido atrapado en la "red de Internet"[784]. Profundizan en esta misma línea, poniendo de relieve

[782] A nuestro juicio, resulta de suma importancia hacerse cargo de este aspecto de la medida de publicación morosos tributarios en todos los países que la aplican. Sin embargo, este tipo de estudios no abundan. Por ello, consideramos que es un aporte el estudio que al respecto ha realizado el profesor Bernardo Olivares en lo que respecta a España. Ver OLIVARES, Bernardo (2019), "La eficacia del listado de incumplidores relevantes a la Hacienda Pública", *IDP*, N° 28, pp. 85-97. Este estudio analiza la eficacia y adecuación constitucional en España de las listas en comento publicadas por la AEAT en los años 2015, 2016 y 2017, especialmente con relación al derecho a la protección de datos de carácter personal. "Los resultados muestran que la medida es escasamente efectiva para alcanzar los fines propuestos por el legislador".

[783] Con relación a la publicación de listas de morosos tributarios en España, se ha puesto de relieve la necesidad de un "derecho al olvido": Es además importante, la existencia de medidas generales que respondan a la necesidad de un *derecho al olvido*, muy relevante en relación con datos publicados en Internet. El denominado derecho al olvido se materializa en la posibilidad, protegida por el ordenamiento jurídico, de impedir la difusión de información personal a través de Internet cuando su publicación ya no cumple con los requisitos de adecuación y pertinencia previstos en la normativa. En concreto, incluye el derecho a limitar la difusión universal e indiscriminada de datos personales en los buscadores generales cuando la información es obsoleta o ya no tiene relevancia ni interés público, aunque la publicación original sea legítima (que se hubiera publicado, por ejemplo, en boletines oficiales o informaciones amparadas por las libertades de expresión o de información (…) La Agencia de Protección de Datos, en su informe sobre el Anteproyecto formuló la sugerencia de que se incluyese en el texto legal una mención sobre la necesidad de impedir la indexación de los datos publicados. Fruto de estas observaciones fue el texto del artículo 95 *bis*, *in fine* de la ley que dispone que 'la publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda de Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de la publicación". GARCÍA NOVOA, César (2018), *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios. Publicación de situaciones de incumplimiento relevante,* Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 108-110.

[784] En nuestro referido estudio del año 2006, colocamos algunas señales de advertencia sobre este particular, en los siguientes términos: "Todo ello puede ser poco ante las eventuales implicancias prácticas de la medida [publicación de listas de deudores tributarios morosos] en una sociedad informatizada, caracterizada por la instantaneidad del tratamiento de datos. ¿Existe alguna posibilidad real de control desde que la información ingresa a la Web y se convierte en pública y de libre acceso? ¿Son eficaces las garantías desde que los datos inician una suerte de viaje infinito, a un espacio sin fronteras? De ahí, que aun cuando las experiencias portuguesa y chilena muestren trayectorias diferentes en sus desarrollos normativos e

las consecuencias dramáticas que la medida puede producir, ejemplificando con el asunto *Alkaya c. Turquía*, y advirtiendo que "[s]i se hacen públicos los domicilios de morosos que no han pagado una importante cantidad de impuestos, unos 30.000 euros, no hace falta demasiada imaginación para suponer que los que figuran en esa lista serán considerados ricos y correrán un mayor riesgo de robo" (párr. 15).

La decisión de la Sección Cuarta del TEDH fue remitida, a solicitud del contribuyente demandante, a la Gran Sala[785]. El colectivo de jueces, por mayoría de quince votos contra dos y revertiendo lo decidido en la primera instancia, sostuvo la existencia de violación del artículo 8 del CEDH (párr. 140).

En su valoración, la Gran Sala reitera jurisprudencia anterior –y que ha sido igualmente sostenida por la Sección Cuarta del TEDH en este asunto– en cuanto al sentido y contenido del derecho a la vida privada (párr. 102) y su relación con la protección de los datos personales en virtud del artículo 8 del CEDH (párr. 103).

Así, el TEDH recuerda lo siguiente: (a) el concepto de «vida privada» es amplio y por ende no se puede definir de forma exhaustiva. Incluye múltiples aspectos de la identidad física y social de una persona, además del derecho al desarrollo personal y el derecho a establecer y desarrollar relaciones con los demás y con el mundo exterior; (b) la reputación forma parte de la identidad personal y se inserta en el ámbito de la privacidad, por lo que el derecho a la privacidad puede invocarse cuando un ataque a la reputación de una persona alcanza un cierto nivel de gravedad y perjudica el disfrute personal del derecho a la privacidad; (c) el derecho al respeto a la vida privada y familiar garantizado por el 8 del CEDH incluye el derecho a la protección de los datos personales,

---

institucionales, pudiendo incluso reconocerse a la primera una mayor consistencia y rigor en la ponderación de medidas de protección adoptadas y en la técnica aplicada (v.g., las listas no están disponibles bajo la forma de fichero para *download* o para impresión digital), en la práctica tenemos una misma realidad, en ambos sistemas los deudores tributarios están disponibles en Internet". ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., pp. 195-196.

[785] STEDH (Gran Sala) de 9 de marzo de 2023, asunto *LB c. Hungría* (demanda n.° 36345/16).

siendo que este último es fundamental para el goce del primero; finalmente, y en virtud de lo anterior, (d) el citado artículo 8 CEDH establece también una suerte de "derecho a una autodeterminación informativa", que permite invocar el derecho a la privacidad de los datos personales que, aunque siendo neutrales, sean recogidos, tratados y difundidos colectivamente y de modo tal que el derecho al respeto a la vida privada y familiar pueda verse comprometido.

Al considerar, por un lado, en línea con su jurisprudencia anterior, que "datos como el nombre y el domicilio del demandante, tratados y publicados por la administración tributaria en relación con el hecho de que había incumplido sus obligaciones tributarias, se referían claramente a información sobre su vida privada" (párr. 104), cuyas garantías de protección del artículo 8 CEDH siguen vigentes aun cuando esos datos hayan sido clasificados de interés público, y por otro, que la falta de demostración de la sustancialidad de los efectos de figurar en la lista oficial de grandes deudores fiscales, no permite excluir la posibilidad de que la divulgación de la identidad de una persona en dicha lista no haya podido tener ciertas repercusiones negativas (párr. 105), la Gran Sala reafirma que la publicación constituyó una injerencia en el derecho al respeto a la vida privada del demandante (párr. 106).

Ahora bien, a fin de determinar si tal injerencia en la vida privada era compatible con las garantías de protección establecidas por el artículo 8.2 del CEDH, es decir, si era conforme a la legalidad, perseguía objetivos legítimos y era necesaria en una sociedad democrática, la Gran Sala debió examinar fundamentalmente (a) la esencia (necesidad y justificación) de los objetivos legítimos de la medida restrictiva (la publicación de ciertos datos personales en una lista de deudores fiscales) invocados por el Estado húngaro (párr. 108 a 113) y (b) si hubo un equilibrio adecuado entre el interés público en garantizar el bienestar económico del país al mejorar la disciplina fiscal mediante la disuasión del

incumplimiento y la protección de derechos e intereses de terceros al informar a los posibles socios comerciales los deudores fiscales existentes, por un lado, y la protección de los datos personales de los contribuyentes deudores cuyos nombres y domicilios se publican por el Estado con motivos recaudatorios, por otro (párr. 115 a 128).

Si bien en el presente caso, la Gran Sala consideró que la injerencia en el derecho a la vida personal, mediante la publicación de datos personales de los incumplidores tributarios, estaban previstos en una ley previa, general y abstracta (párr. 107), perseguía objetivos legítimos (párr. 114) y que en abstracto una injerencia a los derechos reconocidos en el Convenio puede considerarse necesaria en una sociedad democrática si responde a una necesidad social apremiante y es proporcionada al objetivo legítimo perseguido (párr. 115), lo cierto es que fue precisamente este último criterio, examinado en el ámbito de la margen de apreciación nacional, el fundamento jurídico usado por la Gran Sala para sostener que hubo violación del artículo 8 del CEDH (párr. 139-140) y así revertir el sentido de la decisión del tribunal de primera instancia.

En efecto, lo que hizo la Gran Sala fue examinar si la medida de publicación obligatoria de los datos personales de los grandes deudores tributarios en el portal electrónico de la Agencia Tributaria, como instrumento integrante de un régimen jurídico más amplio destinado a asegurar el buen funcionamiento de la recaudación tributaria en su conjunto, se mantuvo dentro del margen de apreciación del Estado en función de los intereses (del Estado y del contribuyente) en disputa.

En ese ejercicio hermenéutico, el TEDH concluye (párr. 128) que si bien los Estados gozan de un amplio margen de apreciación cuando evalúan la necesidad de establecer sistemas de divulgación de datos personales de los contribuyentes morosos en el contexto del cumplimiento tributario, esta facultad discrecional no es ilimitada y, por ende, el tribunal debe estar convencido –lo que no ocurrió en este caso– de “que las

autoridades nacionales competentes, ya sea a nivel legislativo, ejecutivo o judicial, realizaron un ejercicio adecuado de ponderación entre los intereses en conflicto y, al menos en sustancia, tuvieron debidamente en cuenta no sólo (a) el interés público en la difusión de la información en cuestión (párr. 116), sino también (b) la naturaleza de la información divulgada (párr. 119); (c) las repercusiones y el riesgo de perjuicio para el disfrute de la vida privada de las personas afectadas (párr. 120 y 121 supra); (d) el alcance potencial del medio utilizado para la difusión de la información, en particular, internet (párr. 121); y también (e) los principios básicos de protección de datos, incluidos los relativos a la limitación de la finalidad, la limitación del almacenamiento, la minimización de datos y la exactitud de los datos (párr. 42, 44, 46 y 123)".

En este punto, merece especial referencia el recurso al Derecho Comparado realizado por la Gran Sala. A efectos de examinar el alcance del margen de apreciación de que disponen los Estados para regular materias como las que ocupan el caso controvertido (a saber, el establecimiento de un sistema de difusión de datos personales de deudores tributarios, como medio, entre otros, de garantizar el buen funcionamiento de la recaudación tributaria en su conjunto), los magistrados consideraron relevante considerar "el grado de consenso a nivel nacional y europeo", es decir, "la existencia o no de una base común entre las legislaciones nacionales de los Estados parte" del Convenio (párr. 127). Para ello, el TEDH realizó un "estudio de Derecho comparado" (párr. 54-57) del que recalcó lo siguiente: (a) "…en veintiuno de los treinta y cuatro Estados parte estudiados las autoridades públicas pueden, y en algunos casos deben, divulgar públicamente los datos personales de los contribuyentes que incumplan sus obligaciones de pago, siempre que se cumplan determinadas condiciones"; (b) "…dentro del primer grupo existe una gran diversidad en las legislaciones nacionales en cuanto al alcance de los datos publicados y las condiciones previas para su publicación, incluido el

importe de la deuda tributaria impagada y el tiempo que deben estar pendientes de pago las deudas tributarias antes de su publicación, aunque la mayoría de los Estados de este grupo ofrecen un acceso sin restricciones a la información de los contribuyentes"; y, (c) "…sólo ocho de los Estados contratantes encuestados revelan la dirección particular de los contribuyentes, mientras que otros dos indican su municipio de residencia" (párr. 127).

Finalmente, aplicando los principios y consideraciones precedentes al caso controvertido, y centrándose en el análisis de la discusión parlamentaria acerca de la legislación húngara que permite la difusión de datos personales de los contribuyentes morosos con fines recaudatorios, la Gran Sala estimó que el poder legislativo húngaro no logró demostrar que haya efectivamente intentado "alcanzar un justo equilibrio entre los intereses individuales y públicos pertinentes en conflicto con el fin de garantizar la proporcionalidad de la injerencia" (párr. 139).

Primero, el TEDH fue enfático en señalar que no había pruebas fehacientes de que, aparte del hecho evidente de que la identificación como deudor tributario podría tener ciertas repercusiones negativas en la reputación de quienes figuraban en la lista pública, el Parlamento nacional haya evaluado los efectos probables sobre el comportamiento de los contribuyentes de las medidas de publicación ya existentes o de por qué se las han considerado insuficientes para lograr el objetivo legislativo (párr. 132). Segundo, consideró que el Parlamento húngaro tampoco parece haber evaluado de qué modo la publicación de varios datos personal del deudor tributario, en particular su domicilio, era una medida necesaria para lograr un efecto disuasorio (párr. 133). Tercero, no obstante que en los trabajos preparatorios se hacía referencia al derecho a la intimidad de los contribuyentes como fundamento de las estrictas normas de confidencialidad, no es concluyente de que se haya considerado el impacto del régimen de publicación sobre el

derecho a la intimidad y, en particular, sobre el riesgo de uso indebido de la dirección del deudor tributario por parte de terceros (párr. 134). Cuarto, considera que no se examinó el alcance potencial del uso del portal electrónico de la Agencia Tributaria como medio para difundir datos personales de los deudores tributarios, pues, con independencia de los motivos para obtener dicha información, cualquier persona, en todo el mundo, con conexión a internet tenía acceso sin restricciones al nombre, domicilio y otros datos de los contribuyentes incluidos en la lista, con el riesgo de republicación como consecuencia natural, probable y previsible de la publicación original (párr. 135). Quinto, el Parlamento no parece haber considerado en qué medida la publicación de información de naturaleza sensible, como el domicilio los contribuyentes morosos, era necesaria para alcanzar bienestar económico del país (párr. 136). Sexto, sin perjuicio de que la intención del legislador húngara pudiera ser la de mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y garantizar la exactitud de la información publicada, el TEDH no encontró indicios de que se hayan adoptado medidas legislativas que garantizaran que los datos publicados fuesen adecuados, relevantes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que fueron procesados o de que su publicación no diera lugar a divulgación excesiva y superflua de detalles privados sensibles que no relacionados con el fin de la injerencia, es decir, medidas compatibles con el principio de minimización de datos (párr. 137).

En líneas generales, por tanto, los antecedentes anteriores advierten de los distintos intereses en juego[786] que enfrenta la medida de publicación de listas de deudores tributarios morosos, intereses que resultan más tensionados cuando las publicaciones en cuestión –como ocurre por lo frecuente– se hacen a través de internet. Tampoco resulta irrelevante qué datos se publican, ya que hay algunos cuya publicación puede acarrear más riesgos de cara a los intereses, derechos y libertades de las personas, en particular

[786] Respecto a los intereses en juego en esta problemática, ver nuestro trabajo, ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., pp. 110-123.

cuando se trata de personas físicas o naturales. Finalmente, resulta manifiesto la importancia que puede tener la comparación en la construcción de interpretaciones coherentes con ciertos principios o valores aplicables al Derecho Tributario.

2.2 Elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios objeto de comparación (determinación de los elementos de comparación)

Varios países han incorporado en sus leyes tributarias la publicación de listas de deudores tributarios morosos. Las dos sentencias del TEDH analizadas en el apartado anterior evidencian que se trata una medida generalizada en el espacio europeo, que también se aplica en otras latitudes[787].

¿Qué jurisdicciones comparar? La respuesta es diversa. En este ámbito, algunos tributaristas hacen sus elecciones en función de los niveles de similitud entre los países (la elección en este caso serán países occidentales o europeos [eurocentrismo] o económicamente similares) y, a veces, igualmente, se eligen jurisdicciones que integren determinadas organizaciones internacionales (v.gr., la OCDE) o que pertenezcan a una misma familia jurídica o tributaria. Otros se inclinan por incluir las jurisdicciones que benefician de mayor reputación. Los más críticos, con el objetivo de poner de relieve las diferencias entre culturas, optan por comparaciones entre países no occidentales o incursionar en jurisdicciones que no han sido objeto del interés preferente de los comparatistas.

En este punto, creemos que la libertad debiese ser el valor que inspire esta decisión estratégica. Con todo, en aras de una mayor transparencia, es importante que los comparatistas tributarios expliquen las razones de la selección de las jurisdicciones a comparar. Asimismo, sin pretender relativizar el valor de la libertad de elección,

[787] Así, por ejemplo, Brasil, México, etc.

tendemos a estar con los críticos en la necesidad de diversificar las jurisdicciones comparadas, evitar que sean siempre las mismas o sólo las más conocidas y se pueda tener una cartografía comparativa más completa e imparcial de los Derechos Tributarios. Este ejercicio supone esfuerzos adicionales, mayor apertura y salir un poco de ciertas zonas de confort cognoscitivo. Lo contrario, como sostiene FRANKENBERG, "genera un modo de comparación [estratégica] que lleva al no aprendizaje, sino más bien al control cognitivo"[788].

También puede ser determinante a la hora de elegir jurisdicciones tributarias a comparar, las capacidades lingüísticas del comparatista, siendo cierto que en la actualidad este factor no debiese ser tan determinante como antes dada la mayor disponibilidad de herramientas tecnológicas para realizar traducciones de mejor calidad.

Naturalmente, las capacidades lingüísticas no son el único factor subjetivo que incide en la elección de las jurisdicciones a comparar. Nuevamente con FRANKENBERG, es oportuno observar que "a pesar de los elevados objetivos y aspiraciones [de la comparación jurídica], está inspirada y organizada, en parte al menos, por factores contingentes que revelan una perspectiva: la educación jurídica del comparatista y el conocimiento de culturas jurídicas específicas, lunas de miel y viajes, invitaciones a conferencias y cosas parecidas"[789].

Por último, en cuanto al tema de la cantidad de jurisdicciones a comparar, nos parece que el factor más determinante es el nivel de profundidad de la comparación jurídica tributaria. De este modo, mientras mayor sea la profundidad que se proyecte aplicar al estudio comparativo, lo más razonable para viabilizar la investigación sería un menor número de jurisdicciones. Por el contrario, a menor nivel de profundidad (v.gr.,

[788] FRANKENBERG (1985), ob. cit., p. 421.
[789] Ibidem, p. 443.

comparación textual), resulta más dable abarcar una mayor cantidad de sistemas tributarios.

Nosotros hemos escogido tres países. Dos de ellos (España y Portugal) pertenecen al grupo de países que tienen una regulación legal expresa en la materia. El tercero (Chile) si bien no tiene una regulación en el sentido que lo hacen los otros elementos de comparación, como veremos, ha aplicado en algunos momentos medidas de este tipo, con fundamentos normativos diversos.

¿Por qué estos países y no otros? A parte de lo señalado en el párrafo anterior, hay razones de carácter personales y académicas. Chile, por una razón natural, el autor de esta tesis es nacional de ese país. España, por ser el país donde he realizado mis estudios de doctorado y también por afinidades lingüísticas. Portugal, país que, confieso, no estaba inicialmente en el radar de mis intereses, por recomendación de mi director de tesis, quien con mucha sabiduría señaló al país luso como un muy buen destino para hacer una instancia investigativa por el alto nivel jurídico de sus académicos e instituciones universitarias y lo poco que había sido explorado. En efecto, tras el estudio realizado, tenemos la convicción de que, en esta materia, Portugal constituye una de las jurisdicciones más relevantes para comparar. Por lo demás, si bien entre Chile y los otros dos países a confrontar existen importantes vínculos, también hay significativas diferencias culturales.

2.3. Definición del método de comparación adecuado o de una combinación de estos

En el capítulo II hemos analizado distintas propuestas metodológicas elaboradas por comparatistas generales[790] y respecto de cada una de ellas hemos intentado demostrar su potencialidad con ejemplos de materias tributarias.

Ello nos llevó a concluir que la "caja de herramientas comparativas" era diversa y que cualesquiera de esos utensilios podían ser útiles para la comparación jurídica tributaria. También hemos establecido que pudiesen ser provechosas las combinaciones de métodos de comparación.

Por lo tanto, sería equivocado plantear la siguiente pregunta: ¿Cuál es el método del Derecho Tributario comparado? Es errada, siguiendo a HUSA, porque "ningún enfoque comparativo disfruta a priori de una ventaja sobre otros enfoques porque es necesario tener en cuenta el alcance y la naturaleza del fenómeno estudiado y la pregunta que la investigación busca responder. Sería distraído tratar de establecer un enfoque riguroso y correcto del derecho [tributario] comparado"[791]-[792]. Por lo tanto, la respuesta a tal pregunta, "es bastante flexible y general"[793]. Más adelante, refuerza esta idea, apelando igualmente a la metáfora de la "caja de herramientas": "La caja de herramientas metodológicas no proporciona una metodología exacta y, en cambio, contiene una serie de reglas generales útiles. Debido a la variedad de culturas jurídicas y los diferentes

[790] Método textual, normativo-legal o descriptivo; Método conceptual; Método histórico; Método sociológico-histórico (Tullio ASCARELLI); Método "law in action" [funcional-tópico] (ANCEL); Método de la "similitud de función y de necesidad social" (ZWEIGERT y KÖTZ); Método funcionalista del análisis económico del derecho; Método o enfoque explicativo de MERRYMAN; Método de la regla de las tres "C", "pirámide truncada compuesta de tres secciones horizontales" o "cohete de tres etapas" (CONSTANTINESCO); Método estructural, análisis de los "formantes" o de observación real de los elementos de comparación (Rodolfo SACCO); Método de comparación cultural como "Quinto Método de Interpretación" (Peter HÄBERLE); Método multi-axial (Folke SCHMIDT); Método de "comparación sistemática" de Walter KAMBA; y Método-metodología comparativa de Esin ÖRÜCÜ.

[791] HUSA, Jaakko (2018), "Comparison", in David S. Law and Malcolm Langford (eds), *Research Methods in Constitutional Law: A Handbook*' (Edward Elgar Publishing, 2018), Helsinki Legal Studies Research Paper No. 51, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3174643, p. 11.

[792] Ver otras estrategias básicas de comparación proporcionadas por el mismo autor, en HUSA, Jaakko (2015), *A New Introduction to Comparative Law*, Hart Publishing, UK, p. 96 y ss.

[793] HUSA (2018), ob. cit., p. 11.

intereses de los comparatistas, la metodología es principalmente de carácter heurístico"[794]. ¿Heurístico?[795]

Por lo tanto, una primera guía general en relación con la selección de los métodos de comparación de los Derechos Tributarios sería que todos los enfoques comparativos generales pueden ser útiles, incluso en muchos casos la estrategia razonable pudiese ser la combinación de métodos. Aunque en teoría sería imaginable la combinación de todos los métodos comparativos o un gran número de estos, tal vez no sea lo más práctico y realizable.

En consecuencia, flexibilidad, pero también gradualismo ("escala móvil" con distintos niveles de dificultad), libertad y transparencia metodológica. Si todos los métodos son correctos, por qué ocultar la opción legítima por aquellos que son más básicos o simples.

Nuevamente en este último punto (niveles más básicos de comparación) recurriremos a HUSA por la contundencia de su argumentación y, por lo mismo, la suscribimos completamente y la extrapolamos al Derecho Tributario comparado: "Algunos podrían argumentar que este tipo de comparación no es en realidad un estudio comparativo… Este argumento es, sin embargo, precario porque supone que habría una forma correcta de estudiar el derecho comparado constitucional, pero no es así. En un mundo donde existen diferencias históricas, lingüísticas, políticas, culturales y religiosas, no sería una buena idea asumir que una talla única sirve para todos. En cambio, si consideramos la metodología del derecho constitucional comparado como una escala móvil y no como algo blanco o negro, necesitamos permitir el pluralismo metodológico

[794] Ibidem, p. 14.
[795] "La heurística se refiere a un método de aproximación mediante el cual, por lo general, es posible acercarse lo suficiente a un resultado satisfactorio (…) Los métodos heurísticos típicos son reglas empíricas o conjeturas académicas, las cuales se basan en una cantidad de información limitada pero suficiente". Ibidem, p. 15.

(…) Por lo tanto, la idea misma de un enfoque comparativo correcto no tiene sentido, aunque pueda tener algún atractivo académico"[796].

No existiendo una talla única[797], sino varias tallas (S, M, L, XL y otras derivadas[798]), los tributaristas cuando quieran comparar habrán de definir la talla a usar tomando en consideración la dimensión de la investigación que pretenden realizar, los objetivos, los plazos, si piensan hacerlo por fases, sus capacidades (cada investigador es su propio método) y los recursos disponibles para financiar la tarea.

En este mismo cuadro, las tallas serán diferentes sea que trate de una comparación profesional, legislativa, judicial o académica.

A propósito de la gradualidad comparativa, HUSA plantea una taxonomía de cinco niveles de comparación de menor a mayor profundidad, pero sin que el nivel sea indicativo de la calidad de la investigación, sino del interés por el conocimiento específico de quien compara. Advierte que la lista de niveles no es exhaustiva ni completa, y que su objetivo es ilustrar y "demostrar que hay varios temas diferentes en comparación, así como muchas formas legítimas de comparación"[799].

Con la intención de hacer más ordenada y gráfica la presentación de estos niveles, utiliza la jerga del boxeo (algunas de las categorías del boxeo): "comparación peso mosca", "comparación peso pluma", "comparación peso ligero", "comparación peso medio" y "comparación peso pesado".

Aunque el título del parágrafo[800] bajo el que se presenta esta taxonomía sugiere que el ejercicio consistirá en vincular dichos niveles con los diversos métodos de comparación, tal relación no es algo que se aprecie con nitidez en los desarrollos

[796] Ibidem, p. 19.
[797] Recordemos que ÖRÜCÜ igualmente sostiene que no hay metodología única. Ver *supra* p. 267.
[798] XXS, XS, XXL, XXXL, etc.
[799] Ibidem, p. 25.
[800] Ibidem, p. 16.

respectivos. Tampoco son completamente precisos los criterios que definen uno u otro nivel de comparación, aunque, en algunos casos, puedan extraerse de los ejemplos que ilustran cada uno de ellos.

No obstante lo anterior, haremos nuestra dicha taxonomía[801] con el siguiente doble propósito: (1) cuando sea posible intentaremos agrupar los métodos de comparación general estudiados en el capítulo II en los referidos niveles de comparación; y (2) explicaremos a grandes rasgos qué implicaría cada uno de esos niveles de comparación desde la perspectiva del tema de investigación escogido (la publicación de las listas de deudores tributarios morosos). Realizaremos este doble ejercicio respecto de cada nivel, pero previa caracterización de estos a la luz de los postulados de HUSA. En ciertos casos extraeremos estas notas de los ejemplos que este autor coloca.

"Comparación peso mosca"[802]

Este nivel de comparación, según HUSA, se manifiesta concretamente en: (a) actividades relacionadas con la redacción de leyes cuando se buscan modelos para el desarrollo o la crítica de la propia ley; (b) comparaciones prácticas realizadas por los tribunales sea en forma de referencias abiertas al derecho extranjero o usando el derecho transnacional para la construcción de un DCCE; y (c) algunas partes comparativas que se contienen en libros gruesos, aunque el enfoque sea doméstico.

En cuanto a los métodos comparativos que podrían inscribirse en este nivel, en nuestra opinión, son los siguientes: (i) método textual, normativo-legal o descriptivo; (ii) método de comparación cultural como "quinto método de interpretación" (Peter HÄBERLE) y (iii) método conceptual. Una breve explicación sobre cada uno de ellos.

[801] Nótese que es una clasificación que se aplica a una rama del Derecho Público (Derecho Constitucional) y el Derecho Tributario también es Derecho Público.
[802] HUSA (2018), ob. cit., pp. 19-20.

El método (i) coloca su foco en el texto de la ley, en la enumeración de normas en columnas paralelas, aunque podrían extraerse algunas diferencias y semejanzas preliminares. Tiene el riesgo de la imprecisión dado que la norma no describe lo que ocurre en la realidad, muchas veces ni siquiera se aproxima. La mayor parte de los trabajos con la etiqueta de Derecho Tributario comparado son de este nivel, aunque casi nunca se explicite[803].

Por su parte, el método (ii) se vincula con el proceso de creación del DCCE, reforzando la unidad y variedad europeas[804]. Con todo, conviene tener presente que, como sugiere HÄBERLE, en la versión más integral de esta metodología no basta con comparar textos, teorías y decisiones judiciales, sino también la cultura y el contexto. En la misma línea, y en cuanto método de interpretación, dicho autor plantea que en algunas materias puede tener un rol preeminente y en otras simplemente un carácter complementario de los otros métodos de interpretación. Por lo demás, este método no tiene como destinatario exclusivo los jueces, sino también los legisladores y demás operadores jurídicos[805]. En suma, es un método que tiene sus propios niveles, siendo uno de ellos el "mosca". Sólo bajo este entendimiento se puede integrar también esta categoría, pero no exclusivamente en esta.

Hemos incluido en esta categoría el método (iii). Aunque no pueda vincularse con algunos de los criterios particulares de HUSA, y sí con uno general, la escala móvil va de un menor a un mayor grado de profundidad. En efecto, de acuerdo con este enfoque, lo que se compara son conceptos, axiomas o definiciones tipo creadas mediante procesos lógico-deductivos o inductivos que integran un sistema cerrado con pretensión de

[803] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 101 y ss.
[804] Como diría PONTHOREAU en una fórmula no excluyente pero diferenciadora, "pluralidad de derechos constitucionales y derecho común constitucional". "Las dos opciones son posibles. Una no es más justa que la otra. Sin embargo, son opciones diferentes que, como es lógico, conducen a resultados diferentes". PONTHOREAU (2021), ob. cit., p. 29.
[805] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 238 y ss.

universalidad y desconectado de la realidad. Con todo, podría tener utilidad si se integra con uno o más de los factores a considerar en el proceso comparativo, especialmente, para la mejor comprensión de los términos de comparación[806].

Por último, veamos algunos ejemplos de aplicación de este nivel de comparación al tema jurídico de la publicación de las listas de deudores tributarios morosos:

(a) Imaginemos que los órganos legislativos chilenos están interesados en introducir la medida en cuestión en el Código Tributario y toman como modelo de referencia el artículo 95 *bis* de la LGT española, situación, por lo demás, que no es inverosímil, considerando la frecuencia con que el legislador tributario chileno ha recurrido a la legislación tributaria española. Adicionalmente, hay que tener en cuenta que la Biblioteca del Congreso Nacional prepara informes comparados sobre distintas materias, incluidas las tributarias[807], los que son incorporados en los procesos de tramitación de las leyes.

(b) En la referida sentencia del TEDH[808] recaída en el caso *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy vs. Finlandia*, relativa a la publicidad de información tributaria relevante a través de un medio de comunicación y las redes sociales, en particular en la parte rotulada "Material de derecho comparado" (párrafos 81 y 82), a nuestro juicio, estamos frente a una comparación práctica de este nivel realizada por el tribunal en forma de referencia abierta al derecho extranjero sobre el secreto fiscal y sus excepciones para la construcción de un DCCE.

(c) El estudio de ZAPATERO GASCO[809] sobre esta materia tiene una parte comparativa legal con un enfoque más bien doméstico (análisis de la medida en

[806] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 109 y ss.
[807] Así, por ejemplo, el informe sobre "Medidas para enfrentar los paraísos fiscales en el derecho comparado". Disponible en: https://www.bcn.cl/asesoriasparlamentarias/detalle_documento.html?id=80920
[808] Ver *supra*, pp. 255-256.
[809] ZAPATERO GASCO, ob. cit., pp. 259-273.

España)[810]. Valga insistir, a este último respecto, con HUSA, el nivel no equivale a la calidad de la investigación, sino que revela el interés por el conocimiento específico por parte del autor. Volviendo al contenido comparativo de este estudio: este comprende varios países, pero llama la atención, en la parte en que se compara la regulación legal de la medida en España y Portugal, la siguiente afirmación: "En este sentido, una de las regulaciones que mayor similitud guarda con nuestra nueva disposición puede encontrarse en el vecino Portugal"[811]; no obstante, como constata el mismo autor, no se mencione a Portugal expresamente en la exposición de motivos de la ley que introdujo la medida en España. Más adelante regresaremos sobre este estudio.

"Comparación peso pluma"[812]

En esta categoría, la comparación ("más exigente porque normalmente hay un criterio externo") se orienta hacía: (a) los estudios interesados en la armonización; y (b) la comparación judicial. En cuanto a esta última, hay que precisar que HUSA se refiere

[810] Este enfoque puede apreciarse ya en el resumen de este estudio: "El pasado 22 de diciembre de 2015, la Agencia Tributaria procedió a la publicación, en su portal web, del primer listado de deudores a la Hacienda pública de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 bis de la nueva Ley General Tributaria (LGT). La aprobación el pasado año de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, supuso la introducción de una habilitación expresa a la Administración Tributaria para la publicación anual de un listado de deudores a la Hacienda Pública. Esta publicación, novedosa en nuestra experiencia más reciente, no es sin embargo un elemento extraño en Derecho comparado. Un análisis de las normativas adoptadas en las jurisdicciones de nuestro entorno revela que, desde hace algunos años, diferentes Estados han procedido a la publicación de listas similares en las que identifican a aquellos contribuyentes que no acreditan un cumplimiento correcto y efectivo de sus obligaciones para con el fisco. Esta estrategia sin embargo supone una evidente ruptura con el principio de reserva o secreto tributario, presente en la práctica totalidad de ordenamientos fiscales. Consecuentemente, para proceder a la publicación de este tipo de listados, los ordenamientos jurídicos deben habilitar excepciones específicas a la confidencialidad de los datos en poder de la Administración fiscal. El objetivo de este estudio es, por tanto, identificar las diferentes soluciones adoptadas por otros Estados a la hora de introducir una excepción a dicha reserva por la publicación de las citadas listas, de tal modo que puedan resultar comparables a la normativa española recientemente aprobada". Ibidem, p. 259.

[811] Ibidem, p. 268.

[812] HUSA (2018), ob. cit., pp. 19-21.

tanto al TEDH[813] como a los tribunales superiores de los Estados miembros de la UE[814]. En suma, los que compiten en esta categoría se mueven por fines más bien pragmáticos (armonización y resolución de controversias judiciales).

Un buen observador se dará cuenta de que la comparación judicial se repite en la primera y segunda categoría. Ello nos parece razonable considerando que también la intensidad del argumento comparativo en las sentencias de los tribunales puede ser móvil, esto es, más o menos completo.

En cuanto a los métodos comparativos que podrían quedar comprendidos en este nivel, consideramos los siguientes: (i) método de comparación cultural como "Quinto Método de Interpretación" (Peter HÄBERLE); (ii) método "law in action" [funcional-tópico] (ANCEL); (iii) método de la "similitud de función y de necesidad social" (ZWEIGERT y KÖTZ); y (iv) método funcionalista del análisis económico del derecho. Veamos por qué.

En lo que respecta al método (i) nos remitimos a lo señalado en el apartado anterior, es decir, se trataría de una aplicación del mismo método con un nivel más profundo.

Respecto del método (ii), creemos que se encaja en este nivel porque la propuesta de ANCEL tiene como propósito principal la resolución de controversias por parte de los tribunales dejando de lado las consideraciones teóricas, esto es, privilegia un fin práctico. Una prolongación de su método, la más importante, es la "interpretación comparativa", la cual implica que el juez se aprovechará de los datos comparativos para resolver los casos concretos, pudiendo ayudarse con el pensamiento tópico en caso de insuficiencias

[813] "El Tribunal de la UE utiliza comparaciones prácticas al interpretar la legislación de la UE para garantizar que se aplique de la misma manera en todos los Estados miembros". Ibidem, p. 20.
[814] "En lugar de simplemente usar implícitamente o referirse abiertamente a leyes extranjeras, ciertos tribunales superiores europeos [de los Estados miembros de la UE] han avanzado estándares constitucionales comunes". Ibidem.

del sistema jurídico[815]. Ahora bien, a nuestro juicio, dependiendo de la profundidad de la comparación, también podría incluirse en la categoría "peso mosca".

Ahora, en cuanto al método (iii), justificamos su incorporación en este peso en los propios objetivos y características de este tipo de comparación, las cuales, si bien evidencian un avance con relación a los métodos textual y conceptual, no son suficientes para boxear en los "peso ligero" (nos remitimos a los criterios que definen esta categoría expuestos en el siguiente apartado). En efecto, este método –recordemos– centra la mirada en las semejanzas y en la armonización, define el problema concreto en términos puramente funcionales (su principio rector es la funcionalidad: sólo se puede comparar lo que cumple la misma función), prescinden de los conceptos y los aspectos político del problema, en fin, se entiende la comparación desde los criterios de similitud de función y necesidad de función. Por todo ello, supone un cierto "control cognitivo" y neutralidad, es decir, una imagen parcial de los derechos comparados[816].

Finalmente, en cuanto al método (iv), además de ser una variante del método anterior y, por lo tanto, son replicables las mismas razones, debe agregarse que la problemática jurídica se soluciona en función de la conveniencia o eficiencia económica considerando los costos de transacción, los costos y beneficios, las externalidades, el óptimo económico, etc. Una perspectiva útil, pero parcial[817].

Veamos ahora un ejemplo de comparación de este nivel relativo al problema de la publicación de listas de deudores tributarios morosos.

Según expusimos anteriormente, HUSA comprende en esta categoría a las comparaciones prácticas que realiza el TEDH al interpretar la legislación de la UE para garantizar que se aplique de la misma manera en todos los Estados miembros. Pues bien,

[815] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 149 y ss.
[816] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 167 y ss.
[817] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 203 y ss.

para nosotros, esto queda de manifiesto en la comentada STEDH (Gran Sala) de 9 de marzo de 2023, asunto *LB c. Hungría* (demanda n.° 36345/16), especialmente en los párrafos 54 a 57[818]. Dicho otro modo, esta sentencia es un claro ejemplo de aplicación del método de comparativo con el propósito señalado, con una profundidad mayor que en el caso citado en la "comparación peso mosca".

También podría estar en esta categoría un estudio comparativo de la OCDE sobre la publicidad de los incumplimientos tributarios entre los países que integran el organismo (entre los cuales, se encuentran España, Portugal y Chile), en que se recomiende la aproximación o armonización de las regulaciones sobre la materia[819].

[818] "IV. MATERIAL DE DERECHO COMPARADO
54. La información de que dispone el Tribunal revela que en veintiuno de los treinta y cuatro Estados contratantes encuestados (Albania, Azerbaiyán, Bosnia y Herzegovina, Croacia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Letonia, Lituania, Macedonia del Norte, Polonia, Portugal, Rumania, San Marino, Serbia, Eslovaquia, Eslovenia, España y el Reino Unido), las autoridades pueden, y en algunos casos deben, divulgar públicamente los datos personales de los deudores fiscales. La publicación en esos países está sujeta a determinadas condiciones relativas, por ejemplo, a si el deudor fiscal es una persona física o jurídica (Finlandia, Francia y Rumanía), o si la deuda fiscal supera un determinado límite (Bosnia y Herzegovina, Croacia, Estonia, Grecia, Letonia, Lituania, Macedonia del Norte, Polonia, Portugal, San Marino, Serbia, Eslovaquia, Eslovenia, España y Reino Unido). Los motivos de la publicación pueden variar desde una "simple" falta de presentación de una declaración de impuestos (correcta) hasta un fraude comprobado. En Austria, Islandia y los Países Bajos, la publicación de datos personales puede tener lugar en algunos contextos relacionados con cuestiones fiscales distintas del impago de impuestos de la persona.
55. También está claro que todos los Estados contratantes en cuestión pretenden restringir, de una forma u otra, el alcance de la información publicada a lo que parece ser necesario para la identificación del deudor tributario en cuestión. En la mayoría de los países se publica el nombre completo del contribuyente, además de su número de identificación (Albania, Azerbaiyán, Bosnia y Herzegovina, Finlandia, Grecia, Letonia, Polonia, Portugal, San Marino, Serbia y España), año de nacimiento (Croacia, Macedonia del Norte, Polonia y Eslovenia), domicilio permanente o temporal (Albania, Croacia, Finlandia, Irlanda, Macedonia del Norte, Eslovaquia, Reino Unido) o municipio de residencia (Bosnia y Herzegovina e Islandia), el importe de las deudas tributarias, la sanción correspondiente impuesta, o la ocupación del contribuyente.
56. En algunos Estados contratantes (Grecia, Francia, los Países Bajos, Macedonia del Norte, Polonia, Portugal, Rumanía, España y el Reino Unido), la autoridad fiscal pertinente tiene la obligación de notificar a los contribuyentes sobre la divulgación de sus datos personales. Aunque en la legislación pertinente de los Estados contratantes en cuestión existen una serie de garantías con respecto a la publicación, no parece haber mecanismos específicos mediante los cuales impugnar, restringir o impedir la publicación en una situación en la que no infrinja los requisitos legales pertinentes y sea no el resultado de errores u omisiones por parte de las autoridades. De hecho, los ejemplos de la jurisprudencia interna demuestran claramente que en aquellos países donde la publicación de los datos personales de los deudores fiscales está prevista en la legislación nacional.
57. No parece haber disposiciones legales específicas en ninguno de los Estados contratantes en cuestión que impongan expresamente a las autoridades competentes la obligación de impedir la republicación de los datos personales de los contribuyentes. Al mismo tiempo, dicha republicación se considera un procesamiento de datos al que se aplican las normas generales de la legislación de protección de datos".
[819] Estas recomendaciones constituyen lo que se denomina *soft law* ("derecho blando o suave"), aunque en la realidad acaban teniendo bastante trascendencia en los ordenamientos internos de los países miembros.

"Comparación peso ligero"[820]

En este caso la comparación se caracteriza por la búsqueda de (a) diferencias y similitudes se hace de manera más sistemática para que haya un marco de referencia conceptual que no se derive de los sistemas que se estudian, pero también pueden discutirse basándose en las historias políticas modernas; y (b) tradiciones comunes o diversas.

Respecto al ejemplo de estudio que se encuadra en esta categoría, HUSA expresa que, en cierto modo, el enfoque que utiliza su autor también es funcional. Al parecer, sin explicitarlo directamente, HUSA entiende que este tercer nivel implica una combinación de métodos de comparación (conceptual, histórico y funcional). Expresado con otras palabras, late la idea de que mientras más peso tengan los boxeadores, mayor es la necesidad de combinar diversos métodos de comparación.

En el terreno de los enfoques comparativos que podrían incluirse en este nivel, estimamos que sería el caso del método multi-axial de Folke SCHMIDT, sin perjuicio de algunos otros métodos incluidos en la categoría anterior cuando integren a la comparación elementos adicionales o sean más profundas (ej., método de comparación cultural como el "quinto método de interpretación").

La comparación que nos propone Folke SCHMIDT –hagamos memoria– comprende distintos planos o ejes: histórico (historia de la legislación), funcional adaptado (lo importante es la necesidad de las medidas), dogmático (técnicas legislativas) y sistemático (descripción país por país de las reglas aplicables a la materia estudiada)[821].

En consecuencia, una comparación de las listas de morosos fiscales, conforme con los criterios de este nivel, supondría una mirada más sistémica en cuanto a la integración

[820] HUSA (2018), ob. cit., pp. 21-22.
[821] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 256 y ss.

de distintos métodos de comparación, como también en el sentido de ubicar el problema objeto de comparación en un contexto más amplio. En otras palabras, se deberían buscar las diferencias y semejanzas recurriendo a elementos adicionales a las normas, la doctrina y la jurisprudencia, como la cultura y la historia, buscado identificar tradiciones comunes o diversas. Como diría HÄBERLE, no es suficiente comparar textos, teorías y decisiones judiciales, sino también la cultura, lo que obliga a comprender la historia y las distintas herencias.

En definitiva, las normas reguladoras de la publicación (en caso de existir) y las instituciones relacionadas (ej., secreto tributario o deber de confidencialidad), las opiniones doctrinales sobre la materia de tributaristas o constitucionalistas, las sentencias de los distintos tribunales que podrían intervenir en este tipo de asuntos, las prácticas administrativas, el nivel de cultura tributaria, la historia de la ley, los incumplimientos tributarios, las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, o el funcionamiento de la Administración tributaria, etc. A partir de ello, se deberían establecer semejanzas y diferencias más sistemáticas que en las categorías anteriores, pero no tan profundo como exigen las categorías siguientes.

"Comparación peso medio"[822]

Este nivel de comparación implica para HUSA (a) un interés más profundo por el conocimiento comparativo, aunque también puede satisfacer necesidades prácticas; (b) una discusión con más profundidad sobre las explicaciones de las diferencias y similitudes para que el estudio se acerque en parte a la sociología del derecho, la historia del derecho o la antropología; (c) la posibilidad de combinar elementos idiosincráticos y

[822] HUSA (2018), ob. cit., p. 22.

nomotéticos, pudiendo tomarse en cuenta al mismo tiempo hechos empíricos, doctrinales, políticos e históricos. Se señalan como ejemplo de esta categoría los estudios con una perspectiva no occidentales (no concentrados en modelos jurídicos occidentales).

Hemos considerado incluir en esta categoría diversos métodos de comparación bastante completos que satisfacen plenamente sus exigencias, pero que también dependiendo de los matices podrían ubicarse en la categoría máxima. Esta dificultad diferenciadora es manifestada por el propio HUSA: "La comparación de peso pesado es difícil de diferenciar de los enfoques de peso medio porque a menudo el derecho comparado de cuarta etapa da como resultado irrevocablemente una problematización de quinta etapa [comparación de peso pesado], que incluye la teoría y la metodología del derecho comparado"[823]. Para comprobar la exactitud de esta afirmación, en el análisis de las próximas categorías incluiremos algunos ejemplos de obras Derecho Tributario comparado "peso pesado", pero con vínculos con algunas de las metodologías que incluimos en la categoría "peso medio".

Hecha la precisión anterior, incluiríamos en esta categoría el: (i) método de la regla de las tres "C", "pirámide truncada compuesta de tres secciones horizontales" o "cohete de tres etapas" (CONSTANTINESCO); (ii) método de "comparación sistemática" de Walter KAMBA; (iii) método-metodología comparativa de Esin ÖRÜCÜ; (iv) Método sociológico-histórico (Tullio ASCARELLI); (v) método o enfoque explicativo de MERRYMAN; (vi) método de "comparación conceptual" de BRAND; (vii) método de comparación de GORLA; y (viii) método estructural, análisis de los "formantes" o de la observación real de los elementos de comparación (SACCO). Hagamos una breve reseña de cada uno ellos para demostrar la razonabilidad de nuestra opción por clasificarlos en este nivel, como

[823] Ibidem, p. 23.

asimismo de que pudieran existir buenos argumentos para categorizarlos en el peso más alto.

El método (i) es posiblemente uno de los más completos y consiste en un conjunto de pasos y procesos racionales, que llevan, en un ordenado, metódico y progresivo transcurso, al conocimiento, confrontación y comparación de semejanzas y diferencias, y a la determinación de sus causas, esto es, a descubrir las relaciones entre las estructuras y las funciones de las partes elementales pertenecientes a los distintos ordenamientos jurídicos comparados. Supone investigar, además del derecho positivo, los fundamentos sociales y humanos, morales y religiosos, históricos y políticos, económicos e ideológicos del correspondiente ordenamiento jurídico. Su objetivo final es alcanzar un especial (no general) conocimiento y comprensión de los fenómenos jurídicos[824].

No menos completo es el método (ii), aunque admite cierta graduación al distinguir entre lo ideal y lo real ("lo ideal y lo real están muy separados"), la comparación intra o intercultural, etc. Este tipo de comparación implica determinar semejanzas y diferencias, pero también explicarlas de manera profunda. Se distinguen tres fases en el proceso comparativo: descriptiva, identificación y explicativa. Las tres fases deben analizarse en su contexto sociocultural. Ahora bien, la correcta ejecución de las tres etapas está fuertemente influenciada por tres factores, a saber: la perspectiva jurisprudencial del comparatista, esto es, su visión del Derecho; el contexto social de los sistemas jurídicos comparados; y el contexto legal (implica que la institución o problema comparado debe ubicarse en el contexto de todo el ordenamiento jurídico). Es incluso razonable que se combinen los distintos métodos de comparación[825].

Muy sólido es igualmente el método (iii), lo cual queda de manifiesto en el siguiente planteamiento de su autora: "En resumen, un abogado comparatista debe recolectar y

[824] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 219 y ss.
[825] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 260 y ss.

describir datos sobre la base de esquemas clasificatorios cuidadosamente construidos, descubrir y describir uniformidades y diferencias sobre la base de dichos datos, formular interrelaciones entre los elementos componentes del proceso y otros fenómenos sociales como hipótesis tentativas y, posteriormente, verificar las hipótesis tentativas mediante una observación empírica rigurosa y construir la 'aceptación' acumulativa de varias proposiciones básicas"[826]. En este caso tenemos cinco fases o etapas en el proceso comparativo (eventualmente podrían ser seis): (a) conceptualización; (b) descripción (incluye la descripción de los problemas socioeconómicos); (c) identificación y clasificación de las semejanzas y diferencias; (d) explicación (debe encuadrarse en una visión sociocultural y contextual de los sistemas jurídicos comparados, como asimismo la formulación de interrelaciones con fenómenos políticos, económicos, culturales y sociales [se puede recurrir a la ayuda de otros profesionales especialistas en estos campos]); (e) confirmación y verificación; y (f) evaluación (etapa eventual)[827].

El método (iv), por su parte, supone una fuerte vinculación con la realidad social, lo cual es coherente con la visión de lo jurídico de ASCARELLI (el Derecho es un fenómeno que se construye y reconstruye históricamente en un proceso continuo). En esta perspectiva, el Derecho Comparado sería una experiencia útil para todos los operadores jurídicos. En lo metodológico, este enfoque comprende tres momentos: (a) fijación del alcance del problema, partiendo de la premisa de que lo que se compara son problemas sociales y para su identificación se puede recurrir a distintos elementos: ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, institucionales, etc.; (b) estudio de las soluciones jurídicas y de las semejanzas y diferencias, analizando sus razones y consecuencias, procurando que esta labor sea siempre ejecutada en su real alcance social, lo que incluye el estudio de los factores implícitos; (c) comparación de los

[826] ÖRÜCÜ (2006a), ob. cit., p. 39.
[827] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 267 y ss.

datos obtenidos (evaluación crítica de estos, clasificación, comprensión, explicación, etc.)[828].

Luego, el método (v), en resumen, tiene como objetivo principal la "explicación científica" como producto y prueba de propuestas generales explicativas. La premisa metodológica es la interacción entre el sistema jurídico y el sistema social. El sistema jurídico constituye parte de la sociedad y el cambio social, a menudo, produce un cambio en el sistema jurídico. En términos más concretos, la comparación jurídica debería realizarse conforme a tres categorías: (a) extensión jurídica; (b) penetración jurídica y (c) cultura jurídica (ideas y actitudes sobre el Derecho)[829].

En cuanto al método (vi), no obstante ser denominado por su autor como "comparación conceptual", observado en detalle, es algo más que el tradicional método conceptual, toda vez que comprende, además del conceptual, factores históricos, funcionales, institucionales, sociales, económicos y culturales. Por tanto, en nuestra opinión, BRAND integra y combina varios métodos comparativos. El proceso comparativo comprende dos fases, la comparación conceptual y la comparación sistemática. A su vez, la segunda fase, conlleva tres etapas: (a) establecimiento de conceptos comparativos a partir de ciertos elementos de la realidad jurídica; y (b) comparación y evaluación de las instituciones y reglas del mundo real con los conceptos definidos en la primera fase; y (c) descripción integral de las diferencias y semejanzas y explicación de estas. En estas tres etapas de la segunda fase, los objetos de comparación deben ser vistos en el contexto socioeconómico y cultural en que prosperan. En fin, su propósito real es la creación de una red integral de conceptos, pero a diferencia del conceptualismo tradicional, no se trata de conceptos cerrados y excluyentes[830].

[828] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 140 y ss.
[829] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 212 y ss.
[830] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 114 y ss.

Luego, tenemos el método (vii), que analizamos en el apartado relativo al método histórico por el rol explicativo relevante que GORLA le atribuye a la historia, pero que constituye una propuesta metodológica mucho más integral. En efecto, este método comprende tres momentos: (a) investigación y determinación de las diferencias y semejanzas entre los ordenamientos jurídicos comparados o entre sus normas o institutos jurídicos, pudiendo usarse distintos métodos para ello; (b) explicación de las razones de las semejanzas y diferencias (como estas pueden ser diversas, se trata de un "juicio de probabilidad" en el cual pueden usarse datos obtenidos de la sociología, la economía, la politología, la historia, incluidos los elementos "parajurídicos"; y (c) evaluación de los derechos comparados[831].

Por último, tenemos la propuesta metodológica (viii), la cual pone el foco en la observación y conocimiento real de los elementos de comparación. Sólo se puede comparar lo que se conoce. En la búsqueda de dicho conocimiento adquieren relevancia, además del derecho vivo, otras disciplinas (antropología, sociología, economía, política, historia, etc.). La comparación puede conducir al establecimiento de semejanzas y diferencias (la comparación debe centrarse tanto en la uniformidad como en la diversidad). Por otra parte, es un enfoque orientado hacia el pluralismo metodológico. En cuanto al objeto de comparación jurídica, deberán ser los formantes legales, es decir, las reglas expresas o implícitas ("criptotipos") realmente operativas y no sólo las fuentes del derecho. Implícitamente este método supone las siguientes fases: (1) selección de los elementos de comparación; (2) conocimiento de los fenómenos a comparar o descubrimiento de los formantes legales y "criptotipos" en cada uno de los sistemas jurídicos a comparar; (3) determinación de la armonía o no de los formantes legales; (4) identificación de las diferencias y las semejanzas; y (5) evaluación de las diferencias y

[831] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 134 y ss.

las semejanzas[832]. Digamos, finalmente, que hemos incluido este método en esta categoría porque entendemos que tiene potencial para ir más allá del método funcional con el cual algunos lo asocian. Ahora bien, si en la práctica se mimetiza en sus objetivos y resultados con el funcionalismo, evidentemente, tendría que competir de una categoría de menor peso.

Llevadas estas ideas al plano que nos interesa (publicidad de los incumplimientos tributarios), habría que señalar que si en la categoría anterior señalamos que no bastaba comparar textos, teorías y decisiones judiciales, sino también la cultura, en este nivel debería haber una discusión más profunda sobre las razones de las diferencias y semejanzas que se establezcan entre los sistemas comparados recurriendo para ello a antecedentes empíricos, culturales, económicos, sociológicos, antropológicos, psicológicos, etc.[833].

Así, por ejemplo, si se realizara un estudio comparativo sobre la publicación de listas de deudores tributarios morosos entre los Estados miembros de la UE y se identificara como una de las diferencias que sólo algunos Estados incluyen entre los datos que se publican el domicilio de los contribuyentes morosos, para explicar esta divergencia, en este nivel de comparación, no sería suficiente señalar que se explica por el margen de apreciación de que gozan los Estados, sino que habría que explorar las razones más profundas de la diferencia, las cuales pueden estar arraigadas en aspectos políticos (ej., regímenes más o menos autoritarios; idea sobre los derechos humanos, etc.), psicológicos (ej., la visión que se tenga sobre la vergüenza pública), económicos

[832] Para mayores detalles sobre este método, ver *supra* p. 226 y ss.
[833] Haciendo nuestras las ideas de LIVINGSTON, podría decirse que también serían componentes para tener en consideración: "la educación y formación de las élites tributarias; la relación entre abogados, economistas y otros profesionales de los impuestos; la naturaleza de la administración tributaria; actitudes hacia el cumplimiento y elusión o evasión fiscal; y las tradiciones no escritas que rigen la elaboración y la implementación de la política tributaria en el país en cuestión". LIVINGSTON, Michael (2006), "From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and Progressive Politics in a Globalized but Still Local World", *American Journal of Comparative Law*, vol. 54, N° 3, p. 557.

(determinados contextos económicos pueden impulsar al legislador a adoptar medidas tributarias cuya eficacia pudiese ser discutible en términos de razonabilidad[834]), empíricos (ej., estudios estadísticos para probar la eficacia de la medida en función de los objetivos perseguidos, etc.), sociológicos (ej., estudio sobre el impacto de los medios de comunicación y las redes sociales en la población, considerando el rol activo que tienen estos en la trama de la publicación y republicación de datos tributarios), etc.

"Comparación peso pesado"[835]

En este nivel se incluye: (a) la discusión de problemas metodológicos; (b) la macro comparación y la clasificación de los sistemas jurídicos; y también (c) los enfoques cuantitativos.

Se trataría de "una especie de erudición metanivel que expresa una conciencia metodológica distinta y una referencia a la propia erudición del derecho"[836]. En esta misma línea, y complementariamente, se expresa que "[e]s un lugar común que este tipo de discusión sigue a la primera parte de una investigación o, alternativamente, es parte de la introducción"[837].

Conforme se ha subrayado en el apartado anterior, cualquiera de los métodos comparativos incluidos en la "comparación peso medio" podrían competir en la categoría máxima. Nos remitimos, por tanto, a esas explicaciones.

[834] Por ejemplo, la incorporación del arbitraje tributario en Portugal no fue una decisión libre y soberana de las autoridades de ese país: "Veamos, pues, cómo el arbitraje tributario surgió y fue instituida en Portugal. Lo que implica que comencemos por aludir al particular contexto económico y social que llevó a la petición de ayuda externa traducido en un rescate económico-financiero en el cual se inscribió la exigencia del arbitraje tributario". CASALTA NABAIS, José (2021), "Sobre a Privatização da Justiça Tributaria", *BFD*, Coimbra, vol. 97, t. 1, p. 78.
[835] HUSA (2018), ob. cit., pp. 23-24.
[836] Ibidem, p. 24.
[837] Ibidem.

Ahora bien, respecto de este nivel de comparación, lo que sí nos parece ilustrativo es presentar algunas obras de Derecho Tributario comparado que, a nuestro entender, son encasillables en esta categoría "peso pesado". Este ejercicio lo haremos sin ningún ánimo de exhaustividad, sino meramente ejemplificativo.

En primer lugar, tenemos la obra titulada *Global Perspective on Income Taxation Law*[838]. Si bien, en opinión de sus autores el objetivo del libro es modesto (cubrir los temas estándar que se enseñan en un curso de impuesto a la renta básico[839] desde una perspectiva comparativa), aquellos se hacen cargo de una manera bastante razonable, en la introducción y en el primer capítulo del libro, de plantear y responder a cuestiones teóricas y prácticas sobre la comparación tributaria[840]: ¿Por qué debería importarnos la comparación tributaria? ¿Qué es la comparación tributaria? ¿Con qué métodos es posible la comparación del Derecho Tributario?[841] Luego de responder a estas preguntas, los autores expresan que la información suministrada es para que el lector elija. En otras palabras, libertad metodológica.

A nuestro juicio, otro trabajo digno de mención en esta categoría es el libro de LIVINGSTON[842] publicado bajo el título *Tax and Culture. Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*. En la introducción de esta obra[843], el autor trata el tema de la relevancia del Derecho Comparado en el ámbito tributario, incluidas sendas reflexiones metodológicas, para luego analizar cuestiones de antropología tributaria (las actitudes, los comportamientos y el papel de las contingencias históricas); sociología tributaria (la

[838] AVI-YONAH et al. (2011), ob. cit.
[839] Renta tributable, la unidad contribuyente, contabilidad tributaria, tributación de las ganancias de capital y pérdidas, evasión de impuestos, temas de impuestos comerciales o corporativos y temas de tributación internacional.
[840] AVI-YONAH et al. (2011), ob. cit., pp. xv-xix y 1-16.
[841] En respuesta a esta pregunta, analizan los métodos funcional, cultural, crítico y análisis económico del derecho.
[842] LIVINGSTON, Michel A. (2020), *Tax and Culture. Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*, Cambridge University Press, Cambridge.
[843] Ibidem, pp. 1-14.

importancia de las instituciones tributarias); convergencia, divergencia y persistencia de las diferencias nacionales; las culturas tributarias de algunos países occidentales y no occidentales (caso práctico I); progresividad, elusión tributaria e impuestos medioambientales (caso práctico II); y los límites de la globalización y la importancia de la cultura (conclusiones). En suma, estamos frente a una propuesta de comparación crítica en la cual adquiere mucha relevancia la cultura tributaria, la antropología y la sociología con el propósito de demostrar que los sistemas jurídicos pueden ser enormemente distintos entre sí, aunque afronten problemas equivalentes.

Finalmente, creemos oportuno hacer referencia un poco más en detalle al libro titulado *Or Selfish Tax Laws: Toward Tax reform That Mirrors Our Better Selves*, cuya autoría corresponde a Anthony INFANTI[844]. La premisa principal de este libro es que el Derecho Tributario puede servir como espejo de la sociedad y, por lo tanto, hay una relación estrecha entre el Derecho Tributario y el contexto político, social y cultural[845]. Ahora bien, el propósito de la obra es que las personas (en particular, los académicos del Derecho Tributario) cambien la forma de pensar y relacionarse con los sistemas tributarios. En este marco, una vez sentadas las bases intelectuales, incluidas las metodológicas comparativas, y realizadas las necesarias observaciones preliminares (capítulos 1 y 2)[846], el autor pasa al estudio de dos casos comparativos (política de vivienda y unidad tributable), todo ello para preparar el terreno para volver en los últimos capítulos ("el espejo tributario y el «yo» americano" y "el espejo de nuestro yo mejor") la mirada crítica hacia el Derecho Tributario estadounidense.

Si proyectamos las notas caracterizadoras de este nivel de comparación al problema de la publicación de listas de deudores tributarios morosos, el comparatista embarcado en

[844] INFANTI (2018), ob. cit.
[845] "…el contexto político, social y cultural es una parte natural del derecho tributario y el derecho tributario es una parte natural del contexto político, social y cultural" Ibidem, p. 41.
[846] Ibidem, pp. 1-43.

un proyecto de este tipo, además de hacer un estudio profundo del problema objeto de comparación, debería discutir también, en la introducción o en el primer capítulo de su trabajo, los problemas metodológicos comparativos y hacer aportaciones o tomar posiciones claras al respecto.

Hasta ahora no hemos clasificado al método histórico en alguno de los cinco niveles de comparación, aunque sí se ha puesto de manifiesto la importancia que tiene en buena parte de los demás enfoques metodológicos. En este sentido, el método histórico sería una suerte de boxeador con cierta capacidad para competir en distintos "pesos"[847]. Como dice VAN HOECKE, el "método histórico casi siempre será una parte necesaria de los métodos utilizados [se refiere a los demás métodos comparativos], para comprender las diferencias y puntos en común, entre los sistemas legales y para determinar su grado de pertenencia a una tradición profundamente arraigada o, más bien, a eventos históricos accidentales"[848].

2.4. Descripción de los elementos de comparación

Sobre este particular, la máxima sería donde mientras más profundo sea el conocimiento de los términos de comparación, mayor será la comprensión de estos y, en consecuencia, más auspiciosas pueden resultar las fases siguientes de identificación de semejanzas y diferencias y su explicación.

Sin embargo, tampoco hay que perder de vista –como ya se hace presente con anterioridad– que la profundidad del conocimiento de los elementos de comparación dependerá del nivel de comparación que se pretenda realizar y, consecuencialmente, del

[847] En teoría esto no es posible en el boxeo, pero en la historia de esta disciplina se registran casos de boxeadores que han competido en distintas categorías.
[848] VAN HOECKE, ob. cit., p. 29.

método o métodos de comparación que haya(n) sido seleccionado(s) como adecuados para realizar la comparación.

Todas estas elecciones estratégicas, reiterémoslo, dependen de factores diversos, entre los más importantes están los propósitos de la investigación. Por lo tanto, también pueden establecerse distintos niveles de descripción o conocimiento de los términos de comparación.

Asimismo, es importante tener presente –como ya se apuntó– que el nivel de conocimiento y, por tanto, de comparación, no necesariamente es indicativa de una mayor o menor calidad de la investigación. Es decir, podría darse perfectamente el caso de comparaciones clasificadas en una categoría más baja cuyos resultados investigativos sean de muy alta calidad y constituyan un aporte al conocimiento del Derecho Comparado tributario. En la misma línea, podría haber estudios que en apariencia (ej., por lo sugestivo de su título) se los clasifique a priori en una categoría más alta de la comparación, pero observado con más detención, la conclusión es que su nivel es otro[849].

Establecido lo anterior, pudiera ser un buen estándar para el conocimiento de términos de comparación son las interrelaciones entre norma, dogma y realidad[850].

Por lo tanto, lo primero que se debe comparar son las normas jurídicas. "Mas cosa vuol dire la parola norma?"[851] Y habría que agregar: ¿Qué cosa es el dogma? ¿Qué cosa es la realidad?

---

[849] Como ya se expuso precedentemente, la obra titulada *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*, cuyo autor principal es Hugh J. AULT, suele mencionársela, posiblemente por lo sugerente de su título, como un estudio destacado de Derecho Tributario comparado, cuando en la realidad, mirado más de cerca, no es muy significativo su aporte, especialmente en lo metodológico.

[850] La conjunción de estos elementos puede apreciarse en el siguiente planteamiento: "Y para no confundir el deseo con la realidad, habría que señalar que la función que (*en el dogma*) estuvo llamado a cumplir el impuesto, no coincide con la que (*en la norma*) logró plasmar el legislador en la historia del IRPF y aún menos con la que la *realidad* ha terminado asignándole en el sistema tributario vigente" CASADO OLLERO (2006), ob. cit., p. 911.

[851] SACCO (2010), ob. cit., p. 12.

En cuanto a la norma, en una "visión idílica", sería la obra del legislador mediante el uso de frases llamadas leyes[852]. Sin embargo, en estrecha relación, tenemos la jurisprudencia que da aplicación a esas normas legales y la exposición del significado de la norma confiado a la doctrina. En definitiva, lo escrito (el texto), la aplicación (dependiendo de la visión del derecho puede conllevar creación de normas) y la conceptualización[853]. Incluso más, según hemos visto, para SACCO las normas que debiesen considerarse para la comparación son las expresas y las implícitas, las escritas y las no escritas.

Visto en un sentido más práctico tributario, el comparatista tributario debería considerar el conjunto de normas jurídicas relativas a los tributos, en particular, las normas y principios constitucionales[854], las normas legales y los actos con fuerza de ley (decretos leyes, decretos con fuerza de ley, etc.), los tratados internacionales, los reglamentos, las ordenanzas y cualquier otra norma de rango inferior. Esto significa que sea el aspecto más importante ni tampoco que necesariamente la comparación deba comenzar por las normas.

Mirado desde la perspectiva de las fuentes de producción del Derecho Tributario, comprende la Constitución, la ley, los decretos legislativos, los decretos leyes, las fuentes comunitarias (derecho positivo comunitario cuando corresponda), los tratados internacionales, los reglamentos y las resoluciones.

También creemos que se debe comprender en este plano el *soft law*, esto es, "aquel conjunto normativo que no se origina en el legislador nacional a través del principio de legalidad, sino que es emitido por organismos internacionales cuya fuerza intrínseca hace que los Estados adecúen su legislación a dichos cuerpos normativos o directamente

[852] Ibidem.
[853] Ibidem.
[854] "Los principios constitucionales tributarios son el conjunto de normas constitucionales que fundamentan el Derecho tributario". (ALTAMIRANO, ob. cit., p. 98).

exigen su aplicación a sus contribuyentes. Estas disposiciones no crean un tributo específico, pero su aplicación puede producir una afectación a los elementos estructurales de la obligación tributaria"[855].

Tampoco habría que perder de vista a estos efectos, considerando que el Derecho Tributario es una rama jurídica "multivínculos" o "transversal"[856], las normas jurídicas de otras ramas del Derecho en cuestiones vinculadas a la tributación (normas de Derecho constitucional, privado, internacional, administrativo, penal, procesal, laboral, etc.).

Por otra parte, haciendo nuestro un planteamiento de CONSTANTINESCO, hay que estudiar el sistema de fuentes del Derecho Tributario conforme a las particularidades de cada país. Hay que tener presente a este respecto que si bien, en términos generales, al Derecho Tributario se les aplican el mismo sistema de fuentes que a las demás ramas del Derecho, hay ciertas singularidades relevantes, como por ejemplo, los tratados internacionales, la actividad "normativa" o "seudo-normativa" de las Administraciones tributarias, etc.

Hay que tener en consideración igualmente los constantes cambios que experimenta la ley tributaria. También su aplicación retroactiva y los períodos de vacancia, más frecuentes de lo que sería deseable. Por lo mismo, una buena guía es consultar las publicaciones oficiales en los portales web correspondientes, cuidando de que efectivamente se trate de textos vigentes, ya que en estos sitios pueden obtenerse distintas versiones de los cuerpos legales, desde la original, pasando por los textos modificados, los vigentes a la fecha de la búsqueda, hasta los que estarán vigor cuando terminen ciertos

[855] Ibidem, p. 223.

[856] Según algunos autores, una de las razones por las cuales surgen problemas de método en el Derecho Tributario, es la característica de ser una disciplina transversal, ya que "establece un contacto específico con una parte relevante del ordenamiento jurídico, y al mismo tiempo es objeto y producto de la entera ciencia jurídica y de la economía". OSTERLOH, Lerke (2011), "Problemi di metodo nel Diritto tributario", en Mauricio Plazas Vega (coord.) *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, Temis-Jovene Editore, Bogotá-Napoli, p. 26.

períodos de vacancia de algunas normas. En cuanto a la búsqueda de normas legales en España, Portugal y Chile, se recomienda, respectivamente, consultar la Agencia Estatal de Boletín Oficial del Estado (BOE)[857], el Diário da República[858] y Ley Chile de la Biblioteca del Congreso Nacional[859].

A propósito de las normas legales, un buen ejercicio inicial básico, no concluyente ni mucho menos explicativo, pero que puede arrojar algunas semejanzas y diferencias iniciales en la regulación de la materia estudiada, es la tabulación de las normas legales tributarias directamente vinculadas con el problema objeto de investigación.

En la siguiente tabla, precisamente, hacemos dicha tabulación de normas legales relevantes en las leyes generales tributarias de España, Portugal y Chile.

ESPAÑA LEY GENERAL TRIBUTARIA[860]	PORTUGAL LEI GERAL TRIBUTÁRIA[861]	CHILE CÓDIGO TRIBUTARIO[862]
Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. 1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, incluidos los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios, por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias: a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, incluidas en su caso las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad	**Artigo 64.º Confidencialidade** 1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. 2 - O dever de sigilo cessa em caso de:	**Artículo 35.-** Junto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador. El contribuyente podrá cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional. El Servicio podrá exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y

[857] https://www.boe.es/.
[858] https://diariodarepublica.pt/dr/home.
[859] https://www.bcn.cl/leychile/.
[860] BOE, Ley General Tributaria y sus reglamentos, edición actualizada a 25 de mayo de 2023. Disponible en: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/index.php?tipo=C.
[861] Decreto-Lei n.º 398/98, Lei Geral Tributária, edição atualizada ao 14 do junho de 2023. Disponible en: https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775. Destacado nuestro.
[862] Decreto Ley N° 830, de 1974, Código Tributario, versión actualizada que incluye la última modificación de 30 de junio de 2022. Disponible en: https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374. Destacado nuestro.

solidaria, supere el importe de 600.000 euros. b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo original de ingreso en periodo voluntario. En el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que haya transcurrido el plazo de pago del artículo 62.2 de esta Ley tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago. A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas. 2. En dichos listados se incluirá la siguiente información: a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle: – Personas Físicas: nombre apellidos y NIF. – Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF. b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación. 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales. La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera. 4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.	a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal; e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel. 3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária. 4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito. **5 - Não contende com o dever de confidencialidade:** **a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;** b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de atividades ou outras, de acordo com listas que a	ganancias, documentos o exposición explicativas y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad. **El Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna**, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Código u otras normas legales. Tampoco podrán divulgar el contenido de ningún proceso de fiscalización realizado en conformidad a las leyes tributarias, destinado a determinar obligaciones impositivas o a sancionar a un contribuyente. El precepto anterior no obsta al examen de las declaraciones por los jueces o al otorgamiento de la información que éstos soliciten sobre datos contenidos en ellas, cuando dicho examen o información sea necesario para la prosecución de los juicios sobre impuesto y sobre alimentos; ni al examen que practiquen o a la información que soliciten los fiscales del Ministerio Público cuando investiguen hechos constitutivos de delito, **ni a la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de cada contribuyente en particular.** Para los efectos de lo dispuesto en este artículo y para el debido resguardo del eficaz cumplimiento de los procedimientos y recursos que contempla este Código, sólo el Servicio podrá revisar o examinar las declaraciones que presenten los contribuyentes, sin perjuicio de las atribuciones de los Tribunales de Justicia, de los fiscales del Ministerio Público y de la Contraloría General de la República, en su caso. La información tributaria, que conforme a la ley proporcione el Servicio, solamente podrá ser usada para los fines propios de la institución que la recepciona.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado. En el caso de que los deudores paguen la totalidad de la cantidad adeudada a la fecha de referencia antes de la finalización del plazo para formular alegaciones, no se incluirán en los listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias. Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 o a los pagos efectuados por el deudor a que se refiere el párrafo anterior, debiéndose aportar en este caso justificación fehaciente de dichos pagos. Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1 o cuando a la conclusión del plazo para formular alegaciones se hubiera satisfecho la totalidad de las deudas o sanciones tributarias.	administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade. c) A notificação, pela administração tributária, de sujeito passivo que disponibilize uma interface eletrónica para efeitos de acionar a responsabilidade solidária deste. **6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT[863]-[864].** 7 - Para efeitos do disposto na alínea d) do n.º 2, e com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal, as autoridades judiciárias acedem diretamente às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira. 8 - A concretização do acesso referido no número anterior é disciplinada por protocolo a celebrar entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira.	Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos precedentes, el Servicio publicará anualmente en su sitio web[865], información y estadística relativas al universo total de contribuyentes y al cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a la información existente en sus bases de datos hasta el año anterior. La publicación incluirá información sobre el total de utilidades declaradas, ingresos brutos declarados, ingresos afectos a impuesto a la renta, retiros efectivos, remesas o distribución de utilidades, gastos aceptados y rechazados, así como monto de las devoluciones de impuestos efectuadas. **La publicación a que se refiere este inciso no podrá contener información que permita identificar a uno o más contribuyentes en particular.** El Servicio determinará mediante resolución la forma en que se dará cumplimiento a lo dispuesto en este inciso. **Artículo 169.-** Constituyen título ejecutivo, por el solo ministerio de la ley, **las listas o nóminas de los deudores que se encuentren en mora**, las que contendrán, bajo la firma del Tesorero Regional o Provincial que corresponda, la individualización completa del deudor y su domicilio, con especificación del período y la cantidad adeudada por concepto de impuesto o de sanciones en su caso y del tipo de tributo, número en el rol si lo hubiere y de la orden de ingreso, boletín o documento que haga sus veces. El Tesorero General de la República determinará por medio de instrucciones internas la forma

[863] "Artigo 177.º-A. Situação tributária regularizada
1 - Considera-se que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verifique um dos seguintes requisitos:
a) Não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros;
b) Esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais;
c) Tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais;
d) Tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º, havendo garantia constituída, nos termos legais.
2 - À constituição de garantia é equiparada, para estes efeitos, a sua dispensa e a sua caducidade".

[864] Código de Procedimento e Processo Tributário, Decreto-Lei N° 433/99, edição atualizada ao 14 de junho de 2023. Disponível em: https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575.

[865] https://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_generales.html.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio. Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación. La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado. Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros. La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación. El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo. 5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. 6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, salvo que se verifique el pago en los casos y con los requisitos señalados en dicho apartado.		como deben prepararse **las nóminas o listas de deudores morosos**, como asimismo todas las actuaciones o diligencias administrativas que deban llevarse a efecto por el Servicio de Tesorerías, en cumplimiento de las disposiciones del presente Título.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas. Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley. 7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.		

Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, resulta recomendable, y lo sería especialmente para el caso de que alguno(s) de los ordenamientos jurídicos comparados no contemple(n) expresamente la divulgación de información sobre deudores tributarios morosos en la ley tributaria, como sucede en la especie con Chile, consultar igualmente otros textos legales, como por ejemplo, la ley sobre protección de datos personales.

El recurso a la historia legislativa también podría ser de utilidad para comprender mejor la regulación o la ausencia de esta. En efecto, en el caso chileno, mediante el proyecto de ley se propuso modificar la Ley N° 19.628, sobre protección de la vida privada y de datos de carácter personal, permitiendo al Servicio de Tesorerías el envío de deuda morosa a registros o bancos de datos. En todo caso, y aquí los límites, la deuda a publicar debía cumplir ciertos requisitos: (a) tratarse de una deuda indubitada, esto es, que no existan instancias de reclamación administrativas o jurisdiccionales pendientes; (2) constar en título ejecutivo de cobro; y (3) el agotamiento previo de los medios de cobro administrativos por parte de la autoridad tributaria recaudadora. De esta forma,

entendía el Gobierno, se equilibraban los intereses fiscales y los derechos de los contribuyentes[866]. Este proyecto de ley fue rechazado por la Cámara de Diputados.

De igual modo, deben tenerse en consideración las normas constitucionales relativas a materias tributarias y a la protección de la vida privada y los datos personales. En los apartados siguientes, especialmente, cuando analicemos la jurisprudencia de los tribunales de los tres países comparados, señalaremos las normas constitucionales relevantes en cada caso.

Por su parte, los criterios o conceptos doctrinales hay que buscarlos en manuales de Derecho Tributario, monografías, artículos, periódicos, conferencias, seminarios, etc. Una buena guía de búsqueda a este respecto, en ningún caso exhaustiva, es la que entrega THURONYI en unos de sus trabajos[867].

Vinculado con el apartado anterior, se encuentra la diferencia observable entre la actividad doctrinal española y la portuguesa en lo que concierne al mecanismo de la publicación de listas de deudores tributarios morosos. En efecto, en Portugal el tema no ha tenido mucho eco a nivel doctrinal, ya que salvo un par de artículos[868], entre los cuales el nuestro[869], la materia aparece tratada residualmente a nivel de manuales o lecciones al tratar el deber de confidencialidad tributaria[870] o en leyes comentadas o anotadas. La situación es muy distinta en España, donde la producción doctrinal es mucho más

[866] "Lo mencionado anteriormente permite entregar un marco apropiado para el ejercicio de dicha facultad, lo cual no hace más que fortalecer y privilegiar la certeza jurídica respecto de la naturaleza y requisitos que deberá cumplir la deuda que se desee informar, lo cual, desde el punto de vista del contribuyente, permite eliminar todo rastro de discrecionalidad en la confección de dichos reportes, y respecto del Servicio de Tesorerías regula una herramienta moderna y eficiente de cobro y regida por parámetros públicos y objetivos". Mensaje del proyecto de ley N° 204-355, de 24 de julio de 2007, Boletín 5245-05.
[867] THURONYI (2006), ob. cit., pp. 709-718.
[868] DE CAMPOS AMORIN, J. y ROCHA, Ana Paula (2018), "O dever de confidencialidade na relação jurídico-fiscal – Notas sobre a detenção e a divulgação de dados pessoais dos contribuintes por parte da Administração Tributária", Cadernos de Justiça Tributária, N° 21, pp. 25-35; MARQUES, Paulo (2022), "As garantias de defesa dos contribuintes devedores publicitados. Uma visão administrativa e tributária integrada", *Revista de Direito Administrativo*, N° 13, pp. 41-48.
[869] ALBURQUENQUE (2006), ob. cit., pp. 108-199.
[870] Ver, por todos, CASALTA NABAIS (2022), ob. cit., p. 358.

fecunda, en particular a nivel de monografías[871] y artículos de opinión[872]. Así, como veremos más adelante, lo ha reconocido en fecha reciente el Tribunal Supremo español. Sería interesante intentar encontrar las razones de esta diversa intensidad del desarrollo doctrinal entre los países, considerando, además, que en el caso de Portugal la medida en cuestión se encuentra vigente desde 2006[873] y en España desde 2015.

En cuanto a la jurisprudencia relevante, previo a la búsqueda de esta, y para facilitar su obtención, sería recomendable (otra guía) establecer los tribunales con competencia para conocer materias tributarias. Hay que distinguir los tribunales propiamente

[871] Así, por ejemplo, GARCÍA NOVOA, César (2018), *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios: Publicación de situaciones de incumplimiento relevante*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2016), *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra.

[872] ABERASTURI GORRIÑO, Unai (2017), "La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?", *Revista de Administración Pública*, N° 203, pp. 383-421; ABERASTURI GORRIÑO, Unai (2017), "La lista de deudores de la Ley General Tributaria. ¿Una cuestión de transparencia?", *Revista de Internet, Derecho y Política*, N° 24, pp. 77-91; CAYÓN GALLARDO, Antonio (2015), "La publicación del «listado de morosos» y de la identidad de los «defraudadores» a la Hacienda Pública", *Revista Técnica Tributaria*, N° 111, pp. 13-32; DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2016), "Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios", *Nueva Fiscalidad*, Nº 6, pp. 125-143; DONCEL NÚÑEZ, Sergio (2016), "El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿Tienen carácter sancionador?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 395, pp. 97-110; ESCRIBANO, Francisco (2015), "Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes", *REDF*, Civitas, N° 165, pp. 39-43; GARCÍA CARACUEL, María (2023), "El derecho al respeto de la vida privada y la protección de datos de carácter personal en las listas de deudores tributarios", *Nueva Fiscalidad*, N° 1, pp. 219-231; MARTÍN QUERALT, Juan Bautista (2013), "Listas de morosos o de defraudadores… esa es la cuestión". *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, N° 265, pp. 4-6; MATA SIERRA, María Teresa (2016), "La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos", en Isaac Merino Jara y Juan Calvo Vérgez (coords.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Huygens, Barcelona, pp. 139-166; MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio (2016), "Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y publicación de listado de deudores", en *Comentarios a la ley general tributaria al hilo de su reforma*, José Luis Bosch Cholbi (coord.), Ed. Wolters Kluwer, pp. 147-182; OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2015), "La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales", *Quincena Fiscal*, N° 11, pp. 1-20; OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2016), "El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de datos personales", *Documentos – Instituto* de *Estudios Fiscales*, N° 13, pp. 187-197; OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2017), "Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales", *Quincena Fiscal*, N° 14, pp. 61-108; OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2019), "La eficacia del listado de incumplidores relevantes a la Hacienda Pública", *IDP*, N° 28, pp. 85-97; OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2021), "Un quinquenio revelando la identidad de los morosos a la Hacienda Pública", en Amparo Navarro Faure (Dir.) *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial Documentos*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 715-729; SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (2018), "Reflexiones acerca de la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, N° 169, pp. 177-204.

[873] La norma habilitante para que la autoridad fiscal actúe publicitando a los deudores tributarios morosos, la encontramos en la Lei Geral Tributária, artículo 64°, a partir de la redacción dada por el artículo 57° de la Ley de Presupuestos para 2006 (Lei n°. 60-A/2005, de 30 de diciembre).

tributarios (tienen competencia exclusiva o preponderante para conocer asuntos tributarios) y los tribunales no propiamente tributarios (conocen de distintas materias, entre las cuales, algunos asuntos tributarios). En algunos casos, como sucede con la mayoría de los países europeos, entre los cuales España y Portugal, habrá que incluir desde luego al TEDH y al Tribunal de Justicia de la Unión, según corresponda. En cualquier caso, el comparatista tributario debe tener claro que la jurisprudencia de los tribunales tributarios no es la realidad o tal vez sólo dé cuenta de una parte de esta.

En las sugestivas palabras de VAN HOECKE, "[d]ebe quedar claro que la jurisprudencia no siempre ofrece una imagen correcta del derecho viviente en la sociedad. Cuando, por ejemplo, no se puede encontrar ninguna jurisprudencia en algún país, puede significar que la ley se ha vuelto obsoleta, que el problema social subyacente ha desaparecido, pero también que los problemas anteriores en cuanto a la interpretación de la ley hayan sido entretanto resueltos, para que los casos ya no se presenten ante los tribunales, ya que todos (o al menos sus asesores) sabe perfectamente cómo aplicar la ley. También puede significar que un ordenamiento paralelo gobierna el caso, en lugar del derecho (mafia, por ejemplo). Los tribunales son los hospitales del orden social. Sólo los casos 'malos' llegan a la corte. Los sanos permanecen invisibles en los registros de las decisiones judiciales. Para una descripción general de la realidad jurídica, un análisis de las decisiones judiciales en la investigación comparativa debe complementarse [idealmente, claro está] con algunas sociológicas legales [tributarias]"[874].

Sin perjuicio de la cautela anterior, haciendo nuestro el pensamiento de CHOMMIE[875] en orden a que ignorar en un estudio comparativo la maquinaria y las técnicas judiciales conllevaría el riesgo de ser superficial, en los párrafos siguientes, revisaremos algunos

[874] VAN HOECKE, ob. cit., pp. 17-18.
[875] CHOMMIE, John C. (1956), "Why Neglect Comparative Taxation?", *Minnesota Law Review*, vol. 40, p. 224.

pronunciamientos emanados de los tribunales respecto a la publicación de listas de deudores tributarios morosos en los países objeto de comparación, comenzando por España[876].

[876] La Constitución española de 1978 consagró expresamente en el Título V Del Poder Judicial, artículo 117.5, que el "principio de la unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales". Dicho principio es reafirmado, enseguida cuando el artículo 123.1 dispone que el "Tribunal Supremo, con jurisdicción en toda España, es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo en lo dispuesto en materia de garantías constitucionales".

En la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, se reitera el principio en cuestión y se señala el ámbito de atribuciones de las ramas que integran el Poder judicial. De este modo, se establece que los tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas. Todo esto debe ser complementado con lo dispuesto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dejamos planteado lo anterior, porque la tutela del contribuyente en el ordenamiento español se produce por una doble vía: (1) la *vía administrativa* articulada en torno a las reclamaciones económico-administrativas, que se sustancian ante Tribunales del mismo nombre, y (2) la *vía jurisdiccional*, que discurre dentro del marco de la llamada jurisdicción contencioso-administrativa.

Los Tribunales económico-administrativos son órganos administrativos integrados en la estructura del Ministerio de Economía y Hacienda, pero con independencia funcional respecto a la Administración tributaria. En efecto, estatuye el artículo 93.2 de LGT que las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán en forma separada de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

Ahora bien, son órganos económico-administrativos: el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y los Tribunales Económico-Administrativo Regionales (TEAR). Se componen de funcionarios de la administración del Estado o de los organismos públicos y de las Comunidades autónomas.

Agotada la vía administrativa, o en los términos del artículo 249 de la LGT, las "resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente". Por lo tanto, no especifica la LGT cuáles son los órganos jurisdiccionales pertenecientes al orden contencioso-administrativo que concretamente resolverán las controversias tributarias.

Seguramente optó el legislador tributario por la fórmula anterior ya que para determinar las competencias específicas se deben tener en consideración una serie de aspectos: el tipo de Hacienda Pública (local, autonómica, estatal); la naturaleza de las actuaciones (generales o particulares); la vía administrativa previa que hay que agotar para acceder al contencioso. No menor importancia juega también en la definición competencial, la cuantía del asunto controvertido.

En lo que respecta a la competencia en materia de Hacienda pública local se debe distinguir entre (1) las disposiciones generales (normas de rango inferior a la ley reguladora de tributos locales); y (2) los actos tributarios locales (actos de aplicación de tributos). En el caso (1) conoce en única instancia el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma, con recurso de casación ante el Tribunal Supremo. El en caso (2) procede en vía administrativa recurso de reposición preceptivo, luego recurso para ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo del territorio. Si el asunto supera un determinado monto se podrá apelar al Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma.

En cuanto a la competencia en materia de Hacienda autonómica, la misma distinción. En el caso (1), impugnación directa –en única instancia– ante el correspondiente Tribunal Superior de Justicia, procediendo recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Respecto de los actos tributarios de la Comunidad (caso 2), hay que distinguir entre los tributos propios y los cedidos. Los actos sobre tributos propios dictados por órganos periféricos son de competencia del Juez de lo Contencioso-Administrativo del territorio, con posterior apelación ante el Tribunal Superior de Justicia. Los actos sobre tributos propios dictados por órganos centrales son de la competencia del Tribunal Superior de Justicia, con posibilidad de casación al Tribunal Supremo si sobrepasa determinado monto. Por otro lado, respecto a los actos sobre tributos cedidos procede revisión en vía administrativa por los TEA's, para luego impugnar ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma y casación al Tribunal Supremo.

Sobre la competencia en materia estatal es necesario hacer la misma distinción entre actos generales y particulares. Respecto de los primeros hay diferencias en función del órgano o autoridad que lo ha dictado: si ha sido dictado por un organismo público con personalidad jurídica propia y competencia en todo el

En España, la actividad jurisprudencial de los tribunales superiores ha sido especialmente intensa en el 2023[877]. Veamos.

Comenzaremos con la sentencia del Tribunal Supremo N° 50/2023, de 20 de enero de 2023. Los hechos del caso, en síntesis, dicen relación con la inclusión de la Tesorería General de Seguridad Social (TGSS) en el listado de deudores morosos de la Hacienda Pública municipal por incumplimiento en el pago del Impuesto a los Bienes Inmuebles (IBI) y la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos. La inclusión fue acordada por el Ayuntamiento de Madrid. Por lo tanto, la controversia jurídica se produce entre dos administraciones públicas. Es oportuno agregar que las liquidaciones emanadas del referido Ayuntamiento habían sido impugnadas por la TGSS en sede administrativa y judicial por entender que no resultaba obligada al pago de los tributos en cuestión, incluso al momento de la inclusión en el listado controvertido, tales liquidaciones habían sido declaradas nulas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

territorio nacional, son competentes los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo con apelación a la Audiencia Nacional y casación al Tribunal Supremo; si ha sido dictado por Ministros o Secretarios de Estado la competencia corresponde, en única instancia, a la Audiencia Nacional con posibilidad de casación al Tribunal Supremo; si ha sido dictado por el Consejo de Ministros o las Comisiones delegadas del Gobierno, conoce directamente el Tribunal Supremo. Contra los actos tributarios particulares dictados por el Estado, es preciso agotar la vía administrativa ante los TEA's. Cuando la última palabra emana del TEAC, la demanda contenciosa se dirige a la Audiencia Nacional, con eventual casación al Tribunal Supremo. Contra las resoluciones de los TEAR que agoten la vía administrativa, procederá recurso contencioso ante el correspondiente Tribunal Superior de Justicia, sin ulterior recurso.

[877] Como observan algunos autores, es la primera vez que el Tribunal Supremo se pronuncia sobre esta materia. Ver HINOJOSA TORRALVO, Juan José (2023), "Un análisis jurisprudencial sobre derechos fundamentales y publicidad de listas de morosos tributarios", *Revista de Estudios Europeos*, N° extraordinario monográfico 2, p. 271. Antes lo había hecho la Audiencia Nacional en SAN de 11 de julio de 2016, recurso N° 39/2016. Ver sobre este pronunciamiento el análisis de ALARCÓN GARCÍA, Esaú (2017), "La inclusión en la lista de deudores de deudas en trámite de aplazamiento: Análisis de la SAN de 11 de julio de 2016 (rec. núm. 39/2016), *RCyT. CEF*, N° 407, pp. 210-218. En este caso, como se describe en el artículo recién citado, el contribuyente había solicitado aplazamiento de la deuda tributaria acumulada, el que finalmente había sido concedido, no obstante lo cual la Administración tributaria igualmente incluye al contribuyente en el listado de deudores morosos. Frente a esta situación, el contribuyente recurre ante los tribunales competentes, uno de los cuales ordena al director general de la AEAT cesar en la vía de hecho, excluyendo preventivamente a la entidad recurrente de la lista de deudores tributario. Luego, el Estado impugna esta resolución judicial, alegando que existiría un procedimiento legal establecido. La Audiencia Nacional desestima la pretensión estatal, ya que considera que al comprobarse la solicitud y concesión del aplazamiento, concurre una de las causales que impide la inclusión del contribuyente en la comentada lista.

En consecuencia, el interés casacional en la especie versa sobre (1) la posibilidad de incluir en el listados de deudores tributarios morosos del artículo 95 bis de la LGT deudas o sanciones tributarias que no sean firmes por encontrarse impugnadas en sede judicial; y (2) esclarecimiento del procedimiento a seguir por parte del interesado que pretenda impugnar su inclusión en la lista objeto de la controversia, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza también a cuestiones jurídicas (alcance de la impugnación)[878].

La posición de las partes recurrente y recurrida sobre estas materias, naturalmente opuestas, las cuales habían sido alegadas con argumentos diversos, igualmente, en las instancias previas correspondientes (Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 1 de Madrid y Tribunal Superior de Justicia de Madrid).

Delimitada la controversia jurídica, el Supremo Tribunal continúa la fundamentación de su decisión, haciendo dos observaciones preliminares (FJ 1°). La primera, para constatar que desde la entrada en vigor de la publicación de los incumplimientos tributarios relevantes, han protagonizado el debate los derechos a la privacidad y a la protección de datos personales. Lo hace porque, en la especie, no cabe hablar de privacidad de una entidad jurídica pública (TGSS), lo que no es obstáculo –complementa razonablemente– para que se pueda hacer referencia y aplicar jurisprudencia (nacional y europea) sobre el principio de proporcionalidad, que "evoca unas ideas de valoración y ponderación, a las antípodas del automatismo que parece emanar de la dicción literal del precepto (más adelante, como veremos, imputa críticamente este automatismo al Ayuntamiento de Madrid). Con todo, no estima necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad. La segunda, para hacer abstracción de que la ley declare inembargables los bienes de la TGSS "o, en fin, de que

[878] Ver considerando segundo de los antecedentes de hecho.

esta represente el paradigma del desconocimiento de los mecanismos articulados para procurar la satisfacción y pago de deudas entre diferentes Administraciones públicas".

Luego de transcribir el artículo 95 bis de la LGT, el Tribunal Supremo realiza diversas consideraciones y constataciones generales críticas sobre este de especial interés para el asunto que analiza (y otros similares)[879]: (i) se limita a situaciones de "incumplimiento relevante", concepto jurídico indeterminado, cuya única concreción es cuantitativa, según supere o no el importe de 1.000.000 de euros, actualmente 600.000 euros; (ii) originalmente el artículo en cuestión no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea, no obstante que la protección de datos es una materia armonizada, laguna que se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio[880]; (iii) no reconoce margen de discrecionalidad (de apreciación ni de ponderación) a la Administración tributaria para decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado; (iv) sólo ampara la publicación de deudores tributarios (personas físicas o jurídicas), por tanto, "quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto"; (v) delimita la publicidad exclusivamente al ámbito del Estado, no expresando nada sobre los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales; y (vi) no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes. Esta última consideración –anticipamos– será una de las claves de la decisión del Tribunal de Casación. Nótese que estas consideraciones generales e introductorias ya dejan entrever un juicio bastante crítico de la judicatura acerca de la técnica legislativa empleada en el artículo 95 bis de la LGT y los problemas aplicativos que esta situación produce.

[879] Ver FJ 3°.

[880] Para un análisis crítico de las reformas introducidas por esta ley en la normativa reguladora de las listas de deudores tributarios morosos, ver MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2022), "Las reformas introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos", en Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz (dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pp. 539-578.

Enseguida, con el propósito de encuadrar su decisión con relación a todos los aspectos relevantes, y más concretamente respecto al carácter reservado de los datos tributarios y la privacidad, la sentencia en comento hace referencia a normativa y jurisprudencia nacional (FJ 3°.1), jurisprudencia relacionada con la CEDH (FJ 3°.2) y con el Derecho de la Unión Europea (FJ 3°.3)[881].

En relación con la CEDH, se mencionan las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 27 de junio de 2017, *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia v. Finlandia* (núm. 931/13) y de 12 de enero de 2021, *B. v. Hungría* (núm. 36345/16). Respecto de este último caso, constata que el asunto fue remitido a la Gran Sala, encontrándose a esa fecha (enero de 2023) pendiente de resolver. Recordemos que la Gran Sala dictó sentencia a este respecto el 9 de marzo de 2023. Sobre todos estos fallos hemos realizado antes sendos análisis y comentarios en clave comparativa y, por tanto, nos remitimos a ellos[882]. Simplemente agregar que el Tribunal Supremo español, al menos en esta materia, pareciera estar en sintonía con la idea de un Derecho Común Europeo en el sentido postulado por HÄBERLE.

En cuanto al Derecho de la UE, cita las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de noviembre de 2010, *Volker*[883], C-92/09, ECLI:EU:C:2010:662, y de 27 de septiembre de 2017, *Puškár*, C-73-16, ECLI:EU:C:2017:725. De la primera de estas sentencias, el Tribunal Supremo español infiere la idea de que a efectos de la

[881] Dicho de otro modo, "[e]xiste también una interesantísima jurisprudencia de tribunales internacionales que el TS trae a colación oportunísimamente. En este aspecto, la sentencia 50/2023 (…) es un excepcional recopilatorio, perfectamente hilvanado, que avala la decisión final de considerar que las deudas y sanciones que permiten la inclusión en las listas del art. 95 bis LGT han de ser firmes". HINOJOSA, ob. cit., p. 281.
[882] Ver *supra* p. 255 y ss., y p. 292 y ss., respectivamente.
[883] Como constata CALVO VÉRGEZ, el Consejo General del Poder Judicial advirtió en su Informe al Anteproyecto de Ley de Reforma Tributaria planteó serias dudas sobre la compatibilidad de la regulación que se proyectaba sobre la publicidad de los incumplimientos tributarios con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Unión Europea (TJUE), "contenida, entre otras, en su sentencia de 9 de noviembre de 2010 (Asunto *Volker*)". CALVO VÉRGEZ, Juan (2015), "A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT (1)", *Diario La Ley*, N° 8584, p. 5.

protección de datos no caben automatismos[884]. En cambio, de la segunda, pareciera que le sirve para fundamentar la necesidad de realizar un juicio de proporcionalidad[885].

Para hacerse cargo de una de las cuestiones controvertidas, el Tribunal Supremo constata que hay ciertos apartados del artículo 95 bis de la LGT que podrían sugerir que el legislador tributario prescinde del requisito de la firmeza[886], pero también da cuenta de argumentos que justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias incluidas en el listado sean firmes[887], adhiriendo a esta segunda posición (tesis de la firmeza de las deudas y sanciones tributarias).

En el caso enjuiciado, se agrega, existía una controversia jurídica judicializada sobre uno de los elementos vertebrales de toda relación jurídica-tributaria, la propia condición de deudora de la TGSS. No obstante no haber certeza sobre el particular y la

[884] "Asimismo, afirma que [se refiere a la sentencia del TJUE], antes de divulgar información sobre una persona física, las instituciones están obligadas a poner en la balanza, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de sus acciones y, por la otra, la lesión de los derechos recocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta sin que quepa atribuir una primacía automática al objetivo de transparencia frente al derecho a la protección de datos de carácter personal, ni siquiera aunque estén en juego intereses económicos importantes" (FJ 3°). Esta idea se reafirma en el FJ 4° de la STS.

[885] "Por tanto, el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116)". FJ 3°, parte final.

[886] Transcribe los siguientes apartados del artículo en cuestión: "dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario"; "[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas"; y "[l]o dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas". Sin embargo, estos argumentos de textos, por distintas razones, son desechados por el Tribunal Supremo.

[887] A este respecto, como primer argumento (en cierto modo, a nuestro juicio, *in dubio contra legislatore*), se indica que "la dicción del precepto dista mucho de ser ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión improcedente en dicha lista". "Por otro lado, –continúa– la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT, frente a la norma a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT, avala la exigencia de firmeza".

existencia de pronunciamientos de otro tribunal anulando la deuda por no tener tal calidad de deudora, el Ayuntamiento en cuestión tomó la decisión de incluirla en su acuerdo de publicación de deudores morosos.

Lo anterior, continúa razonando el Tribunal de Casación, "es de una gravedad extrema", ya que se produce un "daño reputacional" a una Administración Pública y "justificada alarma social", menoscabo que puede afectar al Estado en su conjunto, considerando, además, que el ordenamiento contempla otros mecanismos para resolver conflictos inter-Administraciones[888] y que la reparación de este tipo de daño difícilmente podría ser reparado por la sola declaración de la errónea incorporación en la lista de deudores morosos (FJ 4°).

Exhorta, a continuación, a las Administraciones públicas competentes, por las razones anteriores, y también por la jurisprudencia citada del TJUE, a evitar automatismos y a "hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT" (FJ 4°). Es decir, corresponde utilizar en este tipo de casos, asimismo, el principio de proporcionalidad de constante aplicación por la justicia constitucional y europea.

Por lo demás, complementa el Tribunal Supremo, el mecanismo de la publicación de los incumplimientos tributarios siendo una excepción a la regla general de reserva de los datos tributarios, hay que encuadrarlo en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal por medio del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios.

[888] "El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno en el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas" FJ 4°.

Asimismo, le resulta paradójico al TS, con razón nos parece, "que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas [en el artículo 235 del Código Penal], no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes" (FJ° 4°).

Se hace referencia, igualmente, a la jurisprudencia civil relativa a la inclusión de los ciudadanos en los "registros de morosos", la cual viene exigiendo para que la inclusión sea legítima que ella sea pertinente, no cumpliendo esta condición "cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda" (FJ 4°).

En consecuencia, a partir de una interpretación *favor constitucionis*, concluye, respecto de la primera de las cuestiones de interés casacional, que la falta de previsión expresa del requisito de la firmeza de las deudas y sanciones tributarias, no puede ser obstáculo para la concurrencia de esta exigencia, ya que lo contrario autorizaría a cuestionar la constitucionalidad de la LGT por vulneración del derecho a la privacidad o del principio de seguridad jurídica, principio constitucional y una de las prioridades de la LGT (FJ 4°).

Atendiendo al objeto de la impugnación y a razones de tutela judicial efectiva, en cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, el Tribunal Supremo establece la doctrina de que el obligado podrá invocar cualquier motivo de hecho o de derecho relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación (FJ 5° y 6°).

En virtud de todo lo anterior, la sentencia impugnada es casada y anulada, desestimando el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid y confirmando la consecuencia anulatoria de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 1 de Madrid respecto de la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018.

Pocos días después, el propio Tribunal Supremo, por sentencia de 25 de enero de 2023, se pronuncia sobre un recurso de casación que versa sobre las mismas cuestiones de interés casacional, los mismos tributos y entre las mismas partes que en la antes comentada STS 50/2023. Como no podía ser de otro modo, el Tribunal realiza las mismas advertencias y consideraciones jurídicas, transcribiendo en su totalidad los fundamentos de derecho de la sentencia de 20 de enero de 2023 y aplicando, en consecuencia, la misma doctrina. Sin embargo, va un poco más allá sobre el objeto de la discusión, precisando que la parte recurrente no está discutiendo su condición de deudora, sino "básicamente, es que no siendo deudor de la deuda de la que deriva su inclusión en la Lista, y estando la misma, *subiudice*, no procedía su inclusión" (FJ 3°).

Asimismo, se observa que el artículo 95 bis de la LGT, desde su publicación, ha generado una importante polémica doctrinal, sobre su naturaleza, carácter y necesidad por incidir sobre derechos fundamentales. En este mismo sentido, expresa que "ha de reconocerse que el asunto que nos ocupa es un ejemplo paradigmático de los numerosos problemas que la aplicación de esta figura plantea" (FJ 4°)[889].

[889] "Esta afirmación del TS debería ser suficiente para justificar una reforma del artículo 95 bis de la LGT. A través de ella el legislador debería acomodar dicho precepto a la interpretación que ha realizado el TS del mismo. Pero se tendría que dar un paso más allá, pues se debería aprovechar la ocasión para realizar una reforma más amplia de esta figura, pues, como he señalado reiteradamente en publicaciones anteriores, es posible introducir soluciones que sean más respetuosas con los derechos y garantías de los contribuyentes y que, además, determinarían una mayor eficacia de la publicación de los listados a efectos del cobro de las deudas y sanciones pendientes de pago, que debe ser el objetivo final de la publicación, y no, únicamente el escarnio público de quienes aparezcan en los listados. Así, se ha de realizar una amplia reforma que contemple otras situaciones que se excluyan de la publicación distintas de las previstas en el precepto y de las analizadas por el TS, y se deben introducir modificaciones en aspectos esenciales del procedimiento para llevar a cabo la publicación, su periodicidad y para hacer efectivo el ejercicio del derecho de

En fin, respecto del actuar y responsabilidad del Ayuntamiento de Madrid, se constata que, amparándose en una interpretación literal y formal de la norma, utiliza la publicación de una forma ilegítima, imprudente y "torticera", con una finalidad distinta a la que justificó la incorporación del artículo 95 bis a la LGT[890], sin que ello implique cuestionar los fines que persigue la figura o su idoneidad (FJ 4°).

Todavía sobre los listados, los primeros días de febrero de 2023, es decir, en fecha muy próxima a las dos sentencias anteriores, el Tribunal Supremo dicta dos nuevas sentencias (STS N° 130/2023 y STS N° 131/2023, ambas de 2 de febrero de 2023) en que aplica una doctrina similar a la establecida en dichos pronunciamientos y con base común en muchos de sus argumentos[891]. Con todo, conviene advertirlo, en estos últimos casos, a diferencia de los primeros, se trata de liquidaciones vinculadas a delitos ("LVD"). Por lo tanto, la cuestión controvertida principal en estos asuntos consiste en determinar si las deudas derivadas de LVD cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis de la LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos. Desde una

rectificación, entre otros aspectos". MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2023), "La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica: Análisis de la SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021", *RCyT. CEF*, N° 481, p. 131.

[890] "En este caso, dadas sus especiales circunstancias, no cabe salvar la responsabilidad del Ayuntamiento, amparándose en una interpretación literalista y formal de la norma y de que al tiempo de la inclusión no había un pronunciamiento definitivo de los tribunales, porque la forma de actuar del Ayuntamiento, en las circunstancias vistas, demuestra, sin lugar a dudas, que se utilizó la inclusión en la Lista no con la finalidad por la que se innova y justifica esta figura en el LGT, ya hemos hecho referencia al Preámbulo de la Ley, sino para someter a la TGSS a una presión ilegítima para procurar doblegar su posición jurídica. Todo los cual viene a poner en evidencia los peligros de la figura y la necesidad de realizar una interpretación del citado artículo que evite su utilización torticera y la vulneración, por la propia Administración, a la que se le debe exigir una especial prudencia en su actuar, de derechos fundamentales de los contribuyentes o de otros derechos dignos de protección, como, en este caso, procurar la confianza social en una Administración a la que se le asigna una función prestacional esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos" FJ 4°.

[891] En el FJ 5° se hace referencia expresa a las sentencias de 20 y 25 enero, transcribiendo varios pasajes de estas en relación a las siguientes cuestiones: "…, conexión de la procedencia jurídica de la publicación de la lista con la observancia de los derechos fundamentales de los ciudadanos, conforme se configuran en nuestra Constitución, en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, examen comparativo que permite supeditar determinados aspectos del artículo 95 bis LGT a un juicio de ponderación de la proporcionalidad, adecuación y necesidad de la medida de publicidad que se instrumenta, teniendo en cuenta, además, el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea en materia afectada por tal ordenamiento y armonizada en lo que atañe a la protección de datos de carácter personal".

perspectiva más general, el TS es llamado a discernir sobre la adecuación de la publicidad de los incumplimientos tributarios relevantes con el derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal (FJ 1°).

Especial objeto de discusión en estos casos –conviene advertirlo– es lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 95 bis de la LGT: "3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales".

Ahora bien, el Tribunal deriva su conclusión atendiendo más a la naturaleza jurídica de las LVD que al tema competencial. Así, lo pone de manifiesto en el FJ 6°: "Comencemos por expresar la conclusión a que llegamos: la liquidación vinculada al delito –LVD–, o por mejor decir, la deuda liquidada en aquélla (arts. 250 y concordantes de la LGT), no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en la lista del art. 95.bis LGT (…). La razón para alcanzar tal afirmación no está, según consideramos, tan relacionado con el tema competencial –aunque no es materia ajena al debate–, sino con la naturaleza jurídica de esa LVD y su posición instrumental al servicio de la causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos". En otras palabras, estima el Tribunal Supremo que las LVD no son un acto administrativo propiamente dicho amparado por la presunción de legalidad y, en consecuencia, es instrumental al proceso penal.

Profundiza en esta misma línea el Tribunal Supremo (FJ 6°), señalando que una tal "presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia constitucionalmente consagrada en materia penal (art. 24 CE) y el derecho

fundamental que asiste al investigado o encartado en una causa penal". "[D]erecho fundamental –agrega– que solo puede neutralizar el juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable". En resumidas cuentas, también estos casos, pero en función de la naturaleza de las LVD y una interpretación *favor constitucionis*, el Tribunal Supremo –razonablemente a nuestro entender– establece el criterio de la firmeza de las deudas y sanciones tributarias para la inclusión en la lista de deudores tributarios morosos consagrada en el artículo 95 bis de la LGT.

Se refuerza, acto seguido, la conclusión anterior, haciendo referencia a lo que disponen los artículos 250 y siguientes de la LGT, relativos, en general, a las liquidaciones cuando existen indicios de delitos contra la Hacienda Pública. En opinión del Tribunal Supremo, la sola lectura de estos preceptos "sitúa estas liquidaciones instrumentales [las LVD] vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la causa penal, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del art. 95 bis LGT, que sólo cabe establecer por el *Juez penal [al] determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública […]*[892]" (FJ 6°).

Como argumento complementario, el Tribunal Supremo se refiere al apartado 3 del artículo 95 bis de la LGT, primero, intentando establecer su sentido[893] (critica nuevamente al legislador por la poca claridad y la extensión de la disposición), para luego destacar que el precepto en cuestión contiene menciones imprescindibles: "que solo son susceptibles de incorporación a la lista de deudores, en caso de tributos estatales, aquellos

[892] Subrayado y cursiva en la sentencia.
[893] "Más bien parece indicar tal precepto que de las deudas por incumplimiento del deber de pago de tributos estatales se excluyen los cedidos a las CC.AA, porque en virtud de la cesión la Administración del Estado pierde con ello facultades amplias en relación con la gestión, la inspección y el ejercicio de la potestad sancionatoria" (FJ 6°).

en que *la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado*" (FJ 6°), presupuesto que no se verifica en el caso de las LVD, en tanto es el juez penal el que debe determinar la deuda.

En definitiva, en la visión del Tribunal Supremo, bastaría con "esclarecer la naturaleza de las LVD para excluirlas de plano del ámbito objetivo del artículo 95 bis LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en sentido propio, ni están investidas de la presunción de legalidad –incompatible con la presunción de inocencia– pues, además, es el proceso penal el que debe dilucidar la cuestión" (FJ 6°).

Respecto a la vulneración de los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal, se remite a lo ya declarado en sus sentencias de 20 y 21 de enero, en cuanto a la necesidad de un juicio de ponderación que considere el daño que se pudiere ocasionar al contribuyente con su exposición pública como deudor si después es anulada administrativa o judicialmente. En fin, de pasada, en el mismo fundamento jurídico, se califica a este mecanismo de publicidad como una "especie de picota o sambenito"[894].

[894] En otras palabras, "[e]l TS considera que el listado de morosos no deja de ser sino una especie de picota o sambenito", ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor (2023), "La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios: Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023 (rec. núm. 5225/2020)", *RCyT. CEF*, N° 481, p. 138.

En cualquier caso, no se trata de un mecanismo de este tipo nuevo. Han sido diversos los castigos e instrumentos utilizados para producir el escarnio público de los condenados en épocas pasadas. Además del bien conocido cepo, se utilizó todo tipo de utensilios con el propósito de marcar a determinados sujetos considerados antisociales: tobilleras, cinturones, muñequeras, collares, máscaras infamantes, la aureola del tonto o la corona de escarnio con campañilla, etc. En la mayoría de los casos estos instrumentos eran aplicados a personas cuyas actuaciones eran consideradas deshonestas o contrarias al orden moral y político establecido, aunque no causaran un daño directo a terceras personas. Así, borrachos, mercaderes deshonestos, jugadores o fumadores eran obligados a portar collares consistentes en pesadas botellas de madera o de piedra o gravosos pesos de balanza o gruesas monedas de hierro, collares de naipes, dados y pipas (principados alemanes y austriacos). También respecto de los borrachos hay antecedentes sobre la forma de exposición a la vergüenza pública denominada la "picota de tonel". Eran de dos tipos: las cerradas en el fondo, en las que la persona era colocada dentro con orines, estiércol y agua pútrida durante tiempo prolongado; o las abiertas, para que los condenados por las calles de la ciudad con ellas a cuestas. Los pobladores que no cumplían su deber de asistir a la misa dominical también eran blanco de esta clase de castigos: debían cargar con el llamado collar del renitente. En la Europa germánica (1600-1800) a los desobedientes e inconformistas con el poder político o eclesiástico se los obligaba a usar máscaras infamantes. Mucho más brutal todavía, en la Europa del siglo XVIII, era la práctica de marcar con hierros

En suma, para el Tribunal de Casación, solo puede incluirse en el Listado controvertido las deudas tributarias establecidas en sentencia firme condenatoria, no bastando con una LVD por su naturaleza instrumental y provisoria. En este mismo sentido, a partir de lo dispuesto en el artículo 235 ter de la LOPJ[895], se expresa que "[e]n materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda Pública en los casos mencionados por los artículos que los tipifican, requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que en ningún caso podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar" (FJ 6°)[896].

Como se aprecia entonces, el Tribunal Supremo español ha tenido que llenar ciertos vacíos o imprecisiones en la regulación legal relativa a la publicación de listados de morosos, en especial, respecto al requisito de la firmeza de las deudas y sanciones tributarias para su inclusión en ellos. Sería razonable esperar que la contundente doctrina sentada por el Alto Tribunal sea tenida en consideración en los futuros listados que sean publicados por las Administraciones tributarias, como asimismo por el legislador tributario introduciendo en el polémico artículo 95 bis las adecuaciones y complementaciones pertinentes[897].

---

ardientes al condenado, generalmente en el hombro, pero también en la mejilla o en la frente. Para que toda la comunidad asociase la marca al tipo de delito cometido, se usaba un código de letras o símbolos predeterminados. Un verdadero espectáculo público constituía la situación de los condenados a la pena capital y los condenados a presenciarla.

[895] "Artículo 235 ter.

1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal".

[896] "En suma, la interpretación de la LGT no puede contrariar la dicción literal de la LOPJ y, menos aún, cuando las medidas recogidas en una y otra recaigan en los mismos datos (identificación del defraudador –deudor– y del importe defraudado –e impagado–), estén destinadas al mismo objetivo («*fines preventivos y educativos*») y afecten a los mismos derechos fundamentales (los del art. 18 CE)". MORENO CORTE, Marta (2023), "La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, Rec. Núm. 5225/2020", *Revista Técnica Tributaria*, N° 141, p. 187.

[897] En este sentido, HERNÁNDEZ GUIJARRO propuso en 2019 la inclusión, como requisito de la publicación de los deudores con la Hacienda Pública, de "la condición de resolución administrativa firme". En el mismo

Veamos ahora si en Portugal los tribunales tributarios[898] han tenido los mismos u otros problemas respecto a las LDT.

trabajo, dicho autor visionariamente anticipaba los conflictos que produciría la medida de publicación: "Dicho lo anterior, y como hemos demostrado en este trabajo, la publicación de los deudores a la Hacienda Pública con el soporte de un acto administrativo que no sea firma, va a producir disfunciones y conflictos entre la publicación como medida represora socialmente y el derecho a la protección de datos del contribuyente que, impugnando dicho acto administrativo, vea como un órgano revisor judicial estime su recurso. Pues, para cuando llegue dicha resolución, su nombre llevará un tiempo señalado por la lista de deudores e infractores morosos e insolidario con la sociedad" HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando (2019), "La firmeza de la resolución sancionadora como requisito para su divulgación en Internet: el caso de la publicación del listado de deudores de la Hacienda Pública", en Rosario García Mahamut y Beatriz Tomás Mallén (editoras), *El Reglamento General de Protección de Datos: un enfoque nacional y comparado. Especial referencia a la LO 3/2018 de Protección de Datos y garantía de los derechos digitales*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 500-501.

[898] El Título V de la Constitución portuguesa de 1976 se titula simplemente "Tribunales". Después de definirlos como órganos de soberanía con competencia para administrar justicia en nombre del pueblo, en los artículos 209 y siguientes estatuye sobre la organización de los tribunales.

Además del Tribunal Constitucional, según el artículo 209, existen las siguientes categorías de tribunales: el Supremo Tribunal de Justicia y los tribunales judiciales de primera y segunda instancia; el Supremo Tribunal Administrativo y los demás tribunales administrativos y fiscales; y el Tribunal de Cuentas. Asimismo, existen tribunales marítimos, arbitrales, militares y juzgados de paz.

Pero eso no es todo, se establecen también normas y principios generales relativos a la competencia de cada uno de los órganos jurisdiccionales. En lo que concierne a los Tribunales administrativos y fiscales, se dispone (artículo 212) que el Supremo Tribunal Administrativo (STA en lo sucesivo) es el órgano superior de la jerarquía de este tipo de tribunales. Y agrega, "compete a los tribunales administrativos y fiscales el juzgamiento de las acciones y recursos contenciosos que tengan por objeto dirimir los litigios emergentes de las relaciones jurídicas administrativas y fiscales".

Nótese que en el derecho portugués predomina la utilización del término "fiscal" para referirse a lo que en otros derechos se denomina "tributario". Por lo tanto, cuando la CRP habla de relaciones jurídicas fiscales debemos entender que se refiere a relaciones jurídico-tributarias y, en consecuencia, los tribunales competentes para conocer las controversias que se deriven de este tipo de relaciones son los tribunales administrativos y fiscales con el STA a la cabeza, sin perjuicio de la competencia propia del Tribunal Constitucional.

El reconocimiento explícito de los tribunales administrativos y fiscales en la CRP se produce con la reforma constitucional de 1989. La fórmula original era la siguiente: "Podrá haber tribunales administrativos y fiscales". En opinión de algunos autores (OLIVEIRA, António Cândido de, 2003, *Organização Judiciária Administrativa (e Tributária)*, Ed. Coimbra Editora, Coimbra, p. 187), esta formulación dejaba abierta dos posibilidades al legislador: la integración de los tribunales en cuestión como tribunales especializados, dentro de la categoría de tribunales judiciales, de acuerdo con el modelo español, o la consagración de dichos tribunales como una categoría separada de los tribunales judiciales, conforme al modelo alemán. El legislador hizo opción por la segunda alternativa, solución refrendada posteriormente por la revisión constitucional ya indicada. Por lo tanto, vigora en Portugal un sistema pluralista de organización judicial, donde cada uno de los órdenes tiene sus propios órganos jerárquicos.

La reglamentación orgánica de los tribunales tributarios se encuentra, en lo principal, en el Estatuto de los Tribunales Administrativos y Fiscales (ETAF) (Aprobado por la Ley nº. 13/2002, de 19 de febrero). Entre los tribunales tributarios (o fiscales) se distinguen tres niveles. En efecto, el artículo 8º de dicho cuerpo de normas establece que son órganos de la jurisdicción administrativa y fiscal: el Supremo Tribunal Administrativo (STA); los tribunales centrales administrativos (TCA's); y los tribunales administrativos de círculo y los tribunales tributarios.

Con todo, dentro de dicho orden general y común, es preciso puntualizar que existe un suborden tributario estructurado de la siguiente manera: la *Sección de Contencioso Tributario* del STA; las *Secciones de Contencioso Tributario* de los TCA's (Sur y Norte); y los tribunales tributarios.

Los tribunales tributarios son 16 y cada uno de ellos está integrado por varios jueces. Comúnmente, los procesos son decididos por un juez singular, sin embargo, cuando en la apreciación del asunto surja una cuestión de derecho que suscite serias dificultades para resolver y pueda repetirse en otros litigios, puede el presidente del tribunal determinar que el fallo se haga con la intervención de todos los jueces del tribunal,

siendo el quórum de dos tercios. En general, son competentes –artículo 49º ETAF– para conocer de todas las controversias fiscales que no estén atribuidas a la competencia de otros tribunales. En lo que respecta al estatuto de los jueces, debemos observar que son reclutados por concurso, de acuerdo con la ley que define el régimen de ingreso en las magistraturas y de formación de los magistrados.

Hay dos tribunales centrales administrativos, el TCA Sur, con sede en Lisboa, y el TCA Norte, con sede en Porto. Conocen de los hechos y el derecho. El juzgamiento de las cuestiones de su competencia corresponde al juez relator y otros dos jueces. Entre los asuntos de competencia de la *Sección de Contencioso Tributario* de los TCA's, se destacan las siguientes: conocer de los recursos contra las decisiones de los tribunales tributarios, salvo en el caso de los recursos interpuestos contra decisiones de los tribunales tributarios con exclusivo fundamento en materia de derecho (esta materia es de competencia –como veremos– del STA); conocer de los recursos en contra de actos administrativos relativos a cuestiones fiscales practicadas por miembros del Gobierno; conocer de las peticiones de declaración de ilegalidad de normas administrativas en materia fiscal de ámbito nacional.

El STA tiene su sede en Lisboa y jurisdicción en todo el territorio nacional. Funciona por secciones y en plenario. Comprende dos secciones, una de contencioso administrativo y otra de contencioso tributario, que funcionan en formación de tres jueces o en pleno. El plenario (compuesto por el Presidente, los vice-presidentes y por los tres jueces más antiguos de cada sección) y el pleno de cada sección sólo conocen de materia de derecho.

La *Sección de Contencioso Tributario* del STA, en formación de tres jueces, conoce de los recursos contra las sentencias dictadas por la Sección de Contencioso Tributario de los TCA's, dictadas en primer grado de jurisdicción; de los recursos interpuestos en contra de las decisiones de los tribunales tributarios cuando su fundamento sea exclusivamente de derecho (*recurso per saltum*); de los recursos contra los actos administrativos del Consejo de Ministros sobre cuestiones fiscales.

Por su parte, al Pleno de la *Sección de Contencioso Tributario* del STA, compete conocer de los recursos contra las sentencias pronunciadas por la *Sección* en primer grado de jurisdicción; de los recursos para la uniformización de la jurisprudencia. Conoce igualmente de las cuestiones de derecho difíciles planteadas por los propios tribunales tributarios.

Dada la distribución de competencias indicada no es posible, en estricto rigor, afirmar que haya un único y exclusivo tribunal de primera instancia (todos los órganos conocen en primer grado de jurisdicción o que existe un único y exclusivo tribunal de segunda instancia o apelación, ya que tanto los TCA's como el STA, tienen competencia en segundo grado de jurisdicción). Tampoco, y por las mismas razones, se podría calificar al STA como un tribunal de casación puro. Frente a este panorama, el propio António de OLIVEIRA opina que se debiese "articular debidamente las diversas instancias de modo que los litigios entren naturalmente en los tribunales de 1ª instancia, habiendo posibilidad de recurso para los tribunales de apelación y reservándose para el Supremo Tribunal Administrativo tareas propias de un tribunal de cúpula, uniformando la jurisprudencia y confiriéndole la posibilidad de apreciar cuestiones de especial relevancia" (Ibidem, p. 211)

La Hacienda Pública defiende sus intereses ante los tribunales tributarios a través de sus representantes (v.gr., Director General de los impuestos).

Como órgano de gestión y disciplina de los jueces de la jurisdicción administrativa y fiscal, existe un *Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales*. Es presidido por el Presidente del STA y compuesto por diez vocales, dos designados por el Presidente de la República, cuatro elegidos por la Asamblea de la República y cuatro elegidos de entre los jueces.

Veamos por último, en términos muy generales, cómo se configura la vía administrativa para solución de las controversias tributarias. Estas materias, así como los aspectos relativos al proceso tributario, están reguladas, fundamentalmente, en la Ley General Tributaria (LGT) y en el Código de Procedimiento y Proceso Tributario (CPPT).

Pues bien, frente a un acto de liquidación tributaria ilegal, el contribuyente puede deducir directamente impugnación judicial; interponer reclamación graciosa y contra resolución desfavorable de ésta deducir impugnación judicial; interponer reclamación graciosa, contra la resolución de ésta recurso jerárquico, para luego impugnar judicialmente. Es decir, por principio, los recursos administrativos son facultativos.

Sin embargo, hay materias de reclamación graciosa obligatoria: error en la autoliquidación; error entrega de un impuesto superior al que se debía retener; en los casos de los pagos a cuenta, con fundamento en error sobre los presupuestos de su existencia o de su cantidad y haya sido determinado por la Administración tributaria.

Una singularidad del procedimiento sobre reclamaciones es que, cuando la reclamación sea infundada, la entidad competente para decidir aplicará un agravamiento de la deuda tributaria objeto de la reclamación. Se busca con esta medida desanimar las dilaciones intencionales en el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando no existe ningún motivo para reclamar o recurrir.

Para comenzar, corresponde hacer referencia a la sentencia del Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 18 de abril de 2007, proceso N° 242/07, por ser la primera en que se discuten algunas cuestiones relativas a la publicación de listas de deudores tributarios morosos y porque la doctrina sentada en ella por el Alto Tribunal ha servido de fundamento para otros pronunciamientos posteriores sobre la materia.

La doctrina establecida en esta sentencia es que la pendencia de la ejecución fiscal en que se discute la verificación de los presupuestos de la reversión contra el responsable subsidiario impide que la Administración tributaria incluya su nombre en la lista de contribuyentes cuya situación tributaria no se encuentre regularizada, conforme lo dispuesto en la letra a) del N° 5 del artículo 64° de la LGT, en la redacción de la Ley N° 60-A-2005, de 30 de diciembre. Por lo tanto, la cuestión controvertida dice relación con los requisitos que debe cumplir la Administración para incluir en el listado en cuestión a sujetos pasivos no principales (¿Comprende la locución "contribuyente", usada en el mencionado artículo 64° de la LGT, a los responsables tributarios subsidiarios?) cuando se encuentra todavía en discusión su condición de deudor (estaba pendiente en sede judicial, en el ámbito del proceso de ejecución fiscal, la condición de responsable subsidiario, es decir, si había ejercido funciones de gerencia efectiva y culposa en la insuficiencia patrimonial de la sociedad)[899].

En otros términos, la Administración tributaria portuguesa incluyó en el listado de deudores tributarios morosos a un gestor de una sociedad, que luego fue divulgado en su sitio en Internet (www.e-finanzas.pt) el 31 de julio de 2006. Frente a ello, el afectado recurrió ente el Tribunal Administrativo y Fiscal de Almada. El tribunal determinó que la Hacienda Pública retirara el nombre del recurrente de la lista de deudores del Fisco que

[899] Conforme al artículo 23° de la LGT, se tendrá la calidad de responsable subsidiario solo en el ámbito de un proceso de ejecución fiscal y siempre que se acredite el ejercicio de funciones efectivas de gerencia y culpa en la insuficiencia patrimonial de la sociedad.

constaba en el sitio de internet de la Administración tributaria. La Hacienda Pública recurre de esta decisión ante el STA, alegando que la inclusión de este tipo de obligados en la lista controvertida no viola la LGT ni la Constitución Política de la República. Sin embargo, el STA estima que los alegatos de la recurrente no tienen fuerza bastante para derribar la decisión judicial impugnada. Veamos.

El STA no comparte uno de los argumentos de la sentencia impugnada, a saber, los responsables subsidiarios no quedan comprendidos en la locución "contribuyente" y, por ende, no pueden ser incluidos en los listados objeto de la controversia. Por el contrario, el Alto Tribunal, a este respecto, se inclina por darle un sentido más amplio a dicha palabra, comprendiendo a todos los sujetos pasivos y no sólo a los contribuyentes estricto sensu. No incluir a los responsables subsidiarios implicaría dejar los datos sobre su situación tributaria fuera del deber de sigilo fiscal o tributario y de su protección. En los propios términos del STA, "si el deudor subsidiario es sujeto pasivo, si él es deudor, obligado al deber social de pagar el impuesto, entonces, no se ve cómo se lo pueda separar de la calificación de contribuyente, dejando los datos sobre su situación tributaria y los elementos de naturaleza personal a su respecto fuera del deber de sigilo y de la protección de las reglas legales que condicionan las excepciones al mismo deber".

La cuestión es otra, continúa razonando consistentemente el STA. Lo que importa en este caso, a su modo de ver, es saber si el recurrido es un contribuyente "cuya situación no se encuentra regularizada", ya que, según el artículo 64° de la LGT, es esta la condición para la inclusión en la comentada lista. La pregunta que interesa, en consecuencia, es la siguiente: "¿Las circunstancias descritas[900] hacen del recurrido un contribuyente cuya

[900] Reversión en contra del recurrido de varias ejecuciones fiscales inicialmente instauradas en contra de la sociedad de que es gerente, a las cuales se opuso alegando no ser responsable de las deudas ejecutadas, sin que haya prestado garantía o requerido su dispensa.

situación tributaria no se encuentra regularizada?". La respuesta –agrega– debe ser negativa.

Y ha de ser negativa porque no está definida la responsabilidad del recurrido del pago de los impuestos que se le atribuyen. Lo único que se sabe es que la Administración tributaria le atribuyó tal responsabilidad. Además, se encuentra cuestionada en sede judicial su responsabilidad, estando pendiente la decisión definitiva. Entiende el STA, en esta misma línea, citando a doctrina autorizada, que la responsabilidad del deudor subsidiario por las deudas de la sociedad depende de varios presupuestos: (i) daño; (ii) ilicitud; (iii) culpa y (iv) nexo de causalidad. En este marco, añade que si bien en un primer momento la competencia para verificar dichos presupuestos corresponde a la Administración tributaria (que la materializa mediante un procedimiento que culmina con el despacho de la reversión), la cuestión no queda cerrada ahí, pues al revertido se le concede la posibilidad de discutir, frente a los tribunales, la verificación de los referidos requisitos. Dicho de otro modo, si la obligación está todavía en discusión, no es legítimo que la Administración tributaria utilice medios tendientes a constreñir a alguien a pagar impuestos que no son de su responsabilidad originaria.

El hecho de que el recurrido no haya presentado garantía[901] o requerido su dispensa, entiende el mismo órgano jurisdiccional, no cambia la conclusión anterior, toda vez que "la regularización de la deuda sólo podrá influir en el caso que su responsabilidad

[901] "Especialmente el hecho de que la no inclusión en esta lista dependa de que el sujeto pasivo, en caso de reclamación o recurso, haya *prestado garantía* o haya sido de ella dispensado. La prestación de garantía es un sucedáneo de la prenda, pues esta es la forma normal de asegurar la futura realización de los créditos tributarios (caso sea improcedente la reclamación o recurso que determinarán la suspensión del proceso ejecutivo (…) Ahora (la parte final de la letra a) del N° 5 del artículo 64° de la LGT) parece transformar la carga de prestación de garantía en una obligación, lo que no es aceptable. De ahí nuestro aplauso a lo decidido por el STA en su Ac. de 18-04-2007, recurso N° 0242/07, relatado por BAETA QUEIROZ, según el cual la pendencia de la oposición a la ejecución fiscal en que se discute la verificación de los presupuestos de la reversión contra el responsable subsidiario obsta a que la Administración incluya el nombre en la lista de contribuyentes cuya situación tributaria no se encuentre regularizada, incluso no habiendo el revertido prestado garantía en orden a la suspensión de la ejecución". DUARTE MORAIS, Rui (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Ed. Almedina, Coimbra, p. 50.

estuviere determinada". Si todavía no es segura su responsabilidad, no puede exigírsele el pago ni imponérsele la regularización. En consecuencia, en este caso, aunque el Alto Tribunal no lo diga explícitamente, también la firmeza de la situación tributaria o la responsabilidad es requisito para que un contribuyente sea incluido en el listado de la controversia.

Pero, va un poco más allá el STA, observando que la responsabilidad subsidiaria es una técnica tributaria que, si bien necesaria, puede afectar distintos principios y preceptos constitucionales, particularmente, los relativos a los derechos fundamentales[902], razón por la que su uso debe estar rodeada de especiales cautelas, que deben redoblarse cuando el sujeto involucrado no sea el deudor principal. En definitiva, entonces, a juicio del STA, aun cuando todos los sujetos pasivos podrían ser incluidos en las listas controvertidas en la medida que se cumplan las exigencias legales, la ponderación de los intereses en juego, especialmente cuando no se trate del deudor principal y se encuentra pendiente en sede judicial una decisión sobre su responsabilidad tributaria[903]. En fin, no hay referencia en esta sentencia a jurisprudencia europea ni tampoco en las que analizaremos a continuación.

Dejamos apuntado anteriormente que la doctrina establecida en la sentencia ahora analizada aparece referenciada en algunas decisiones de fecha posterior. En efecto, en otra sentencia del STA (sentencia de la 2ª sección de 12 de enero de 2022, proceso N°

[902] La sentencia cita sobre este particular la postura del profesor CASALTA NABAIS sobre la figura de la responsabilidad tributaria por deuda ajena, haciéndola suya.

[903] "En esta línea de pensamiento se puede afirmar que la divulgación de los nombres de los contribuyentes faltosos, teniendo en vista presionarlos para que cumplan, para de este modo evitar la censura social que, supuestamente, recae sobre quien no cumple sus obligaciones fiscales, es un instrumento que, por constreñir los derechos consagrados en el artículo 26° n° 1 de la Constitución, debe ser usado en la limitada medida en que el sacrificio de tales derechos sea justificado por los intereses colectivos –el derecho a la cobranza de los impuestos–, y que las cautelas se deben redoblar cuando el ejecutado no es el deudor principal. Es que difícilmente se justifica una presión del mismo grado para pagar impuestos suyos, reveladores de la capacidad tributaria propia que legitima la sujeción al impuesto, o ajenos. Tanto más cuando el supuesto deudor (de segunda línea) no acepta la responsabilidad por el pago que se le exige, y está todavía en el uso de los medios procesales que la ley le atribuye para intentar convencer de la ausencia de esa responsabilidad".

01457/21), en un asunto también relacionado con la inclusión en el listado y su publicación estando pendiente en sede judicial la verificación los presupuestos de la reversión contra el responsable subsidiario, además del no cumplimiento por la Administración tributaria de su obligación de notificar al contribuyente para prestar garantía para suspender la ejecución en su contra, se aplica el mismo criterio establecido en la sentencia de 2007, esto es, la pendencia de oposición a la ejecución fiscal en que se verifican los presupuestos de la reversión contra el responsable subsidiario impide que la Administración tributaria incluya su nombre en la lista de contribuyentes cuya situación tributaria no se encuentra regularizada, violándose el derecho al buen nombre, reputación e imagen del contribuyente, derecho difícilmente o incluso imposible de reponer después de violado.

Esta decisión del STA demuestra que la Administración tributaria portuguesa no tiene en consideración o, al menos no siempre, la doctrina establecida con anterioridad por los Tribunales Superiores de Justicia.

La misma doctrina judicial es aplicada por el Tribunal Central Administrativo Sur en la sentencia de 24 de febrero de 2022, proceso N° 1471/21: "No siendo el revertido deudor principal de la deuda ejecutada y no aceptando la responsabilidad por el pago que se le está exigiendo, por haber deducido en tiempo útil oposición fiscal, donde se discute su legitimidad sustantiva, en cuanto no fuere proferida decisión, con tránsito de cosa juzgada, la ATA [Administración Tributaria y Aduanera] no podrá publicitar su nombre en la lista de contribuyentes cuya situación no se encuentre regularizada, so pena de violar el Derecho Constitucional del Recurrido a la preservación de su buen nombre, reputación e imagen (cfr. Artículo 26, n° 1 de la CPR)". Aparecen sendas referencias a las sentencias del STA de 18.04.2007 y de 12.01.2022.

En fecha más reciente (sentencia de 09 de noviembre de 2022, proceso N° 0242/22), el STA se pronuncia sobre un asunto igualmente relativo a la inclusión en la lista controvertida de personas cuya calidad de responsable subsidiario se encuentra discutida en un proceso de ejecución fiscal (aparecen referencias a las sentencias anteriores del STA sobre la materia, hechas incluso por la Hacienda Pública), aunque la cuestión principal que centra el análisis y la decisión del Alto Tribunal es la fundamentación (la falta de esta) del acto administrativo emanado de la Administración tributaria que determinó la inclusión del nombre del sujeto revertido en internet en la lista de deudores tributarios.

Veamos brevemente los hechos. En octubre de 2018, la Administración tributaria instaura un proceso de ejecución fiscal en contra del supuesto responsable subsidiario (contribuyente), formulando éste, acto seguido, oposición. Luego, en noviembre de 2021, la AT emite y notifica al contribuyente un oficio relativo a "Divulgación de las listas de deudores tributarios en Internet. Ejercicio del derecho de audiencia". En diciembre de 2021, el contribuyente responde el oficio en cuestión, señalado en la conclusión lo siguiente: "La pendencia de la ejecución fiscal en la que se discute la verificación de los presupuestos de la reversión contra el responsable subsidiario impide que la Administración incluya su nombre en la lista de contribuyentes cuya situación tributaria no se encuentra regularizada". Pocos días después (16 de diciembre de 2021), el jefe de la unidad de la AT respectiva emite un lacónico acto administrativo ("despacho") en respuesta al planteamiento del contribuyente: "Considerando la información infra y el hecho de que el contribuyente no haya presentado garantía, rechazo la petición, manteniéndose de este modo el nombre del reclamante en la lista de deudores". En contra de este acto de la AT, el contribuyente interpone reclamación ante el Tribunal

Administrativo y Fiscal de Leiria, órgano jurisdiccional que le da la razón al contribuyente. De esta decisión, la Hacienda Pública recurre ante el STA.

El STA confirma la decisión del Tribunal *a quo* en base, principalmente, a los siguientes argumentos. En primer término, respecto de uno de los argumentos de la Hacienda Pública (recurrente), demuestra que la pendencia de la oposición a la ejecución no es el único fundamento invocado por el contribuyente: "En el ejercicio del derecho de audiencia que le fue concedido el Reclamante alegó que había instaurado Oposición a las Ejecuciones Fiscales en que había sido citado en calidad de revertido por lo que, su responsabilidad, en el caso, subsidiaria, ni siquiera estaba definida, no debiendo, por eso ser considerado un prevaricador ni su nombre incluido en la lista de los deudores; que su responsabilidad en cuanto deudor subsidiario está legalmente dependiente de la verificación de los presupuestos previstos en la ley cuyo cumplimiento el deudor subsidiario puede legítimamente discutir en tribunal; que el hecho de no haber prestado garantía ni haber pedido su dispensa no significa que deba ser considerado responsable antes de la decisión judicial, sin perjuicio del derecho y deber reconocido a la Administración Tributaria de ejecutar su patrimonio y sólo suspender la ejecución cuando la deuda estuviera garantizada en los términos del artículo 169.º del CPPT; que el ejecutado por reversión, deudor subsidiario, no es un contribuyente en sentido estricto y que la exigencia de pago que se le hace no deriva del hecho de que su patrimonio haya revelado una capacidad contributiva que el mismo no respetó; que la aplicación del instituto de reversión, porque constituye un mecanismo o técnica tributaria que tiene por objetivo la cobranza de impuestos que son de otro deudor, exige que sea aplicado con redoblada cautela la posibilidad de divulgación de los nombres de los revertidos como contribuyentes faltosos; que esta publicación tiene como único objetivo presionarlo al pago evitando así la censura social que recae sobre quien no cumple sus obligaciones, por

lo que, en cuanto instrumento que constriñe los derechos reconocidos en el artículo 26.º, n.º 1 de la Constitución, sólo debe ser usado en la medida en que el sacrificio de tales derechos sea justificado por los intereses colectivos (derecho a la cobranza de impuestos), difícilmente justificándose tal violación de derechos fundamentales y una presión del mismo grado cuando está en causa el pago de impuestos ajenos, sobre todo cuando el supuesto deudor de segunda línea no acepta la responsabilidad de pago que le está a ser exigida y usa de los medios procesales que la ley le atribuyó para comprobar la ausencia de responsabilidad; no siendo constitucionalmente admisible que alguien sea obligado a pagar impuestos cuya cobranza no se haga en los términos de la ley (artículo 103.º, n.º 3 de la Constitución) también no puede ser considerado legítimo que la Administración use de medios tendientes a constreñir a alguien a pagar impuestos que no son de su responsabilidad originaria en las situaciones en que esa responsabilidad todavía está siendo discutida en Tribunal".

Concluye el STA, que el acto administrativo recurrido, "además de remitirse para la *información infra*", solamente expresó que el contribuyente no prestó garantía y, "consecuentemente, debe mantenerse su nombre en la lista de deudores". Así, "el despacho reclamado no ponderó formal y sustancialmente el fundamento que la Administración entiende haber sido el único invocado por el Recurrido (…) ni apreció formal y sustancialmente cualquiera de los otros fundamentos invocados". "En suma, no hubo, en el caso, una verdadera o efectiva audiencia previa, una efectiva participación en el procedimiento, no hubo ninguna apreciación o análisis, una única observación sobre el conjunto de argumentos planteados por el Reclamante, ni, como dice meritoriamente la Jueza [a quo], es citada una única norma o de forma global identificado el régimen jurídico que legitima la inclusión del revertido en la LDT, lo que inviabiliza que puedan ser extraídos del despacho los fundamentos jurídicos de la decisión o las razones de la

irrelevancia de las razones aducidas en orden a esa no publicación, particularmente la irrelevancia de su calidad de revertido y del tipo de responsabilidad (subsidiaria) que le está siendo imputada". A la vista de todo lo anterior, y en consonancia con lo dispuesto en los artículos 267° de la CPR, 60 N° 7 de la LGT y 121° N° 1 y 122° N° 2 del CPA, se confirma la sentencia recurrida.

Interesa destacar, finalmente, respecto de la sentencia del STA de 09 de noviembre de 2022, el establecimiento de un estándar razonable de fundamentación de los actos de la Administración tributaria frente a los argumentos formulados por los contribuyentes en el marco del derecho a la audiencia previa a la inclusión en la lista de deudores tributarios: la Administración tributaria debe apreciar formal y sustantivamente los argumentos invocados por los contribuyentes, so pena de que sea declarado viciado por falta de fundamentación y vulnerar ciertos derechos consagrados en la Constitución y en la ley.

Por otra parte, la sentencia de la 2ª sección del STA de 12 de julio de 2018, proceso N° 0643/18, hace referencia a la decisión del STA de 2007 en la parte en que esta última señala que es incuestionable que la inclusión de los deudores en las mencionadas listas interfiere con los derechos del ejecutado, los que no pueden dejar de ser garantizados. En este caso, estaba en causa el contenido y alcance (extensión/ suficiencia) del tenor de la notificación efectuada para que el contribuyente pudiera oponerse a la inserción de su nombre en la lista de contribuyentes deudores. Es decir, de igual modo que en la sentencia anterior, también se cuestiona la falta de fundamentación de las actuaciones de la AT. Hay que tener presente a este respecto que el artículo 60° N° 5 de la LGT establece que para los efectos del derecho a la audiencia, la Administración tributaria debe comunicar al sujeto pasivo el proyecto de decisión y su fundamentación. Proyectando este deber al ámbito de las listas de deudores morosos, la Administración tributaria tiene la obligación de notificar al sujeto pasivo para que ejerza su derecho de audiencia sobre la intención de

aquella de incluirla en una lista de contribuyentes deudores. En la especie, en opinión del STA, aunque el derecho de audiencia del sujeto pasivo había sido formalmente cumplido, no lo fue materialmente pues el proyecto de decisión no contenía todos los elementos que permitiese el ejercicio de ese derecho por lo que el mismo acabó siendo violado.

¿Cuáles son los elementos que debe contener la notificación o comunicación para que se entienda que el derecho de audiencia se ha cumplido materialmente? Entiende el STA que este procedimiento exige la comunicación de los elementos que fundamentan la publicación, particularmente los valores pecuniarios adeudados, el impuesto en causa, la fecha en que el mismo se hizo exigible y el número del proceso instaurado para la cobranza de los referidos impuestos. Tal obligación no fue cumplida en toda su extensión por la Administración tributaria, situación que según el STA contraviene el derecho a defensa del contribuyente y el derecho a participar en la formación de las decisiones o deliberaciones de la Administración consagrado en el artículo 267° N° 5 de la Constitución. Por todo ello, se confirma la decisión recurrida que juzgó procedente la reclamación y anuló el acto reclamado.

A continuación, analizaremos la sentencia del STA del 06 de diciembre de 2017, Proceso N° 01278/17. Este proceso también se vincula con insuficiencias de la notificación específica exigida en el procedimiento de inclusión de un contribuyente en la lista de deudores morosos. En efecto, si bien el contribuyente había sido citado mediante transmisión electrónica de diversos procesos ejecutivos pendientes y tomado conocimiento supuestamente (citación que permite seguir adelante con la ejecución), dicha circunstancia no puede transponerse para el procedimiento sobre inclusión del ejecutado en la lista de deudores tributarios. En otros términos, el hecho de que haya citado al contribuyente en los procesos ejecutivos seguidos en su contra y que se presuma legalmente su conocimiento, no libera a la AT de cumplir las formalidades propias del

procedimiento de inclusión en la LDT, toda vez que se trata de procedimientos diversos. En virtud de lo dispuesto en el artículo 60 N° 5 de la LGT, recuerda el STA que este último procedimiento exige la comunicación de los elementos que fundamentan la publicación, particularmente los valores pecuniarios adeudados, la indicación del impuesto en causa, la fecha en que el mismo se hizo exigible y el número del proceso instaurado para la cobranza de los referidos impuestos. Tales exigencias no fueron cumplidas por la AT, a pesar de solicitarlo el ejecutado, por lo que no se comprende la persistencia de la AT de defender la "ligereza de esa notificación". En definitiva, se rechaza el recurso interpuesto por la Hacienda Pública y se confirma la sentencia impugnada.

Finalmente, examinaremos dos pronunciamientos del Tribunal Central Administrativo Sur (TCAS) relativos a la materia. La primera de estas sentencias es de 31 de agosto de 2022, proceso N° 391/22, y resuelve el caso aplicando el mismo criterio usado por el STA en la sentencia de 06 de diciembre de 2017, es decir, la comunicación sobre la inclusión en una lista de deudores (y el eventual derecho de audiencia previa a tal inclusión) no equivale a la citación del ejecutado para la ejecución, ya que se trata de actuaciones con ámbitos y objetivos diversos. La segunda sentencia del TCAS es de 18 de septiembre de 2014, proceso N° 07848/14. En este caso se acoge el recurso interpuesto por la Hacienda Pública, revocándose, en consecuencia, la sentencia recurrida. En resumen, la doctrina que se establece es que la situación tributaria del contribuyente, en lo que respecta a un proceso de ejecución fiscal, no se altera (no se regulariza), si solicitada la suspensión de la ejecución, se rechaza dicha solicitud. Y si la ejecución no está suspendida, la AT puede incluir el nombre del ejecutado en la LDT. No se ve ninguna –señala expresamente el TCAS– "alteración que haya surgido que pudiese, ahora, llevar a considerar suspendido lo que antes fue considerado no suspendido. La decisión que

consideró la prenda una garantía no idónea para efectos de la suspensión de la ejecución no fue atacada, no fue ofrecida otra garantía ni tampoco fue pedida la dispensa de su prestación. Por tanto, la decisión reclamada es legal, no apareciendo que viole, como concluye la sentencia recurrida, lo dispuesto en los artículos 169°, 199° (Garantías) del CPPT y el 52° (Garantía de la cobranza de la prestación tributaria) de la LGT ni tampoco el artículo 64, n°. 6 de este último cuerpo legal".

Ahora podemos resumir algunas similitudes y diferencias en la práctica judicial en España y Portugal con relación a las LDT.

En cuanto a las similitudes, hay que comenzar subrayando que coinciden los tribunales de ambos países en que la LDT puede afectar derechos fundamentales (buen nombre, honor, intimidad, derecho a la defensa y protección de datos personales) y, en consecuencia, en la regulación y aplicación de este mecanismo se los debe respetar. En este mismo sentido, es común en las sentencias antes analizadas que se privilegie una interpretación sistémica a favor de la Constitución en lugar de una interpretación meramente formal y automática de la ley. Asimismo, los órganos jurisdiccionales de ambos países coinciden en que, por encima de las deficiencias en la regulación legal de las LDT, sólo pueden incluirse en éstas las deudas y sanciones tributarias firmes. Además, desde el punto de vista subjetivo, sólo puede incluirse en la lista a los sujetos pasivos que tengan la condición de deudor o que su responsabilidad tributaria resulte incuestionable. En fin, en general, concuerdan los jueces de uno y otro ordenamiento que la Administración tributaria debe hacer un uso prudente y razonado de las LDT por los riesgos que estas conllevan, particularmente, la dificultad, incluso imposibilidad, de reparar a posteriori el daño reputacional en caso de error al incluir a los contribuyentes en esos listados.

En lo que concierne a las diferencias, en el caso de España se observa que los asuntos resueltos por la judicatura contencioso-administrativa, si bien todos relacionados con el requisito de la firmeza, se relacionan principalmente, por una parte, con la naturaleza de las liquidaciones vinculadas a delitos a los efectos de considerarlas o no deudas tributarias que se pueden incluir en la LDT y, por la otra, con la posibilidad de incluir a contribuyentes cuya situación tributaria se encuentra pendiente de decisión en sede judicial. En cambio, en Portugal, la cuestión más controvertida ha sido la relativa a los responsables tributarios u obligados de segunda línea y el momento en que podrían ser incluidos en las LDT (materia que no tenemos antecedentes que haya planteado en España), como asimismo el incumplimiento por la Administración tributaria de algunas formalidades al emitir sus actos administrativos. Por otro lado, pero todavía con relación a los sujetos involucrados, en España –a diferencia de Portugal– se ha incluido en la LDT a ciertas Administraciones públicas, haciendo hincapié el STA que en este tipo de situaciones el daño reputacional puede ser más grave. Luego, los tribunales españoles hacen referencia expresa e integran en su razonamiento la jurisprudencia europea atingente, práctica que no se observa en los pronunciamientos emanados de los tribunales portugueses relativos a las LDT. Cabe hacer observar a este último respecto, que en ningún caso estamos frente a una práctica generalizada a nivel del STA portugués. Así, por ejemplo, la reciente sentencia del STA de 08 de noviembre de 2023, proceso N° 02622/07, hace referencia expresa a la jurisprudencia europea[904]. De igual modo,

[904] "En la verdad, tal como señala el o Ex.mo Magistrado del Ministerio Público, aunque en una situación con contornos diversos estaba en causa un caso de incumplimiento del arrendamiento y en que el vehículo fue recuperado y revendido en subasta pública, colocándose la cuestión de saber si el arrendador debía o no liquidar IVA en la parte relativa al monto recibido por la venta del vehículo, el TJUE ya se pronunció en ese sentido (sentencia de 03/09/2014, proc. C-589/12), al indicar que: «42 Así, en caso de no pago, total o parcial, el monto del valor tributable del contrato de leasing financiero de un vehículo debe ser ajustado en función de la contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo en el ámbito de ese mismo contrato. La contrapartida recibida por ese sujeto, pagada por tercero en el ámbito de otra operación, en este caso la venta en subasta pública del vehículo devuelto por el arrendatario financiero no afecta la conclusión según la cual el referido sujeto pasivo puede invocar el efecto directo del artículo 11.º, C, n.º 1, primer parágrafo, de la Sexta Directiva en el ámbito del contrato de leasing financiero»".

siguiendo con las divergencias, la judicatura española constata expresamente –como hemos visto– el papel importante que ha tenido la doctrina nacional para identificar los diversos problemas que pueden generar las LDT[905], ejercicio que no se aprecia en sus pares portugueses sobre la materia en particular[906], posiblemente porque, en general, las LDT no han sido objeto de especial interés por los autores portugueses. En fin, en la argumentación y en las conclusiones de los tribunales españoles –como hemos visto– el principio de proporcionalidad juega un papel clave, en cambio en Portugal el recurso a este principio es más indirecto o implícito (de todas las sentencias citadas, sólo en dos se lo menciona expresamente[907] entre los argumentos a tener en consideración).

Establecidas las similitudes y los particularismos en la práctica judicial de ambos países, cabría preguntarse en clave comparativa por las causas de unas y otras. Claramente resulta más fácil intentar explicar las primeras por la existencia de una cierta conciencia europea y universal compartida sobre los derechos fundamentales y la necesidad de protegerlos de las intromisiones arbitrarias de las Administraciones públicas. Las segundas pueden devenir de múltiples factores legales, culturales, académicos[908], sociales, económicos, financieros, geográficos, etc. En cualquier caso, vale la pena recordarlo, los casos que llegan a los tribunales son sólo algunos, los menos posiblemente y, en consecuencia, sólo un estudio de campo e interdisciplinario podría entregar datos más definitivos sobre los problemas y los efectos que en la realidad colocan las LDT.

Ahora bien, en el caso chileno, como se expresó anteriormente, a diferencia de España y Portugal, la ley tributaria no contempla expresamente la publicación de LDT como excepción al deber de secreto tributario, sin embargo, ello no ha impedido que la

[905] Utilizando la nomenclatura propuesta por Rodolfo SACCO, en España se aprecia cierta disociación entre el formante legal y los formantes doctrinal y jurisprudencial.
[906] Decimos sobre la materia en particular, porque son frecuentes las invocaciones a la doctrina en las sentencias de los tribunales tributarios portugueses.
[907] STA de 12.07.2018 y STA de 09.11.2022.
[908] Relaciones entre la academia y la judicatura.

Administración tributaria[909] haya divulgado algunos incumplimientos tributarios, interviniendo, en ciertas ocasiones, a petición de parte, los tribunales[910] para proteger los derechos de los contribuyentes.

[909] En Chile, hay que distinguir entre Administración tributaria fiscalizadora (ATF) y Administración tributaria recaudadora (ATR). En el caso de los impuestos fiscales internos, la ATF es el SII y la ATR la Tesorería General de la República. Por su parte, cuando se trata de impuestos fiscales externos la ATF es el Servicio Nacional de Aduanas y la ATR la Tesorería General de la República.

[910] La Constitución chilena de 1980 dispone en su artículo 76 que la facultad de conocer las causas civiles y criminales, de resolverlas y hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por ley. En el mismo capítulo relativo al Poder Judicial (artículo 77), se establece que una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios. A propósito del nombramiento de los jueces, en los artículos 78 y siguientes, se mencionan los tribunales que integran el Poder Judicial: Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales letrados. En fin, el Tribunal Constitucional (regulado en los artículos 92 y siguientes) también resuelve cuestiones de constitucionalidad vinculadas a materias tributarias (no se mencionan estas de forma expresa, pero las comprende), sea a través del control preventivo de leyes o del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

Por lo tanto, en el texto constitucional chileno, de igual modo que en España, y en contraste con lo que ocurre en Portugal, no hay un reconocimiento explícito de los tribunales propiamente tributarios o fiscales.

Ahora bien, una parte importante de las causas tributarias son conocidas y resueltas en primera instancia por los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), pudiendo interponerse en contra de la resolución de éstos recurso de apelación ante la respectiva Corte de Apelaciones (tribunales colegiados que funcional en sala o pleno; en la Corte de Santiago, existe una sala para el conocimiento exclusivo de las causas tributarias y aduaneras, mientras que en las demás existirán salas de conocimiento preferente). En el caso de los recursos de apelación contra las sentencias de los TTA en los procedimientos de reclamo de la base imponible del impuesto territorial (tributo que grava la propiedad raíz) conocen los Tribunales Especiales de Alzada. De los recursos de casación en la forma o en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia por las Cortes de Apelaciones conocerá la Corte Suprema (examina la exacta aplicación de las leyes y no los hechos).

Los TTA son 18 (uno por cada región más cuatro en la Región Metropolitana). Fueron creados en el año 2009 por la Ley N° 20.322 (su estatuto orgánico). El artículo 1° de este cuerpo legal, los define como "órganos jurisdiccionales letrados, especiales, e independientes en el ejercicio de su ministerio". En otras palabras, son órganos unipersonales que ejercen jurisdicción en materia tributaria y aduanera, especializados en estas materias, y que no dependen de otra autoridad en el ejercicio de sus funciones. Si bien no pertenecen al Poder Judicial, están sometidos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema. En el nombramiento de los jueces tributarios y aduaneros intervienen el Consejo de Alta Dirección Pública (efectúa un concurso público y confecciona una lista con un mínimo de 5 y un máximo de 10 nombres), la Corte de Apelaciones respectiva (escoge una terna de entre los nombres propuestos por el Consejo de Alta Dirección Pública) y el Presidente de la República (nombra al juez y al secretario de entre quienes figuran en la terna). En cuanto a sus competencias específicas, las siguientes (artículo 1° de la Ley N° 20.322: 1º. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes en el Procedimiento General de Reclamaciones; 2º. Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del CT y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal (procedimiento general por aplicación de sanciones y procedimiento especial de aplicación de ciertas multas); 3º. Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza; 4º. Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes; 5º. Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias; 6º. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero del CT; 7º. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas; 8º. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera; 9º. Conocer de las demás materias que señale la ley (así, por

Pues bien, durante la primera década de este siglo, las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema, por la vía de la acción de protección, en diversas ocasiones, se pronunciaron sobre la publicidad de las deudas tributarias a través de empresas privadas de tratamiento de datos personales en virtud de convenios de intercambio de información suscritos entre éstas y la Tesorería General de la República (TGR).

Los recurrentes han invocado preferentemente la vulneración del derecho al respecto y protección de la vida privada y pública y a la honra de la persona y de su familia contemplado en el artículo 19 N° 4 de la Constitución Política de la República.

Otro aspecto importante en torno a estas controversias es la circunstancia de que la Administración tributaria involucrada no tenía (ni tiene actualmente) una facultad expresa y específica para informar datos de carácter personal originados en obligaciones y sanciones de naturaleza tributaria. La falta de habilitación legal expresa intentó salvarse por algunos autores aplicando –de manera un tanto forzada y poco convincente a nuestro parecer– la doctrina de las potestades implícitas e inherentes[911].

---

ejemplo, el procedimiento especial para el levantamiento del secreto bancario y el procedimiento para conocer y declarar la Norma General Antielusión.

Existen otros tribunales, no propiamente tributarios (usualmente no conocen asuntos tributarios), pero tienen competencia para resolver algunos procesos en este ámbito, como por ejemplo, los tribunales penales ordinarios (intervienen cuando la Administración tributaria ejerce la acción penal en caso de delitos tributarios) o los tribunales de letras en lo civil (son los órganos competentes para decretar el apremio [medida compulsiva privativa de libertad hasta por quince días] en caso de incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias.

Cabe constatar, por último, la existencia de distintos recursos administrativos previos y facultativos a la interposición de los recursos jurisdiccionales (reclamos tributarios). Así, tenemos el recurso de reposición administrativo (artículo 123 bis del CT) que procede dentro del plazo de 30 días en contra de los mismos actos impugnables por la vía del reclamo tributario (liquidaciones, giros, pagos y resoluciones que incidan en la determinación del impuesto). En contra de lo resuelto en dicho recurso puede deducirse recurso jerárquico ante el Director Nacional del SII (superior jerárquico de la Administración tributaria fiscalizadora), dentro del plazo de 5 días hábiles, pudiendo fundarse sólo en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por la referida autoridad o las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida (artículo 6 A N° 7 del CT). Asimismo, en contra de ciertos actos administrativos (liquidaciones, giros y resoluciones) que adolezcan de errores o vicios manifiestos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 B N° 5 del CT, podrá deducirse en cualquier momento (no tiene un plazo preestablecido) la Revisión Administrativa de los Actos de Fiscalización (RAF). Finalmente, encontramos el recurso de resguardo por vulneración de derechos (artículo 8 bis del CT), recurso administrativo voluntario que pueden presentar los contribuyentes cuando consideren vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del SII (debe interponerse dentro del plazo de 10 días ante los Directores Regionales o el Director Nacional del SII, según corresponda).

[911] HERNÁNDEZ, Domingo (2007), "Publicación de deudas tributarias y protección de datos sensibles: ¿Una involución jurisprudencial?", *Estudios Constitucionales*, Año 5, N° 1, p. 581 y ss.

Comencemos por la sentencia que resolvió el recurso de protección[912] deducido ante la Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol IC N° 751-2002, de 07 de agosto de 2003[913]. En este caso, un contribuyente (un factor de comercio) alega que habiendo concurrido a un establecimiento comercial, le fue denegada la venta de productos porque figuraba como deudor moroso en el Boletín Comercial por concepto de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. El recurrente hace presente que la liquidación del impuesto en cuestión ha sido impugnada judicialmente y el proceso respectivo se encuentra pendiente de resolución. El actuar de la TGR, agrega, han afectado sus garantías constitucionales, en particular, la consagrada en el numeral 4 del artículo 19 de la Constitución.

El aludido Tribunal de Apelación, por una parte, consagra la idea de que los poderes de la TGR no la autorizan para actuar de cualquier forma y al margen de la ley[914]. Asimismo, expresa que al actuar de esta manera la TGR está auto tutelando sus derechos de forma injustificada, sin mediar ley o sentencia judicial ejecutoriada que haya determinado la deuda tributaria, exponiendo al contribuyente a ser calificado de incumplidor de obligaciones tributarias en un registro público, atentando contra su honra[915]. En nada contradice lo anterior, continua el Alto Tribunal, el hecho de que la

[912] Acción cautelar o tutelar contemplada en el artículo 20 de la Constitución para hacer efectivos los derechos y garantías constitucionales que la propia norma señala, cuando ellos se encuentren privados, perturbados o amenazados por actos u omisiones arbitrarios y/o ilegales.

[913] Esta sentencia fue apelada y confirmada en todas sus partes por sentencia de la Corte Suprema, Rol N° 3.065-03, de 04 de septiembre de 2003.

[914] "DÉCIMO TERCERO: Que, por otra parte, si bien el Código Tributario y el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías (D.F.L. 1 de 1994) le entregan al Servicio facultades especiales y determinadas para realizar el cobro de los tributos, multas y demás créditos en conformidad a la ley, no se le han otorgado facultades para obtener el cumplimiento de esas acreencias por otros medios no expresamente autorizados en dichos cuerpos legales, como ocurre con el hecho de enviar la nómina de deudores a registros de morosidad y protestos, lo cual resulta ilegal y una forma arbitraria de presión para el cobro, en especial si se sabe las consecuencias que puede acarrear a una persona el aparecer en los registros DICOM".

[915] "DÉCIMO CUARTO: Que, así entonces, la forma de proceder de la Tesorería General de la República importa una autotutela de sus derechos, pues por sí y sin mediar ley o sentencia judicial ejecutoriada que haya determinado el impuesto que se pretende cobrar al recurrente, decidió incluir en una base de datos una deuda tributaria que debe continuar cobrando por los medios legales, con lo cual ha lesionado la garantía constitucional contemplada en el artículo 19 N° 4 de la Constitución Política de la República, exponiendo al recurrente a ser calificado de incumplidor de obligaciones tributarias en un registro público, lo que atenta

TGR invoque un incumplimiento tributario por parte del contribuyente, porque esta cuestión se encuentra pendiente de resolución judicial[916].

Este asunto demuestra que también en Chile, de igual modo que en España y Portugal, la Administración tributaria, arbitraria e ilegalmente, ha publicado en registros públicos a contribuyentes estando pendiente una decisión firme sobre su situación tributaria.

En lo relativo a determinar si la TGR tiene facultades para informar a las bases de datos personales y si ello vulnera alguna garantía constitucional, similar línea jurisprudencial se aplica en otros casos[917]-[918]. Veremos en los párrafos siguientes que en el año 2007 se dictan varias otras sentencias que cuestionan el actuar de la TGR en el mismo sentido que hemos indicado.

Ahora bien, los controvertidos convenios de intercambio de información entre la TGR y las empresas privadas de tratamiento de datos personales habrían sido desahuciados o terminados el 1 de octubre de 2007, según puede leerse en la Decisión de Amparo del Consejo para la Transparencia (CPLT)[919] de 23 de marzo de 2010, Rol A265-09.

---

contra su honra, atendida las repercusiones que para cualquiera tiene el parecer públicamente en dicha condición de incumplidor".

916 "DÉCIMO QUINTO: Que, no obsta a lo razonado precedentemente el que los Servicios recurridos señalen que existe un incumplimiento tributario por parte del recurrente, el que se cobra judicialmente, ya que tal asunto se deberá resolver en los procesos respectivos, en los que no existe sentencia judicial ejecutoriada".

917 Sentencias de la Corte de Apelaciones de Chillán, Rol N° 119-2006, de 27 de octubre de 2006, y Rol N° 30-2006, de 29 de marzo de 2006. Sentencias de la Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 3713-2002, de 24 de diciembre de 2002, y Rol N° 932-2003, de 02 de mayo de 2003 (en este caso, por tratarse de una persona jurídica, se entiende la publicidad afecta el derecho a desarrollar cualquier actividad económica y no el derecho a la vida privada). Estas sentencias fueron apeladas y confirmadas por la Corte Suprema.

918 Un criterio diferente se aplica en la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago en la causa Rol N° 1.464 -2003, de 16 de mayo de 2003.

919 Es una corporación autónoma de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, creado por la Ley N° 20.285, sobre transparencia y acceso a la información pública y cuya principal labor es velar por el cumplimiento de dicha ley.

En este último caso, una persona natural solicitó a la TGR la base de datos de empresas con domicilio en la Región Metropolitana que en ese momento se encontraran morosas en el pago del IVA, con indicación del nombre, RUT[920] y otra individualización que los identifique, solicitud que a su modo de ver no fue respondida por la TGR. Deduce, consecuentemente, amparo ante la CPLT[921].

La TGR contesta indicando que respondió la solicitud oportunamente, negando el acceso a la información. Uno de sus principales argumentos es que la base de datos solicitada contiene información afecta al artículo 35 del CT, que regula la obligación de reserva y secreto tributario. Asimismo, que la divulgación de dicha información afectaría los derechos de carácter comercial o económicos de los contribuyentes cuyos datos se solicitan, información cuya reserva se protege en el numeral 2 del artículo 21 de la Ley de Transparencia.

En este contexto, el CPLT decreta como medida para mejor resolver solicitar a la TGR copia íntegra de los convenios vigentes suscritos entre la TGR y las empresas dedicadas al tratamiento de bases de datos personales, particularmente DICOM, en que conste la información relativa a contribuyentes morosos en el pago de sus obligaciones tributarias. La autoridad tributaria requerida (TGR) informa que con fecha 1° de octubre de 2007 se puso término a dichos convenios, decisión que se funda en las "numerosas sentencias de Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema de Justicia[922], uniformando la jurisprudencia en el sentido de que las publicaciones de deudas tributarias y fiscales de los contribuyentes en los bancos de datos que llevan las precitas empresas, importa una

[920] El Rol Único Tributario (RUT) es el número de identificación tributaria.
[921] Según el artículo 24 de la Ley de Transparencia, el amparo es una reclamación que podrá deducir el requirente de información pública una vez vencido el plazo el plazo para hacerlo, o denegada la petición, para recurrir ante CPLT solicitando amparo a su derecho de acceso a la información pública.
[922] Hay que tener presente que en el ordenamiento jurídico chileno, por aplicación de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 3 del Código Civil, las sentencias judiciales no producen efectos generales sino relativos, es decir, sólo vinculan a las partes litigantes.

conducta arbitraría e ilegal que afecta la garantía constitucional contemplada en el artículo 19 N° 4 de la Constitución Política, infringiéndose además las disposiciones de la Ley N° 19.628, de protección de la vida privada".

Resuelve el CPLT dando la razón a la TGR, pero sin desaprovechar la oportunidad para hacerle presente lo raro que resulta que este organismo invoque ahora el artículo 35 del CT como causal de reserva de información y no lo haya hecho durante a la vigencia de los controvertidos convenios[923]. En definitiva, se concluye que la divulgación de la información solicitada, "importaría una afectación a la honra de las personas jurídicas[924], debiendo estimarse reservada la información requerida, conforme a lo dispuesto por el artículo 21 N° 2 de la Ley de Transparencia". En suma, ponderada la necesidad de garantizar la transparencia de la información y la salvaguarda de determinados derechos fundamentales, con buen criterio el CPLT da preferencia a la protección del derecho a la honra de las personas.

Por último, cabe consignar, en cuanto a los contribuyentes personas naturales, el CPLT sigue la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia respecto a la divulgación de información de las deudas tributarias[925]: la TGR al ordenar la publicación

[923] "15) A mayor abundamiento, resulta paradójica la invocación del artículo 35 del Código Tributario como causal de reserva de la información, en circunstancias que este artículo se encontraba vigente durante el período en que dicho servicio mantenía convenios de intercambio de información con DICOM, DATABUSINESS y SINACOFI, lo que supondría, de parte del Servicio de Tesorerías, el incumplimiento de lo dispuesto en dicha disposición durante el tiempo en que se mantuvo vigente dichos convenios".

[924] Esta afectación es fundamentada por el CPLT en los siguientes términos: "25) Que respecto de la protección de la honra de las personas jurídicas, este Consejo considera que éstas encuentran protección en nuestro ordenamiento jurídico y, consecuentemente, su afectación pude constituir una causal para el secreto o reserva de la información, toda vez que el constituyente no ha distinguido entre personas naturales y jurídicas en el encabezado del artículo 19 de la Constitución Política de la República y el la honra respecto de las personas jurídicas se encuentra asociada a su buen nombre, reputación, fama o prestigio frente a los terceros con los que interactúan a objeto de desarrollar sus fines específicos. Al respecto, considera que dicha interacción resultaría afectada con la divulgación de la información, pues su conocimiento impediría el cabal desenvolvimiento de éstas en la vida económica, en tanto diezmaría infundadamente el acceso al crédito de las mismas y la confianza y seguridad de su clientela". Hay votos concurrente y disidente sobre este particular.

[925] Se mencionan las siguientes sentencias: Corte Suprema, Rol N° 2457-07, de 24 de julio de 2007, Rol N° 2450-2007, de 24 de julio de 2007, Rol N° 500-2007, de 20 de marzo de 2007; Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 686-2007, de 15 de febrero de 2007 y Rol N° 149-07, de 18 de mayo de 2007.

a través de DICOM[926] de las deudas tributarias incurre en una conducta ilegal y arbitraria que afecta la garantía constitucional contemplada en el N° 4 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, que se refiere a la protección de la vida privada de las personas.

Sobre el mismo orden de ideas, es decir, sobre la publicación de incumplimientos de obligaciones tributarias o divulgación de información tributaria por parte de la Administración tributaria chilena sin tener una habilitación legal expresa para hacerlo, en los siguientes párrafos, haremos mención a otras dos situaciones, respecto de las cuales, en todo caso, no tenemos antecedentes de que hayan sido objeto de impugnación por parte de los contribuyentes.

La primera de estas situaciones dice relación con la posibilidad bastante simple de consultar en el sitio web del SII la "situación tributaria de terceros". En efecto, ingresando a www.sii.cl se debe buscar la opción "Servicios online", luego ir a "Situación tributaria", clicar enseguida la opción "Consultar y revisar situación tributaria" y dentro de las alternativas que esta ofrece clicar en "Consultar situación tributaria de terceros". Frente a esta ventana, basta para acceder a cierta información tributaria con ingresar el número de RUT (en el caso de las personas naturales coincide con el número nacional de identidad, el que es accesible sin grandes dificultades mediante buscadores de internet) y los datos que solicite el mecanismo de autenticación-respuesta (Captcha). En cuanto a las motivaciones del SII para entregar a través de su portal esta información tributaria, aparecen explicitadas, pero sin mencionar norma alguna que le sirva de fundamento, en la misma ventana: "A través de esta opción, el SII proporciona información a los contribuyentes respecto de su situación tributaria, de manera que tomen conocimiento del estado en que se encuentran, al momento de realizar la consulta, y las situaciones que

[926] Es una sociedad anónima dedicada a la administración de datos financieros y comerciales adquirida en 1997 por la multinacional EQUIFAX Inc.

deben ser solucionadas. **Junto con lo anterior, permite alertar a aquellas personas que efectúan operaciones con contribuyentes de comportamiento tributario irregular**"[927] (destacado nuestro). Estamos, en consecuencia, ante una suerte de "alerta comercial" usada por la autoridad tributaria para presionar de forma arbitraria e ilegal el cumplimiento de las obligaciones tributarias, toda vez que no tiene, como hemos visto, potestades legales expresas y específicas para divulgar este tipo de información. No elimina este reproche, a nuestro juicio, el hecho de que el SII advierta en la propia aplicación que la información que se ofrece es parcial, representa la posición tributaria del contribuyente a la fecha de la consulta (por tanto, el contribuyente consultado puede tener observaciones tributarias distintas), no constituye una certificación del comportamiento tributario del contribuyente y que si éste está en desacuerdo o desconoce la situación informada pueda acercarse al SII correspondiente a su domicilio a resolver o aclarar la cuestión. A esta altura el daño y la afectación de derechos pudiese ser difícil de revertir.

La segunda situación es la publicación en la página web del SII de nóminas de contribuyentes (plataformas digitales) que no han cumplido con la obligación de registrarse para los efectos del pago del IVA a los servicios digitales. En efecto, el artículo 35 A del Párrafo 7° bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (Decreto Ley N° 825, de 1974), incorporado por la Ley N° 21.210, de 2020, establece que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme a la letra n) del artículo 8° del Decreto Ley N° 875[928], para ser utilizados en el

[927] Ver: https://zeus.sii.cl/cvc/stc/stc.html

[928] "Artículo 8°- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios según corresponda: n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero: 1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación; 2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros; 3. La puesta a disposición

territorio nacional por personas naturales que son sujetos pasivos de hecho, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que el mismo párrafo regula. Para ello, los contribuyentes deberán inscribirse y registrarse en dicho régimen a través del sitio web del SII. Si incumplen este deber, conforme a práctica adoptada por el SII y sin que medie una autorización legal expresa para proceder de ese modo[929], su nombre se incluye en un listado que se publica en el sitio web del SII desde mediados del año 2021[930] hasta la fecha[931]. En nuestra opinión, el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar el IVA por parte de dichos contribuyentes, y la circunstancia de que el SII deba realizar acciones de fiscalización para obtener su cumplimiento, no autoriza a la Administración tributaria para hacer cualquier cosa, sino sólo aquellas para las cuales tenga una habilitación legal expresa y específica.

Por lo tanto, si comparamos las realidades del sistema tributario chileno con la española y portuguesa, hay evidentes diferencias, pero también ciertos elementos en común. La diferencia más relevante es la no consagración expresa de la LDT como una excepción al deber de secreto tributario en la legislación tributaria chilena, sin que ello haya sido un obstáculo para que la Administración tributaria, en ciertos ámbitos, procediese a publicar o a incluir en determinadas listas a contribuyentes incumplidores de ciertas obligaciones tributarias. Sin que ello implique auspiciar la introducción del

---

de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y 4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada".

[929] En ninguna parte del párrafo 7 bis del Decreto Ley 825, artículos 35A a 35I, se establece que el SII puede publicar los incumplimientos tributarios. Siendo cierto que el artículo 35I consagra una habilitación amplia para el uso de medios de fiscalización tecnológicos, creemos que el legislador estaba pensando en los medios de que legalmente disponga la autoridad tributaria, entre los cuales no se encuentra la publicación de los incumplimientos tributarios. El tenor de la citada disposición es el siguiente: "Artículo 35 I. El Servicio de Impuestos Internos podrá utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados en el artículo 8 n) u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35ª, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada".

[930] Ver: https://www.sii.cl/noticias/2021/300621noti01er.htm

[931] El listado de empresas no residentes no registradas al 28 de junio de 2023 puede verse en el siguiente link: https://www.sii.cl/vat/neni_eng.html

mecanismo en cuestión en Chile, creemos que son más razonables, aunque imperfectas desde el punto de vista de la técnica legislativa, como se desprende las sentencias comentadas, las regulaciones de las mencionadas listas en España y Portugal. En cuanto a las semejanzas, el actuar arbitrario e ilegal de la Administración tributaria, el criterio jurisprudencial en ciertos casos acerca de la exigencia de una decisión firme respecto a la deuda tributaria, en fin, la interpretación a favor de la Constitución en la resolución de los casos sometidos a la decisión de los órganos jurisdiccionales y la necesidad de armonizar la publicación de la información tributaria con los derechos y garantías fundamentales[932].

En definitiva, habiendo descrito los principales "formantes" (legal, doctrinal y jurisprudencial), únicamente hemos conseguido aproximarnos a los factores vinculados con la problemática investigada. Sería necesaria la inclusión de otros aspectos (sociales, culturales, políticos, antropológicos, económicos, etc.) para tener un conocimiento real de los elementos de comparación. En nuestro caso, debido a la declarada finalidad de esta Guía, dejaremos para investigaciones futuras el análisis de estos otros "formantes".

2.5. Identificación de las diferencias y semejanzas

Si nos ceñimos estrictamente a los datos que nos proporcionan las normas contenidas en la tabla comparativa descriptiva del apartado anterior, una primera semejanza que podemos apreciar en las tres legislaciones es que en todas ellas existen listas de deudores tributarios morosos.

[932] La existencia de posiciones jurisprudenciales similares, a pesar de las diferencias en la regulación legal de ciertas materias, ha sido constatado en otros ámbitos del quehacer tributario, pero todavía en materia de fundamentación o limitación del poder o potestades tributarias, como por ejemplo, el principio de capacidad económica. FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio (2010), "El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXVII, pp. 567-593.

Sin embargo, inmediatamente se aprecia una diferencia, sólo en el caso de España y Portugal se faculta a las respectivas Administraciones Tributarias su publicación. En Chile, el propósito principal (único incluso) de tales listas o nóminas es servir de título ejecutivo para los efectos de la realización forzosa de los créditos tributarios.

Si observamos ahora desde la perspectiva del deber de secreto tributario o confidencialidad, aunque con ciertos matices, las tres legislaciones lo consagran. Sin embargo, y ahora la diferencia, sólo España y Portugal reconocen entre las excepciones a dicha confidencialidad o secreto la publicación de listas de deudores tributarios morosos. La legislación portuguesa, incluso, es todavía más directa al establecer que la divulgación de dicha información tributaria no es contraria al deber de confidencialidad. La ley tributaria chilena obliga a la autoridad tributaria a publicar en su sitio web cierta información tributaria (universo total de contribuyentes, cumplimiento de las obligaciones tributarias, información sobre el total de las utilidades e ingresos brutos declarados, ingresos afectos al impuesto sobre la renta, retiros de utilidades efectivos, remesas, gastos aceptados y rechazados y devoluciones de impuestos realizados), pero con la condición de que la información no pueda relacionarse con los contribuyente en particular. En otras palabras, la publicación en cuestión no podrá contener información que permita identificar a los contribuyentes.

Por lo tanto, existiendo un problema común en los tres países, los incumplimientos tributarios, hay dos jurisdicciones (Portugal y España) que permiten la publicación de datos personales de los contribuyentes incumplidores como una de las excepciones al deber de confidencialidad o secreto tributario y la tercera (Chile), al menos en el texto, no.

En la realidad, la situación podría ser distinta. Por ello, la recomendación sería, y muy de la mano con la profundidad de la descripción que se haga de los elementos de

comparación, confirmar las semejanzas y diferencias que pueda arrojar el análisis preliminar de los textos legales. En efecto, por ejemplo, en el caso chileno, como lo demuestra el análisis jurisprudencial realizado en el apartado que antecede, la Administración tributaria ha publicado y publica incumplimientos tributarios aun sin una habilitación legal expresa y específica.

Observado lo anterior, reseñemos ahora, las semejanzas y diferencias que identifica ZAPATERO GASCO al comparar las regulaciones legales de España y Portugal.

Primero destaca que son regulaciones muy similares ("la mayor similitud"), pero también con importantes diferencias[933]. Veamos.

Similitudes[934]: en ambos casos (a) se trata de una excepción al secreto tributario; (b) persiguen en esencia el mismo objetivo (presionar a los contribuyentes a cumplir); (c) comparten la misma condición de publicación (transcurso del plazo voluntario sin haber satisfecho su obligación u otorgada garantía suficiente); y (d) no se realiza una desagregación de la deuda tributaria.

Diferencias[935]: (a) la legislación portuguesa define un umbral mínimo de deuda mucho menor que en España diferenciando entre personas físicas y jurídicas; (b) el listado portugués prescinde de toda referencia a la cantidad exacta adeudada (se establecen tramos de deudas); (c) España publica una "foto fija" de la situación del contribuyente específico al 31 de diciembre de cada año, las listas portuguesas por el contrario se actualizan constantemente, incluyendo o excluyendo en la medida que las deudas surgen o sean satisfechas.

En conclusión, para ZAPATERO GASCO, la lista portuguesa puede lograr más fácilmente el objetivo, toda vez que alcanza a un mayor número de personas y establece

[933] ZAPATERO GASCO, ob. cit., p. 268.
[934] Ibidem, p. 268.
[935] Ibidem, pp. 268-269.

un incentivo inmediato al pago mediante la actualización de la lista que no está presente en España. Con todo, la regulación española resultaría más garantista al establecer un umbral mínimo mayor[936].

A nivel doctrinal, hemos observado la diferencia entre España y Portugal, en el sentido de que la nutrida doctrina del primer país ha permitido visibilizar y, posiblemente, sensibilizar a tribunales sobre los problemas que coloca la LDT, situación que no se verifica, hasta el momento, en el caso de Portugal. Tampoco en el caso de Chile.

En fin, en cuanto a las semejanzas y diferencias derivadas de los pronunciamientos de los tribunales de los países comparados en relación con las LDT, nos remitimos a lo expresado y a las conclusiones establecidas en el apartado anterior.

2.6. Explicación de las razones de las diferencias y semejanzas

Las razones que expliquen las diferencias y semejanzas determinadas en las fases anteriores, en nuestro caso, por ejemplo, la diferencia relativa a la regulación legal de la divulgación de datos personales de los incumplidores tributarios, podrían ser distinto tipo: culturales, educacionales, influencia de las élites tributarias y de los grupos de presión[937], institucionales, organizacionales, políticas, sociológicas, económicas, tradiciones no escritas que determinan la implementación de políticas fiscales, premisas implícitas, concepciones diversas sobre la privacidad y la importancia de proteger los datos de carácter personal, las actitudes hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sobre la evasión y la elusión tributaria, eficacia de otros mecanismos menos restrictivos

[936] Ibidem, pp. 269-270.

[937] En este sentido, en opinión de CHOMMIE, una investigación comparativa adecuada debería analizar las fuerzas que influyen en las políticas legislativas tributarias. Así, hay que analizar las fuerzas económicas que incidan en ellas, trabajando con la evidencia empírica disponible. Asimismo, especialmente importante y exigente para una comparación más detallada debería ser la investigación de los grupos de presión y las fuerzas sociales que influyen, con o sin éxito, en la legislatura. CHOMMIE, ob. cit., pp. 219-221.

de libertades personales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la moral tributaria[938], la estructura y naturaleza de la Administración tributaria, antecedentes históricos, etc.

En cuanto a las razones explicativas de tipo cultural, creemos que sería conveniente una compresión más amplia y abierta de las prácticas culturales, en el sentido que posiblemente le atribuirían los académicos socio jurídicos. En esta línea, tiene razón RILES cuando observa que "parte del problema con el concepto de cultura en el Derecho comparado parece residir en la limitada gama de opciones metodológicas sobre la mesa, ya que con demasiada frecuencia parece que uno es culturalista, dogmático [conceptualista] o funcionalista en el Derecho comparado. En lugar de elegir entre unas u otras explicaciones, los académicos socio jurídicos sostendrían la necesidad de una comprensión más afinada, específica, escéptica y abierta de las prácticas culturales, incluido el reconocimiento de que muchas de esas prácticas no son necesariamente "locales" u opuestas a los trasplantes legales o a la armonización jurídica"[939]. Esto no significa –complementa la propia RILES– "respaldar un análisis puramente dogmático o un Derecho comparado meramente instrumentalista o funcionalista"[940]. Tampoco

[938] La moralidad es un concepto poco pacífico, particularmente en sus relaciones con el Derecho. Sin embargo, es cierto también que hoy se aprecian intentos por encauzarla en el sentido de entenderlas como dimensiones entrelazadas, especialmente, cuando se trata de la realización práctica del Derecho (ver, HABERMAS,1999, *Direito e Moral*, trad. al portugués Sandra Lippert, Ed. Instituto Piaget, Lisboa, esp., pp. 62 y ss.). Entre las tentativas en materia tributaria por darle a la moral una forma más concreta y útil, destaca la propuesta de TIPKE, quien, haciéndola sinónima de la ética, trata de orientarla a responder cuestiones como: "¿qué principios o valores convincentes y razonables deben inspirar la actuación de los poderes públicos [legislativo, ejecutivo y judicial] y de los ciudadanos para que la tributación pueda considerarse justa?" (TIPKE, Klaus, 2002, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Ed. Marcial Pons, Barcelona, p. 22). Todavía en al ámbito tributario, el profesor SACCHETTO coloca el tema de la insuficiencia del derecho, proponiendo la recuperación de la "cultura de la legalidad", pero no cualquiera sino aquella que nace de una aceptación moral y, por ende, compartida por parte de los miembros de cada comunidad en sus diversos niveles. En pocas palabras, para este autor, "[l]a ética puede suplir las deficiencias de la ley" (SACCHETTO, Claudio, 2006, "Etica e Fiscalità", *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXXVII – Nº 3, 2006, p. 481). Trasladada al tema que nos convoca implicaría interrogarse acerca de ¿qué principios y valores convincentes y razonables deben inspirar la adopción (y aplicación) o no de la medida de publicación de listas de contribuyentes morosos para que pueda considerarse justa?

[939] RILES, Annelise (2019), "Comparative Law and Socio-Legal Studies", en Mathias Reimann y Reinhard Zimmermann (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, 2a edición, Oxford Handbooks, Oxford Academic, p. 793. Disponible en: https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780198810230.013.25

[940] Ibidem.

significa, agregamos nosotros, que no se pueda tener una visión crítica de todas o algunas de las consecuencias de dichos procesos.

Hay que reiterar, por último, que el grado de explicación de las diferencias y semejanzas, dependerá igualmente de factores temporales, conocimiento disponible, especialmente extrajurídico, fines, quien compara (en las comparaciones más prácticas realizadas por los tribunales, como vimos, en ciertos casos, puede resultar útil una básica explicación comparativa de texto contextualizada) y, por cierto, los recursos disponibles. En fin, habría que considerar, por qué no, la alternativa –sugerida por ÖRÜCÜ, recordémoslo– de solicitar apoyo a profesionales de otras áreas que pudiesen ser esenciales para obtener explicaciones razonables.

3. Conclusiones del capítulo

El objetivo de este capítulo era presentar una guía básica con orientaciones ("Guía") para quienes pretendan realizar la comparación jurídica en el ámbito tributario desde la premisa de un pluralismo y gradualismo metodológico real, ilustrando su aplicación práctica, con mayor o menor alcance, a través del problema de la publicación de listas de deudores tributarios morosos. Pueden establecerse las siguientes conclusiones:

Primera. La "Guía" de comparación jurídico tributaria se estructura en seis puntos o piezas: (1) selección y delimitación del problema jurídico tributario a comparar, incluidos los objetivos o propósitos de la investigación; (2) elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios objeto de comparación (elementos de comparación); (3) definición del método de comparación adecuado o de una combinación de estos; (4) descripción de los elementos de comparación; (5) identificación de las diferencias y semejanzas; y (6) explicación de las razones de las diferencias y semejanzas.

Segunda. Cada una de estas piezas estructurales de la "Guía" comprende diversos elementos que han sido analizados en los desarrollos que se realizaron de cada uno de ellos, especialmente en las cuatro primeras.

Tercera. En relación con la primera pieza de la "Guía" hay que comenzar concluyendo la estrecha relación entre el tema y el método comparativo. Todavía respecto al tema, cualquier materia del Derecho Tributario puede ser objeto de comparación, partiendo por la propia noción de esta rama del Derecho. Incluso, resulta conveniente hacer un ejercicio comparativo preliminar a este respecto, para encuadrar la jurisdicción a comparar en el ámbito del Derecho Tributario o el Derecho Fiscal. Efectuada la definición del tema, sería recomendable formular la pregunta de investigación correspondiente, siendo diversas las posibilidades en función de los objetivos y propósitos de la investigación (prácticos, funcionales, sociales, conceptuales, culturales, etc.). En fin, para la fijación del problema se puede recurrir a diversos elementos o factores (ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, etc.).

Cuarta. En cuanto a la cuestión relativa a la elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios a comparar, la respuesta es igualmente diversa. Por tanto, lo más razonable es orientarse por el principio de libertad, pero con transparencia. Los comparatistas tributarios deben justificar sus elecciones estratégicas, cualesquiera que estas sean. Con todo, sería deseable, para tener una cartografía comparativa más completa e imparcial del Derecho Tributario Comparado y de los Derechos Tributarios, la diversificación de las jurisdicciones que se comparan, es decir, no comparar siempre los mismos ordenamientos o los que pertenecen a un espacio geográfico o de intereses tributarios comunes. No hacerlo implica control cognitivo, el cual resulta completamente opuesto al principio de libertad y pluralismo jurídico. Hay otros factores objetivos y subjetivos que condicionan esta elección.

Quinta. Sobre la definición del método comparativo adecuado, o de una combinación de estos, hemos demostrado que no existe, metodológicamente, una talla única. A partir de esta premisa, adaptando al Derecho Tributario y complementando una propuesta de la doctrina autorizada del Derecho Comparado, se ha establecido, asimismo, la existencia de distintos niveles de comparación jurídica tributaria (al menos cinco) y que ninguno de estos tiene una atributo superior a priori, ya que la calidad de la comparación depende del cumplimiento o no de los objetivos trazados por el comparatista conforme al nivel de comparación que haya seleccionado para realizar su estudio. En la misma línea, hemos agrupado cada uno de los métodos comparativos examinados en el segundo capítulo de esta tesis en los referidos cinco niveles de comparación. En cada caso, se pueden hacer (las hemos hecho) demostraciones aplicativas con relación al problema de la publicación de los incumplimientos tributarios.

Sexta. La máxima en lo concerniente a la pieza cuatro de la "Guía" sería que mientras más profundo sea el conocimiento de los términos de comparación, mayor será la comprensión de estos y, en consecuencia, más auspiciosas pueden resultar las fases siguientes de identificación de semejanzas y diferencias y su explicación. Sin embargo, tampoco hay que perder de vista que la profundidad del conocimiento de los elementos de comparación estará condicionada por el nivel de comparación que se pretenda realizar y, por ende, del método o métodos de comparación seleccionados como adecuados para realizar la comparación. Todas estas elecciones estratégicas son multifactoriales, entre los cuales, el más importante, los propósitos de la investigación jurídica comparativa. Por lo tanto, también en esta fase pueden establecerse distintos niveles de descripción o conocimiento de los términos de comparación. Un estándar de inicio razonable podría ser el criterio de descripción de la norma, el dogma y la realidad tributarias. Si los objetivos de comparación son más ambiciosos, la "escala móvil" de conocimiento de los elementos

de comparación aumenta a otros "formantes". En cualquier caso, partir por un ejercicio muy básico como tabular las normas legales tributarias relevantes de los países confrontados puede arrojar los primeros indicios de diferencias y semejanzas e indicar rutas por donde debería seguir navegando el comparatista tributario. La aplicación de estas ideas al problema de la publicación de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, esto es, la descripción de las normas, la doctrina y la jurisprudencia relevantes en la materia, nos ha permitido constatar que las LDT son una medida problemática en la práctica, ya que puede afectar negativamente varios derechos fundamentales, principalmente, la intimidad, el honor y la protección de datos personales.

Séptima. La identificación de diferencias y semejanzas es un ejercicio analítico orientado a establecer los aspectos en que divergen los ordenamientos comparados como también los elementos en común. Si bien, en función de las legítimas decisiones metodológicas estratégicas, el péndulo puede inclinarse en uno u otro sentido, lo más razonable es actuar sin sesgos o condicionamientos e identificar con el mismo rigor los particularismos y las similitudes. En el caso de la publicación de las LDT en los tres países considerados en este trabajo, en un ejercicio meramente ilustrativo y aproximativo, hemos observado importantes diferencias y semejanzas. Así, por ejemplo, en el plano de la regulación legal, hay dos países que consagran expresamente la medida como una excepción al deber de secreto tributario o confidencialidad, pero con diferencias en cuanto a requisitos de procedencia, frecuencia y contenido de la publicación. En cambio, en el tercer país no se establece una norma que habilite la publicación, sin embargo, ello no ha sido obstáculo para que en este se apliquen por parte de la Administración tributaria mecanismos de este tipo o similares. En este mismo ámbito, por otra parte, son comunes ciertas insuficiencias normativas, especialmente, respecto a la firmeza de la deuda tributaria como condición para la inclusión de su titular en la LDT. En el plano doctrinal,

resulta evidente, cuantitativa y cualitativamente, el mayor interés crítico por parte de los autores españoles que sus pares de los otros dos países. En otras palabras, mientras en dos de los países comparados (Portugal y Chile) pareciera asumirse por los autores la medida de una forma casi acrítica, en España un consistente esfuerzo doctrinal crítico ha permitido visibilizar problemas y proponer soluciones, algunas de las cuales están haciendo eco en ciertos órganos jurisdiccionales. En fin, en el plano jurisprudencial, hay particularismos en cuanto a las situaciones controvertidas, la aplicación de ciertos principios, la referencia expresa a la jurisprudencia europea, la incidencia de las decisiones de los tribunales en el actuar de las administraciones tributarias, etc. Pero también hay convergencias en el sentido de que las LDT pueden afectar negativamente a ciertos derechos fundamentales y, por lo mismo, los órganos administrativos competentes deben hacer un uso prudente y equilibrado de estas, no siendo suficiente un mero ejercicio automático de verificación de la legalidad formal de procedencia de la medida, sino por el contrario, una interpretación sistemática y a favor de la Constitución de todas las normas y principios relevantes.

Octava. En la explicación de las diferencias y semejanzas también existen niveles o una "escala móvil" marcada fuertemente entre lo real y lo ideal. En esta perspectiva, el grado de explicación de las diferencias y semejanzas dependerá de factores temporales, el conocimiento disponible, especialmente extrajurídico, los objetivos, quien compara y, ciertamente, los recursos disponibles. Ahora bien, las razones concretas explicativas de similitudes y divergencias pueden de naturaleza diversa, es decir, multidisciplinarias. En lo que concierne a la publicación de LDT, algunas de las razones explicativas de las similitudes entre los países considerados en esta investigación pudiese encontrarse en la calidad (mala calidad) del trabajo legislativo y, en el caso de la práctica jurisprudencial, una cierta conciencia universal compartida sobre la necesaria protección y prevalencia de

los derechos fundamentales por sobre otros intereses generales. Mucho más complejo es explicar los particularismos, ya que pueden estar vinculados a elementos culturales (en un sentido abierto y amplio), sociales, económicos, académicos, institucionales, políticos, históricos, tecnológicos, etc., y, muy probablemente, a una combinación de algunos de estos, por lo que solo podrían establecerse mediante estudios empíricos o interdisciplinarios, los cuales no abundan en la materia estudiada.

CONCLUSIONES GENERALES

El objetivo general de esta tesis doctoral era intentar conceptualizar el Derecho Tributario Comparado y su nivel de evolución, como asimismo describir, analizar y sistematizar críticamente los conocimientos acerca de cómo realizar una comparación en el Derecho Comparado general, como asimismo demostrar las posibilidades y los límites de estos en el ámbito del Derecho Tributario, con las adecuaciones y las complementaciones que pudieran resultar razonables.

También era uno de los propósitos generales ilustrar los resultados del análisis crítico señalado, a través de una guía práctica, a la luz del problema de la publicidad de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, sugiriendo las rutas o los caminos posibles a seguir por quienes pretendan realizar estudios de Derecho Tributario Comparado.

Llegados a esta altura, sin perjuicio de las conclusiones parciales señaladas en la parte final de cada uno de los capítulos de esta tesis (en el detalle, nos remitimos a ellas), y en relación con los objetivos generales y específicos definidos, podemos establecer las siguientes conclusiones generales:

Primera. La comparación en el Derecho Tributario tiene por objeto a esta disciplina jurídica, la cual, a su vez, tiene por centro el establecimiento y aplicación de los tributos. En esta línea, la comparación jurídica tributaria puede tener por objeto cualquier manifestación o dimensión del fenómeno tributario, comenzando por la propia noción de tributo y de Derecho Tributario. En este mismo sentido, debería hacerse un esfuerzo por incluir en la agenda comparativa no solo los temas clásicos o tradicionales, sino también aquellos puestos de relieve por la visión crítica de la disciplina.

Segunda. Hay diversos trabajos que parecieran tener por objeto la comparación de alguna de dichas dimensiones, sin embargo, en la mayoría de los casos, en rigor son

estudios comparativos de nivel básico. Dicho de otra manera, son trabajos que revelan una distinta graduación comparativa, en la mayoría de los casos descriptiva o textual. Algunos de ellos, los menos, como se demuestra en el tercer capítulo, tienen mérito como para clasificar en los niveles más altos de comparación. Independientemente de los distintos niveles de comparación, lo cierto es que, lo hemos demostrado, existe abundante material que sistematizado y encuadrado adecuadamente en lo metodológico podría contribuir a la consolidación del Derecho Tributario Comparado en cuanto conocimiento y disciplina jurídica. En suma, no hay que partir de "cero" para alcanzar un conocimiento tributario comparado.

Tercera. El Derecho Tributario en cuanto objeto de comparación supone retos adicionales a la comparación realizada en otras ramas del Derecho. Por lo pronto, es una disciplina jurídica que tiene múltiples y estrechas relaciones con casi todas las otras áreas del Derecho, como asimismo con distintos campos extrajurídicos. Luego, sus normas cambian con una rapidez impresionante, siendo casi imposible que los tributaristas estén actualizados. Además, el Derecho de los Tributos es una materia altamente tecnificada y expresada regularmente en un lenguaje críptico. Por tanto, los comparatistas tributarios deben redoblar las cautelas metodológicas.

Cuarta. El "Derecho Tributario Comparado" existe y puede ser concebido como una herramienta epistemológica y como el resultado de la comparación del Derecho Tributario (conocimiento tributario comparativo). Asimismo, si se reconoce a los jueces la función de crear normas jurídicas en ciertos casos, sería otra vía para atribuirle el estatuto de disciplina jurídica. Por otra parte, parece razonable usar la expresión en plural para referirse a los distintos objetos de comparación (Derechos Tributarios) y en singular para hacer alusión a los resultados de la comparación jurídica tributaria (Derecho Tributario Comparado).

Quinta. Existe una historia intelectual del Derecho Tributario Comparado. Es posible contarla u ordenarla por fases y explicarla de manera relacional, es decir, demostrando que, aunque con frecuencia los autores no se citen formalmente entre ellos, existen debates comunes y conexiones. Asimismo, se puede constatar que dicha historia va desde un cierto pragmatismo inicial hasta algunos estudios actuales más críticos, culturales o contextuales, aunque sigue siendo predominante el recurso a los métodos textual o descriptivo y funcional. En cualquier caso, conviene recordar que los intentos de estudio de la evolución histórica del Derecho Tributario Comparado realizados hasta ahora se refieren solo a una parte de los estudios comparativos tributarios, aquellos que buscan avanzar en la disciplina del Derecho Tributario comparativo y, por lo tanto, falta por escribir la historia de aquellos otros trabajos (mayoritarios) que comparan leyes tributarias para lograr otro objetivo, sin una consideración explícita de la teoría o los métodos del Derecho Tributario comparativo. Si asumimos que estos últimos trabajos implican algún nivel de comparación y que es posible identificar a su respecto algún método de comparación subyacente o implícito, tal vez sea posible clasificarlos y ordenarlos diacrónicamente. Esta otra parte de la historia del Derecho Tributario Comparado está por escribirse. En todo caso, en distintos momentos de esta investigación señalamos algunos hitos o antecedentes de esta otra parte de la historia del Derecho Tributario Comparado.

Sexta. La historia por contarse del Derecho Tributario Comparado tiene una condicionante importante en la transparencia metodológica. La transparencia es requisito del trabajo científico, favorece el conocimiento y la valoración y verificación de los pares. En sentido negativo, la falta de transparencia puede amenazar o ralentizar el avance de la investigación o el conocimiento. En el campo del Derecho Tributario Comparado, al no transparentarse la metodología utilizada, como ocurre en la mayoría de los estudios

etiquetados como tales, se ha producido un avance más lento en la valoración, verificación y sistematización del conocimiento tributario comparado. Afortunadamente, comienzan a observarse algunas buenas prácticas en el sentido de explicitar y justificar las opciones metodológicas por quienes comparan o no comparan en este ámbito. Este es el camino correcto.

Séptima. En cuanto al diálogo en lo metodológico entre los cultores del Derecho Comparado general y el Derecho Tributario Comparado, hay comparatistas tributarios que han hecho una clara opción por usar en el Derecho Tributario Comparado los mismos o algunos de los métodos comparativos generales o una combinación de estos. Algunos, incluso, declaran adherir a la idea del pluralismo metodológico, aun cuando en la realidad la amplitud que manifiestan no vaya más allá de ciertas variantes del funcionalismo metodológico. De otro lado, como plantea un sector de la doctrina, este diálogo existe aunque no se explicite, lo que obliga a establecer cuál es el método subyacente o implícito, ejercicio que, como hemos demostrado analizando algunos trabajos, resulta fáctible y útil realizar. Por último, hemos establecido que ningún método de comparación es a priori superior a otro, ya que la virtualidad de uno u otro estará determinada por los objetivos buscados por los autores de la comparación, los cuales, consecuentemente, no siempre son los mismos.

Octava. En el segundo capítulo hemos identificado y examinado trece métodos y ciertas variantes de algunos de ellos (v.gr., el análisis económico del derecho como una de manifestaciones del funcionalismo comparativo). Todos los métodos de comparación analizados podrían aplicarse en la comparación de los Derechos Tributarios. En cada caso, hemos ilustrado y demostrado su aplicación con algún concepto, problema o institución tributaria. Adicionalmente, en el capítulo tercero, al analizar distintos niveles de comparación, resulta reforzada la explicación sobre el potencial de cada uno de los

métodos estudiados para la comparación jurídica tributaria. En consecuencia, pese a los intentos más bien excepcionales de algunos autores de plantear la necesidad de un método especial para la comparación jurídica tributaria, sin buenos argumentos como se ha mostrado, la caja de herramientas contiene variados instrumentos de distinta talla a los que los comparatistas tributarios pueden recurrir para realizar sus investigaciones comparativas.

Novena. Continuando con la metáfora de la caja de herramientas comparativas y con respecto a la cuestión de cómo seleccionar el método de comparación adecuado para la comparación jurídica tributaria, habría que concluir que la herramienta a elegir dependerá del trabajo a realizar. Si lo que se busca es determinar las convergencias en las soluciones para resolver problemas similares, la herramienta funcional será la adecuada. Si el propósito es identificar el dispositivo más eficiente en consideración de los costos de la transacción, la herramienta que debiese utilizarse es el análisis económico del derecho. Si el objetivo es establecer relaciones entre el Derecho Tributario y la sociedad, o los factores culturales que expliquen diferencias y semejanzas, la herramienta tendrá que ser más integral o cultural. En suma, el propósito principal de la investigación, muchas veces vinculado a la visión del Derecho del comparatista, influenciará fuertemente la selección de la herramienta de comparación. En fin, en algunos casos, particularmente cuando la comparación sea de un nivel más profundo, lo más razonable y natural será combinar las herramientas metodológicas de comparación. Como se pudo apreciar en distintos pasajes de esta investigación, los métodos de comparación más completos son pluralistas en lo metodológico.

Décima. Entre los métodos de comparación estudiados, explícita o implícitamente, los más utilizados por los tributaristas son los enfoques descriptivo o textual y el funcional (en sus diversas variantes). Hay métodos más complejos sobre los cuales no hemos

encontrado antecedentes de su uso por parte de los estudiosos del Derecho Tributario (v.gr., el método de CONSTATINESCO), posiblemente por su mayor exigencia metodológica. En definitiva, el análisis realizado permite determinar que ha existido un diálogo entre comparatistas generales y comparatistas tributarios, pero este contacto ha sido solo parcial y muchas veces implícito.

Undécima. Con relación al método de comparación funcional y el propósito de una parte de la doctrina tributaria española e italiana de elevarlo a la condición del único método de comparación del Derecho Tributario, se ha demostrado la debilidad de los argumentos para sustentarla, especialmente su pretensión de control cognitivo, parcialidad y simplismo. En definitiva, no existen buenas razones para limitar o circunscribir la comparación en el Derecho Tributario al método funcional. Ello no quita, por cierto, que al igual que los demás métodos de comparación, o en combinación con estos, pueda ser una herramienta útil, pero limitada, para la comparación de los Derechos Tributarios. También puede ser adecuado para explicar, en parte, los resultados de la investigación comparativa.

Duodécima. En cuanto a la comparación cultural como "quinto" método de interpretación, pudo demostrarse que este postulado tiene cierta aplicación práctica en el ámbito del Derecho Tributario (especialmente, a nivel de los tribunales europeos), que es un método complementario de los otros métodos de interpretación jurídica, pero también que hay resistencias o negaciones a su respecto fundadas en visiones formalistas del Derecho y del rol que corresponde a los operadores jurídicos tributarios, en particular, a los jueces. A este mismo respecto, en el tercer capítulo, en la parte relativa a los niveles de comparación, se ha puesto relieve como en la práctica este método se puede manifestar con distintas intensidades.

Décima tercera. Varios de los modelos de comparación estudiados y que podrían clasificarse entre los que tienen mayor capacidad explicativa, comprenden tres fases o etapas, una descriptiva, otra de identificación de semejanzas y diferencias, y una última de comparación o explicación de las causas de aquellas. Tal vez, más allá de los énfasis que se pretenda dar a la investigación, este sea un estándar razonable para los estudios comparativos jurídicos tributarios. Por lo mismo, en la "Guía" que desarrollamos en el último capítulo de esta tesis incluimos estas tres fases como piezas estructurales.

Décima cuarta: La "Guía" de comparación jurídico tributaria que proponemos se estructura en seis puntos o piezas: (1) selección y delimitación del problema jurídico tributario a comparar, incluidos los objetivos o propósitos de la investigación; (2) elección y justificación de los sistemas jurídicos tributarios objeto de comparación (elementos de comparación); (3) definición del método de comparación adecuado o de una combinación de estos; (4) descripción de los elementos de comparación; (5) identificación de las diferencias y semejanzas; y (6) explicación de las razones de las diferencias y semejanzas. Cada una de estas piezas estructurales de la "Guía" comprende diversos elementos o definiciones estratégicas.

Décima quinta. En relación con la primera pieza de la "Guía" hay que comenzar concluyendo la estrecha relación entre el tema a comparar y el método comparativo. En este punto hay que reiterar que cualquier materia del Derecho Tributario puede ser objeto de comparación. Realizada la elección y la definición del tema, sería recomendable formular la pregunta de investigación correspondiente, siendo diversas las posibilidades en función de los objetivos y propósitos de la investigación. También es aconsejable para la fijación del problema el recurso a diversos elementos o factores (ambientales, históricos, organizacionales, políticos, económicos, sociales, etc.).

Décima sexta. En cuanto a la pregunta que subyace a la pieza (2), la respuesta es igualmente diversa. Se ha demostrado que lo más adecuado es guiarse por el principio de libertad, pero con transparencia (los comparatistas tributarios deben justificar sus libres elecciones estratégicas). Asimismo, sería muy razonable para tener una cartografía comparativa más completa e imparcial del Derecho Tributario Comparado y de los Derechos Tributarios, un esfuerzo de los comparatistas por ampliar la matriz de las jurisdicciones que se comparan. No hacerlo implica control cognitivo, el cual resulta completamente opuesto al principio de libertad y pluralismo. Hay otros factores objetivos y subjetivos que condicionan esta elección, los cuales también es conveniente sopesar al momento de emprender un proyecto de comparación tributaria.

Décima séptima. Sobre la definición del método comparativo adecuado o una combinación de estos, hemos confirmado que no existe metodológicamente hablando una talla única. Partiendo de esta premisa, y adaptando al Derecho Tributario y complementando una propuesta de la doctrina autorizada del Derecho Comparado, se ha establecido que existen distintos niveles de comparación jurídica tributaria (proponemos al menos cinco: comparaciones peso mosca, pluma, ligero, medio y pesado) y que ninguno de estos tiene una capacidad superior a priori, ya que la calidad de la comparación depende más bien del cumplimiento o no de los objetivos trazados por el comparatista conforme al nivel de comparación que haya seleccionado para realizar su estudio. En la misma línea, hemos agrupado cada uno de los métodos comparativos examinados en el segundo capítulo de esta tesis en los referidos cinco niveles de comparación. En cada caso, hacemos ejemplificaciones aplicativas con relación al problema de la publicación de los incumplimientos tributarios.

Décima octava. En lo concerniente a la pieza cuatro de la "Guía", la máxima a extraer sería que mientras más profundo sea el conocimiento de los términos de

comparación, mayor será la comprensión de estos y, en consecuencia, más auspiciosas puede resultar las fases siguientes de identificación de semejanzas y diferencias y su explicación. Sin embargo, tampoco hay que perder de vista que la profundidad del conocimiento de los elementos de comparación dependerá del nivel de comparación que se pretenda realizar y, consecuencialmente, del método o métodos de comparación seleccionado como adecuados para realizar la comparación. Todas estas elecciones estratégicas, son multifactoriales, entre los cuales, el más importantes los propósitos de la investigación. Por tanto, también pueden establecerse distintos niveles de descripción o conocimiento de los términos de comparación. Un estándar de inicio razonable podría ser el criterio de descripción de la norma, el dogma y la realidad tributaria. Si los objetivos de la comparación son más ambiciosos, la "escala móvil" de conocimiento de los elementos de comparación aumenta, debiendo comprenderse otros factores o "formantes" culturales, sociales, económicos, antropológicos, políticos, etcétera. La aplicación de estas ideas al problema de la publicación de los incumplimientos tributarios en España, Portugal y Chile, o sea, la descripción de las normas, la doctrina y la jurisprudencia relevantes en la materia, permite constatar que las LDT son una medida problemática en la práctica, ya que puede afectar negativamente varios derechos fundamentales, principalmente, la intimidad, el honor y la protección de datos personales.

Décima novena. La identificación de diferencias y semejanzas es un ejercicio analítico orientado a establecer los aspectos en que divergen los ordenamientos comparados como también los elementos en común. Si bien, en función de las legítimas decisiones metodológicas estratégicas, el péndulo puede inclinarse en uno u otro sentido, lo más razonable es actuar sin sesgos o condicionamientos e identificar con el mismo rigor los particularismos y las similitudes. En el caso de la publicación de las LDT en los tres países considerados en este trabajo, en un ejercicio meramente ilustrativo y

aproximativo, hemos observado importantes diferencias y semejanzas en los planos de la regulación legal (habilitaciones legales, requisitos de procedencia, firmeza de la deuda, frecuencia y contenido de la publicación), doctrinal (mucho mayor interés crítico de los autores españoles que sus pares de los otros dos países comparados) y jurisprudencial (hay particularismos sobre las situaciones controvertidas, la aplicación de ciertos principios, la referencia expresa a la jurisprudencia europea, la incidencia de las decisiones de los tribunales en el actuar de las administraciones tributarias, etc.; también convergencias respecto a que las LDT pueden afectar negativamente a ciertos derechos fundamentales y, por lo mismo, al momento de ponderar los intereses en conflicto, se ha dado prevalencia a una interpretación sistemática y a favor de la Constitución).

Vigésima. En la explicación de las diferencias y semejanzas (pieza 6 de la Guía), también existen niveles o una "escala móvil" que se moverá entre lo real y lo ideal. En esta perspectiva, el grado de explicación de las diferencias y semejanzas, dependerá de factores temporales, conocimiento disponible, especialmente extrajurídico, los objetivos, quien compara y, por cierto, los recursos disponibles. Ahora bien, las razones concretas explicativas de similitudes y divergencias pueden ser de la más diversa naturaleza, esto es, multidisciplinarias. En lo que concierne a la publicación de LDT, algunas de las razones explicativas de las similitudes pudiese encontrarse en la calidad (mala calidad) del trabajo legislativo y, en el caso de la práctica jurisprudencial, una cierta conciencia universal compartida sobre la necesaria protección y prevalencia de los derechos fundamentales por sobre otros intereses generales. Mucho más complejo es explicar los particularismos, ya que pueden estar vinculados a elementos de diverso tipo, por lo que solo podrían establecerse mediante estudios empíricos o interdisciplinarios, los cuales no abundan en la materia estudiada.

Vigésima primera. El análisis ampliado de los métodos de comparación permite observar su vinculación a las más diversas visiones acerca del Derecho (positivismo, dogmatismo, historicismo, funcionalismo, criticismo jurídico, culturalismo, realismo, etc.). Todas estas visiones pueden aportar algo, en escala móvil, a la comparación jurídica tributaria desde una perspectiva de pluralismo metodológico y jurídico.

ABERASTURI GORRIÑO, Unai (2017), "La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?", *Revista de Administración Pública,* N° 203, pp. 383-421.

ABERASTURI GORRIÑO, Unai (2017), "La lista de deudores de la Ley General Tributaria. ¿Una cuestión de transparencia?", *Revista de Internet, Derecho y Política*, N° 24, pp. 77-91.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2001), *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado,* Doc. N° 21/01, IEF, Madrid.

AGUIAR, Nina (2011), *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado,* Ed. Ruiz de Alonza Editores S.L., Granada.

ALARCÓN GARCÍA, Esaú (2017), "La inclusión en la lista de deudores de deudas en trámite de aplazamiento: Análisis de la SAN de 11 de julio de 2016 (rec. núm. 39/2016), *RCyT. CEF*, N° 407, pp. 210-218.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2006), "Posibilidades y límites de la comparación jurídica desde la perspectiva de la realidad financiera local", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Nº 2, pp. 483-558.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2006), "A publicação de listas de devedores tributários: elementos para uma comparação jurídica (Portugal - Chile)", en *Fiscalidade,* Nºs 26/27, Lisboa, pp. 109-199.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2010), "El modelo portugués de tributación de la familia", en *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Claudio Sacchetto (Coord.), Rubbetino Editore, Calabria, pp. 33-61.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2021), "La «Constitución Tributaria» en Chile", en *Derecho Tributario Constitucional: En Tiempos de Decisión de una Nueva Constitución*, Francisco Saffie y Antonio Faúndez (coordinadores), Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 89-106.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2022a), "El «poder tributario» en Chile: ¿Qué podemos aprender de nuestra historia constitucional de cara al proceso constituyente", en CEUDEFF (Coord.) *La Constitución Financiera de Chile. Diagnóstico y*

propuestas para una descentralización financiera real, Tirant lo Blanch, Valencia, pp.145-190.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (2022b), "Las obligaciones tributarias y los derechos de los contribuyentes inmigrantes en Chile", en *El Derecho Público para la Modernización Institucional*, editor Sebastián Soto Velasco, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 659-682.

ALBURQUENQUE LILLO, Sergio (imprenta), "La ¿«Generalidad»? de la norma general antielusiva chilena", en en Toledo, Patricia (editora), *Elusión fiscal y Política tributaria. III Jornadas Académicas de Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis M. (2008), *La tributación de la renta empresarial: derecho comparado*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

ALTAMIRANO, Alejandro C. (2012), *Derecho tributario. Teoría general*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

AMATUCCI, Andrea (2005), "La cuestión metodológica entre teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica de derecho tributario", *REDF*, N° 128, pp. 765-794.

ANCEL, Marc (1949), "La fonction judiciaire et le droit comparé", *RIDC*, Nºs. 1-2, año 1, pp. 57-66.

ANCEL, Marc (1971), *Utilité et Méthodes du Droit Comparé*, Ed. Ides et Calendes, Neuchatel.

ANDRÉS AUCEJO, Eva (2016), "Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España", *Revista derecho del Estado*, N° 3, pp. 3-68.

ARRIBAS LEÓN, Mónica (2005), "Deudas Tributarias y Transmisión de Empresas: Estudio Comparado del Régimen Tributario Español e Italiano", *Crónica Tributaria*, N° 116, pp. 11-33.

ASCARELLI, Tullio (1945), *Problemas das Sociedades Anónimas e Direito Comparado*, Ed. Saraiva, São Paulo.

ASCARELLI, Tullio (1947), *Teoría General de los Títulos de Crédito*, Trad. Rene Cacheaux Sanabria, Ed. Jus, México.

ASCARELLI, Tullio (1948-1949), "La Funzione del Diritto Comparato e il Nostro Sistema di Diritto Privato", en *Annali del Semanario Giuridico*, Vol. III, Università di Catania, Napoli.

ASCARELLI, Tullio (1953), "Función del Derecho Comparado en la Interpretación del Derecho y Metodología del Derecho Comparado", *Revista del Instituto de Derecho Comparado*, N° 1, pp. 19-37.

ASCARELLI, Tullio (1962), *Corso di Diritto Commerciale*, Giuffré, Milano.

AULT, Hugh y ARNOLD, Brian J. (2004), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, 3a edition, Ed. Kluwer Law International, La Haya.

AVI- YONAH, Reuven, SARTORI, Nicola y MARIAN, Omri (2011), *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Ed. Oxford University Press.

BAISTROCCHI, Eduardo (2017), ed., *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge.

BALDASSARRE, Antonio (2006), "La Corte costituzionale italiana e il metodo comparativo", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, 2006-II, pp. 983-991.

BARASSI, Marco (2006), voz "Comparazione (Diritto tributario)", en *Dizionario di Diritto Pubblico*, a cargo de Sabino Cassese, Giuffrè, Milano, pp. 1070-1077.

BARASSI, Marco (s.f.), *La Comparazione nel Diritto Tributario*, Edizione Provvisoria.

BARASSI, Marco (2010), "Il diritto tributario comparato", en *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Claudio Sacchetto (Coord.), Rubbetino Editore, Calabria, pp. 95-105.

BARASSI, Marco (2013), "Circolazione dei modelli tributari e comparazione", *Rivista di Diritto Tributario*, vol. XXIII, 5, pp. 513-542.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy (1971), *Direito Tributário Comparado*, Ed. Saraiva, São Paulo.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy (1981), "Il Contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dottrina Giurídico-Tributária del Brasile", en *Diritto e Pratica Tributária*, I, pp. 553-568.

BARKER, William B. (1996), "A Comparative Approach to Income Tax Law in the United Kingdom and the United States", *Catholic University Law Review*, vol. 46, N° 1, pp. 7-76.

BARKER, William B. (2005), "Expanding the Study of Comparative Tax Law to Promote Democratic Policy: The Example of the Move to Capital Gains Taxation in Post-Apartheid South Africa", *Penn State Law Review*, vol. 109, pp. 101-125.

BELTRAME, Pierre y MEHL, Lucien (1997), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2e. Édition, Puf, Paris.

BELTRAME, Pierre (2008), *La fiscalité en France*, 14ª édition, Ed. Hachette, Paris.

BERTAZZA, Humberto (2007), *La consulta tributaria vinculante: un estudio sobre derecho comparado y su análisis en el régimen vigente la República Argentina*, Ed. La Ley, Buenos Aires.

BESSE-JOUBERT, Anne-Marie y DUBERGE, Jean, 1997, "Cinéma et radiotélévision. Information ou désinformation fiscale", *RFFP*, N° 57, pp. 127-131.

BIN, Roberto (1992), *Diritti e Argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Ed. Giuffrè, Milano.

BIZIOLI, Gianluigi y SACCHETTO, Claudio (2011), *Tax aspects of fiscal federalism: a comparative analysis*, Ed. IBFD, Amsterdam.

BOUVIER, Michel (2004), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 6ª édition, LGDJ, Paris.

BRAND, Oliver (2007), "Conceptual Comparisons: Towards a Coherent Methodology of Comparative Legal Studies", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 32, N° 2, pp. 405-466.

BROOKS, Kim (2007), "Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies", vol. 5, N° 2, *eJournal of Tax Research*, pp. 168-197.

BROOKS, Kim (2015), "International Tax Policy: The Counter-Story Presented by the BRICS" in Yariv Brauner & Pasquale Pistone, eds, *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), pp. 447-467.

BROOKS, Kim (2020), "An Intellectual History of Comparative Tax Law", *Alberta Law Review*, vol. 47, N° 3, pp. 649-682.

BROOKS, Kim (2020), "Tim Edgar: The Accidental Comparatist", *Canadian Tax Journal*, vol. 68, N° 1, p. 125-142.

BROOKS, Kim (2020), *Comparative Tax Law: The Foundations of a Discipline and its Potential to Advance Knowledge*, tesis doctoral defendida en la University of Wester Australia. Disponible en: https://api.research-repository.uwa.edu.au/ws/portalfiles/portal/101474285/THESIS_DOCTOR_OF_PHILOSOPHY_BROOKS_Kimberley_Ruth_2020.pdf

BROOKS, Kim (2022), *Comparative Tax Law Guide*, Halifax, Nova Scotia.

BROWNLEE, W. Elliot (1996), *Federal Taxation in America. A Short History*, Ed. Cambridge University Press.

BUIJZE, Renate (2016), "The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research", *Erasmus Law Review*, Vol. 9, N° 4, pp. 189-198, doi: 10.5553/ELR.000071.

CALVO ORTEGA, Rafael (2000), *Curso de Derecho Financiero*, 4ª edición, T. I, Derecho Tributario (Parte General), Ed. Civitas, Madrid.

CALVO VÉRGEZ, Juan (2015), "A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT (1)", *Diario La Ley*, N° 8584, pp. 1-17.

CANARIS, Claus-Wilhelm (2002), *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciencia do Direito*, trad. al portugués A. Menezes Cordeiro, 3ª edición, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.

CANIVET, Guy (2005), "La pratique du droit comparé par les cours suprêmes Brèves réflexions sur le dialogue des juges dans les expériences française et européenne : en commentaire de l'article de Sir Basil Markesinis et Jörg Fedtke *Le juge en tant que comparatiste*", *Tulane Law Review*, Vol. 80, N° 1, pp. 221-244.

CARBAJO VASCO, Domingo y PERAGÓN LORENZO, Luis Amando (2011), "Algunas cuestiones sobre la comparación internacional de sistemas tributarios", *Gaceta Fiscal*, N° 312, pp. 117-131.

CARBONNIER, Jean (1998), "Una hermosa mentira que viene de lejos o el mito del legislador extranjero", en *Ensayos sobre las Leyes*, Trad. Luis Diez-Picazo, Ed. Civitas, Madrid.

CASADO OLLERO, Gabriel (1981), "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española*, N° 68, pp. 151-170.

CASADO OLLERO, Gabriel (1988), "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *REDF*, N° 59, pp. 348-390.

CASADO OLLERO, Gabriel (2002), *Procedimientos de Liquidación y de Comprobación de los Tributos en la Legislación Española,* Ed. SENIAT, Centro de Estudios Fiscales, Caracas, Venezuela.

CASADO OLLERO, Gabriel (2005), «Prólogo», *La Financiación de los Municipios. Experiencias comparadas,* Ed. Dykinson, S.L., Madrid, pp. 11-24.

CASADO OLLERO, Gabriel (2006), "Persona y Derecho tributario: STC 45/1989 de febrero", *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, N° 55, pp. 905-932.

CASALTA NABAIS, José (2012), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3ª reimpressão, Ed. Almedina, Coimbra.

CASALTA NABAIS, José (2005), "Constituição Europeia e Fiscalidade", en *Coloquio Ibérico: Constituição Europeia. Homenagem al Doutor Francisco Lucas Pires*, Ed. Coimbra Editora, Coimbra, pp. 569-592.

CASALTA NABAIS, José (2005), "O Regime das Finanças Locais em Portugal", *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*, Ed. Almedina, Coimbra, pp. 561-600.

CASALTA NABAIS, José (2021), "Sobre a Privatização da Justiça Tributaria", *BFD*, Coimbra, vol. 97, t. 1, pp. 69-100.

CASALTA NABAIS, José (2022), *Direito* Fiscal, 11ª edición, Ed. Almedina, Coimbra.

CASAS AGUDO, Daniel (2008), "Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario", José Antonio Sánchez Galiana (coord.), *Estudios sobre*

beneficios fiscales en el sistema tributario español, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aíres, pp. 11-40.

CASTÁN TOBEÑAS, José (1957), *Reflexiones sobre el Derecho Comparado y el Método Comparativo. Discurso leído en la apertura de los Tribunales celebrada el 16 de septiembre de 1957*, Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid.

CASTANHEIRA NEVES, António (1995), *Digesta. Escritos acerca de Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia Outros*, vol. 2º, Ed. Coimbra Editora, Coimbra.

CASTANHEIRA NEVES, António (1998), *Teoria do Direito (Lições proferidas no ano letivo de 1998/1999)*, Aportamentos complementares, Ed. Universidade de Coimbra.

CASTANHEIRA NEVES, António (2002), *O Direito hoje e com Que Sentido? O problema actual da autonomia do direito*, Ed. Instituto Piaget, Lisboa.

CAYÓN GALLARDO, Antonio (2015), "La publicación del «listado de morosos» y de la identidad de los «defraudadores» a la Hacienda Pública", *Revista Técnica Tributaria*, N° 111, pp. 13-32.

CIPOLLINA, Silvia (2017), "Le «General Anti Avoidance (Abuse) Rules» in Italia nel Regno Unito: Un'analisi Comparatistica", *RDFSF*, LXXVI, 1, pp. 4-50.

CIPOLLINA, Silvia (2020), "Dino Jarach (1915-1996): Una Vita in Due Mondi nel Carteggio con Benvenuto Griziotti", *RDFSF*, LXXIX, 2, I, pp. 133-160.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (1996), "La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho Italiano al caso español", *Revista de la Facultad de Derecho Universidad Complutense*, N° Extra 20, Estudios de Derecho Financiero y Tributario: Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, pp. 73-98.

CHOMMIE, John C. (1956), "Why Neglect Comparative Taxation?", *Minnesota Law Review*, vol. 40, pp. 219-231.

COMBA, Mario (2005), "Lineamenti di Giustizia Tributaria Comparata", en AA.VV., *La Giustizia Tributaria e la sua Commisione Centrale. Studi per il Centoquarantennio*, Giuffré, Milano, pp. 97-142.

CONSOLO, Claudio (1988), "Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela (*Una prospettiva di studio da non trascurare*)", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LIX, N° 4, pp. 775-855.

CONSTANTINESCO, Leóntin-Jean (1987), *Tratado de Derecho Comparado. El Método Comparativo*, Trad. Enrique Aimone Gibson, Vol. II, Ed. Ediciones Universitarias de Valparaíso, UCV, Valparaíso, Chile.

CONSTATINESCO, Léontin-Jean (1991), *Tratado de Derecho Comparado. La Ciencia del Derecho Comparado*, Trad. Enrique Aimone Gibson, Vol. III, Ed. Ediciones Universitarias de Valparaíso, UCV, Valparaíso, Chile.

CORTÉS, Matías (1985), *Ordenamiento Tributario español*, 4ª edición, Civitas, Madrid.

DAGAN, Tsilly (2018), *International Tax Policy. Betweeen Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge.

DAVID, Cyrille (1993), "L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale), *RDFSF*, LII, 2, I, pp. 220-256.

DAVID, Cyrille (2008), "Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario. Studio comparativo (Germania, Francia e Regno Unito)", *RDFSF*, LXVII, 1, I, pp. 88-125.

DAVID, René (1968), *Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, trad. Pedro Bravo Gala, Ed. Aguilar, Madrid.

DE CAMPOS AMORIN, J. y ROCHA, Ana Paula (2018), "O dever de confidencialidade na relação jurídico-fiscal – Notas sobre a detenção e a divulgação de dados pessoais dos contribuintes por parte da Administração Tributária", Cadernos de Justiça Tributária, N° 21, pp. 25-35

DE CRUZ, Peter (1995), *Comparative Law in a Changing World*, Cavendish Pub., Londres.

DE LA SIERRA, Susana (2004), *Una Metodología para el Derecho Comparado Europeo. Derecho Público Comparado y Derecho Administrativo Europeo*, Thomson Civitas. Madrid.

DE LA SIERRA, Susana (2016), "Límites y Utilidades del Derecho Comparado en el Derecho Público. En particular, el Tratamiento Jurídico de la Crisis Económico-Financiera", *Revista de Administración Pública*, N° 201, pp. 69-99.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael (2016), "Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios", *Nueva Fiscalidad*, Nº 6, pp. 125-143.

DEL VECCHIO, Giorgio (1961), "Las bases del derecho comparado y los principios generales del derecho", *Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México*, Nº 40, pp. 29-36.

DI MALTA, Pierre (1995), *Droit fiscal européen comparé*, Ed. Puf, París.

DONCEL NÚÑEZ, Sergio (2016), "El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿Tienen carácter sancionador?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 395, pp. 97-110.

DOURADO, Ana Paula (2021), "Comparative Tax Law and the European Court of Justice Strategies", *Intertax*, vol. 49, N° 2, pp. 116-119.

DUMAY, Alejandro (2010), "La Pirámide Invertida – El Rol Legislativo del SII", *Revista de Estudios Tributarios*, N° 3, pp. 59-82.

ENDRESS, Sergio (2011), "La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano", *Foro-Revista de Derecho*, N° 15, pp. 5-19.

ENGISCH, Karl (2001), *Introdução ao Pensamento Jurídico*, trad. al portugués A. Baptista Machado, 8ª edición, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.

ESCRIBANO, Francisco (2015), "Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes", *REDF*, Civitas, N° 165, pp. 39-43.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira (2010), *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.

FARRI, Francesco (2020), "Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti", *Rivista di Diritto Tributario*, vol. XXX, N° 6, pp. 115-139.

FAVALE, Rocco (2003), "Unicità del metodo comparativo e pluralità di risultati", en Bartorello, Valentina (Coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, pp. 95-100.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio (2010), "El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso,* XXXVII, pp. 567 – 593.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (1994), *La Hacienda Local en un Estado Federal. Un Estudio de Derecho Comparado,* Ed. Marcial Pons y Generalitat de Catalunya, Madrid.

FERNÁNDEZ VILLOSLADA, María Paz (2010), "Análisis comparado del régimen fiscal de las entidades *holdings* en la Unión Europea", IEF Cuadernos de Formación, pp. 41-53.

FERREIRA DE ALMEIDA, Carlos (1998), *Introdução ao Direito Comparado*, 2ª edición, Almedina, Coimbra.

FISCHER, Peter (2003), "La razionalità del prelievo", relación presentada en Convegno di Estudo *Le Ragioni del Diritto Tributario in Europa. Giornate di Studi per Furio Bosello,* Università di Bologna, 26-27 de settembre.

FRANKENBERG, Günter (1985), "Critical Comparisons: Re-thinking Comparative Law", *Harvard International Law Journal*, vol. 26, N° 2, pp. 411-456.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1975), *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma,* Discurso leído el día 10 de junio de 1975, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid.

GALAPERO FLORES, Rosa (2020), *Estudio Jurídico de los Elementos Conceptuales del Derecho Tributario,* Tirant lo Blanc, Valencia.

GALLO, Paolo (2017), *Introduzione al Diritto Comparato, Analisi Economica del Diritto*, vol. terzo, seconda edizione, Giappichelli Editore, Milano.

GARBARINO, Carlo (1998), "La comparazione nei moduli di attuazione dei tributi: una nuova prospettiva di indagine", en Patrizio Braccioni (coord.), *Sistemi Fiscali a Confronto. Modelli Stranieri nella Riforma del Sistema Fiscale Italiano,* Ed. EGEA, Milano, pp. 231-239.

GARBARINO, Carlo (2003): *Imposizione ed Effettività nel Diritto Tributario,* Ed. CEDAM, Padova.

GARBARINO, Carlo (2004a), "La tutela giustiziale con accordi tra Fisco e contribuenti: analisi economica del diritto e comparazione" (I), *RDFSF*, LXIII, 2, I, pp. 225-268.

GARBARINO, Carlo (2004b), "Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, Fascicolo 2004-3, pp. 1.059-1.083.

GARBARINO, Carlo (2004c), "La tutela giustiziale con accordi tra Fisco e contribuenti: analisi economica del diritto e comparazione" (II), *RDFSF*, LXIII, 3, I, pp. 438-480.

GARBARINO, Carlo (2009), "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research", *American Journal of Comparative Law*, vol. 57, Issue 3, pp. 677-710.

GARBARINO, Carlo (2010), "Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoindance Rules", *Theoretical Inquiries in Law*, Volume 11, Issue 2, pp. 765-790.

GARBARINO, Carlo (2021), "Research Strategies in Comparative Taxation", *Research handbook on international taxation*, Bocconi Legal Studies Research Paper No. 3951352, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3951352 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3951352, pp. 1-49.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio (1988), *Teorías de la Tópica Jurídica*, Ed. Civitas, Madrid.

GARCÍA CARACUEL, María (2023), "El derecho al respeto de la vida privada y la protección de datos de carácter personal en las listas de deudores tributarios", *Nueva Fiscalidad*, N° 1, pp. 219-231.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás (2006), *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 10ª edición, Ed. Thomson-Civitas, Madrid.

GARCÍA NOVOA, César (2003), "Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia Latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino", *Estudios Financieros. Revista Contabilidad y Tributación*, N° 247, pp. 67-112.

GARCÍA NOVOA, César (2018), *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios: Publicación de situaciones de incumplimiento relevante*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

GAUDEMET, Paul-Marie (1969), "Le Droit Financier Comparé. Bilan et perspectives", en *Livre du Centenaire de la Société de Législation Comparée. Un Siècle de Droit Comparé en France (1869-1969)*, Ed. LGDJ, Paris, pp. 218-229.

GAUDEMET, Paul-Marie (1986), "Las Relaciones Entre el Fisco y el Contibuyente", Trad. Original francés (1979) Juan J. Fernández Cainzos, en *El Estado y los Contribuyentes: La Resistencia Fiscal*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 584-585.

GEOFFREY, Samuel (2014), *An Introduction to Comparative Law Theory and Method*, Ed. Hart Publishing, Oxford and Portland.

GLANERT, Simone (2012), "Method?", en Monateri *Method of Comparative Law*, Edward Elgar, Cheltenham UK – Northampton USA, pp. 61-81.

GLENN, H. Patrick (2010), *Legal Traditions of The World*, 4a edition, Oxford University Press, Oxford.

GORDILLO, Agustín (2006), *Tratado de Derecho Administrativo*, t. 4, 9ª edición, Ed. F.D.A., Buenos Aires.

GORLA, Gino (1954), *Il contrato: problemi fondamentali trattati con il metodo comparativo e casistico*, Giuffré, Milano.

GORLA, Gino (1989), voz "Diritto Comparato e Straniero", *Enciclopedia Giuridica* (Treccani), Roma, pp. 1-14.

GRAU RUIZ, María Amparo (2007), "Las notificaciones tributarias en el Derecho comparado", *Revista Técnica Tributaria*, N° 78, pp. 131-157.

HABËRLE, Peter (1989), "Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungstaat", *JZ*, N° 20, pp. 913-919.

HABËRLE, Peter (1993), "Derecho Constitucional Común Europeo", *Revista de Estudios Políticos*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, N° 79, pp. 7-46.

HABËRLE, Peter (1999), "Per una dottrina della costituzione europea", *Quaderni Costituzionali*, a. XIX, N° 1, pp. 3-30.

HABËRLE, Peter (2003), *El Estado constitucional*, trad. Héctor Fix-Fierro, UNAM, México DF.

HABËRLE, Peter (2007), "Comparación Constitucional y Cultural de los Modelos Federales", trad. Miguel Azpitarte Sánchez, *ReDCE*, N° 8, pp. 171-188.

HABËRLE, Peter (2010), "Métodos y Principios de Interpretación Constitucional. Un Catálogo de Problemas", trad. Francisco Balaguer Callejón, *ReDCE*, N° 13, pp. 379-411.

HABERMAS, Jürgen (1999), *Direito e Moral*, trad. al portugués Sandra Lippert, Ed. Instituto Piaget, Lisboa.

HERNÁNDEZ, Domingo (2007), "Publicación de deudas tributarias y protección de datos sensibles: ¿Una involución jurisprudencial?", *Estudios Constitucionales*, Año 5, N° 1, pp. 577-586.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando (2019), "La firmeza de la resolución sancionadora como requisito para su divulgación en Internet: el caso de la publicación del listado de deudores de la Hacienda Pública", en Rosario García Mahamut y Beatriz Tomás Mallén (editoras), *El Reglamento General de Protección de Datos: un enfoque nacional y comparado. Especial referencia a la LO 3/2018 de Protección de Datos y garantía de los derechos digitales*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 487-502.

HERRERA MOLINA, Pedro (1998), *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.

HERRERA MOLINA, Pedro (2000), "Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán", en Javier Martín Fernández [Coord.], *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pp. 71-98.

HERRERA MOLINA, Pedro (2003a), *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*, IEF, Madrid.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2003b), *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, IEF, Madrid, Doc. N° 26/03.

HERRERA MOLINA, Pedro (2006), "Creatividad en la Investigación Jurídica: un modelo aplicado al Derecho Financiero y Tributario", *Impuestos*, N° 13, pp. 15-31.

HINOJOSA TORRALVO, Juan José (2023), "Un análisis jurisprudencial sobre derechos fundamentales y publicidad de listas de morosos tributarios", *Revista de Estudios Europeos*, N° extraordinario monográfico 2, pp. 271-310.

HUSA, Jaakko (2003), "Farewell to Functionalism or Methodological Tolerance?" (October 14, 2009). Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Vol. 67, No. 3, pp. 419-447, July 2003. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1488669

HUSA, Jaakko (2015), *A New Introduction to Comparative Law*, Hart Publishing, UK.

HUSA, Jaakko (2018), "Comparison", in David S. Law and Malcolm Langford (eds), *Research Methods in Constitutional Law: A Handbook*' (Edward Elgar Publishing, 2018), Helsinki Legal Studies Research Paper No. 51, pp. 1-28. Disponible en : SSRN: https://ssrn.com/abstract=3174643

IMPALLOMENI, Giambattista (1971), "La Validita' di un Metodo Storico-Comparativo Nell'interpretazione del Diritto Codificato", *Rivista di Diritto Civile*, Parte I, pp. 369-378.

INFANTI, Anthony C. (2002), "Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime", *Vand. J. Transnat'l L*., vol. 35, pp. 1.105-1.233.

INFANTI, Anthony C. (2003), "The Ethics of Tax Cloning", *Florida Tax Review*, vol. 6, N° 3, pp. 251-342.

INFANTI, Anthony C. (2018), *Or Selfish Tax Laws: Toward Tax reform That Mirrors Our Better Selves*, The MIT Press, Cambridge.

INFANTI, Anthony (2022), *Tax and Time. On the Use and Misuse of Legal Imagination*, NYU Press, New York.

INFANTI, Anthony C. y CRAWFORD, Bridget J. (2009), *Critical Tax Theory. An Introduction*, Cambridge University Press, Cambridge.

JALUZOT, Béatrice (2005), "Méthodologie du droit comparé bilan et prospective", *RIDC*, Nº 1, pp. 25-48.

JARACH, Dino (2011), *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aíres.

JONES, Carolyn C. (1997), "Mass-based income taxation: Creating a taxpaying culture, 1940-1952", en *Funding the Modern American State*, Brownlee (ed.), Ed. Cambridge University Press, pp. 107-147.

KAHN-FREUND, Otto (1975), "Sull'uso ed abuso del diritto comparato", *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Anno XXIX, pp. 785-811.

KAMBA, W. J. (1974), "Comparative Law: A Theoretical Framework", *The International and Comparative Law Quarterly*, vol. 23, N° 3, pp. 485-519.

KANT, Enmanuel (2000), *Filosofía de la historia*, Ed. Fondo de Cultura Económica, Madrid.

KRISTOFFERSSON, Eleonor (2016), "Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT", *Nordic Tax Journal*, N° 1, pp. 29-40.

KRISTOFFERSSON, Eleonor (2021), "Value Added Tax as a Legal Transplant", *Intertax*, vol. 49, N° 2, pp. 186-197.

LANG, Joachim (1994), "I Pressuposti Costituzionali Dell'Armonizzazione del Diritto Tributario in Europa", en AA.VV. *Trattato di Diritto Tributario*, (Dir.) Andrea Amatucci, Vol. Primo, II Tomo, Ed. Cedam, Padova, pp. 765-783.

LARENZ, Karl (2001), *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2ª edición, trad. Rodríguez Molinero, Ed. Ariel, Barcelona.

LEMARQUE, Jean, AYRAULT, Ludovic y NÉGRIN, Olivier (2011), *Droit Fiscal Géneral*, 2ª edición, Ed. LexisNexis, Paris.

LAMARQUE, Danièle y MILLER, Gilles (2004), "L'impact des technologies de l'information sur les contrôles des juridictions financières", *AJDA*, Nº 14, pp. 767-771.

LEGRAND, Pierre (1999), *Le droit comparé*, Ed. Puf, Col. Que sais-je?, Paris.

LEROY, Marc, 2002, *La Sociologie de L'impot*, Ed. Puf, Col. Que sais-je?, Paris.

LI, Jinyan (2010), "Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAA", *Theoretical Inquiries in Law*, vol. 11, N° 2, pp. 655-685.

LIKHOVSKI, Assaf (2010), "Is Tax Law Culturally Specific? Lessons from the History of Income Tax Law Mandatory Palestine", *Theoretical Inquiries in Law*, vol. 11, N° 2, pp. 725-763.

LIKHOVSKI, Assaf (2017), *Tax Law and Social Norms in Mandatory Palestine and Israel*, Cambridge University Press, Cambridge.

LIVINGSTON, Michael (2006), "From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and Progressive Politics in a Globalized but Still Local World", *American Journal of Comparative Law*, vol. 54, N° 3, pp. 555-586.

LIVINGSTON, Michel A. (2020), *Tax and Culture. Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*, Cambridge University Press, Cambridge.

LOMBARDI, Giorgo (1986), *Premesse al Corso di Diritto Pubblico Comparato. Problemi di Metodo*, Ed. Giuffré.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, Ana Mercedes (2021), *Derecho Comparado y Digitalización*, Tecnos, Madrid.

LOZANO, Carmelo (1990), *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid.

LUPI, Raffaello, "L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione", *Rassegna Tributaria*, N° 4, 1999, pp. 1127-1138.

MACHADO FERREIRA, Stefano (2021), *Teoría General de los Beneficios Fiscales: Definición, Revocación y Anulación*, trad., Juan Carlos Panez Solórzano y Ángelo, Edward Lázaro Orihuela, Ediciones Olejnik, Santiago-Chile.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2016), *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2022), "Las reformas introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos", en Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz (dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pp. 539-578.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2023), "La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica: Análisis de la SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021", *RCyT. CEF*, N° 481, pp. 115-132. Doi: https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18701

MARIAN, Omri (2010), "The Discursive Failure in Comparative Tax Law", *American Journal of Comparative Law*, Volume 58, Issue 2, pp. 415-470.

MARQUES, Paulo (2022), "As garantias de defesa dos contribuintes devedores publicitados. Uma visão administrativa e tributária integrada", *Revista de Direito Administrativo*, N° 13, pp. 41-48.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. y CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2007), "Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española", *Crónica Tributaria*, N° 125, pp. 49-76.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2010), "Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado", *REDF*, N° 147, pp. 691-711.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier [coord.] (2000), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Ed. IEF, Madrid.

MARTÍN QUERALT, Juan Bautista (2013), "Listas de morosos o de defraudadores… esa es la cuestión". *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, N° 265, pp. 4-6.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel (2005), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª edición, Ed. Tecnos, Madrid.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel (2015), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 26ª edición.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Italia", *Noticias de la Unión Europea*, N° 201, vol. 17, pp. 39-47.

MARTÍNEZ - CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Reino Unido (I)", *Noticias de la Unión Europea*, N° 199/200, vol. 17, pp. 65-71.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José M. (2001), "Devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comparado: Francia", *Noticias de la Unión Europea*, N° 204, vol. 18, pp. 105-123.

MARTINI, Ruben (2013), "Numerical Methodology in Comparative Tax Law: The Mathematical Model of Elasticity as a Thinking Model for Legal Comparisons", *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, 2(2), pp. 506-535.

MASBERNAT, Patricio (2012), "Introducción", *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Ed. Librotecnia, Santiago de Chile, pp. 9-16.

MATA SIERRA, María Teresa (2016), "La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos", en Isaac Merino Jara y Juan Calvo Vérgez (coords.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Huygens, Barcelona, pp. 139-166.

MATTEI, Ugo (2001), "The Comparative Jurisprudence of Schlesinger and Sacco", en Annelise Riles, *Rethinking The Masters of Comparative Law*, Hart Publishing, Oxford, pp. 238-256.

MATTEI, Ugo (2003), "Dove mi sta portando la Comparative Law and Economics? Piccola bibliografia ragionata su un cammino ventennale non solitario", en Bartorello, Valentina (coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, pp. 177-190.

MEHL, Lucien (1959), *Les Systèmes Fiscaux Étrangers*, t. II, *Science et Technique Fiscales*, Ed. Puf, París.

MEHL, Lucien (1996), "Texte Juridique, Texte Mathématique", en AA.VV. *L'écriture du Droit. Législation et technologies de l'information*, (Dir.) Danièle Bourcier y Claude Thomasset, Ed. Diderot Éditeur, Paris, pp. 105-130.

MERRYMAN, J. Henry (1976), "Fines, objeto y métodos del Derecho Comparado", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Nºs. 25-26, pp. 65-92.

MERRYMAN, J. Henry (1983), "Modernización de la ciencia jurídica comparada", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Nº 46, pp. 67-85.

MONTESQUIEU (1995), *De l'Esprit des lois,* I, Éditions Gallimard, Paris.

MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário,* Almedina, Coimbra.

MORENO CORTE, Marta (2023), "La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, Rec. Núm. 5225/2020", *Revista Técnica Tributaria*, N° 141, pp. 179-187.

MORENO CORTE, Marta (2023), "El descubrimiento de «indicios» de delito en las actuaciones inspectoras: La experiencia comparada", *Crónica Tributaria*, N° 188, pp. 117-147.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio (2016), "Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y publicación de listado de deudores", en *Comentarios a la ley general tributaria al hilo de su reforma*, José Luis Bosch Cholbi (coord.), Ed. Wolters Kluwer, pp. 147-182.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, PATÓN GARCÍA, Gemma, SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther y SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto (2007), *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario,* Ed. Atelier, Barcelona.

MORRATI, Stefano (2015), "La fiscalità delle fondazioni bancarie: Spunti Comparatistici", *RSFSF,* LXXIV, 2, I, pp. 236-266.

MÖSSNER, Jörg Manfred (2002), "Why and how to compare taw law", en Claudio Sacchetto y Marco Barassi (editores), *Introduction to comparative tax law*, Rubbettino, Calabria, 2008, pp. 13-26. Transcrito de Liber Amicorum Luc Hinnekens, Bruselas, pp. 305-318.

MUIR WATT, Horatia (2000), "La fonction subversive du droit comparé", *RIDC,* Nº 3, pp. 503-527.

MÜLLER, Friedrich (1996), *Discours de la Méthode Juridique,* trad. al francés Olivier Jouanjan, Ed. Puf, Paris.

MUMFORD, Ann (2002), *Taxing culture: towards a theory of tax collection law,* Ed. Ashgate/Dartmouth.

MUMFORD, Ann (2010), *Tax Policy, Women and the Law. UK and Comparative Perspectives,* Cambridge University Press.

MUTÉN, Leif (2006), "Exportación de sistemas fiscales. Transformación de sistemas fiscales en el tercer mundo", *REDF*, Nº 131, pp. 453-470.

NAVARRO, Clemente y RAMÍREZ, M. Antonia (2005), "Una propuesta para el Análisis de la Acción de los Gobiernos Locales", *Revista Estudios Políticos* (nueva época), N° 128, pp. 161-177.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2015), "La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales", *Quincena Fiscal*, N° 11, pp. 1-20.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2016), "El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de datos personales", *Documentos – Instituto* de *Estudios Fiscales*, N° 13, pp. 187-197.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2017), "Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales", *Quincena Fiscal*, N° 14, pp. 61-108.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2019), "La eficacia del listado de incumplidores relevantes a la Hacienda Pública", *IDP*, N° 28, pp. 85-97.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo (2021), "Un quinquenio revelando la identidad de los morosos a la Hacienda Pública", en Amparo Navarro Faure (Dir.) *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial Documentos*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 715-729.

OLIVEIRA, António Cândido de (2003), *Organização Judiciária Administrativa (e Tributária)*, Ed. Coimbra Editora, Coimbra.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de (2011), "Tributos medioambientales en Brasil: una perspectiva comparada con España", *Quincena fiscal*, N° 22, 2011, pp. 37-52.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de y CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2013), "Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil – España", *Revista Direito GV*, Sao Paulo, N° 9 (2), pp. 573-614.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor (2023), "La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios: Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023 (rec. núm. 5225/2020)", *RCyT. CEF*, N° 481, pp. 133-140. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18639

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, Resolución 45/198, Nueva York 18 de diciembre de 1990.

ÖRÜCÜ, Esin (2006a), "Methodological Aspects of Comparative Law", *European Journal of Law Reform*, N° 8(1), pp. 29-42.

ÖRÜCÜ, Esin (2006b), "Methodology of Comparative Law", en Jan M. Smits (editor), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK-Northampton USA, pp. 442-454.

ÖRÜCÜ, Esin (2015), "Something Old, Something New in Comparative Law", *Journal of International and Comparative Law*, N° 2, pp. 323-336.

OSTERLOH, Lerke (2011), "Problemi di metodo nel Diritto tributario", en Mauricio Plazas Vega (coord.) *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, Temis-Jovene Editore, Bogotá-Napoli, pp. 7-34.

PALAO TABOADA, Carlos (2002), "El papel de los profesores de Derecho Financiero y Tributario en la elaboración de la legislación Tributaria", en AA.VV. *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Doc. Nº 11/02, Ed. IEF, Madrid, pp. 66-70.

PALAO TABOADA, Carlos (2008), "El Método Comparativo en el Derecho Tributario", en Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana Cilveti y Pedro Herrera Molina (coords.) *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. 1, pp. 207-222.

PALMER, Vernon Valentine (2004), "From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology", *Global Jurist Frontiers*, vol. 4, N° 2, pp. (i)-29.

PARADA VÁSQUEZ, José Ramón (1993), *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común [Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre]*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

PEGORARO, Lucio y DAMIANI, Paolo (1999), "Il diritto comparato nella giurisprudenza di alcune Corti costituzionali", *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, I, pp. 411-438.

PÉREZ DE AYALA, José Luis (2011), "La técnica fiscal como dato y argumento del conocimiento jurídico del tributo", en Mauricio Plazas Vega (coord.) *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, Temis-Jovene Editore, Bogotá-Napoli, pp. 111-125.

PÉREZ ROYO, Fernando (1989), "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho Comparado", *Crónica Tributaria*, N° 60, pp. 129-139.

PEGORARO, Lucio y RINELLA, Angelo (2013), *Diritto Costituzionale Comparato. Aspetti Metodologici*, CEDAM, Milano.

PIANTAVIGNA, Paolo (2015), "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato", *RDFSF*, N° 2, pp. 267-296.

PICOS SÁNCHEZ, Fidel (2004), *El modelo dual de reforma del IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos en España*, INV. N° 8/2004, IEF, Madrid.

PISTONE, Pasquale (2016), "La planificación tributaria agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", *REDF*, N° 170, pp. 109-151.

PIZZORUSSO, Alessandro (1987), *Curso de Derecho Comparado*, Trad. Juana Bignozzi, Ed. Ariel, Barcelona.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. (2012), *La codificación tributaria*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá.

PONTHOREAU, Marie-Claire (2005), "Le droit comparé en question(s). Entre pragmatisme et outil épistémologique", *Revue internationale de droit comparé*, vol. 57, N° 1, pp. 7-27.

PONTHOREAU, Marie-Claire (2021), *Droit(s) constitutionnel(s) compare(s)*, Economica, seconde édition, Paris.

PONTHOREAU, Marie-Claire (2017), "Le pluralisme méthodologique dans l'enquête comparative a l'heure de la globalisation", *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 1, pp. 53-68.

POUND, Roscoe (2004), *Las Grandes Tendencias del Pensamiento Jurídico*, trad. José Puig Brutau, Ed. Comares, Granada.

RAMALLO MASSANET, Juan (1998), "1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España", *REDF*, Civitas, N° 100, pp. 727-742.

RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción (2012), "La fiscalidad y la aplicación tributaria local en Francia: un análisis de derecho comparado", *Revista de Información Fiscal*, N° 108, pp. 11-28.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014), *Diccionario de la lengua española*, 23ª edición.

RECASÉNS SICHES (1971), "Los Métodos de Investigación Sociológica en Derecho Comparado", en AA.VV. *Comunicaciones Mexicanas al VIII Congreso Internacional de Derecho Comparado (Pescara, 1970)*, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, pp. 75-91.

REITZ, John C. (1998), "How to Do Comparative Law", *The American Journal of Comparative Law*, Volume 46, Issue 4, pp. 617-636.

RILES, Annelise (2001), *Rethinking the Masters of Comparative Law*, Hart Publishing, Oxford.

RILES, Annelise (2019), "Comparative Law and Socio-Legal Studies", en Mathias Reimann y Reinhard Zimmermann (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, 2a edición, Oxford Handbooks, Oxford Academic. Disponible en: https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780198810230.013.25

RÍOS GRANADOS, Gabriela (2006), "Prólogo", *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario. Algunos casos de derecho comparado entre España y México*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006, pp. IX-XIV.

ROMERO FLOR, Luis María (2011), "Soluciones alternativas tendentes a la disminución de la litigiosidad tributaria: las actas con acuerdo y el Derecho comparado", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, N°3/2011, pp. 39-52.

ROMERO FLOR, Luis María (2014), "Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado", *Gaceta fiscal*, N° 338, pp. 109-135.

ROSENBLATT, Paulo y TORRES ANDRIANI, Lorrane (2019), "Transplantes jurídicos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária", *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 20, N° 122, pp. 691-715. Disponible en: https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1554/1261

ROTONDI, Mario (1960), voz "Diritto comparato", *Novísimo Digesto Italiano*, vol. 5, Torino, UTET.

ROZAS VALDÉS, José Antonio, HERRERA MOLINA, Pedro H. y MAURICIO SUBIRANA, Sonia (2000), "Estatuto del Contribuyente: Una Visión Comparada", *Crónica Tributaria*, N° 94, pp. 83-124.

ROZAS VALDÉS, José Andrés y ANDRÉS AUCEJO, Eva (2004), "El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho Comparado: Italia y E.E.U.U.", *Crónica Tributaria*, N° 113, pp. 139-153.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta y VAILLANCOURT, François (2006), *Choosing to be Different (or not): Personal Income Taxes at the Subnational Level in Canada and Spain*, Papeles de Trabajo, N° 29/06, IEF, Madrid.

RUIZ, Mónica (2015), "Los grupos de interés y sus efectos sobre las políticas públicas: el caso del FUT", *Revista de Sociología*, N° 30, pp. 95-109.

RUSSO, Pasquale (2007), *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale*, Ed. Giuffrè, Milano.

SACHETTO, Claudio (2010), *La tassazione della familia: aspetti nazionali e comparati*, Ed. Rubbettino, Catanzaro.

SACCHETTO, Claudio (2012), "Le speranze affidate alla comparazione nell'area del diritto tributario", en Antoniolli, Benacchio, Tonianni (coords.), *Le nuove frontieri della comparazione*, Ed. Universita degli Studi di Trento, pp. 283-305.

SACCHETTO, Claudio (2006), "Etica e Fiscalità", *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXXVII – Nº 3, 2006, pp. 475-482.

SACCO, Rodolfo (1991a): "Legal Formants: A dinamic Approach To Comparative Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 39, N° 1, pp. 1-34.

SACCO, Rodolfo (1991b): "Legal Formants: A dynamic Approach To Comparative Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 39, N° 2, pp. 343-401.

SACCO, Rodolfo (2000), "Un metodo di lavoro nuovo: Il Seminario di Cornell", *Rivista di Diritto Civile*, N° 2/1972, pp. 172-185.

SACCO, Rodolfo (2000), "La diversità nel diritto (a proposito dei problemi di unificazione)", *Rivista di Diritto Civile*, N° 1/2000, pp. 15-30.

SACCO, Rodolfo (2005): *Introduzione al Diritto Comparato*, 5ª edizione (Torino, Ed. UTET).

SACCO, Rodolfo (2010), "Relazione introduttiva", en SACCHETTO Claudio (coord.), *La tassazione della familia: aspetti nazionali e comparati*, Ed. Rubbettino, Calabria, pp. 11-17.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor (2021), "Algunas reflexiones acerca del uso del Derecho Comparado en la Docencia del Derecho tributario", en Jonatán Cruz Ángeles (coord.), *Innovación en la docencia e investigación de las ciencias jurídicas, económicas y empresariales,* vol. I, Dykinson, Madrid, pp. 564-583.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (2008), "Prologo", *Estudios sobre beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aíres, pp. 7-10.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (2018), "Reflexiones acerca de la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, N° 169, pp. 177-204.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis (1997), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid.

SANDROCK, Otto (2009), "La comparazione pratica. Schizzo per un tentativo di sistema", *Rassegna di diritto civile*, N° 1, pp. 230-263.

SANTANA HERRERA, María Soledad (2010), "El Derecho Comparado en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español", *ReDCE*, N° 14, pp. 427-447.

SANZ GADEA, Eduardo (2009), *Medidas antielusión fiscal*, Documentos, N° 8, IEF, Madrid.

SARTORI, Nicola (2007), "La nozione di reddito d'impresa negli Stati Unite d'America: Profili di Diritto Comparato", *RDFSF*, LXVI, 4, I, pp. 587-603.

SCARCIGLIA, Roberto (2006), *Introduzione al diritto pubblico comparato*, Bologna, Ed. il mulino.

SCARCIGLIA, Roberto (2016), *Metodi e Comparazione Giuridica*, Ed. Wolters Kluwer Italia.

SCARCIGLIA, Roberto (2017), "Strutturalismo, formanti legali e diritto pubblico comparato", *DPCE*, N° 3, pp. 649-668.

SCHENK, Alan y OLDMAN, Oliver (2007), *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Ed. Cambridge University Press.

SCHENK, Alan, THURONYI, Victor y CUI, Wei (2015), *Value Added Tax. A Comparative Approach*, second edition, Cambridge University Press, New York.

SCHLESINGER, Rudolf (1995), "Il passato e il futuro della comparazione giuridica", *Rivista di Diritto Civile*, Nº 5, pp. 603-607.

SCHMIDT, Folke (1965), *The Ratio Dicendi. A Comparative Study of a French, a German an American Suprema Court Decision*, Acta Instituti Upsaliensis Jurisprudentiae Comparativae, vol. 6, Ed. Alquimist & Wiksell, Upsala, Suecia.

SCHMIDT, Folke (1981), "The Need for Multi-Axial Method in Comparative Law", en Bernstein, Herbert, Drobnig, Ulrich y Kötz, Hein (editors), *Festschrift für Konrad Zweiger*t, Mohr, Tübingen, pp. 525-536.

SEFTON-GREEN, Ruth (2002), "Comparé and contrast: monstre a a deux têtes", *RIDC*, Nº 1, pp. 85-95.

SEIDL, Christian (2018), "Incorrect Mathematics in Law Research: A Comment", *History of economic ideas* (HEI), Pisa : Fabrizio Serra editore, ISSN 1122-8792, ZDB-ID 917734-6, vol. 26, 2, pp. 155-161.

SELICATO, Pietro (2011), "La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo", en Mauricio A. Plazas Vega (coord.), *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Volume I, Temis-Jovene Editore, Bogotá-Napoli, pp. 37-86.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2000), "Derecho Comparado: Panorámica General", en Javier Martín Fernández (Coord.), *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pp. 55-70.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2004), *La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble tributación internacional. La experiencia española y el Derecho comparado*, DT 26/04, IEF, Madrid, pp. 3-31.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2007), "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: and Analysis from a Spanish and Comparative", *Intertax*, vol. 35, N° 5, pp. 331-340.

SIEMS, Mathias (2018), *Comparative Law*, 2ª edición, Cambridge University Press, Cambridge.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio (1985), *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Colegio de España, Boloña.

SOMMA, Alessandro (2004), "Giochi senza frontiere. Diritto Comparato e Tradizione Giuridica", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVII, N° 109, pp. 169-205.

SOMMA, Alessandro (2014), *Introduzione al diritto comparato*, Ed. Laterza, Bari.

SOTO MARTÍNEZ, Víctor (2022), "Medidas para enfrentar los paraísos fiscales en el derecho comparado". Disponible en: https://www.bcn.cl/asesoriasparlamentarias/detalle_documento.html?id=80920

SUCCIO, Roberto (2012), *Comparazione delle Procedure di Soluzione dei Conflitti in Materia Tributaria nei Sistemi Italiano e Statunitense*, Ed. Giuffrè, Milán.

TARUFFO, Michele (2003), "Comparazione e riforme processuali", en Bartorello, Valentina (Coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, pp. 283-288.

TESAURO, Francesco (2008), *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Torino.

TETTINGER, Peter J. (2004), "La importancia de la autonomía local en la progresiva europeización y globalización", *Persona y Derecho*, Nº 51**, pp. 141-163.

THURONYI, Victor [editor] (1996), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. I, Ed. International Monetary Fund, Washington DC.

THURONYI, Victor [editor] (1998), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. II, Ed. International Monetary Fund, Washington DC.

THURONYI, Victor (1999), "Studying Comparative Tax Law", en Gustaf Lindencrona, Sven-Olof Lodin, and Bertil Wiman (editores), *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Muten*, Kluwer Law International, Estocolmo, pp. 333-340.

THURONYI, Victor (2004a), "What can we learn from comparative tax law", *Tax Notes*, April 26, pp. 459-464.

THURONYI, Victor (2004b), "Teaching Tax Law: A Comparative Law Perspective", *Pittsburg Tax review*, vol. 19, N° 2, pp. 211-216.

THURONYI, Victor (2006), "Tax Law", en Jan M. Smits (editor), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK-Northampton USA, p. 709-718.

THURONYI, Victor, BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016), *Comparative Tax Law*, Second Edition, Wolters Kluwer, Netherlands.

TIPKE, Klaus (2000), "El Derecho Constitucional en Europa", *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, N° 5, pp. 9-28.

TIPKE, Klaus (2002), *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Ed. Marcial Pons, Barcelona.

TRECCANI (1962), *Diccionario Biográfico de los italianos*, vol. 4. Disponible en: https://www.treccani.it/enciclopedia/tullio-ascarelli_%28Dizionario-Biografico%29/

VALDÉS COSTA, Ramón (1989), "El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el Derecho Comparado", *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 16, pp. 3-44.

VALENCIA CARMONA, Salvador (1969), "La Institución Municipal: Algunos Enfoques Teóricos, Comparativos e Históricos", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año II, nº 6, pp. 585-623.

VALENCIA CARMONA, Salvador (2005), "Perspectiva Comparada de la Autonomía Local en España y México", en *Estudios en Homenaje de don Jorge Fernández Ruiz. Derecho Administrativo*, Tomo I, Coord. David Cienfuegos Salgado y Miguel López Olivera, Ed. Instituto Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, pp. 367-397. Disponible en Internet: http//www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=86

VAN HOECKE, Mark (2015), "Methodology of Comparative Legal Research", Law and Method, pp. 1-35. Disponible en: https://doi.org/10.5553/rem/.000010

VASQUES, Sérgio (2001), "A tributação da electricidade: técnica e direito comparado", *Ciência e Técnica Fiscal*, N° 404, pp. 8-49.

VASQUES, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Ed. Almedina, Coimbra.

VIEHWEG, Theodor (1962), *Topica e Giurisprudenza*, Trad. al italiano Giuliano Grifò, Ed. Giuffrè, Milano, 1962.

VIGILANZA GARCÍA, Adriana (2000), "El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999", en AA.VV. *Aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Memorias de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, pp.187-228.

VIGORITI, Vicenzo (2003), "Note minime sul Diritto Comparato", en Bartorello, Valentina (coord.), *Io comparo, tu compari egli compara: che cosa, come, perché?*, Ed. Giuffrè, Milán, pp. 313-318.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker (2014), "Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado", Derecho PUCP – Revista de la Facultad de Derecho, N° 72, pp. 223-239.

VILLAR EZCURRA, María (2001), "Exigencias del Derecho Comunitario a la Metodología del Derecho Financiero y Tributario", *Crónica Tributaria*, N° 100, pp. 23-47.

VITERBO, Camilo (1943), "Prefacio a la Primera Edición", Jarach, Dino, 2011, *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pp. 1-4.

ZAPATERO GASCO, Alejandro (2016), "La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada", *Documentos – Instituto* de *Estudios Fiscales*, N° 13, pp. 259-273.

ZIELKE, Rainer (2014), "Transfer Princing of Mayor EC Member Countrieswith Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom and Italy Compared", *EC Tax Review*, N° 6, pp. 332-351.

ZIELKE, Rainer (2014), "Anti-avoidance Legislation of Mayor EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden in the Thirty-Four OECD Member Countries: Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared", *EC Tax Review*, N° 2, pp. 102-115.

ZWEIGERT, Konrad y KÖTZ, Hein (2002), *Introducción al Derecho Comparado,* trad. Arturo Aparicio Vázquez, Ed. Oxford University Press, México.

JURISPRUDENCIA CITADA

EUROPA

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala). Sentencia de 27 de junio de 2017, *Caso Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy vs. Finlandia*, (Solicitud nº 931/13).

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección Cuarta). Sentencia de 12 de enero de 2021, *Asunto LB c. Hungría* (Solicitud nº 36345/16).

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala). Sentencia de 9 de marzo de 2023, asunto *LB c. Hungría* (demanda n.° 36345/16).

ESPAÑA

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 45/1989, de 20 de febrero de 1989.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 96/1990, de 24 de mayo de 1990.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 331/1993, de 12 de noviembre de 1993.

Tribunal Supremo. Sentencia núm. 50/2023, de 20 de enero de 2023, rec. 1467/2021.

Tribunal Supremo. Sentencia núm. 86/2023, de 25 de enero de 2023, rec. 465/2021.

Tribunal Supremo. Sentencia núm. 130/2023, de 2 de febrero de 2023, rec. 5225/2020.

Tribunal Supremo. Sentencia núm. 131/2023, de 2 de febrero de 2023, rec. 7918/2020.

PORTUGAL

Tribunal Constitucional (Pleno). Acórdão n° 57/95 publicado no *Diário da República*, II Série, de 12 de abril de 1995.

Tribunal Constitucional (3ª secção). Acórdão n° 351/2021 publicado no *Diário da República*, II Série, de 27 de maio de 2021.

Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 24 de fevereiro de 2022. Processo: 1471/21.

Supremo Tribunal Administrativo (2 secção). Acórdão de 12 de janeiro de 2022. Processo: 01457/21.

Supremo Tribunal Administrativo (2 secção). Acórdão de 06 de dezembro de 2017. Processo: 01278/17.

Supremo Tribunal Administrativo (2 secção). Acórdão de 12 de julho de 2018. Processo: 0643/18.

Supremo Tribunal Administrativo (2 secção). Acórdão de 09 de novembro de 2022. Processo: 0242/22.

Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 31 de agosto de 2022. Processo: 391/22.

Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 18 de setembro de 2014. Processo: 07848/14.

Supremo Tribunal Administrativo (2 secção). Acórdão de 18 de abril de 2007. Processo: 0242/07.

CHILE

Tribunal Constitucional. Sentencia de 7 de abril de 2008, Rol N° 1.034-2008, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 42 del Decreto Ley N° 3.063.

Tribunal Constitucional. Sentencia de 12 de junio de 2008, Rol N° 1.063-2008, control de constitucionalidad de proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que introduce diversas modificaciones en la Ley Nº 17.235, sobre impuesto territorial, en el Decreto Ley Nº 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, y en otros cuerpos legales.

Corte Suprema, sentencia de 04 de septiembre de 2003, Rol N° 3.065-03.

Corte Suprema, sentencia de 20 de marzo de 2007, Rol N° 500-2007.

Corte Suprema, sentencia de 24 de julio de 2007, Rol N° 2450-2007.

Corte Suprema, sentencia de 24 de julio de 2007, Rol N° 2457-07.

Corte de Apelaciones de Concepción, sentencia de 24 de diciembre de 2002, Rol N° 3713-2002.

Corte de Apelaciones de Concepción, sentencia de 02 de mayo de 2003, Rol N° 932-2003.

Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de 16 de mayo de 2003, Rol N° 1.464 -2003.

Corte de Apelaciones de Valparaíso, sentencia de 07 de agosto de 2003, Rol IC N° 751-2002.

Corte de Apelaciones de Chillán, sentencia de 29 de marzo de 2006, Rol N° 30-2006.

Corte de Apelaciones de Chillán, sentencia de 27 de octubre de 2006, Rol N° 119-2006.

Consejo para la Transparencia, Decisión Amparo de 23 de marzo de 2010, Rol A265-09.

Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, sentencia de 03 de abril de 2012, RUC: 11-9-0000168-3., RIT: GR-01-00003-2011.

Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, de 15 de marzo de 2017, RUC: 16-9-0000936-8, RIT: GR-14-00146-2016.

NORMAS CITADAS

ESPAÑA

Constitución Española, de 1978, BOE núm. 311, 29.12.1978.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18.12.2003.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, BOE núm. 236, de 01.10.1980.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, BOE núm. 157, de 02.07.1985.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, BOE núm. 80, de 03.04.1985.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, BOE núm. 167, de 14.07.1998.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 227, de 22.09.2015.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, BOE núm. 164, de 10.07.2021.

PORTUGAL

Constituição da República Portuguesa, Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10.

Decreto-Lei n°. 215/89, Aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais, Diário da República n.º 149/1989, Série I de 1989-07-01.

Decreto-Lei n°. 398/98, Lei Geral Tributária, Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17.

Decreto-Lei n°. 433/99, Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-26.

Lei n°. 13/2002, Aprova o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Diário da República n.º 42/2002, Série I-A de 2002-02-19.

CHILE

Constitución Política de la República de 1980, Decreto Supremo 100, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República, Diario Oficial 22.09.2005.

Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Diario Oficial de 31.12.1974.

Decreto Ley N° 830, de 1974, Código Tributario, Diario Oficial de 31.12.1974.

Decreto Ley N° 3.063, de 1979, Establece Normas sobre Rentas Municipales, Diario Oficial de 29.12.1979.

Ley N° 19.628, de 1999, sobre Protección de la Vida Privada, Diario Oficial de 28.08.1999.

Ley N° 20.285, de 2008, sobre Acceso a la Información Pública, Diario Oficial de 28.08.2008.

Ley N° 20.322, de 2009, Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, Diario Oficial de 27.01.2009.