

La revisión de la relación jurídica tributaria obligacional: las corrientes procedimentalistas

*Eusebio González García**

RESUMEN

Hasta mediados del pasado siglo, el estudio de la aplicación de la norma tributaria al caso concreto ha solido realizarse a partir del esquema de la relación jurídica tributaria. Pero con independencia del movimiento de revisión del concepto de relación jurídica obligacional que se ha producido en el ámbito del Derecho público, dentro del Derecho tributario no es posible agotar el estudio de la prestación tributaria a través de un análisis circunscrito al examen de la obligación tributaria y del derecho de crédito correspondiente. Si se desea llevar a término un examen profundo y articulado del fenómeno tributario, es necesario considerar las posiciones subjetivas activas y pasivas que derivan de la ley; pero en cuanto a las primeras, no en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición, y respecto a las segundas, no limitándose a la obligación tributaria, sino extendiendo el análisis al conjunto de actos debidos previstos por la norma.

PALABRAS CLAVE: relación jurídica, derecho de crédito, obligación, potestad, deberes, procedimiento.

ABSTRACT

Until the first half of the last century, the study of the application of tax laws to specific cases has been made over the basis of the juridical tax relationship scheme. Not withstanding the movements which have proclaimed the revision of the concept of the juridical relationship as an obligation, within Tax Law it is not possible to exhaust the study of the tax relationship with an analysis circumscribed to the examination of the tax obligation and the correspondent debt. If a deep and articulated assessment of the tax phenomenon is desired, it is necessary to consider the active and passive subject positions that derive from the law. First, by not considering exclusively the credit, but the tax power; and second, not limiting the analysis to the tax obligation but extending it to all the procedures foreseen by the law.

KEY WORDS: juridical relationship, credit, obligation, power, duties, procedures.

FORO

* Catedrático de Derecho tributario, Universidad de Salamanca.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En un contexto jurídico caracterizado por la prepotencia de la administración tributaria y la creciente asunción de cargas formales por los administrados (contribuyentes o no), el objeto de esta breve comunicación consiste en pasar revista a las razones y circunstancias que, en nuestra opinión, hacen hoy día inutilizable, o al menos parcialmente inservible, la hasta hace pocos años polivalente y omnicomprendensiva teoría de la relación jurídica tributaria obligacional, apoyada sobre dos columnas aparentemente muy sólidas: una era la teoría construida en torno al hecho imponible (Hensel, A. D. Giannini y Jarach); la otra, inseparable de la anterior, postulaba el nacimiento automático de la obligación tributaria nada más realizarse el hecho imponible. La profunda revisión crítica a la que desde los años 1960 ha sometido la doctrina italiana ambas construcciones (Allorio, Berliri, Maffezzoni y Micheli), nos permite afirmar que la teoría de la relación jurídica tributaria, como esquema explicativo de las relaciones contribuyente-Fisco, no puede ir más allá de un *primus inter pares* en la explicación del fenómeno tributario, y ello a partir del momento en que, dentro de esa relación, pueda efectivamente hablarse de la existencia de un acreedor frente a un deudor.

Dicho de otro modo, si es correcto hablar de normas configuradoras de hechos imponibles, de cuya realización surgirá una relación crédito-deuda, no lo es menos hablar de otras normas, también configuradoras de presupuestos de hecho, de cuya realización puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente, frente al que no existe un derecho de crédito por parte del ente impositor, sino un poder abstracto, que está destinado a asumir un contenido concreto en función de acontecimientos posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto.¹ De otra parte, “la norma creadora del tributo, que fija su *ratio* en el presupuesto de hecho no liga, sin embargo, necesariamente a éste la situación subjetiva final, consistente en el nacimiento de la obligación tributaria: puede ciertamente conectar el nacimiento de la obligación de pagar un tributo a la realización del hecho imponible, pero también puede limitarse a ligar a esa realización toda una serie de situaciones jurídicas instrumentales, cuyo desarrollo progresivo determinará el acto final que constituye el presupuesto al que se conecta el efecto que agota la *ratio* del tributo”.²

-
1. Vid., de una parte, A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milán, Giuffrè, 1937; y F. Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 146 y ss.; y de otra, F. Maffezzoni, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Nápoles, Morano, 1965, pp. 32 y 55; y J. L. Pérez de Ayala, *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario en el Derecho español*, Madrid, Dykinson, 1997.
 2. Vid. G. A. Micheli, *Lezioni di Diritto Tributario*, Roma, Bolzano, 1968, pp. 119 y ss.; y E. González, “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho Financiero*, s.e., 1974, pp. 1551 y ss.

De las consideraciones que anteceden debe desprenderse la insuficiencia, aunque no la inutilidad, del esquema de aplicación del impuesto proporcionado por la teoría de la relación jurídica tributaria. En efecto, decimos insuficiencia, porque la aplicación y el estudio del fenómeno tributario no pueden acometerse en nuestros días desde la perspectiva de la relación jurídica tributaria compleja, ni desde la equívoca distinción entre normas materiales o instrumentales. Debe, en buena lógica, reconducirse ese estudio a la consideración específica de los distintos presupuestos (materiales o instrumentales) y, consiguientemente, al examen de sus efectos jurídicos, esto es, al examen de las distintas situaciones jurídicas subjetivas que su realización genera, para después seguir su proceso de formación y extinción a través del correspondiente procedimiento.³

De esta forma, nuestro punto de partida consiste en que el estudio del fenómeno tributario no puede ligarse al concepto de relación jurídica obligacional. Debe, en buena lógica, reconducirse a la consideración específica de los distintos presupuestos materiales o instrumentales y, consiguientemente, al examen de sus efectos. Lo que equivale a decir al examen de las situaciones jurídicas subjetivas generadas y a las diversas relaciones en que las mismas se encuentran.

Así, pues, en nuestra opinión, un planteamiento correcto del problema exige: 1o. estudiar las diversas situaciones jurídicas subjetivas que el ordenamiento hace surgir con ocasión de la aplicación de los tributos; 2o. encajar esas situaciones en el esquema de la relación jurídico-tributaria o del procedimiento de imposición; y 3o. estimar que las mismas son el resultado del ejercicio de una potestad (Micheli) o de una función (Alessi). Es decir, cabe considerar como polos de atracción en la elaboración teórica del Derecho tributario los conceptos de relación jurídica o de procedimiento o, en un plano superior, los de función o potestad, pero nunca contraponer función y procedimiento, porque son conceptos que se desenvuelven en planos jurídicos distintos.

Naturalmente, esta opción no implica incurrir en el apriorismo formalista criticada por Micheli, pues aunque de hecho signifique un cambio del centro de gravedad de nuestra disciplina de la relación jurídica tributaria al procedimiento liquidatorio, no es menos cierto: 1a. que el concepto de procedimiento, en su calidad de medio de conexión de los actos y situaciones jurídicas subjetivas no recíprocos, resulta de por sí menos vinculante y limitativo que el esquema de la relación obligacional;⁴ y 2o.

3. Vid., más extensamente, E. González, "Derecho Tributario material y formal", en *Hacienda Pública Española*, Universidad Complutense de Madrid, 1985, y bibliografía allí citada.

4. Vid. J. Goldschmidt, *Principios generales del proceso*, T. I, Buenos Aires, 1961, caps. I y IV, y el ponderado juicio al respecto de E. Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Utet, 1969, pp. 280-285.

que algunos tributos, particularmente en el campo de la tasa, solo de un modo forzado pueden ser reconducidos a tal esquema.⁵

De otra parte, observa Maffezzoni, no resulta difícil advertir que el presupuesto del tributo y los efectos jurídicos que de él derivan no son ciertamente dos fenómenos separados, sino más bien partes inseparables de una misma realidad jurídica. El presupuesto del tributo es una situación fáctica, un hecho constitutivo de la experiencia humana que el ordenamiento jurídico toma en consideración, atribuyéndole la calificación propia y transformándolo en hecho imponible; los efectos jurídicos del presupuesto son las situaciones subjetivas que el ordenamiento jurídico hace surgir precisamente por el hecho de haber atribuido al presupuesto dicha calificación y haberlo elevado a hecho imponible. La unión entre ambos conceptos es tan estrecha –prosigue Maffezzoni– que no puede concebirse un presupuesto de hecho sin efectos jurídicos, es decir, sin situaciones jurídicas subjetivas, así como resulta inconcebible determinar la significación jurídica del primero sin identificar las situaciones jurídicas subjetivas que del mismo se derivan.⁶

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO DE IMPOSICIÓN COMO ESQUEMAS ALTERNATIVOS O COMPLEMENTARIOS DE ESTUDIO

Todas las construcciones doctrinales modernas señalan el papel destacado que corresponde a la Administración en la aplicación de las normas tributarias, hasta el punto de que mientras aquella no haya desarrollado su actuación, no puede considerarse al contribuyente –ni siquiera al cumplidor– liberado de sus deberes u obligaciones, como tampoco pueden conocerse los límites exactos de su cumplimiento. Es decir, lo más que podemos afirmar es que la Administración cuenta con un conjunto de poderes-deberes muy amplios, otorgados por la ley, que la facultan para aplicar en cada caso las normas tributarias y velar por su cumplimiento.

5. Vid. S. La Rosa, “I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi”, en *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milán, Giuffré, 1971.

6. Vid. F. Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull' entrata*. Más extensamente, en idéntico sentido, F. Cordero, *Le situazione soggettive nel processo penale*, Giapichelli, 1956, pp. 32 y ss., 64 y ss., y 84 y ss.

A) LA CRÍTICA AL ESQUEMA DE LA RELACIÓN JURÍDICA OBLIGACIONAL

Un destacado sector de la doctrina propugna una evolución en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central y básico de la relación jurídica tributaria, a un planteamiento más flexible, en el que la relación tributaria sea solo uno de los dogmas tributarios *inter pares*, conjuntamente con otros, que bajo diversos nombres y categorías técnicas (potestad de imposición, función tributaria, procedimiento de imposición),⁷ destacan y valoran los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema –otrora casi omnicomprensivo y, desde luego, preeminente– de la relación tributaria.⁸

Esta evolución dogmática presenta muchos problemas que no podemos desarrollar aquí. Pero hay dos que interesan directamente al tema que nos ocupa: 1. De una parte, la evolución indicada comporta un replanteamiento profundo de las relaciones entre obligación tributaria principal (la deuda tributaria) y ley tributaria material. 2. De otra, destaca las situaciones de “supremacía” y “poder” en que se encuentra la Administración tributaria frente al administrado, y que habían quedado, un tanto oscurecidas por la potenciación teórica de su condición de “acreedor tributario” y de la situación del administrado como “deudor”.

Así se ha reaccionado vigorosamente contra las concepciones “amplias” de la relación jurídica tributaria, de contenido complejo, que comprendía tanto las relaciones de Derecho material cuanto las de Derecho formal. La crítica ha venido de diversos frentes y con distinto alcance. Pero se basa en una rigurosa depuración dogmática de las diversas situaciones, activas y pasivas, en que, con ocasión de la aplicación de los tributos, pueden encontrarse Administración y administrado. Frente a la idea, frecuente en la doctrina clásica, de agrupar a unas y otras en los conceptos, un tanto ampliamente entendidos, de “derechos subjetivos”, de una parte, y “obligaciones” y “deberes”, de otra, y a partir de la obra de Allorio, fundamentalmente, se ha iniciado una evolución que, incluso rechazando las soluciones técnicas propuestas por este

7. Micheli, *Corso di Diritto Tributario*, Utet, 1969 y “Premesse per una Teoria della Potestà di Imposizione”, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1967, pp. 264 y ss.; Alessi-Stammati: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet, 1963; Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull' entrata*; Fantozzi, *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, Utet, 1968.

8. Se hace notar que estos aspectos administrativos se trataban frecuentemente dentro del esquema de la relación jurídica tributaria, entendida como relación de contenido complejo. No quiere decirse, por tanto, que estuvieran ignorados. Desde el lado de la relación jurídica tributaria obligacional, merece destacarse el notable esfuerzo integrador llevado a cabo por F. Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, pp. 58 y ss.

autor, no hace sino aplicar al Derecho tributario las categorías predominantemente aceptadas hoy en el Derecho administrativo.

Se distingue, así, en las situaciones activas de la Administración, entre las de potestad y Derecho subjetivo (discutiéndose también la aplicabilidad al Derecho tributario de los llamados derechos potestativos, en que basara Berliri su primitiva construcción);⁹ y respecto del administrado, se clasifican sus situaciones pasivas en muy diversas categorías, siendo, desde luego, predominante la de deber particular y no la de obligación.

Por otro lado, existe hoy una tendencia a adoptar un concepto restringido de relación jurídica, en el cual solo se integran las relaciones tributarias que se concretan en derechos subjetivos y en obligaciones, dejando fuera del concepto de relación jurídica las restantes situaciones subjetivas, activas y pasivas.¹⁰

La doctrina moderna tiende a adoptar este segundo concepto de relación jurídica con la consecuencia fundamental de que, entonces, no existirá relación jurídica tributaria más que en cuanto exista una obligación tributaria y un correlativo derecho de crédito. Y en su virtud, excluyen de la relación jurídica la potestad administrativa de imposición. De su ejercicio puede nacer una relación jurídica, que contenga la obligación tributaria y el derecho de crédito correspondiente. Por tanto, aquella potestad administrativa es previa a la existencia de la relación tributaria obligacional. Esta es la posición, con diversidad de matices, de Allorio, Micheli Y Maffezzoni. En tanto que mantienen posturas contrarias Basciu y Barettoni, aparte de los autores que pudiéramos llamar clásicos (Giannini, Pugliese y Vanoni).

Ciertamente, si se acepta un concepto restringido de relación jurídica y se excluye de ella la potestad, parece que para seguir sosteniendo que la relación jurídica tributaria nace de la realización del hecho imponible, es preciso adoptar la construcción de Berliri, a base del concepto de derecho potestativo (Berliri excluye las potestades de la relación tributaria). Ya hemos visto, sin embargo, las reservas y críticas que la construcción de Berliri suscitó. Por otro lado, Russo ha demostrado que la obligación

9. A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Milán, Giuffré, 1957.

10. Una vez llegados a la conclusión de que por la simple y sola realización del hecho imponible no nace la obligación tributaria, en sentido técnico y estricto, se plantea el problema de determinar si nace una relación jurídica tributaria. La posición que sobre este punto se adopte está condicionada por la concepción sobre la relación jurídica de la que se parta. Como hemos recordado en otro lugar, de la relación jurídica pueden tenerse dos concepciones: una, amplia, que la define como toda relación social disciplinada jurídicamente, y otra estricta, que limita el concepto de relación jurídica a aquellas relaciones integradas por el derecho subjetivo, como situación activa, y la obligación, como situación pasiva. De tal manera, que no existirá relación jurídica si faltan estas situaciones y excluyendo de la relación a las restantes (Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull' entrata*, pp. 44-45). Esta es la concepción sobre la relación jurídica predominante en el Derecho administrativo latino, sin duda como consecuencia de la influencia de Santi-Romano y, desde luego, nos parece más acertada técnicamente.

tributaria no puede nacer de acto administrativo, con argumentos que nos parecen convincentes (cfr. *Diritto e Processo nella Teoria dell'obbligazione tributaria*, Milán, Giuffré, 1969).

Ahora bien, como apuntábamos más arriba, este planteamiento dogmático significa abandonar la idea de una relación jurídica amplia y compleja, cuyos elementos fundamentales eran el crédito tributario y la obligación tributaria material o deuda tributaria, y en cuyo seno coexistían otras situaciones activas y pasivas, todas ellas reconducidas a las categorías de “derechos subjetivos” y “obligaciones”. Y este abandono, a su vez, supone tratar fuera de la relación jurídica las potestades de la Administración en materia tributaria. De ello se derivan consecuencias importantes que ya apuntábamos anteriormente y que vamos a desarrollar a continuación.

En primer lugar, los nuevos esquemas implican un replanteamiento de las relaciones existentes entre la obligación tributaria material o deuda tributaria y la ley. En el planteamiento tradicional, dos posturas se habían enfrentado. Para unos, la deuda tributaria y, por tanto, el derecho de crédito del Estado, nacía directamente de la realización del hecho imponible tipificado en la ley. Para otros, hacía falta que entre la ley y el nacimiento del derecho de crédito del Estado se realizara una actividad, bien de la Administración, bien del administrado, que se plasmara en un acto constitutivo de la deuda tributaria. Pero, en general, los partidarios de la relación jurídica tributaria como una relación amplia y de contenido complejo, optaban por la primera solución (A. D. Giannini).¹¹

Mas, he aquí que los nuevos esquemas dogmáticos permiten un replanteamiento de la cuestión. Según ellos, de la realización del hecho imponible no nace inmediatamente un derecho subjetivo de crédito a favor del Estado, sino solo un comportamiento legalmente debido a cargo del contribuyente y en favor del Estado, que debe calificarse no como una obligación propiamente dicha del administrado, sino como un deber jurídico particular, frente al cual no existe un derecho subjetivo del Estado.

En cualquier caso, según esta tesis, con la realización del hecho imponible no surge inmediatamente un derecho subjetivo de crédito a favor del Estado; y ello ni siquiera en los casos en que el contribuyente está obligado por la ley a declarar e ingresar. Por tanto, no surgirá tampoco de la sola realización del hecho imponible una deuda tributaria en sentido estricto, puesto que ésta exige la existencia de un acreedor (se debe a alguien) y de un derecho de crédito. Se trata, pues, tan solo de una prestación impuesta por la ley en favor del Estado cuando se realiza el hecho imponible, pero que no origina una relación obligatoria o de crédito entre éste y el contri-

11. Vid. la excelente revisión de síntesis realizada por F. Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, pp. 61 y ss.

buyente. El contribuyente está obligado por la Ley, pero la Administración no tiene por este hecho poder jurídico para exigirle aun el cumplimiento de esa obligación legal, ni tampoco para liberarle de la deuda o declararla cumplida (en los casos en que el contribuyente hubiera declarado e ingresado según su leal saber y entender).

Con carácter previo a todas estas posibilidades se precisa que la Administración ejerza una potestad administrativa, dirigida inmediatamente no a hacer efectiva la deuda, que todavía no ha nacido, sino a velar por el cumplimiento de la Ley, y concretamente: 1. a verificar si el contribuyente está, o no, sometido a la Ley tributaria, es decir, si se ha realizado el hecho imponible); 2. a contrastar si, en caso afirmativo, ha cumplido con lo que la ley le manda; 3. a comprobar si, en caso afirmativo, la aplicación de la Ley por el contribuyente ha sido correcta; y 4. en fin, tanto para el caso de cumplimiento parcial como para el de incumplimiento, a concretar cuál es la prestación debida por el contribuyente. Solo después del acto administrativo fijando este extremo, tiene la Administración el poder de poner en marcha la tutela jurídica estatal para lograr la prestación pecuniaria del sujeto, y solo desde entonces puede hablarse de la existencia de una deuda tributaria y de un derecho de crédito y, por tanto, de una relación jurídica obligacional entre Ente público y el contribuyente.¹²

B) INTENTOS DE SUPERACIÓN DEL ESQUEMA OBLIGACIONAL: EL CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO DE IMPOSICIÓN

Tomando como punto de partida las ideas anteriores y aceptada la tradicional clasificación impositiva germano-italiana de tributos con acto de imposición y sin acto de imposición, la doctrina moderna se aparta tanto de la construcción de A. D. Giannini (donde la obligación tributaria nace siempre y automáticamente de la realización del hecho imponible), como de las de Allorio y Berliri, donde se reserva este efecto para los tributos sin acto de imposición.¹³

En efecto, según la corriente doctrinal que suscribimos, también en los tributos sin acto de imposición, del presupuesto de hecho puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente, frente al que no existe un derecho de crédito por parte del ente

12. Obsérvese que en el texto no se dice que la obligación nace del acto administrativo, sino después del acto administrativo. Como Russo (cap. I) ha sostenido, es técnicamente incorrecto (y el error ha sido tradicional y frecuente) identificar la *fuerza* de la obligación con el *momento de existencia* de la obligación. Puede defenderse que la obligación es *ex lege* y nace de la realización del hecho imponible. Pero el efecto jurídico de éste (el nacimiento de la obligación) es legalmente demorado a la práctica del acto administrativo de imposición. *Vid.*, no obstante, Micheli, *Lezioni di Diritto Tributario*, pp. 174 y ss., y 181 y ss. y, sobre todo, Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull' entrata*, pp. 66 y ss.

13. *Vid.* G. Falsitta, "Struttura della fattispecie dell' accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli", en *Studi sul procedimento*.

impositor, sino un poder abstracto, que está destinado a asumir un contenido concreto en función de acontecimientos posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto.¹⁴ Mientras que el deber tributario del contribuyente surge inmediatamente y tiene un contenido preciso de donde se desprende que el deber tributario del contribuyente no constituye una obligación tributaria, toda vez que su exacto cumplimiento –dice Maffezzoni– le liberará frente a la ley, pero no frente al beneficiario presunto acreedor, que no solo ha de negarse a extender el oportuno justificante liberatorio, sino que, además, puede proseguir en sus averiguaciones para dar con hipotéticos incumplimientos. Y como consecuencia de este razonamiento, se llega a la conclusión de que entre las dos situaciones jurídicas subjetivas en presencia no existe aquella correlación que, sin embargo, aparece perfecta en toda relación entre crédito y deuda. Circunstancia ésta que unida al desarrollo autónomo del deber tributario y del poder de imposición, así como a la relación de necesaria sucesión cronológica que la ley establece entre ambas situaciones jurídicas subjetivas, lleva a la conclusión de que tales situaciones no forman parte de una misma relación jurídica, y que intentar adaptar a ese conjunto de situaciones el concepto unitario de relación jurídica, sería una inútil e inoportuna concesión verbal. Mucho más acertado parece identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas, aptas para dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición, concepto que en la doctrina moderna representa una noción alternativa o complementaria a la de relación jurídica, que es el instrumento de conexión entre situaciones jurídicas subjetivas recíprocas.¹⁵

Así, pues, como resumen de lo dicho hasta aquí, podemos avanzar las siguientes conclusiones:

- 1a. Que hasta la década de los años sesenta, el estudio de la aplicación de la norma tributaria al caso concreto ha solido realizarse a partir del esquema de la relación jurídica tributaria.
- 2a. Que con independencia del movimiento de revisión del concepto de relación jurídica obligacional que se ha producido en el ámbito del Derecho público,¹⁶

14. Vid. Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull'entrata*, pp. 32 y ss. Puede encontrarse una breve exposición de los puntos fundamentales de esta obra, desde el ángulo visual que aquí nos interesa, en la recensión de E. González, en *Rev. Der. Fin.*, No. 85, sobre todo, pp. 203-210.

15. Vid. Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull'entrata*, pp. 44 y ss.; Micheli, *Lezioni di Diritto Tributario*, pp. 211 y ss.; Fantozzi, *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, pp. 189 y ss. contra, matizadamente, vid. G. Falsita, pp. 58 y ss.

16. Sobre este tema, vid. las magistrales exposiciones de E. Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, pp. 280 y ss., y R. Alessi, *Sistema istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, Milán, Giuffrè, 1953, pp. 175 y ss., y 446 y ss.

dentro del Derecho tributario, no es posible agotar el estudio de la prestación tributaria a través de un análisis circunscrito al examen de la obligación tributaria y del derecho de crédito correspondiente.

- 3a. Que si se desea llevar a término un examen profundo y articulado del fenómeno tributario, es necesario considerar las posiciones subjetivas activas y pasivas que derivan de la ley; pero en cuanto a las primeras, no en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición, y respecto a las segundas, no limitándose a la obligación tributaria, sino extendiendo el análisis al conjunto de actos debidos previstos por la norma.

Fecha de recepción: 4 de febrero de 2008.

Fecha de aceptación: 22 de abril de 2008.