HÉCTOR B. VILLEGAS

Curso de finanzas, derecho financiero y tributario

7ª edición, ampliada y actualizada

HÉCTOR B. VILLEGAS

Ex profesor titular de Finanzas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Córdoba (R.A.). Miembro de número de la Academia Nacional de Derecho de Córdoba. Miembro efectivo de la Academia Brasileña de Derecho Tributario

CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TOMO ÚNICO

7ª edición, ampliada y actualizada

EDICIONES Depalma BUENOS AIRES

2001

2ª Edición 1975.
3ª Edición 1979.
4ª Edición 1987.
1ª Reimpr. 1990.
5ª Edición 1992.
1ª Reimpr. 1993.
2ª Reimpr. 1994.
3ª Reimpr. 1995.
6ª Edición 1997.
7ª Edición 1999.

I.S.B.N. 950-14-1644-5 (7ª ed.)

©

EDICIONES Depalma BUENOS AIRES

Talcahuano 494

Hecho el depósito que establece la ley 11.723. Derechos reservados.
Impreso en la Argentina. Printed in Argentina.

NOTA A LA QUINTA EDICIÓN

Esta edición se anuncia como ampliada y actualizada. Quiero fijar el contenido de estos términos, que no siempre son fáciles de separar. A veces la ampliación implica actualizar, como en el tema de la potestad tributaria municipal. En otros casos, el hecho de actualizar trae la necesidad de ahondar conceptos, como sucede con la reforma penal tributaria.

Aclarado lo anterior, la ampliación abarca una serie de aspectos antes no tratados, que he creído necesario incluír en el Curso. Tales los temas relativos a las nuevas teorías sobre el rol del Estado a partir del liberalismo pragmático, los recursos por privatización de empresas estatales, las consecuencias jurídicas de la traslación, el fundamento de la confiscatoriedad por un tributo y por una suma de ellos, la inconstitucionalidad del impuesto al turismo, la potestad tributaria municipal a la luz de las nuevas corrientes doctrinarias y jurisprudenciales, la especial situación tributaria y financiera de la Capital Federal de la República Argentina, el problema de los beneficios promocionales ante la emergencia nacional, los anticipos impositivos, los intereses resarcitorios, la situación actual del derecho penal tributario ante la reforma por ley 23.771, análisis de esta última ley en cuanto a sus figuras típicas y aspectos procesales, nuevas consideraciones sobre el "solve et repete", tratamiento del Pacto de San José de Costa Rica, ampliación de los principios de la imposición, y análisis del régimen de ahorro obligatorio.

La actualización se debe a que las principales leyes tributarias han sufrido numerosas modificaciones desde el cierre de la edición anterior. Ello me ha obligado a poner al día los principales textos legales del país.

Para aclarar el significado y alcance de la actualización, debo decir que los últimos ordenamientos normativos tomados en cuenta son la ley 23.770, configurativa de la llamada reforma tributaria 1990; la ley 23.765, introductora de la generalización del IVA; la ley 23.871, que profundizó la generalización del

tributo últimamente mencionado; la ley 23.905, sancionada y promulgada el 16 de febrero de 1991; la ley 23.928, llamada "Ley de Convertibilidad del Austral", sancionada y promulgada el 27 de marzo de 1991, y la ley 23.966, que incorporó el impuesto al patrimonio bruto denominado "impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico" (título VI). Esta ley fue sancionada el 1/8/91 y promulgada el 15/8/91. La fecha de su publicación en el "Boletín Oficial" fue la del 20/8/91. En consecuencia, ese día ha marcado el cierre de esta edición para la imprenta.

Mucho desearía que esta edición no quedase demasiado rápidamente desactualizada, lo cual será imposible en la medida en que continúe la actual fiebre modificatoria que perniciosamente quita toda estabilidad al sistema tributario argentino.

Lástima grande que toda esta proliferación legislativa no haya creído necesario hasta ahora incluír el instrumento con que cuentan prácticamente todos los países de occidente: un Código Tributario Nacional.

Córdoba, agosto de 1991.

HÉCTOR B. VILLEGAS

ACLARACIONES NECESARIAS

(de la primera edición)

Se ha dicho con acierto que un autor es el menos indicado para juzgar su obra, pero ello no significa que le esté vedado intentar explicar lo que quiso hacer al elaborarla.

En este caso, la intención es didáctica. Se ha deseado escribir un texto docente que sirva como base para la enseñanza universitaria de la materia.

Para ello, se han agrupado y examinado los puntos que se han considerado elementales para el tratamiento de las finanzas públicas, el derecho financiero y el derecho tributario. Ello ha significado, por lógica, una selección dentro del denso campo de esas disciplinas. Debe tenerse en cuenta, que como alguna vez afirmó con razón el profesor Jarach, solamente genios superdotados serían capaces de examinar el problema financiero, o en particular el tributario, desde todos los puntos de vista posibles: haciendo un análisis económico, técnico, político y al mismo tiempo jurídico. Sin embargo, y tal como está estructurada la materia en nuestras Facultades de Derecho, es necesario abordar todos esos aspectos si se desea que la obra cumpla la finalidad que se le ha asignado.

El tributo que se debe pagar por la "comprensividad" intentada, es la imposibilidad de estudiar en forma profunda las instituciones tratadas. Lo más que puede pretenderse en tal sentido es un análisis descriptivo y limitado de ellas. En este aspecto, debo manifestar que si bien no desconozco la importancia formativa que pueden tener los estudios conjuntos del fenómeno financiero, cada vez se hace más visible la necesidad científica de que tales elementos sean examinados en forma separada y por quienes se han especializado en alguna de las múltiples disciplinas comprendidas en lo que genéricamente se denomina "finanzas públicas".

Atento a la necesidad de seleccionar y de dar prioridad a los puntos de la materia, es muy probable que no se esté de acuerdo con la elección practicada (que necesariamente encierra algo de

arbitrario), ni con el orden en que los temas están tratados, pero aun así pienso inmodestamente que la obra puede prestar utilidad a profesores y alumnos.

Los primeros, teniendo una determinada base de elementos mínimos y actualizados, podrán desarrollar el curso profundizando aquellos puntos tratados demasiado superficialmente, eliminando los que se estimen superfluos y adicionando los aspectos no tratados, pero que se consideran indispensables para el conocimiento cabal de la materia. Desde su punto de vista, este libro no será sino un complemento de la enseñanza a impartir.

El alumno, contando con un material donde encuentra explicados, lo más sencillamente posible, los temas básicos de la materia, podrá utilizar ese material como guía de estudios, completándolo con las enseñanzas e indicaciones que se le impartan en clase.

Teniendo en cuenta la superficialidad lógica de la obra, he incluído, al final de cada capítulo, la bibliografía que se ha considerado más esencial y accesible, sin dejar de tener en cuenta que esos textos remiten, a su vez, a bibliografía más amplia. He creído prácticamente obligatorio suministrar esos elementos bibliográficos mediante cuya utilización puede ahondarse el estudio de los problemas considerados, habiendo incluído tanto obras tradicionales como artículos de revistas especializadas, que son de suma utilidad especialmente para la actualización de temas.

En este último aspecto, deseo poner de manifiesto la enorme dificultad que significa escribir algo de carácter general que sea realmente actualizado. La movilidad constante de la legislación financiera, y especialmente tributaria, obliga a correr una verdadera carrera contra el tiempo, casi imposible de ganar. De todas maneras, se ha intentado que la legislación incluída sea, dentro de lo posible, la vigente en el momento en que esta obra haga su aparición. Si ello no se logra queda un doble consuelo. Primero, que la legislación contenida pueda prestar utilidad como antecedente inmediato de las innovaciones, y segundo, que este mismo problema no ha impedido a los grandes tratadistas argentinos de la materia (Giuliani Fonrouge, Jarach, Ahumada, de Juano) aportar sus estupendas realizaciones.

Quiero, por último, aclarar que en los temas controvertidos se ha tratado de plantear con la mayor objetividad posible, las diversas posiciones sustentadas, aunque sin excluír lo que creo un deber

inexcusable: hacerse responsable de una opinión propia sobre los problemas en que existe divergencia de doctrina.

Pero tales juicios propios son necesariamente provisionales. Si nadie puede calificar sus obras de definitivas, menos aún puede hacerlo quien ha escrito con la intención que yo lo he hecho. En tal sentido, todas las opiniones aquí vertidas deben considerarse sujetas a la maduración que sólo puede lograrse mediante la adecuada profundización de estudios, el análisis más meditado de los problemas, la experiencia, y la crítica tanto de quienes son sus destinatarios, como de aquellos que tras largos años de estudios han llegado a una sólida posición doctrinal.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

PALABRAS PRELIMINARES A LA SEGUNDA EDICIÓN

No soy amigo de los "prólogos" o "prefacios" en los cuales el propio autor adelanta lo que luego dirá a lo largo de su obra.

Puede ser, sí, útil explicar qué se pretende con la obra. La intención sigue siendo didáctica aunque resulta evidente que la profundización de los temas torna cada vez más difícil satisfacer los tres requisitos básicos de un manual docente: precisión, claridad y síntesis; y la mayor dificultad está justamente en el último de tales recaudos.

Pero a esta altura de mi carrera ya no puedo conformarme con la "descripción informativa" de la edición anterior. Por eso he tratado de ir dando a cada tema un mayor aporte propio, producto ello de mayor reflexión y mejor estudio de las cuestiones abordadas. Ese fin no está cumplido en su totalidad en esta edición. Sin embargo, el hecho de que ella salga ahora a luz por impostergables necesidades docentes no significa un alto en el camino. Son muchos los tópicos que no he logrado aún profundizar en la medida deseada.

Es probable la crítica a mis cambios de criterios respecto a lo sustentado en la edición anterior. Si por tal causal se me pusiese en el banquillo de los acusados, designaría dos defensores:

Uno de ellos dirá: "el que no sea capaz de enmendarse a sí mismo, reconociendo así la imperfección del hombre, no merece llamarse científico" (Luis Jiménez de Asúa, *Tratado de derecho penal*, Buenos Aires, 1950, prólogo, t. I, p. 11).

El otro dirá: "No siempre puede mirarse como algo plausible la quietud mental de un jurista. Quien ha dado todo y no puede o no quiere dar más, debe abandonar la tarea" (Ricardo Núñez, *Manual de derecho penal*, Buenos Aires, 1972, prólogo).

Comparto, obviamente, estos conceptos, y ello me lleva a una reflexión: si yo considerase que todo lo aquí dicho es perfecto e

inmodificable, debería inmediatamente abandonar este campo de estudios.

Como no es tal mi propósito —al menos por el momento—, me alegra sobremanera la certeza de que lo que ahora expongo es tan imperfecto como modificable.

Córdoba, marzo de 1975.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

NOTA A LA TERCERA EDICIÓN

La generosa acogida que tuvieron las dos ediciones anteriores, obligó a que se realizaran varias reimpresiones inalteradas de ellas.

Sin embargo, diversas circunstancias han hecho necesaria esta nueva edición. Entre ellas, las profundas modificaciones producidas a partir de 1976 en las leyes reguladoras de los impuestos en particular, la importante reforma a la mal llamada "ley de procedimiento fiscal" 11.683, por ley 21.858, publicada en el "Boletín Oficial" el 23 de agosto de 1978, las trascendentales variantes producidas en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y algunos aportes de relevancia en el plano doctrinal. A esto se sumó un más meditado estudio de las cuestiones por el autor y la inevitable evolución de su pensamiento.

He puesto especial énfasis en el aspecto jurisprudencial, incluyendo o ampliando el tratamiento de los criterios con que los tribunales (especialmente la Corte Suprema) han encarado y resuelto los arduos problemas que plantea nuestra compleja legislación tributaria.

Para realizar esa tarea he tenido en cuenta que como decía el gran maestro Couture, la obra de los jueces es, en el despliegue jerárquico de preceptos jurídicos, un grado avanzado de la obra de la ley, porque así como el derecho instituído en la Constitución se desenvuelve jerárquicamente en las leyes, el derecho reconocido en las leyes se hace efectivo en las sentencias judiciales.

Córdoba, 21 de setiembre de 1978.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

PRÓLOGO A LA CUARTA EDICIÓN

La aparición de nuevos aportes doctrinales y un mejor estudio de los temas abordados me han llevado a introducir diversos cambios conceptuales en esta nueva edición.

Ello no puede sorprender demasiado, ya que siempre he pensado que es muy poco deseable la quietud mental del jurista y que quien no es capaz de enmendarse no merece llamarse científico (ver palabras preliminares a la 2ª edición).

Aparte de otras menores, las variantes que contiene esta edición se refieren a la definición del tributo, a la graduación de las tasas, al método de interpretación según la realidad económica, a la retroactividad fiscal, a la aplicabilidad del Código Penal al ilícito tributario y al concepto de ilegalidad de la elusión tributaria.

Pero es indudable que el cambio más importante es el que tiene que ver con el tan intrincado y debatido tema autonómico. Sigo siendo adherente a la tesis de la autonomía del derecho tributario, puesto que me parece innegable que constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad que se concatenan en un grupo orgánico y singularizado que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional.

Este singularismo permite al derecho tributario tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas del derecho asignándoles un diferente significado.

Pero pienso ahora que no se puede hablar, ni en derecho tributario ni en ninguna otra rama del derecho, de autonomía científica, ya que ello podría ser interpretado como una fragmentación del orden jurídico nacional que solamente tendrá la posibilidad de cumplir su misión si funciona como una unidad.

En las páginas pertinentes se explica en detalle esta postura y por supuesto que los lectores tienen amplia libertad para concordar con esta posición o para preferir la explicada en ediciones anteriores.

He incluído asimismo las reformas (1985 y 1986) a las leyes impositivas comprendidas en el texto, y especialmente las contempla-

das por las leyes 23.257 (impuesto a la trasferencia de títulos-valores), 23.259 (impuesto a los beneficios eventuales), 23.260 (impuesto a las ganancias), 23.285 (impuesto sobre los capitales), 23.297 (impuesto sobre el patrimonio neto), 23.271 (secreto fiscal), 23.314 (modificaciones a la ley de procedimiento 11.683) y 23.349 (impuesto al valor agregado).

Córdoba, setiembre de 1986.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

ÍNDICE

NOTA A LA QUINTA EDICIÓN VII
ACLARACIONES NECESARIAS (DE LA PRIMERA EDICIÓN) IX
PALABRAS PRELIMINARES A LA SEGUNDA EDICIÓN XIII
NOTA A LA TERCERA EDICIÓN XV
PRÓLOGO A LA CUARTA EDICIÓN XVII

CAPÍTULO I

CIENCIA DE LAS FINANZAS Y ACTIVIDAD FINANCIERA

1. Finanzas. Concepto y terminología 1
2. Necesidad pública. Servicio público 2
3. *Gasto público. Recurso público* 8
4. La actividad financiera del Estado 9
5. Escuelas y teorías sobre la naturaleza de la actividad financiera 11
6. El fenómeno financiero y sus elementos componentes 15
7. Ciencia de las finanzas 16
8. Política financiera. Economía financiera. Sociología financiera. Administración financiera 20
8A. El *derecho financiero* y su estudio unificado con las finanzas públicas 21
9. Relaciones de las finanzas con otras ciencias 23
10. Desarrollo histórico del pensamiento financiero 25
11. El poder financiero 27
12. El método en la ciencia financiera 28
Bibliografía del capítulo I 29

CAPÍTULO II

LOS GASTOS PÚBLICOS

1. Concepto e importancias 31
1A. Principales aspectos del gasto público que estudia la ciencia financiera 33

1B. Evolución del concepto 33
1C. Características esenciales 34
2. Reparto 36
3. Finalidades 38
4. Límites del gasto público 38
5. Efectos económicos 39
6. Comparación de los gastos públicos con los privados 40
7. Clasificación de los gastos 41
8. Crecimiento de los gastos públicos. Causas y teorías 44
9. El gasto público en el derecho positivo argentino 46
Bibliografía del capítulo II 47

CAPÍTULO III

LOS RECURSOS DEL ESTADO

1. Noción general 49
2. Evolución histórica 50
3. Clasificación 52
4. Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio 54
5. Recursos de las empresas estatales 56
6. Recursos gratuitos 59
7. Recursos tributarios. Principios distributivos 60
7A. Idoneidad abstracta de la capacidad contributiva como principio distributivo de las cargas tributarias 61
8. Recursos por sanciones patrimoniales 62
9. Recursos monetarios 63
10. Recursos del crédito público 65
Bibliografía del capítulo III 65

CAPÍTULO IV

LOS TRIBUTOS. EL IMPUESTO

1. Los tributos. Noción general 67
1A. Clasificación 69
1B. Conclusiones sobre la clasificación de los tributos 70
2. El impuesto. Noción general 71
3. Naturaleza jurídica 72
4. Fundamento ético-político 73
5. Clasificaciones 74
5A. Conclusiones sobre la clasificación de directos e indirectos 77
5B. Encuadre de la clasificación en la legislación impositiva argentina 78
6. Efectos económicos de los impuestos 79

7. Consecuencias jurídicas de la traslación 83
8. Amortización y capitalización de los impuestos 86
9. Efectos políticos, morales y psicológicos 86
Bibliografía del capítulo IV 87

CAPÍTULO V

LOS TRIBUTOS (cont.). LAS TASAS.
LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.
LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

1. Las tasas. Noción general 89
2. Características esenciales de la tasa 90
3. Diferencia con el impuesto 95
4. Diferencia con el precio 96
5. Clasificación 98
6. Graduación 99
7. Contribuciones especiales. Noción general 104
8. Contribución de mejoras 106
9. Elementos de la contribución de mejoras 106
10. El peaje 108
10A. Naturaleza jurídica 111
10B. Su constitucionalidad en la República Argentina 112
11. Contribuciones parafiscales 114
Bibliografía del capítulo V 116

CAPÍTULO VI

DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO

1. Derecho financiero. Noción 119
1A. La actividad financiera como actividad jurídica 119
1B. Campo de acción 121
1C. Definiciones doctrinales y origen 121
2. Carácter y contenido 122
3. Autonomía 123
4. Fuentes del derecho financiero 129
5. Derecho tributario. Noción 133
6. Posiciones sobre la autonomía del derecho tributario 135
7. La unidad del sistema jurídico nacional 136
7.1. Los objetivos del legislador 137
7.2. El derecho civil como derecho común 138
7.3. El derecho común como derecho privado 138
7.4. Las ramas del derecho 138
7.5. El derecho civil y los principios del derecho 139

8. El derecho tributario y el derecho común 140
8.1. La legitimidad de los apartamientos 140
8.2. Igual jerarquía de las normas alterantes (El caso del derecho tributario provincial) 141
8.3. Sometimiento de las normas alterantes a las garantías constitucionales 144
9. La autonomía del derecho tributario 144
10. El verdadero problema que encierra la autonomía del derecho tributario 146
10.1. Solución legislativa del problema 146
10.2. El fin de las normas tributarias 147
10.3. La significación económica 148
10.4. El espíritu de la ley tributaria 149
11. El orden jurídico como unidad 151
12. El derecho tributario y los conceptos e instituciones de derecho privado 152
13. Los caracteres específicos y comunes del derecho tributario ... 153
14. Consecuencias prácticas 158
15. Codificación 160
16. División del derecho tributario 162
Bibliografía del capítulo VI 164

CAPÍTULO VII

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

1. Interpretación. Noción general 167
2. Método literal 168
3. Método lógico 168
4. Método histórico 169
5. Método evolutivo 169
6. Interpretación según la realidad económica 170
7. Modalidades de interpretación 174
8. La analogía 175
9. Aplicación de la ley tributaria en el tiempo. La retroactividad fiscal 176
10. Aplicación de la ley tributaria en el espacio 181
Bibliografía del capítulo VII 181

CAPÍTULO VIII

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. Noción 185
2. La potestad tributaria. Caracterización 186

3. Limitaciones a la potestad tributaria. Principios jurídicos de los tributos ... 187
4. Control jurisdiccional ... 188
5. Legalidad ... 190
6. Capacidad contributiva ... 195
7. Generalidad ... 200
8. Igualdad ... 202
9. Proporcionalidad ... 205
10. No confiscatoriedad ... 206
10A. Fundamento de la confiscatoriedad por un tributo ... 207
10B. La confiscatoriedad por una suma de tributos ... 209
11. Libertad de circulación territorial ... 211
11.1. La inconstitucionalidad del impuesto al turismo ... 212
12. Derecho tributario y régimen federal. Problemas. Doble imposición interna ... 214
13. Distribución de la potestad tributaria en la Argentina. Régimen federal de gobierno y potestades tributarias ... 215
14. Potestades tributarias de Nación y provincias ... 215
14A. Limitaciones constitucionales a las facultades tributarias provinciales ... 218
15. Régimen de coparticipación ... 220
15A. Análisis del régimen de coparticipación vigente ... 221
15B. Modificaciones por la ley 23.548 ... 226
15C. Consideración crítica sobre la realidad actual de la coparticipación ... 228
16. Potestad tributaria municipal ... 228
16.1. La organización institucional del país ... 228
16.2. El problema de los municipios en la Argentina. Discusión en torno a su autarquía o autonomía ... 229
16.3. Implicancias en el campo tributario. Facultades originarias y derivadas ... 231
17. El caso de la ciudad de Buenos Aires como capital de la República ... 234
17.1. La ciudad de Buenos Aires en el marco de la Constitución nacional ... 234
17.2. Situación de Buenos Aires en cuanto a la autonomía y autarquía ... 235
17.3. Organización institucional del municipio de Buenos Aires 236
17.4. Legitimidad de la delegación en materia tributaria ... 238
17.5. Normativa vigente ... 240
17.6. La coparticipación de la ciudad de Buenos Aires en el producido de los impuestos nacionales ... 240
Bibliografía del capítulo VIII ... 242

CAPÍTULO IX

DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

1. Noción general 245
2. Relación jurídica tributaria principal. Caracterización y elementos 246
   2A. La relación jurídica tributaria principal en la doctrina ... 253
3. Sujeto activo 254
4. Sujeto pasivo 255
   4A. Capacidad jurídica tributaria 256
5. Contribuyentes 257
6. Responsables solidarios 258
7. Sustitutos 260
8. Elementos comunes a la responsabilidad solidaria y sustitución y consecuencias jurídicas de tal comunidad 262
9. Agentes de retención y de percepción 263
10. Solidaridad tributaria 263
11. El resarcimiento 266
12. El domicilio tributario 268
13. Objeto 269
14. Causa 270
15. Hecho imponible 272
    15A. Aspecto material del hecho imponible 274
    15B. Aspecto personal 275
    15C. Aspecto espacial 277
    15D. Aspecto temporal 278
16. Exenciones y beneficios tributarios 281
    16.1. Los beneficios derivados de los regímenes de promoción 285
17. El elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria principal 287
18. La fuente de la obligación tributaria 291
19. Privilegios 292
20. Extinción de la relación jurídica tributaria principal 293
21. Pago 294
22. Compensación 295
23. Confusión 296
24. Novación 297
25. Prescripción 298
26. Los anticipos impositivos. Naturaleza. Caracteres. Vinculación con el hecho imponible 299
27. Los intereses resarcitorios 301
    27.1. Noción 301
    27.2. La sanción en el derecho tributario 301
    27.3. Naturaleza jurídica del interés del art. 42 302

27.4. Principios jurídicos que rigen en caso de su imposición . 303
27.5. Quiénes pueden ser pasibles de la sanción 304
27.6. Automaticidad de la mora 304
27.7. La mora culpable como presupuesto de su exigibilidad .. 305
27.8. Los intereses resarcitorios y la Ley de Convertibilidad ... 308
28. La indexación tributaria. Noción 310
28.1. La desindexación por Ley de Convertibilidad 312
28.1.1. Alcance de la desindexación 313
28.1.2. Momento de la desindexación 314
28.2. El régimen indexatorio de la ley 11.683 315
28.3. Ámbito de aplicación 315
28.4. Mecánica de la indexación 316
28.5. Sanciones 316
28.6. No retroactividad del régimen 317
28.7. Embargo 317
28.8. Reclamo administrativo 317
28.9. Repetición 318
28.10. Naturaleza jurídica del incremento derivado de la indexación 318
Bibliografía del capítulo IX 321

CAPÍTULO X

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

1. Noción general 325
2. La determinación tributaria 329
2A. La presunta discrecionalidad de la determinación 332
3. Valor de la determinación. Teorías 333
3A. Conclusiones 333
4. Formas de la determinación 335
5. Determinación por sujeto pasivo 335
6. Determinación mixta 338
7. Determinación de oficio 339
7A. La determinación de oficio subsidiaria 339
7A1. La etapa instructoria de la declaración de oficio subsidiaria 341
7A2. Requisitos de eficacia de la etapa instructoria 342
7A3. Limitaciones del fisco durante la etapa instructoria 343
7A4. La vista al determinado 344
7A5. Posibilidad probatoria del determinado 344
7A6. Las motivación de la decisión determinativa 344
7A7. La "cosa determinada" 346
7A8. Facultad de impugnación 347
7B. La determinación de oficio en la ley 11.683 348

8. Conclusiones sobre las diferentes modalidades de determinación tributaria 354
9. El problema del carácter jurisdiccional o administrativo de la determinación tributaria 355
10. Las facultades fiscalizadoras e investigatorias de la autoridad fiscal 357
10A. Las facultades fiscalizadoras e investigatorias en la ley 11.683 359
10B. La fiscalización del último período. La presunción de exactitud o inexactitud de los períodos no prescritos 367
Bibliografía del capítulo X 369

CAPÍTULO XI

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1. Noción 373
2. Teorías sobre la ubicación científica 373
2.1. Los problemas de las nuevas ramas del derecho 374
3. Naturaleza jurídica de la infracción fiscal (delito o contravención 377
4. El derecho penal tributario ante la ley penal 23.771 379
5. Clasificación de las infracciones fiscales 381
6. La evasión fiscal o tributaria desde el punto de vista conceptual 382
6A. La llamada evasión legal del tributo 383
6B. La ilegalidad de la llamada elusión tributaria 386
7. Incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial .. 388
8. Incumplimiento fraudulento de la obligación tributaria sustancial (defraudación fiscal) 389
9. Incumplimiento de la obligación tributaria formal 389
10. La sanción tributaria 390
10A. La multa 390
10A1. Personalidad de la multa 391
10A2. Aplicación de multa a las personas colectivas 391
10A3. Trasmisión hereditaria de la multa 392
10A4. Multa a terceros 392
10A5. Convertibilidad de la multa tributaria 393
11. Derecho penal tributario contravencional. Infracciones en la ley 11.683 393
11A. Incumplimiento de deberes formales 394
11B. Omisión fiscal (art. 45) 396
11C. Defraudación fiscal (arts. 46 y ss.) 397
11C1. Defraudación fiscal genérica 397
11C2. Contravención de los agentes de retención y percepción 398

12. Derecho penal tributario delictual. Ley 23.771 399
13. Figuras atinentes al régimen impositivo. Alteración de la realidad económica (art. 1) 400
14. Evasión de tributos y aprovechamiento de beneficios fiscales (art. 2) 403
14A. Hecho punible 403
14B. Sujetos activos 404
14C. El concepto delictual de evasión 404
14D. Elemento subjetivo 405
14E. Elemento objetivo 405
14F. Condiciones objetivas de punibilidad 406
14G. Aplicabilidad conjunta con la defraudación fiscal de la ley 11.683. Principio *non bis in idem* 407
15. Procuración fraudulenta de beneficios fiscales provenientes de regímenes de inversión y promoción (art. 4) 408
16. Omisión de inscribirse tributariamente o de presentar declaraciones juradas (art. 5) 409
17. Insolvencia patrimonial provocada (art. 9) 412
18. Sobrefacturaciones o subfacturaciones (art. 10) 414
19. Figuras atinentes al régimen previsional. Evasión de aportes y contribuciones (art. 3) 415
20. Omisión de inscripción previsional (art. 7, primera parte) 416
21. Figuras atinentes a los agentes de retención y percepción. Omisión de actuar en materia tributaria (art. 6) y previsional (art. 7, segunda parte) 416
22. Defraudación de agentes de retención y percepción, tributarios y previsionales (art. 8) 418
23. Otros aspectos relativos a la ley penal tributaria 23.771. Ámbito de aplicación en materia delictual y contravencional 420
24. Casos especiales de penalización 423
Bibliografía del capítulo XI 424

CAPÍTULO XII

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

1. Noción y ubicación científica 427
1A. Los conflictos de intereses 428
2. El proceso tributario. Caracteres generales 430
3. Iniciación del proceso tributario 431
4. Organismos administrativos y jurisdiccionales 433
4A. Dirección General Impositiva 433
4B. Tribunal Fiscal de la Nación 434
5. Acciones y recursos en la ley 11.683 435
5A. Recurso de reconsideración 436
5B. Recurso de apelación 437
5C. Procedimiento penal tributario contravencional 442

6. El procedimiento penal tributario delictual (ley 23.771) 450
6.1. Procedimiento administrativo 450
6.2. Iniciación de la causa 451
6.3. Competencia 452
6.4. Eximición de prisión y excarcelación 452
6.5. Extinción de la acción penal del art. 14 de la ley 23.771 453
6.6. Procedimiento penal tributario delictual (ley 23.771) 454
7. Ejecución fiscal 455
8. La regla *solve et repete* 458
8.1. Teorías sobre la naturaleza jurídica 458
8.2. Apreciación crítica 460
8.3. La regla en el derecho tributario comparado 460
8.4. La regla *solve et repete* en la República Argentina 462
8.5. El Pacto de San José de Costa Rica 463
8.6. Su aplicabilidad a todas las personas 464
8.7. Ilegalidad del art. 176 de la ley 11.683 465
8.8. La cuestión en la provincia de Córdoba 466
8.9. Conclusión 469
9. La repetición tributaria. Noción 470
10. Fundamento 470
11. Caracteres 471
12. Causas 471
13 El empobrecimiento como condición del derecho a repetir ... 473
14. Sujetos activos de la repetición 474
15. Aspectos procesales 474
16. La protesta 475
17. Reclamo administrativo previo 476
18. Competencia y partes intervinientes 476
19. La acción en la ley 11.683 477
Bibliografía del capítulo XII 479

CAPÍTULO XIII

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

1. Noción y contenido 481
1A. Fuentes del D.I.T. 482
2. Doble imposición internacional 483
2A. Requisitos de configuración 483
3. Causas. Principios de atribución de potestad tributaria 484
4. Soluciones y principios que las sustentan 488
5. Convenciones y tratados 490
6. Derecho de las comunidades y derecho internacional tributario 491
7. Sociedades multinacionales 492
8. La teoría del órgano 493
8A. Su recepción en la legislación argentina 495

9. El Pacto de San José de Costa Rica y los derechos humanos de los *contribuyentes*. El *Pacto* y *sus fuentes* ... 496
10. Aplicabilidad a las personas jurídicas ... 498
11. Operatividad del Pacto ... 498
12. Normas de derecho interno posteriores a la ratificación del Pacto ... 501
13. Control de cumplimiento ... 502
14. Naturaleza de los tribunales ... 503
15. El Pacto y el pago previo del tributo ... 504
15.1. Su incompatibilidad con el Pacto ... 506
16. Otros derechos protegidos por el Pacto que pueden vincularse con la materia fiscal ... 507
16.1. Derecho de propiedad ... 507
16.2. Derecho de igualdad ... 507
16.3. No injerencia en la actividad privada ... 507
16.4. Protección del secreto profesional ... 508
16.5. Prisión por deudas ... 508
16.6. Protección para ilícitos fiscales ... 509
16.7. Importancia de su inclusión en el *Pacto* ... 509
Bibliografía del capítulo XIII ... 509

CAPÍTULO XIV

SISTEMA TRIBUTARIO

1. Noción ... 513
1A. Limitación espacial ... 513
1B. Limitación temporal ... 514
1C. Importancia del estudio ... 514
2. Régimen y sistema tributario ... 514
3. Sistemas tributarios racionales e históricos ... 515
3A. Sistema de impuesto único y de impuestos múltiples ... 516
4. Sistema tributario y evolución histórica ... 517
5. El sistema tributario argentino ... 520
6. Problemas y principios de un sistema tributario ... 521
6A. Elección de la fuente económica tributaria ... 521
6B. Los principios de la imposición ... 522
6C. Requisitos de un sistema tributario racional ... 523
6D. Los principios de certeza y simplicidad ... 524
7. Presión tributaria ... 526
7A. Índice de medición ... 527
7B. El problema de la inclusión del gasto público ... 528
8. Límites de la imposición ... 529
Bibliografía del capítulo XIV ... 529

CAPÍTULO XV

IMPUESTO A LA RENTA
(IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

1. Distinción entre capital y renta. Diversas teorías 533
2. Ventajas e inconvenientes del impuesto a la renta 535
3. Formas del impuesto a la renta 538
4. Vinculación con los problemas del desarrollo económico 539
5. Antecedentes extranjeros 540
6. El impuesto a las ganancias en la Argentina. Antecedentes nacionales 541
6A. Características del impuesto a las ganancias 542
7. Hecho imponible 543
7A. Atribución de la ganancia 546
7B. Tratamiento de las filiales nacionales de empresas extranjeras 548
8. Sujeto pasivo 550
9. Categorías 550
10. Sociedades de capital 554
11. Deducciones 556
12. Deducciones personales 557
13. Período de imposición 560
14. Alícuotas 560
15. Exenciones y beneficios 560
16. Determinación y pago 561
17. Retención en la fuente 562
18. Ajuste por inflación 563
Bibliografía del capítulo XV 565

CAPÍTULO XVI

IMPUESTO A LOS PREMIOS DE DETERMINADOS JUEGOS
Y CONCURSOS

1. Antecedentes 567
2. Noción y características 567
3. Hecho imponible 567
4. Sujeto pasivo. Peculiaridades del tributo 568

CAPÍTULO XVII

IMPUESTO AL MAYOR VALOR
(IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES)

1. Fundamento 571
2. Causas del mayor valor 571
3. El mayor valor y la inflación 572
4. El impuesto sobre los beneficios eventuales en la Argentina. Antecedentes y características 573
5. Impuesto a los beneficios eventuales de la ley 21.284. Hecho imponible 573
6. Sujetos pasivos 574
7. Atribución de beneficio 574
8. Determinación 574
9. Año fiscal, imputación y compensación 576
10. Exenciones 577
11. Reemplazo de vivienda y de inmuebles agropecuarios 577
12. Retención en la fuente 578
13. Impuesto a la trasferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas 578
14. Hecho imponible 578
15. Sujetos pasivos 579
16. Base imponible y alícuota 579
17. Reemplazo de vivienda 580
18. Valoración crítica 580
Bibliografía del capítulo XVII 581

CAPÍTULO XVIII

IMPUESTO SOBRE LA TRASFERENCIA DE TÍTULOS-VALORES

1. Noción y antecedentes 583
2. Hecho imponible 583
3. Sujetos pasivos 585
4. Base imponible y alícuota 586
5. Relación con el impuesto a las ganancias 587

CAPÍTULO XIX

IMPUESTO AL PATRIMONIO (IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES, IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO, IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS, IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES NO INCORPORADOS AL PROCESO ECONÓMICO)

1. Noción general del impuesto al patrimonio 589
2. Antecedentes 590
3. Estructura del impuesto 591
4. Valoración crítica 592
5. El impuesto al patrimonio en la Argentina. Antecedentes 594
6. Estructura y características 597
7. Impuesto sobre los capitales. Hecho imponible 598
8. Sujetos pasivos 599
9. Exenciones 599
10. Capital gravado 600
11. Deudas de los socios o dueños (nacionales o extranjeros) con sus empresas 600
12. Agrupación del activo computable y no computable 601
13. Pasivo computable 601
14. Deducciones 601
15. Base imponible, alícuota e impuesto mínimo 602
16. Supresión de la información a suministrar por las sociedades y empresas 602
17. Impuesto sobre el patrimonio neto. Hecho imponible 602
18. Sujetos pasivos 603
19. Sociedad conyugal 603
20. Exenciones 603
21. Concepto de patrimonio neto 604
22. Activo 604
23. Valuación de bienes computables 605
24. Bienes no computables 605
25. Pasivo 605
26. Prorrateo de las deudas 605
27. Deducciones 606
28. Mínimo no imponible y alícuota 606
29. Pagadores de impuesto del exterior 606
30. Actualización de valores. Suspensión de cobro 608
31. Impuesto sobre los activos. Caracterización del impuesto 608
32. Hecho imponible 608
33. Sujetos pasivos 609
    33.1. Responsables sustitutos 609
34. Exenciones 609

35. Base imponible 610
36. Alícuota 612
37. El impuesto a las ganancias como pago a cuenta del impuesto sobre los activos 612
38. Apreciación crítica del gravamen 613
39. Impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico (impuesto sobre el patrimonio bruto) 614
Bibliografía del capítulo XIX 617

CAPÍTULO XX

IMPUESTO AL ENRIQUECIMIENTO PATRIMONIAL A TÍTULO GRATUITO

1. Impuesto sucesorio. Antecedentes 619
2. Fundamento y naturaleza 620
2A. Proyectos limitativos 622
3. Derogación del impuesto en la Argentina 623
Bibliografía del capítulo XX 624

CAPÍTULO XXI

IMPUESTO INMOBILIARIO

1. Evolución y fundamento 625
2. Formas de imposición 626
3. Principales características del impuesto en la Argentina 627
4. Hecho imponible 628
5. Sujeto pasivo 628
6. Base imponible y alícuota 629
7. Exenciones 629
8. Recargos o adicionales 629
8A. Baldíos 629
8B. Latifundios 630
8C. Ausentismo 630
9. Catastro. Orígenes y operaciones 630
10. Pago 631
Bibliografía del capítulo XXI 631

CAPÍTULO XXII

IMPUESTO A LA RENTA NORMAL POTENCIAL DE LA TIERRA. IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN AGROPECUARIA

1. Antecedentes 633
2. Noción y objetivos 634
3. Mecánica de la ley 20.538 638
4. Sus tres etapas temporales 638
5. Hecho imponible 639
6. Sujetos pasivos 639
7. Exenciones 640
8. Determinación de la base imponible 640
8A. Impugnación a resoluciones relativas a la determinación . 643
9. Consideraciones críticas 644
10. Probables soluciones al problema de las explotaciones agropecuarias 646
11. Impuesto a la producción agropecuaria 647
12. Hecho imponible 648
13. Sujetos pasivos 649
14. Base imponible y alícuota 649
15. Pago 649
Bibliografía del capítulo XXII 649

CAPÍTULO XXIII

IMPUESTOS DE SELLOS. IMPUESTO DE JUSTICIA

1. Noción y orígenes de los impuestos a la circulación 651
2. Derechos de timbre y de registro 652
3. Características del impuesto de sellos en la Argentina 652
4. Hecho imponible 654
4A. La instrumentación 656
4B. Requisitos de la instrumentación 656
4C. Instrumentaciones peculiares 657
4D. El principio del mayor rendimiento fiscal 658
5. Sujeto pasivo 659
6. Otros aspectos del impuesto 660
7. Impuesto de justicia 660
7A. Las tasas judiciales en la legislación argentina 661
Bibliografía del capítulo XXIII 663

CAPÍTULO XXIV

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Impuesto a las ventas. Naturaleza 665
2. Antecedentes extranjeros 665
3. Antecedentes nacionales 665
4. Formas de imposición. El impuesto al valor agregado 667
5. El impuesto al valor agregado en la Argentina; antecedentes legislativos 670
6. Características del impuesto 671
7. Estructura del impuesto 672
8. Hecho imponible 673
8.1. Venta de cosas muebles 673
8.1.1. Aspecto objetivo 674
8.1.2. Aspecto subjetivo 675
8.2. Obras, locaciones y prestaciones de servicios 676
8.2.1. Trabajos sobre inmuebles de terceros (art. 3, inc. *a*) 676
8.2.2. Obras sobre inmueble propio 676
8.2.3. Elaboración, construcción o fabricación de cosas muebles por encargo de terceros (art. 3, inc. *c*) .. 677
8.2.4. Obtención de bienes de la naturaleza (art. 3, inc. *d*) 677
8.2.5. Locaciones y prestaciones de servicios varios (art. 3, inc. *e*) 677
8.2.5.1. Generalización en materia de servicios 678
8.3. Importación definitiva de cosa mueble 678
8.4. Perfeccionamiento de los hechos imponibles 679
9. Sujetos pasivos 681
10. Exenciones. Generalización en materia de bienes 683
11. Las exportaciones 685
12. Base imponible 685
13. El precio gravable en las importaciones definitivas 688
14. El procedimiento liquidatorio 688
14.1. Débito fiscal 688
14.2. Crédito fiscal 689
15. La inscripción 690
16. Régimen de los responsables no inscritos 692
16.1. Eliminación de los regímenes "simplificado" y "general B" 692
16.2. En qué consiste el régimen de responsables no inscritos. 692
16.3. Sujetos comprendidos 693
16.4. Ventas de proveedores inscritos a responsables no inscritos 693

16.5. Documentación respaldatoria de las ventas que realiza el responsable no inscrito 694
16.6. Compras de bienes de uso por no inscritos 694
16.7. Iniciación de actividades 695
16.8. Cambios de régimen 695
17. Período de imposición 695
18. Alícuota 696
Bibliografía del capítulo XXIV 696

CAPÍTULO XXV

IMPUESTO AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES CON FINES DE LUCRO (IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS)

1. Antecedentes 699
2. Evolución del impuesto en la Argentina 699
3. Características del impuesto a los ingresos brutos en la Argentina 701
4. Hecho imponible 702
5. Sujetos pasivos 704
6. Base imponible 705
7. Exenciones 706
8. Alícuotas 706
9. Pago 706
10. Doble imposición 707
11. Convenios multilaterales 707
Bibliografía del capítulo XXV 709

CAPÍTULO XXVI

IMPUESTOS ADUANEROS

1. Antecedentes históricos nacionales 711
1A. Vinculación con los problemas del proteccionismo y libre cambio 712
2. Características del impuesto en la Argentina 712
3. Hecho imponible 714
4. Sujeto pasivo 714
5. Tarifas. Carácter 715
6. Franquicias y exenciones 716
6A. Franquicias arancelarias 716
6A1. Draw-back 716
6A2. Admisiones temporarias 717
6B. Franquicias territoriales 718
7. Defensa contra el *dumping* 718

8. Uniones aduaneras. Mercados comunes 719
Bibliografía del capítulo XXVI 720

CAPÍTULO XXVII

IMPUESTOS INTERNOS

1. Concepto de impuestos internos 721
2. Antecedentes históricos 721
2A. Artículos gravados 722
2B. Sistemas de recaudación 722
3. Tendencia moderna 723
4. Los impuestos internos en la Argentina. Cuestiones constitucionales 723
5. Características del impuesto en la legislación vigente 725
6. Hecho imponible 726
7. Sujetos pasivos 728
8. Exenciones 728
9. Base imponible 729
10. Privilegios 731
11. Determinación y pago 732
12. Leyes de unificación 732
13. El impuesto al gasto. Noción general 733
Bibliografía del capítulo XXVII 735

CAPÍTULO XXVIII

IMPUESTO A LAS INVERSIONES EXTRANJERAS

1. Noción 737
2. Hecho imponible 737
3. Sujetos pasivos 738
4. Base imponible y alícuota 738
5. Facultad del Poder Ejecutivo 739

CAPÍTULO XXIX

IMPUESTOS RECAUDADOS POR EL SISTEMA DE PERCEPCIÓN EN LA FUENTE

1. Noción 741
2. Impuesto sobre las ventas, compras, cambio o permuta de divisas 742

3. Impuestos a la cinematografía 742
3A. Impuesto nacional a la cinematografía 742
3B. Impuestos municipales a la cinematografía 744
4. Impuesto a las entradas de hipódromos 745
5. Impuestos al consumo de la energía eléctrica 746
6. Impuestos al consumo de gas 749
Bibliografía del capítulo XXIX 749

CAPÍTULO XXX

IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES FINANCIERAS DIVERSAS

1. Noción 751
2. Impuesto sobre los débitos en cuenta corriente y otras operatorias 751
2.1. Hecho imponible 752
2.2. Sujetos pasivos. Retenciones 753
2.3. Exenciones 754
2.4. Alícuota 754
3. Impuesto sobre intereses y ajustes en depósito a plazo fijo 754
3.1. Hecho imponible 755
3.2. Sujetos pasivos 755
3.3. Exenciones 755
4. Impuesto sobre servicios financieros 755
4.1. Hecho imponible y sujetos pasivos 756
4.2. Base imponible y alícuota 756
5. Impuesto sobre las utilidades de las entidades financieras 756

CAPÍTULO XXXI

EL CRÉDITO PÚBLICO

1. Noción general 759
2. Evolución histórica 759
3. Nuevas concepciones sobre el crédito público 760
4. Evaluación crítica de las nuevas concepciones 762
5. Límites 763
5A. Conclusiones sobre el crédito público y sus límites 764
6. Clasificación de la deuda pública 765
6A. Deuda interna y externa 766
6B. Deuda administrativa y financiera 767
6C. Deuda flotante y consolidada 767
6D. Deuda perpetua y redimible 768
7. El empréstito. Noción 768

8. Naturaleza jurídica. Teorías 769
9. Empréstitos voluntarios, patrióticos y forzosos 772
10. El régimen de ahorro obligatorio 774
10.1. Naturaleza jurídica. Constitucionalidad 775
10.2. Conclusiones sobre la naturaleza jurídica y constitucionalidad del ahorro obligatorio 776
11. Garantías y ventajas de los empréstitos 779
11A. Garantías 780
11B. Ventajas 781
12. Técnica del empréstito. Emisión 782
12A. Títulos del empréstito 782
12B. El interés y su tasa 783
13. Negociación. Procedimientos 783
14. En el mercado interno y externo 784
15. Amortización 785
16. Conversión 785
17. Incumplimiento de la deuda pública 786
Bibliografía del capítulo XXXI 787

CAPÍTULO XXXII

EL PRESUPUESTO

1. Noción general 789
2. Origen y evolución 789
3. Naturaleza jurídica 790
4. Principios de derecho presupuestario. Unidad 792
5. Universalidad 793
6. Especialidad 793
7. No afectación de recursos 794
8. Modernas concepciones presupuestarias. Presupuestos múltiples, funcionales y por programa 794
9. Equilibrio del presupuesto. Déficit y superávit 797
9A. Visión retrospectiva 797
10. Concepciones clásicas y modernas 798
11. Equilibrio económico. Presupuesto económico o nacional 800
12. Dinámica del presupuesto. Preparación 801
13. Sanción y promulgación 802
14. Duración del presupuesto 803
15. Cierre del ejercicio. Sistemas 803
16. Ejecución del presupuesto 804
16A. Ejecución en materia de gastos. Etapas 804
16B. Ejecución en materia de recursos 806
17. Control del presupuesto. Sistemas 806

18. *Control presupuestario en la Argentina* 807
18A. *Control administrativo interno* 807
18B. Control administrativo externo. Tribunal de Cuentas 807
18C. *Control jurisdiccional* 808
18D. Control parlamentario 809
Bibliografía del capítulo XXXII 810

CAPÍTULO XXXIII

POLÍTICA FINANCIERA Y POLÍTICA FISCAL O TRIBUTARIA

1. Política financiera. Nociones generales 811
2. La política financiera y las teorías clásicas. *El* neutralismo financiero 813
3. Política financiera intervencionista 815
4. Política financiera liberal-pragmática 817
5. Política fiscal o tributaria 818
6. El desarrollo económico. Nociones generales 819
6A. Factores y objetivos del desarrollo económico 820
6B. Diversos aspectos del desarrollo económico 821
7. La inflación como obstáculo al desarrollo económico 824
7A. El enfoque monetarista de la inflación 825
7B. Los distintos tipos de inflación 826
7C. La lucha contra la inflación 828
8. La planificación. Nociones generales 830
8A. Planificación integral o coactiva 830
8B. Planificación democrática o democracia planificada 831
8C. Planificación liberal o indicativa 833
Bibliografía del capítulo XXXIII 834
Bibliografía general 837
Suplemento de actualización 1996 859
Suplemento de actualización 1997 891

Capítulo I

CIENCIA DE LAS FINANZAS Y ACTIVIDAD FINANCIERA *

1. Finanzas. Concepto y terminología. — Las finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

Las opiniones estaban antes divididas en cuanto al origen de la palabra "finanzas". Unos autores creyeron en su procedencia germánica relacionándola con la palabra inglesa *"fine"* (pago de tasas) o con el término alemán *"finden"* (encontrar). Otros investigadores le atribuyeron procedencia latina y la hicieron derivar de *"finis"*.

Actualmente se reconoce que la segunda tesis es más acertada. La palabra analizada proviene, en el latín medieval, del verbo latino *"finire"*, del cual emanó el verbo *"finare"* y el término *"finatio"*, cuya significación sufrió algunas variantes.

En un primer período designaba una decisión judicial, después una multa fijada en juicio, y finalmente los pagos y prestaciones en general. En un segundo período (alrededor del siglo XIX) se consideró que negocios "financieros" eran los monetarios y bursátiles, aunque al mismo tiempo la palabra *"finanz"* tuvo la denigrante significación de intriga, engaño y usura. En un tercer período, primero en Francia y después también en otros países, se circunscribió la significación de la palabra "finanzas" empleándola únicamente *con respecto a los recursos y los gastos del Estado y las comunas*. Tal es, en líneas generales, la evolución terminológica que describe el autor Wilhelm Gerloff (*Fundamentos...*, t. I, p. 16), y la cual parece más ajustada a la realidad.

* Por razones metodológicas, la bibliografía de los respectivos capítulos ha sido agrupada al final de ellos. En el texto se hace sólo referencias abreviadas a dicha bibliografía, con el exclusivo objeto de indicar el lugar preciso (tomo y página) del cual se han extraído las citas, alusiones y trascripciones.

A la voz "finanzas" suele adicionársele la palabra "*públicas*", con idéntico significado, aunque tal vez con el deliberado propósito de distinguir las finanzas estatales de las privadas. En tal sentido, los autores anglosajones establecen una nítida diferencia entre las *finanzas públicas (public finance)*, con el sentido terminológico antes asignado, y las *finanzas privadas (private finance)*, expresión esta última que hace referencia a problemas monetarios, cambiarios y bancarios en general.

En no pocas oportunidades, el término en estudio se utiliza con este último sentido, y ello es motivo de confusiones terminológicas que han trascendido incluso a la denominación y funciones de órganos gubernativos en la República Argentina, donde en un tiempo existió un Ministerio de Finanzas con atribuciones ajenas a las finanzas públicas (referencias sobre este punto en Dino Jarach, nota 1 a la obra de Griziotti, *Principios...*, ps. 3 y 4).

A la ciencia de las finanzas (o finanzas públicas) suele también denominársela —especialmente por los tratadistas españoles— ciencia de la hacienda (o de la hacienda pública). Tal expresión dimana de la locución latina "*faciendo*", que a su vez se origina en el verbo "*facere*".

En consecuencia, tomaremos los términos y expresiones mencionados (finanzas, finanzas públicas, hacienda, hacienda pública) como sinónimos y les asignaremos idéntico significado.

A su vez, la debida comprensión del significado conceptual de las finanzas públicas requiere recurrir a cuatro nociones fundamentales íntimamente vinculadas entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público.

2. NECESIDAD PÚBLICA. SERVICIO PÚBLICO. — Son dos conceptos cuyo examen, siquiera superficial, es indispensable, por cuanto constituyen el presupuesto existencial de dicha ciencia.

A) *Necesidades públicas.* — Son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado.

Una observación de las necesidades humanas en general, demuestra que ellas son múltiples y aumentan en razón directa a la civilización. Algunas son de satisfacción indispensable para la vida normal del hombre, individualmente considerado, pudiendo ser, a su vez, inmateriales (intelectuales, religiosas, morales, etc.) o materiales (alimentación, vestido, habitación, etc.).

Pero el hombre, desde tiempos pretéritos, tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada. Vemos, así, que cuando el ser humano resuelve integrarse en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales dan lugar a las *necesidades públicas*.

1) Así, al congregarse el individuo en colectividad, advierte, por de pronto, la necesidad común de resguardar el grupo constituído contra las agresiones de otros grupos. Desde los primeros conglomerados humanos, de tipo familiar o tribal, se percibe el interés comunitario de repeler las invasiones de extraños, como única forma de que la agrupación constituída conserve su individualidad y libertad de decisión. La necesidad se incrementa cuando, con el trascurso del tiempo, surge el Estado moderno, por cuanto la preservación de individualidad decisoria no depende ya solamente de la protección armada de las fronteras, sino también de la defensa contra otros medios de penetración más sutiles pero no menos peligrosos. Sabido es que las potencias con vocación imperialista no sólo recurren a las armas, sino que utilizan, además, medidas económicas y sicológicas tendientes a privar de su soberanía a las comunidades organizadas, subordinándolas a sus designios y dejándolas en situación de aguda dependencia. La *defensa exterior* debe comprender, pues, la preservación contra ambos tipos de ataque.

2) Asimismo, y desde el inicio de la vida social, surge la necesidad de *orden interno*. Para que la congregación conviva pacíficamente y en forma tal que la reunión de individualidades traiga un real beneficio a los miembros integrantes, es imprescindible el reconocimiento de derechos mínimos que deben ser mutuamente respetados y, por consiguiente, un ordenamiento normativo interno que regule la conducta recíproca de los individuos agrupados. Tal regulación da lugar a preceptos cuyo cumplimiento debe ser exigido por el Estado con coactividad que no derive en arbitrariedad.

3) Otra necesidad emergente de la vida comunitaria es el allanamiento de las disputas y el castigo a quienes violan la normatividad impuesta. Ello se hace mediante la *administración de justicia*, única forma de evitar que las contiendas se resuelvan por la fuerza y que

la *sanción por trasgresión* a las normas de convivencia sea objeto de la venganza privada.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida, mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que aúne esos esfuerzos. Desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición a subordinarse a un jefe (patriarca, jeque, caudillo, cacique) o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituídos. Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en Estados mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno. Este último (gobierno), que pasa a estar orgánicamente constituído, es el representante del Estado, y en tal carácter ejerce su poder de imperio sustituyendo al jefe de la antigüedad.

Es entonces el Estado, representado por el gobierno, quien resguarda la soberanía impidiendo tanto las invasiones extranjeras armadas como los intentos de sometimiento por otras vías. A tal fin recluta soldados, les provee de armas, organiza un ejército, toma medidas defensivas de la economía, etc.

Es el Estado, asimismo, quien dicta los preceptos normativos básicos cuyo fin es: *a*) regular la conducta social recíproca; *b*) contar con la coactividad suficiente para que tales preceptos normativos sean respetados; *c*) limitar la propia acción gubernamental mediante las cartas fundamentales o constituciones. A los fines de velar por el cumplimiento de estos preceptos, crea organismos de seguridad interna (fuerzas de policía).

Es, por último, también el Estado quien organiza la administración de justicia para que resuelva las contiendas y aplique las penalidades que son las consecuencias a las violaciones a las reglas de convivencia.

Las necesidades descritas reúnen, por tanto, estas características: *a*) son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se concibe la comunidad organizada; *b*) son de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados; *c*) son, en consecuencia, las que dan nacimiento al organismo superior llamado Estado y las que justifican su nacimiento.

Ellas reciben el nombre de *necesidades públicas absolutas* y constituyen la razón de ser del Estado mismo (dentro de lo que se considera Estado de derecho), por lo cual éste desaparecería como

tal si dejase de cumplir esos cometidos esenciales (defensa exterior, orden interno, administración de justicia).

Pero en la actualidad se estima que ésas no son las únicas necesidades que nacen de la comunidad organizada, y por ello se habla de las *necesidades públicas relativas.*

Dentro de esta última categoría tenemos *necesidades* cuya satisfacción se considera, cada vez en mayor medida, que es asimismo de incumbencia estatal, por cuanto atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, trasportes, comunicaciones, etc.).

Para buscar la razón de ser del encuadre de estas necesidades como "públicas" debe indagarse en los fines económico-sociales del Estado moderno: estabilidad económica, incremento de la renta nacional, máximo empleo, mejor distribución de la renta y de la producción de bienes y servicios, justicia social, etc. Surgen, entonces, las necesidades públicas relativas que están vinculadas al *progreso* y *bienestar social,* metas por las cuales el Estado debe velar en la medida de sus posibilidades materiales.

Concretando las características de ambos tipos de necesidades, decimos: las *necesidades públicas absolutas* son esenciales, constantes, vinculadas existencialmente al Estado y de satisfacción exclusiva por él. Las *necesidades públicas relativas* son contingentes, mudables, y no vinculadas a la existencia misma del Estado. En cuanto a su satisfacción por el individuo, el grupo o el Estado, ello ha estado sujeto a las variantes experimentadas en cuanto a la concepción sobre el papel del Estado.

Por ello es que no siempre, en el curso de la historia, se tuvo plena conciencia de lo que realmente eran necesidades "públicas" en contraposición a necesidades "privadas", y de allí la duda que con respecto a algunos servicios se presentó en cuanto a cuáles debían ser satisfechas por los propios particulares en forma individual y cuáles por el Estado (ver Einaudi, *Principios...*, ps. 3 y ss.).

Recuerda Griziotti (*Principios...*, p. 22) que en la época de los mercantilistas, la potencia económica del príncipe era grande en relación a la de los particulares, lo que motivó que fuera amplia la competencia reservada a la acción del Estado. Pero con el desarrollo de la iniciativa privada y de la organización capitalista, las tareas del Estado quedaron reducidas.

Las teorías liberales tradicionales sostuvieron que las funciones estatales debían reducirse a la defensa exterior, orden interno y

justicia, mientras que en los otros órdenes debía limitarse a disciplinar la iniciativa privada cuando lo requiriera el carácter especial de ciertas actividades.

B) *Nuevas teorías sobre el rol del Estado. El liberalismo pragmático.*— No obstante, surgieron una serie de fenómenos económicos y sociales (principalmente las crisis cíclicas y la desocupación) que debilitaron en los hechos los esquemas individualistas clásicos y requirieron de una mayor actuación del ente público para apuntalar la economía nacional y obrar como factor de equilibrio. Se pasó de la neutralidad estatal al intervencionismo del Estado moderno.

Estas ideas intervencionistas hicieron irrupción en el mundo occidental a partir de la segunda guerra mundial, y la actuación estatal se extendió cada vez más, tanto cuantitativamente como cualitativamente.

Durante aproximadamente 40 años, prácticamente todos los gobiernos occidentales (aun guiados por partidos de distinto signo) compartieron una ideología más o menos similar, inspirada en una misma teoría, el keynesianismo, que pretendió justificar de manera científica las intervenciones del Estado como garantía de empleo y crecimiento. El ideal común era atractivo porque intentaba armonizar la prosperidad económica con la justicia social, y los medios para lograrlo eran la centralización estatal, con el acaparamiento de las más diversas actividades, la fiscalidad progresiva y la redistribución social.

Tampoco por ese camino fue alcanzado el ideal, y después de ciertos períodos de bonanza volvieron a acentuarse las crisis, el subdesarrollo y principalmente el cáncer de la inflación, que todo lo pervierte y desestabiliza. Pero el principal fracaso fue el de constatar que el proceso de redistribución sin la creación previa de una economía sólida se constituía decididamente en factor de retroceso, y que cada vez había menos riqueza para distribuír. De allí la decadencia y quiebra del Estado providencia.

Se operó entonces el retorno a las ideas liberales, aunque *aggiornadas* y pragmatizadas, mediante el reconocimiento de que es necesario un cierto grado de intervencionismo estatal y la debida satisfacción de algunas necesidades públicas relativas, principalmente educación y salud.

Esta nueva concepción de "liberalismo pragmático" se inició en 1979, cuando los conservadores accedieron al poder en Gran Bretaña; continuó en 1980 en los Estados Unidos, en 1982 en Alemania, en Bélgica y en Luxemburgo. En Francia, en 1983, con un gobierno

en manos de los socialistas, se produjo un giro hacia una especie de liberalismo de izquierda, y algo similar ocurrió en España.

El proceso llegó incluso a los países socialistas, y surgió la "perestroika" de la era Gorbachov, así como el paulatino abandono de la teoría comunista por los países de Europa del Este.

A su vez, los países latinoamericanos, agobiados por el subdesarrollo y por siderales deudas externas, iniciaron un severo camino de políticas sobre la base de las ideas del nuevo liberalismo.

Básicamente estas ideas son las siguientes:

1) *Economía de mercado,* aunque con intervención del Estado en ciertas variables económicas, preferentemente indicativa.

2) *Desestabilización:* disminución del sector público, intentando evitar que se convierta en una carga presupuestaria insostenible para el Estado, y con el propósito adicional de una prestación más eficiente de los servicios públicos. Un ejemplo de esto está dado por la privatización de las empresas públicas.

3) *Incentivo a la iniciativa individual:* en cierta manera es consecuencia de lo anterior, ya que se trasfiere a los particulares la satisfacción de necesidades públicas relativas que éstos están en mejores condiciones de satisfacer. Consiguientemente se atrae a los capitales nacionales y extranjeros, y se les proporciona nuevas oportunidades de inversión.

4) *Reducción del déficit presupuestario,* lo cual implica la reducción del gasto público en todos sus órdenes y una mayor eficiencia en la recaudación.

Las nuevas teorías no renuncian a una cierta intervención estatal, basada principalmente en la persuasión y en el estímulo, mediante una acción que impulse a los individuos a reactivar la economía general persiguiendo sus propios intereses.

Tampoco se renuncia a la idea de solidaridad, y se piensa que el ideal es conciliar el interés general de la Nación con el particular de los individuos aislados.

C) *Servicios públicos. — Son las actividades que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas.* Si la actuación estatal busca satisfacer necesidades públicas absolutas, el servicio público es esencial o inherente a la soberanía, caracteres, éstos (esencialidad, inherencia a la soberanía), de que carece si la prestación tiene por objeto llenar necesidades públicas relativas.

Los *servicios públicos esenciales* son inherentes a la soberanía del Estado, puesto que sólo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su poder de imperio, o sea, del poder de mando que como suprema autoridad pública se ejerce sobre quienes están sometidos a su jurisdicción soberana.

Los *servicios públicos no esenciales*, tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía, por cuanto para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del poder de imperio.

Tanto los servicios públicos esenciales como los no esenciales, son prestados por el Estado, pero mientras los inherentes a la soberanía sólo pueden ser suministrados por él en forma directa (no resultaría tolerable que empresas privadas se encargasen de la administración de justicia, de la seguridad pública o de la organización del ejército para la defensa nacional), los restantes servicios públicos pueden ser atendidos, en principio, en forma indirecta y mediante la intervención de particulares intermediarios o concesionarios bajo control estatal. Sin embargo, en todos los casos y en esencia, siempre se trata de una actividad estatal.

Los servicios públicos suelen dividirse en divisibles e indivisibles. Son *divisibles* aquellos servicios que aun siendo útiles a toda la colectividad, se conciben de tal forma que las actividades pueden ser determinadas y concretadas en relación a los particulares a quienes el servicio atañe (ejemplo: administración de justicia, instrucción pública, servicios postales, emisión de documentos de identidad).

Indivisibles, en sentido amplio, son los servicios cuya naturaleza es tal que favoreciendo a numerosos componentes de la comunidad, existe la imposibilidad práctica de efectuar su particularización con respecto a personas determinadas (ejemplo: defensa exterior).

3. GASTO PÚBLICO. RECURSO PÚBLICO. — Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. Ello nos introduce en el campo de las finanzas públicas en virtud de sus dos típicos fenómenos: gastos y recursos públicos. Observamos, por lo pronto, la necesidad de que el Estado *efectúe gastos* (ver cap. II). Debe adquirir uniformes y armas para los soldados, debe proveer de edificios para que funcionen los tribunales

de justicia, debe pagar sueldos a policías, jueces, diplomáticos y empleados públicos, construír o pagar la construcción de puentes, presas hidroeléctricas, hospitales, escuelas, otorgar subsidios a entidades de bien público, etc.

Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe, pues, tener ingresos, los cuales derivan de sus recursos públicos.

Esos ingresos a veces se originan en el propio patrimonio del Estado. Sucede tal cosa cuando el ente público explota, arrienda o vende sus propiedades, o si obtiene ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades industriales y comerciales productivas, no descartándose la posibilidad de que la explotación de algún servicio público por parte del Estado, le arroje beneficios, aunque ello es generalmente improbable (sobre recursos de las empresas estatales, ver capítulo III, punto 5).

Pero la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva y mediante los tributos. Puede, asimismo, recurrir al crédito público obteniendo bienes en calidad de préstamo.

Tanto cuando el Estado efectúa gastos públicos como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos públicos provenientes de sus recursos, desarrolla un tipo especial de actividad que se denomina "actividad financiera".

4. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO. — Surge de lo anterior que en definitiva y simplificando la cuestión, la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son trasferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas en favor de los organismos públicos.

Merced a estas trasferencias, las entidades estatales pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas.

A su vez, la ejecución de estas funciones trae como consecuencia una serie de trasferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas que constituyen los gastos públicos (conf. Sáinz de Bujanda, *Lecciones*..., p. 89).

Una característica fundamental de la actividad financiera es su *instrumentalidad.*

En este aspecto, la actividad financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado *en que no constituye un fin en sí misma*, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas.

El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera, concibiendo el término "Estado" en sentido lato y comprensivo, por tanto, del ente central (Nación) y de los entes federados (provincias), así como de los municipios (en los países en que tales formas gubernamentales tengan vigencia, como en la Argentina). Así considerado, el Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que son los fines de los individuos constituídos en unidad y considerados en la serie de generaciones. Tanto los intereses individuales como los colectivos se coordinan para la obtención de los fines superiores, unitarios y duraderos del Estado, diferentes de los fines efímeros y perecederos de los individuos que lo componen.

Así como el Estado es el sujeto de la actividad financiera, se hallan sometidas a su autoridad las personas y entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social (ver capítulo IX, punto 9), y que por diferentes medios contribuyen a proporcionar ingresos al Estado.

Por otra parte, dichas personas y entidades son, en última instancia, las destinatarias de los diferentes empleos que el Estado realiza de sus ingresos por medio de los egresos o gastos públicos.

Cabe agregar que la actividad financiera está integrada por *tres actividades parciales diferenciadas*, a saber: *a*) la *previsión* de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el *presupuesto financiero*; *b*) la *obtención* de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas (ver cap. III); *c*) la *aplicación* de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos (ver cap. II).

Sin embargo, el orden en que estas actividades parciales es didácticamente estudiado, es inverso al esquematizado *supra*. Ello porque generalmente el Estado indaga primero sobre sus probables erogaciones (que están en función de los servicios públicos a movi-

lizarse para atender las necesidades públicas —ver punto 2—), y sobre tal base trata de obtener los ingresos necesarios para cubrir esas erogaciones. A su vez, el presupuesto, como instrumento jurídico que contiene el cálculo y autorización de gastos y la previsión de ingresos, se estudia en último término y una vez que se han conocido sus elementos componentes.

5. ESCUELAS Y TEORÍAS SOBRE LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA. — Si bien el concepto general de actividad financiera no ofrece grandes dificultades, no ocurre lo mismo cuando se procura determinar la naturaleza de esa actividad, habiéndose elaborado diversas teorías para explicarla.

Analizaremos algunas de las más importantes:

a) *Escuelas económicas.* — Existen diversas concepciones que tienden a definir la actividad financiera sobre la base de conceptos económicos.

Algunos autores, como Bastiat y Senior, han considerado que la actividad financiera es un caso particular de *cambio*, por lo cual los tributos vienen a resultar las retribuciones a los servicios públicos.

Por su parte, ciertos economistas de la escuela clásica (Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill) y algunos autores franceses, como Juan Bautista Say, tienden a considerar la actividad financiera como perteneciente a la etapa económica del *consumo*. El fenómeno financiero representa en definitiva un acto de consumo colectivo y público, por lo cual los gastos públicos deben considerarse consumos improductivos de riqueza y pueden compararse —decía Say— como el granizo por sus efectos destructores. Afirmaba el economista francés que cuando un valor ha sido pagado por el contribuyente está perdido para él, y cuando el valor es gastado por el gobierno se pierde para todos, no ofreciendo ventajas para la colectividad. Es decir que el Estado sustrae bienes a los particulares que los utilizarían mejor y más productivamente.

Economistas más modernos consideraron que la actividad financiera es el resultado de una *acción cooperativa de producción*. El italiano De Viti de Marco concebía al Estado como una cooperativa de producción y consumo que producía bienes públicos y los traspasaba a sus miembros según determinados principios cooperativos de bien común.

Otra teoría incluída dentro de las económicas es la de Sax sobre la *utilidad marginal*. Para este autor, la riqueza de los contribuyentes podía ser gravada por el impuesto sólo cuando su erogación fuese

más "útil" para los gastos públicos que para el empleo que el contribuyente podría hacer de ella por su cuenta para satisfacer sus necesidades.

A los fines de esta comparación, Sax recurre a la noción del valor. Cada individuo realiza una valoración de sus necesidades creando una escala en orden de importancia. Del mismo modo, el Estado realiza una valoración de los servicios públicos para saber qué parte de sus riquezas es justo que entreguen los particulares, según el propio valor subjetivo que éstos asignan al servicio público.

Benvenuto Griziotti critica las teorías de la escuela económica porque descuidan la diferencia de situación en que se hallan los hombres cuando desarrollan su actividad económica y cuando están sometidos a la soberanía del Estado. Habitualmente —razona Griziotti— la actividad económica de los particulares se desarrolla según relaciones de derecho privado, por lo cual cada uno es libre de producir, intercambiar y consumir la riqueza conforme a sus propios criterios y de manera de alcanzar su propia utilidad máxima. La actividad financiera, en cambio, se desarrolla según relaciones de derecho público, por las cuales la demanda de los servicios públicos generales es presunta y la interpretan los representantes de los ciudadanos en las asambleas políticas. Por tanto, la oferta de estos servicios públicos no puede ser rehusada por los ciudadanos que están obligados coactivamente a pagar los impuestos para proveer a todos esos servicios.

Griziotti niega, en consecuencia, la identificación de actividad económica y financiera. Al proveer a las necesidades públicas, el Estado no puede tener en cuenta las sensaciones de cada individuo y la apreciación que éste haga de los servicios públicos. Al contrario, el Estado debe tornar homogénea la voluntad de la colectividad y sujetar las voluntades individuales que eventualmente disientan de la voluntad del Estado.

Las razones señaladas llevan al autor mencionado a excluír la posibilidad de que la actividad financiera represente un acto de consumo, de cambio o que pueda explicarse con la teoría de la utilidad marginal (Griziotti, *Principios...*, p. 8).

b) *Escuelas sociológicas.* — Esta tendencia tiene su inspirador en Wilfredo Pareto, que insertó el estudio de la economía política en el más amplio de la sociología. Por ello, criticó a los estudios financieros porque sus cultores elaboraron sus principios en el terreno económico desentendiéndose de la verdad experimental, según la

cual las pasiones, los sentimientos y los intereses prevalecen sobre las teorías y doctrinas.

Según Pareto, y dada la heterogeneidad de las necesidades e intereses de los componentes de la colectividad, los juicios de los individuos quedan en realidad subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen su orden de prelación según criterios de conveniencia propia.

El Estado —afirma Pareto— es sólo una ficción en cuyo nombre se impone a los contribuyentes todos los gravámenes posibles, y luego se gastan para cubrir no ya sus pretendidas necesidades, sino las infinitas de la clase dominante y de sus pretorianos.

En tal sentido, este autor sostiene que no es el Estado (concebido como órgano político supraindividual) el que gobierna efectivamente y decide las elecciones en materia de gastos y de ingresos públicos, sino las clases dominantes que imponen al llamado "Estado" (que no es sino un mero ejecutor de la actividad financiera) sus intereses particulares. Por ello el Estado —según Pareto— no es un ente superior y distinto de los individuos que lo componen, sino tan sólo un instrumento de dominación de la clase gobernante. De allí que las elecciones financieras no son el fruto de una elección democrática, sino, por el contrario, decisiones que la minoría gobernante (conjunto de individuos fuertes y dominadores, coordinados entre sí, que ostentan el poder) impone a la mayoría dominada (masa amorfa de individuos gobernados). Por eso, tanto en los hechos financieros como en sus consecuencias, es necesario investigar las fuerzas que actúan en la realidad, provocando, según su conveniencia, las trasformaciones estructurales de la vida nacional y los nuevos equilibrios tanto económicos como sociales.

Cercano a esta corriente, podemos ubicar al profesor Amilcare Puviani, quien en su *Teoría de la ilusión financiera* ilustró sobre los medios e instituciones de que se sirve la élite dominante para imponer a los ciudadanos las elecciones financieras que convienen a sus intereses de clase.

Dicha teoría explica así el comportamiento de la clase gobernante: esta minoría dominante, buscando siempre la línea de la menor resistencia opuesta por la clase dominada, trata, mediante la creación de ilusiones financieras, de ocultar a los ciudadanos la verdadera carga tributaria que sobre ellos recae (por ejemplo, mediante impuestos a los consumos disimulados en los precios) y, al mismo tiempo, de exagerar los beneficios que ofrece mediante la prestación de servicios públicos.

Es indudable que las críticas de Pareto en cuanto propugnaron la renovación de los estudios, fueron de gran utilidad. Pero no puede dudarse de su equivocación al desconocer la realidad del Estado.

Recurrimos nuevamente a las enseñanzas de Griziotti, quien se encarga de refutar las lapidarias afirmaciones de Pareto y sus seguidores. Sostiene Griziotti (*Principios...*, p. 9) que es justo desenmascarar los intereses particulares que se anidan detrás de los del Estado, y considerar las fuerzas y las consecuencias de los hechos financieros observando la verdad experimental. Pero esta misma verdad experimental pone de relieve la continuidad histórica del Estado, como organización política y jurídica unitaria y consciente que posee un patrimonio propio y su posibilidad de recursos y gastos, característicos de la misma organización política y jurídica que se extiende en el tiempo y en el espacio. Es cierta, además, la realización de los fines estatales que siguen en la historia una secuencia o continuidad indefectible, junto con la caducidad de los fines e intereses particulares de las clases dominantes.

c) *Escuelas políticas.* — Fue precisamente Griziotti quien convencido de la insuficiencia de las teorías económicas y encontrando serias objeciones en la tesis sociológica de Pareto, orientó sus enseñanzas hacia un concepto integral de las finanzas, pero con neto predominio del elemento político.

Afirma el maestro italiano que "teniendo presente que el sujeto de la actividad financiera es el Estado y que son los *fines del Estado* los que se satisfacen con la actividad financiera, debe aceptarse que esta actividad tenga necesaria y esencialmente una naturaleza política" (Griziotti, *Principios...*, p. 11).

Los *medios* financieros, si bien son de naturaleza idéntica a la de los medios económicos, *difieren en el aspecto cualitativo y cuantitativo* (los medios de la actividad financiera pueden ser abundantes frente a fines que son, por lo común, relativamente limitados, en tanto que los medios de la actividad económica son escasos en relación a fines habitualmente numerosos) y el criterio para la elección de dichos medios es político. Los *procedimientos* de los cuales se vale el Estado para procurarse recursos son en su mayor parte coercitivos y están guiados por criterios políticos, así como son políticos los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares.

Sobre todo, son políticos *los fines* que el Estado se propone con su actividad financiera, pues son consecuencia de su propia naturaleza de sujeto activo de las finanzas públicas.

Por consiguiente, para Griziotti, la actividad financiera es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado, en concurso y coordinación con toda la actividad del Estado, el cual, para la consecución de sus fines, desarrolla una acción eminente y necesariamente política. Podrán variar los fines según las corrientes políticas que prevalezcan en los distintos países, pero es innegable la existencia de fines estatales que exceden los de dichas corrientes. La orientación general de la actividad financiera, y aun reconociendo que sus elementos constitutivos son complejos, es para Griziotti indudablemente política.

Sin embargo, y en su prólogo a la obra de Griziotti, el profesor Jarach hace notar como elemento discordante en la teoría de Griziotti, su inflexible resistencia a considerar al fenómeno financiero como un proceso también económico, aun cuando resulta indudable que la actividad financiera tiene sus límites en los medios escasos de la economía, medios éstos de los cuales se abastecen las finanzas públicas. Concluye Jarach sosteniendo que el desarrollo de las ideas, tanto del mismo Griziotti, como de otros autores de corrientes afines, pudo llevarlo al reconocimiento del carácter *tanto político como económico* de las finanzas públicas (prólogo de Jarach a *Principios...*, de Griziotti, p. XXXV).

• 6. EL FENÓMENO FINANCIERO Y SUS ELEMENTOS COMPONENTES. — Los ingresos estatales y las erogaciones que el Estado efectúa son *fenómenos financieros*, que considerados dinámicamente y en su conjunto conforman la actividad financiera. Pero tales fenómenos revisten un carácter complejo, por lo cual su debido estudio sólo puede llevarse a cabo con los elementos que los integran: elementos políticos, económicos, jurídicos, sociales y administrativos. Las variadas combinaciones de que pueden ser objeto estos elementos, dan lugar a diversas clases de ingresos y gastos, lo cual depende de las mutaciones del sistema de que forman parte.

Quiere decir, entonces, que sólo será posible la comprensión del fenómeno financiero si se llega a él mediante un proceso de síntesis de los elementos precedentemente mencionados, *constituyendo esa conjunción sintética la ciencia que se denomina "finanzas" o "finanzas públicas"*. En cambio, si se desea examinar analíticamente tales elementos, ello sólo podrá lograrse con el estudio

profundizado de diversas disciplinas particulares: política financiera, economía financiera, derecho financiero, sociología financiera y administración financiera, que en definitiva, y aun pudiendo ser materias de análisis singularizados, se integran en las finanzas públicas.

7. CIENCIA DE LAS FINANZAS. — En el punto anterior hemos llegado a la conclusión de que los complejos aspectos del fenómeno financiero son objeto de un proceso de síntesis, cuyo estudio corresponde a la ciencia de las finanzas.

La tarea de definir adecuadamente la ciencia de las finanzas, y consiguientemente de circunscribir su campo de acción, no es de fácil cumplimiento. El profesor Mauro Fasiani (*Principios...*, p. 3) opina que ello se debe a que las finanzas no han alcanzado un grado de desenvolvimiento y perfección que permita adoptar una definición en que coincidan todos sus cultivadores. Basta examinar los diferentes tratados de la materia para advertir la diversidad de enfoques. Por otra parte —dice Fasiani—, la dificultad de definición se da en todas las ciencias, puesto que definir no es otra cosa que indicar los límites entre los cuales se quiere mantener cierto tipo de investigaciones, y esos límites siempre serán considerados arbitrarios por alguien.

Una de las más arduas discusiones que se plantean en torno de las finanzas es si debe ser una ciencia de *medios* que se concrete a estudiar esos medios según su esencia, que es de contenido económico, o si, al contrario, la investigación debe ir más allá, e incluír el estudio de los *fines*, que son de naturaleza política. Esta controversia lleva a otra, íntimamente vinculada a la anterior y que se resume en los siguientes términos: si en el desarrollo de sus estudios el investigador financiero debe incluír sus propias valoraciones sobre los elementos examinados o si debe limitarse a su descripción sin efectuar juicios de valor.

a) Una importante posición doctrinal niega que la ciencia de las finanzas deba incluír el estudio de los fines del Estado y que el estudioso pueda formular valoraciones sobre los fenómenos que investiga. Esta orientación lleva a encuadrar la actividad financiera en la actividad económica, y por consiguiente, *la ciencia de las finanzas en la ciencia de la economía.*

Mauro Fasiani (*Principios...*, ps. 6, 8 y 9) sostiene que una ciencia es la búsqueda de uniformidades. Quien estudia la ciencia de las finanzas —y en cuanto desenvuelve una actividad puramente

científica— busca las uniformidades de los fenómenos que estudia sin efectuar valoraciones ni juicios, y en la medida en que exceda ese límite estará entrando en el campo de la política. Por eso —afirma Fasiani— debe separarse actividad científica de actividad política.

Para el citado profesor italiano, una cosa es descubrir y enunciar una uniformidad y otra distinta es darle una finalidad. Un astrónomo —ejemplifica Fasiani— no formula un programa de reforma del universo ni expresa juicios acerca del comportamiento de la Luna o de Marte; el químico no se exalta por la buena o mala calidad del hidrógeno o del ácido sulfúrico; el físico no se propone modificar la ley de la gravedad. Análogamente, quien estudia finanzas, y en cuanto lo hace científicamente, no tiene un programa ni un juicio que formular: simplemente busca las uniformidades de los fenómenos de que se ocupa.

De Viti de Marco (*Principios fundamentales...*, p. 31) cree tanto en el contenido económico de la ciencia financiera como en la necesidad de que el teórico explique y no juzgue. Según este autor, la ciencia de las finanzas se limita a trasportar el concepto de valor de la economía privada al campo de la economía pública; investiga las condiciones en que debe desenvolverse la actividad productora del Estado a fin de que la selección de los servicios públicos, su cuantía, el reparto de su costo, etc., tenga lugar conforme a ese concepto de valor, es decir, mediante el mínimo gasto posible de riqueza privada para la máxima satisfacción de necesidades colectivas. Por consiguiente, para De Viti de Marco resulta que todas las cuestiones financieras hallan su solución en teorías económicas. La diferencia consiste en que en vez de ser el individuo quien actúa, lo hace el Estado, y en vez de tratarse de necesidades individuales, se trata de necesidades colectivas. En cuanto a la posición que debe adoptar el estudioso, sostiene: "Como científico, explico y no oculto la conducta del Estado en un determinado momento y lugar. Como ciudadano y hombre político, apruebo o combato los fines que el Estado quiere conseguir" (cita en Fasiani, *Principios...*, p. 9, nota 8).

b) Otra corriente de opinión admite, al contrario, el estudio de los fines del Estado dentro de la ciencia financiera, así como también los juicios de valor de sus cultivadores. Esta posición ha puesto de relieve *la fundamental importancia del aspecto político de la actividad financiera.* Señala al respecto el catedrático español Fernando Sáinz de Bujanda (*Hacienda...*, t. I, p. 15), que incluso

autores que afirman la naturaleza económica del fenómeno financiero destacan la importancia que en él ejercen los factores políticos.

Así, el autor inglés Hugh Dalton (*Principios...*, p. 3) expresa que la materia de las finanzas es una de las situadas en la línea que separa la economía política de la ciencia política. Sin dejar de situar el centro de gravedad de la actividad financiera en la economía, este tratadista destaca claramente la conexión de tal actividad con los fenómenos estrictamente políticos.

El francés Maurice Duverger (*Instituciones...*, p. 17) es, por su parte, terminante al sostener que la utilización de medidas financieras plantea problemas de ciencia política. Estas medidas financieras son formas particulares de la autoridad pública, disposiciones especiales del poder del Estado. Solamente comprendiendo el aspecto político dentro de las finanzas, se la puede comprender en su totalidad.

En coincidencia con tal posición, Sáinz de Bujanda explica que si la actividad financiera constituye una parte de la actividad pública, y ésta, a su vez, está integrada por un conjunto de servicios destinados al cumplimiento de fines de utilidad general, sólo podrá tenerse un concepto preciso de actividad financiera partiendo de una noción clara tanto de la organización estatal como de sus fines.

La inclusión del elemento político conduce a que se preconice una concepción diferente de la que incluye las finanzas en la economía, diferencia tanto en cuanto a la esencia de la ciencia financiera como a la posición en que debe colocarse el investigador del fenómeno financiero.

Así, Gangemi sostiene que la ciencia de las finanzas es una ciencia concreta, y como tal, no puede sustraerse al desenvolvimiento de la actividad financiera y de sentar juicios de valor y sugerir soluciones concretas (*Tratado...*, t. I, p. 40, punto 9).

Argumenta este autor que la distinción entre "medios" y "fines" sólo puede hacerse para aclarar los variados aspectos de la actividad financiera. Pero tanto los fines como los medios están estrechamente conectados, porque los fines implican medios adecuados para alcanzarlos, mientras que los medios no pueden concebirse separadamente de los fines a que deben servir. De ello deduce Gangemi que la investigación de los medios no puede prescindir de los fines y de su consiguiente valoración.

Conforme a lo que precedentemente hemos expresado sobre la complejidad del fenómeno financiero, dentro del cual está incluído el aspecto económico, pero también el político, así como los demás

mencionados (jurídicos, sociales, administrativos), no podemos sino adherirnos a la segunda posición.

Es cierto que esencialmente la ciencia de las finanzas es ciencia de medios. Tampoco puede negarse que dichos medios son de naturaleza económica: los gastos públicos se efectúan para satisfacer necesidades de la colectividad con medios escasos en relación a esas necesidades, y que en consecuencia son *económicos*, por cuanto su obtención requiere un esfuerzo o actividad (ver Raymond Barre, *Economía...*, t. I, ps. 29 y ss.).

Pero tanto la obtención de medios como su empleo (recursos y gastos públicos) derivan de elecciones valorativas que realiza el Estado, y tales valoraciones, que tienen en mira una determinada finalidad a obtener, son necesariamente *políticas*.

Por otra parte, si la elección de medios supone valoración de fines, es necesario que el estudioso de las finanzas haga sus propias valoraciones sobre los fines que se pretende conseguir y sobre la idoneidad de los medios a emplearse para lograr esos fines. Tanto economistas como financistas no pueden convertirse en investigadores de esquemas, instrumentos o conceptos ajenos a la variable realidad circundante. Como decía Einaudi, sería absurdo pedir al economista que viva en "la torre de marfil" de la ciencia pura.

Es indudable, entonces, que aparte de los otros elementos mencionados, dentro de la concepción de la ciencia de las finanzas se hallan especialmente comprendidos estos dos grandes aspectos: el económico y el político.

El brillante profesor italiano Mario Pugliese (*Corso...*, ps. 5 y ss.) explica con claridad la *naturaleza tanto política como económica* de la actividad financiera. Afirma que la naturaleza política de los fines estatales confiere necesariamente naturaleza política a los procedimientos adoptados para conseguirlos, ya que aun cuando, como es bien posible, el ente público se atenga en el desenvolvimiento de su actividad financiera al principio de la mutua conveniencia económica, su decisión no es fruto de un cálculo económico puro, sino simplemente de un cálculo político que no deja de ser tal si el Estado, en el caso concreto, utiliza criterios económicos, dado que no encuentra razones políticas para adoptar un criterio diverso. De esta tesis, tan correctamente sostenida, se desprende que en definitiva el fenómeno financiero es el resultado de aplicar el criterio político a una realidad económica determinada (conf. Sáinz de Bujanda, *Hacienda...*, t. I, p. 22).

Conforme a las delimitaciones y aclaraciones efectuadas, concluímos por afirmar que la ciencia de las finanzas tiene por objeto *el estudio valorativo de cómo y para qué el Estado obtiene sus ingresos y hace sus erogaciones.* En otras palabras y ampliando lo dicho: el contenido de la ciencia financiera es el examen y evaluación de los métodos mediante los cuales el Estado obtiene los fondos necesarios para llevar a cabo sus propósitos y de los métodos por los cuales, mediante los gastos, provee a la satisfacción de necesidades (conf. Hicks, *Hacienda...*, p. 10).

8. POLÍTICA FINANCIERA. ECONOMÍA FINANCIERA. SOCIOLOGÍA FINANCIERA. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA. — Los distintos elementos del fenómeno financiero (cuya síntesis integra el contenido de la ciencia de las finanzas) pueden también ser objeto de un estudio analítico que origine disciplinas particulares (ver punto 6 de este mismo capítulo).

Los estudios específicos sobre *política financiera* se ocupan de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse para sufragar a aquéllos, en circunstancias de tiempo y lugar determinados (conf. Horacio García Belsunce, *Política...*, p. 7). Si bien es cierto que según acabamos de ver, toda la actividad financiera presupone una determinada orientación de tipo político, los estudios específicos sobre política financiera *ponen el acento en los fines.* Es decir que el estudio de la elección de gastos y recursos se hace en función de una orientación política determinada y variable según los objetivos perseguidos por la acción estatal.

Los investigadores de la *economía financiera* encaminan, en cambio, sus pasos a analizar el fenómeno financiero desde el punto de vista económico, examinando especialmente *sus efectos*, tanto en el plano individual como social (aspectos microscópicos y macroscópicos del hecho financiero).

Los estudios sobre *sociología financiera* reconocen como antecedente las enseñanzas de Wilfredo Pareto y tienden a investigar cuáles son las fuerzas sociales que, además de las políticas y económicas, actúan en los actos financieros. Se sostiene que el fenómeno financiero tiene implicancias sociológicas de tanta importancia que llegan incluso a determinar trasformaciones estructurales de la vida nacional creando nuevos equilibrios sociales (ver Pareto, *Trattato...*, § 2250 y ss.). Al respecto, se tiene especialmente en cuenta que cuando el Estado aplica determinada política financiera para obtener

los objetivos deseados, las medidas financieras consiguientes tienen importante repercusión en la actividad económica particular y general, ya sea que tales medidas se refieran a la realización de erogaciones públicas o a la obtención de ingresos para solventarlas.

Quienes se inclinan por la *administración o técnica financiera* se dirigen a todos aquellos aspectos vinculados a la debida organización administrativa de la actividad financiera, a la contabilidad financiera, a las medidas de control y fiscalización del correcto desempeño de la administración fiscal, a los procedimientos tributarios de liquidación, a la mecanización de la función financiera, etc.

8 A. EL DERECHO FINANCIERO Y SU ESTUDIO UNIFICADO CON LAS FINANZAS PÚBLICAS. — En lo que respecta al aspecto jurídico del fenómeno financiero, es objeto de estudio del *derecho financiero*. Según A. D. Giannini (*Instituciones...*, p. 4), constituye una reconocida exigencia del Estado moderno que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo administrativo y las consecuentes relaciones con los particulares, encuentren en las leyes su disciplina fundamental.

Mario Pugliese (*Corso...*, p. 24) distingue nítidamente *derecho financiero* de *ciencia de las finanzas*. Explica que el elemento jurídico, aun siendo característico del fenómeno financiero, del cual forma su constante presupuesto y fundamento, no puede ser considerado en sí mismo como objeto de estudio y de elaboración en la ciencia de la hacienda.

Esa misión —afirma Pugliese— corresponde al derecho financiero, cuyo objeto de estudio es la norma jurídica —elemento formal—, aun cuando considere como dato objetivo el contenido concreto de los factores económicos, políticos o sociales que constituyen el presupuesto de la actividad financiera del Estado.

La necesaria diferenciación entre ambas disciplinas está reconocida incluso por el propio maestro Benvenuto Griziotti, quien, no obstante su conocida teoría sobre la complejidad del fenómeno financiero (dentro de cuyos elementos incluye el jurídico), entiende que la ciencia de las finanzas y el derecho financiero se complementan recíprocamente (lo cual indica que son ciencias distintas) para estudiar la actividad financiera (*Principios...*, p. 13).

Así es, en efecto, porque la ciencia de las finanzas, al estudiar la naturaleza o esencia de las finanzas públicas y al efectuar su exacta clasificación y el cuadro de su ordenamiento, explicando cuáles son sus funciones, poniendo de relieve los efectos de los

recursos y gastos en relación con aquellos que ingresan los primeros y reciben los beneficios de los segundos, ofrece conocimientos útiles para la formación de las leyes financieras y también para su interpretación y aplicación. Por otra parte, el derecho financiero, con el estudio de la estructura jurídica de los gastos y recursos, complementa a la ciencia de las finanzas en el aspecto jurídico para el conocimiento de sus fenómenos. Además, mediante el examen de la jurisprudencia, el derecho financiero pone de relieve las cuestiones que surgen de la aplicación de la ley en el caso concreto, y que pueden también interesar a la ciencia de las finanzas para la elaboración más profundizada y completa de sus principios e instituciones.

Por su estrecha complementación, la ciencia de las finanzas y el derecho financiero, aun siendo dos disciplinas distintas, suelen asociarse en una cátedra única en la enseñanza universitaria. En las cátedras argentinas de las facultades de Derecho y Ciencias Económicas, los programas abarcan tanto el aspecto propio de las finanzas como los distintos aspectos del derecho financiero, a veces bajo la denominación genérica de "finanzas".

Pese a ello, pensamos que sería mucho más favorable al progreso científico y a razones de didáctica, que la ciencia de las finanzas y el derecho financiero se estudiasen en forma separada, sin que ello signifique dejar de establecer debidamente la íntima ligazón existente entre ambas disciplinas.

Esa ligazón traducida en las múltiples relaciones existentes entre las dos ciencias no justifica su unificación en el plano docente. Adviértase que el derecho financiero es una disciplina jurídica y que la ciencia de las finanzas públicas es una disciplina económico-política. De allí que ambas ramas del saber estudien objetos totalmente diversos: el derecho financiero se refiere a determinada actividad de la administración pública (la actividad financiera), pero contemplándola exclusivamente en cuanto a las normas jurídicas que la regulan (aun cuando los fenómenos jurídicos sean provocados con propósitos económico-políticos); la ciencia de las finanzas públicas presenta como campo de estudios el de los fenómenos económicos provocados con designios políticos. Si bien ambas disciplinas examinan el mismo hecho (la obtención y el empleo de los medios económicos necesarios para que el Estado cumpla sus fines), lo consideran desde dos puntos de vista totalmente diferentes.

Por eso es que se produce la situación que describe Giannini (*Instituciones...*, p. 10): un mismo hecho, por estar regido por el derecho objetivo, genera, de un lado, relaciones jurídicas cuyo

estudio forma el objeto del derecho financiero, en tanto que, de otro lado, aparece gobernado por leyes económicas que la ciencia de la hacienda convierte en objeto propio de su conocimiento.

En definitiva, el campo de estudios de ambas ciencias es muy diverso, y razones tanto científicas como docentes nos conducen a pensar que el actual estudio conjunto que contienen las cátedras de muchas universidades, es altamente inconveniente (sobre el punto consúltese: Giannini, *Instituciones...*, p. 11; Berliri, *Principios...*, t. I, p. 23; Sáinz de Bujanda, *Hacienda...*, t. 1, p. 25).

9. RELACIONES DE LAS FINANZAS CON OTRAS CIENCIAS. — *a*) *Con la ciencia económica.* — Dice Salvador Oría (*Finanzas*, t. I, p. 60) que la vinculación entre finanzas y economía es tan estrecha como la que puede existir en el orden humano entre padres e hijos en la relación biológica de descendencia.

Ello es exacto, ya que salvo contadas excepciones, todas las medidas financieras están relacionadas con hechos económicos. Por un lado, los fenómenos de la actividad económica privada dentro de la producción, circulación y consumo, son elementos causales de fenómenos financieros. Por otra parte, las teorías de la economía nacional son premisas de las corrientes teóricas y doctrinas financieras.

Todo conocimiento profundo relativo a la ciencia financiera es imposible sin referirse de continuo a los principios de la ciencia económica.

Incluso la reciente evolución de ambas ciencias ha tendido a estrechar más los vínculos. En el campo económico, las actuales teorías macroeconómicas, al actuar sobre magnitudes globales, amplían el campo de acción de la economía. Al efectuar globalmente el estudio del comportamiento de los grandes sectores de la vida económica, no pueden prescindir de la preponderante influencia del sector público.

Por su parte, también la ciencia financiera amplía su contenido y volumen al pasar del Estado liberal al Estado intervencionista, que interfiere activamente en la economía general de la nación.

b) *Con las ciencias jurídicas.* — Toda la vida financiera debe ceñirse a formas jurídicas. Las medidas de tipo financiero aparecen normalmente bajo forma de leyes y se refieren a hechos jurídicos, de lo cual se desprende que no puede comprenderse la naturaleza

y función de la ciencia de las finanzas sin referirse a lo jurídicamente existente.

Dentro de la ciencia jurídica, las finanzas tienen especial vinculación con el *derecho administrativo*.

El Estado como sujeto de la actividad financiera procura recursos principalmente para cubrir servicios públicos, y desenvuelve su actividad mediante actos administrativos. El derecho administrativo fija las normas dentro de las cuales el Estado desenvuelve esas actividades.

Con respecto al *derecho constitucional* y al *derecho político*, puede afirmarse que existe un estrecho contacto entre ambos y las finanzas, porque depende de la estructuración del Estado, el desenvolvimiento y alcance de la actividad financiera.

La configuración de las finanzas suele estar delineada en las cartas fundamentales (constituciones) que rigen a los pueblos. Por eso, son perfectamente diferenciables las actividades financieras en los Estados federativos (o de descentralización) y en los unitarios (o de centralización).

En nuestra Constitución existen, por otra parte, una serie de disposiciones relacionadas a la actividad financiera del Estado. Tales, por ejemplo, los arts. 4, 8, 9, 10, 11, 16, 67, 104, etc.

Tampoco debe olvidarse la vinculación de las finanzas con el *derecho privado (civil y comercial)*. La actividad financiera es ejercida por el Estado, pero quienes están sujetos a ella son las personas físicas y las entidades, que son sujetos de derecho privado. Si estas personas regidas en cuanto a su existencia por el derecho privado son uno de los términos de la ecuación que se establece mediante la actividad financiera, es evidente que deben existir vinculaciones entre finanzas y derecho privado. A ello debe agregarse que cuando el Estado realiza, mediante sus empresas, actividades industriales, comerciales y de servicios, así como cuando explota sus bienes patrimoniales, lo hace generalmente sometiéndose a los preceptos del derecho privado.

c) *Con la historia.* — La actividad financiera del Estado se ha ido modificando a lo largo del tiempo. Existe, por lo tanto, una historia de la actividad y pensamiento financiero, cuyo examen tiene singular importancia para comprender el estado actual de los estudios en la materia. Con acierto sostiene Gerloff que la historia financiera muestra la evolución, y en cada fase, las condiciones de tiempo y lugar de la economía pública, enseñando así con la con-

prensión de los resultados históricos, la justa apreciación del Estado actual y de la problemática del futuro.

d) *Con la estadística.* — La estadística es un valioso auxiliar de la ciencia financiera, puesto que registra sistemáticamente los datos cuantitativos de ciertos fenómenos y establece las diferentes relaciones posibles entre los datos referidos a un mismo fenómeno.

La mayor parte de los fenómenos relativos a la actividad financiera pueden ser cuantificados sistemáticamente y relacionados unos con otros. Esto es muy importante, porque sin una correcta información estadística la política financiera se convertiría en un simple trabajo de adivinación.

10. DESARROLLO HISTÓRICO DEL PENSAMIENTO FINANCIERO. — En su desenvolvimiento histórico, los estudios financieros han sufrido grandes oscilaciones. Mientras en algunas épocas se consideró que lo financiero era parte de la *política general* del Estado, en otras se pensó que era un sector de la *actividad económica.* Si bien la ciencia financiera concluyó por independizarse y comenzó a ser tratada en forma autónoma por diversos autores, siempre se percibió la pugna de inclinar su campo de acción hacia lo económico o lo político, no faltando quienes, como Jèze, intentaron darle *un matiz predominantemente jurídico.*

Nos limitaremos a efectuar un ligero esbozo de la forma como fue evolucionando el pensamiento financiero hasta llegar a constituír lo que hoy se entiende por ciencia de las finanzas.

Sostiene al respecto Oría que aunque en épocas remotas, distintos escritores se ocuparon en parte de la materia que hoy comprendemos en la teoría financiera, no sería acertado atribuírles una labor científica o técnica, que tuviera el alcance y el concepto fundamentales de lo que hoy se entiende por finanzas. Debe tenerse en cuenta, especialmente, que en los Estados de la antigüedad la riqueza se obtenía mediante la guerra y la conquista de otros pueblos, es decir, en forma muy distinta del proceso económico actual. Suele mencionarse prácticas financieras en Egipto, Grecia y Roma, pero nada en cuanto a teoría, ya que la omnipotencia del Estado no permitía la discusión de los asuntos públicos. Sólo se destacan unos escritos de Jenofonte que incluyen un breve examen de tipo financiero.

Durante la Edad Media rigieron las llamadas finanzas patrimoniales, en las cuales los bienes del Estado estaban indiferenciados

con relación a los bienes de los soberanos y de los señores feudales. Es decir que en todo este período histórico nos encontramos con un régimen político-social que en nada se parece al del Estado moderno, y de allí la imposibilidad de extraer antecedentes útiles para la ciencia financiera.

Más tarde surgió una corriente de política económica denominada *mercantilismo*, que aparece ante la necesidad de consolidar los Estados modernos por medio de sus tesoros nacionales, y que en los Estados alemanes y en Austria recibió el nombre de *cameralismo*. Si bien existían esbozos de una teoría financiera, se notaba un marcado predominio del aspecto político. Sostenían estos autores que las ganancias del Estado se lograban gracias al comercio internacional y al atesoramiento de metales preciosos. Los temas de economía pública se desarrollaban pero sólo en cuanto a su relación con la actuación paternalista del Estado y al buen cuidado de las finanzas de los soberanos. Bodin, que en 1576 publicó *Los seis libros de la República*, dice que las disciplinas financieras son inspiradoras de la acción del gobierno. El cameralista Ludwig von Seckendorff se ocupa de "los bienes patrimoniales del soberano y de sus rentas", expresando que le corresponde al príncipe adquirir los medios necesarios para "mantener su rango y satisfacer sus deseos".

Durante el *siglo XVIII* se operó una profunda trasformación en la concepción de lo que debía ser el aspecto financiero de la actividad general del Estado. Primero con los fisiócratas, inspirados en François Quesnay, con su tesis de que la riqueza proviene de la tierra, y con sus postulados, que aunque nunca fueron integralmente aplicados, tuvieron la virtud de presentar el primer esquema orgánico de una teoría económica. Luego advino la escuela clásica inglesa, fundada por Adam Smith, que significó el comienzo de estudios sistematizados con relación a los recursos y gastos del Estado, aunque concibiéndolos como integrantes de una economía pública, que no era sino parte de la economía

Adam Smith, en su obra fundamental *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776), dejó sentadas una serie de bases relativas a la actividad financiera del Estado partiendo de premisas filosófico-políticas que significaron una profunda trasformación en relación a las ideas entonces imperantes. Por un lado puso de relieve la neta diferenciación entre el ente "Estado" y la persona del gobernante (con la consiguiente y obligatoria separación de sus bienes), y por otra parte, efectuó un riguroso análisis de la actividad económica en sus diversas etapas, delimitando un

independiente y específico sector del conocimiento humano (el económico) y exponiendo una serie de principios fundamentales entre los cuales se hallan sus célebres reglas sobre la imposición. Sus seguidores, David Ricardo y John Stuart Mill, se ocuparon de problemas financieros y especialmente de tributación.

Pero si bien estas corrientes doctrinales brindan importantes aportes científicos a las finanzas, contribuyeron a su total absorción por la economía, por lo cual la primera siguió careciendo de contenido propio.

Fue en el *siglo XIX* que la ciencia de las finanzas comenzó a sistematizarse como disciplina autónoma. Surgieron grandes tratadistas que efectuaron estudios específicamente financieros. Puede mencionarse especialmente a Wagner, Rau y von Stein, en Alemania; Seligman, en Estados Unidos; Leroy Beaulieu, en Francia; Ferrara, Pantaleoni y De Viti de Marco, en Italia; Sax, en Austria. A fines del *siglo XIX* y a principios del *siglo XX* hicieron su aparición importantes obras financieras en que comenzó a efectuarse el *enfoque jurídico* de los fenómenos financieros. Tales las obras de Graziani y Tangorra en Italia y Jèze y Allix en Francia.

Llegamos así a la ciencia financiera tal como es concebida en la actualidad. Prevalece la opinión de considerar que la ciencia de las finanzas no es una sección más de la ciencia política ni una rama de la ciencia económica. Es una disciplina específica con contenido propio.

Pero conforme hemos examinado, las dudas se plantean ahora respecto a cuál es el verdadero alcance que debe darse a ese contenido y con qué criterio debe enfocarse su análisis. De la respuesta que el estudioso dé a esos interrogantes dependerá que el campo de sus investigaciones financieras se incline hacia lo económico, lo político o lo jurídico.

11. EL PODER FINANCIERO. El poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera puede denominarse "poder financiero". Su mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hallan bajo su jurisdicción (potestad tributaria), *pero ésa no es su única manifestación.*

En efecto, cuando el Estado *planifica su actuación financiera* decidiendo qué gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuáles fuentes se lograrán ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir

resultados directos, así como cuando concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados (*supra*, punto 4), está también ejerciendo su poder financiero. Es decir, está utilizando el poder de mando que le ha sido conferido por la comunidad para atender debidamente las necesidades, que según la concepción del Estado moderno son consideradas como públicas (*supra*, punto 2, A).

Desde este aspecto, es indudable que sólo puede llevar a cabo tan importantes acciones aquel órgano que tenga un grado tal de supremacía que le permita dirigir la política económico-social del país y exigir a los particulares determinados comportamientos y prestaciones (ver Ingrosso, *Corso...*, p. 18). Ese órgano es el Estado, cuyo poder financiero consagran las constituciones de los Estados de derecho, aun cuando estableciendo los correspondientes límites para que no se torne omnímodo.

12. EL MÉTODO EN LA CIENCIA FINANCIERA. — A los efectos de la elección del método de estudio más adecuado a la ciencia de las finanzas, debe tenerse presente que ella se refiere tanto a lo general y permanente como a lo particular y variable.

Tanto se ocupa la ciencia financiera de nociones y leyes generales (o sea, de abstracciones), como de exposiciones y descripciones de hechos concretos. De este doble carácter se desprende que la ciencia de las finanzas debe emplear tanto el método *deductivo* como el *inductivo*.

El método deductivo debe ser utilizado siempre que se trate de explicar en forma general el fenómeno financiero. La deducción parte de ciertas suposiciones (premisas), cuya validez requiere un examen riguroso. Es verdad que como anota Gerloff (*Fundamentos...*, t. I, p. 37), los resultados de la deducción a menudo no pueden obtenerse por experiencia, pero sólo la continua comparación crítica con el desarrollo de los hechos puede conferir valor real a la teoría deducida.

Pero la ciencia necesita, para estudiar la plena realidad y la complejidad de la vida, al lado de la deducción, *el método inductivo*. Éste tiene por objeto observar y describir los fenómenos financieros dentro del proceso económico, y verificar y confirmar su relación con las condiciones naturales, los factores morales, políticos, etc. La ciencia no puede existir sin la observación descriptiva de hechos. *Su progreso depende de la justa unión del método inductivo con el deductivo.*

La ciencia financiera —sostiene Gerloff— se halla ante la tarea de equilibrar estos extremos. Para ello, su trabajo necesita de la reflexión metodológica, pues la metodología indica el camino de toda investigación.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO I

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.

BARRE, Raymond: *Economía política*, Ed. Ariel, Barcelona, 1958 (dos tomos).

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, Madrid, 1964.

BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951.

CASADO HIDALGO, Luis: *Temas de hacienda pública*, Caracas, 1978.

COSCIANI, Cesare: *Principios de ciencia de la hacienda*, Madrid, 1960.

DALTON, Hugh: *Principios de finanzas públicas*, Buenos Aires, 1948.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, Rosario, 1963.

DE VITI DE MARCO, Antonio: *Principios fundamentales de economía financiera*, Madrid, 1934.

DUVERGER, Maurice: *Hacienda pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1968.

— *Instituciones financieras*, Barcelona, 1960.

EHEBERG - BOESLER: *Principios de hacienda*, Barcelona, 1944.

EINAUDI, Luigi: *Principios de hacienda pública*, Ed. Aguilar, Madrid, 1968.

FASIANI, Mauro: *Principios de la ciencia de la hacienda*, Ed. Aguilar, Madrid, 1962.

FLORES ZAVALA, Ernesto: *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Ed. Porrúa, Méjico, 1970.

FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, Madrid, 1967.

GANGEMI, Lello: *Tratado de hacienda pública*, Madrid, 1961.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Política fiscal para un plan de estabilización y desarrollo económico*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959.

— *Estudios financieros*, Buenos Aires, 1966.

GERLOFF, W.: *Fundamentos de la ciencia financiera*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. I, ps. 1 y ss., Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

GIANNINI, A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, Milán, 1945.

— *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, 2ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1970.

GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1959.

GROVES, Harold: *Finanzas públicas*, Ed. Villas, México, 1965.

HICKS, Úrsula: *Hacienda pública*, Ed. Aguilar, Madrid.

INGROSSO, Giovanni: *Corso di finanza pubblica*, Nápoles, 1969.

ITURRIOZ, Eulogio: *Curso de finanzas públicas*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1981.

JARACH, Dino: *El hecho imponible*, 1ª ed., Buenos Aires, 1943.

— *La teoría financiera de Benvenuto Griziotti*, ensayo incluído como prólogo en la obra de GRIZIOTTI, *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983.

JÈZE, Gaston: *Cours des finances publiques*, París, 1931.
MACAGNO, Julio Ariel: *La importancia del estudio de la hacienda pública*, Córdoba, 1971.
MATUS BENAVENTE, Manuel: *Finanzas públicas*, Santiago, Chile, 1964.
MAZZ, Addy: *Curso de derecho financiero y finanzas*, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1984.
MILL, John Stuart: *Principios de economía política*, Méjico, 1943.
MORDEGLIA, Roberto, y otros: *Manual de finanzas públicas*, A-Z Editora, Buenos Aires, 1977.
MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, 1947.
— *Los presupuestos científicos de la hacienda pública*, Madrid, 1964.
NITTI, Francisco: *Principios de la ciencia de la hacienda*, Buenos Aires, 1931.
ORÍA, Salvador: *Finanzas*, Buenos Aires, 1948.
PARETO, Wilfredo: *Trattato di sociologia generale*, Florencia, 1916.
PUGLIESE, Mario: *Corso di scienza delle finanze*, Padua, 1938.
— *Instituciones de derecho financiero*, Méjico, 1939.
PUVIANI, Amilcare: *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto Español de Estudios Fiscales, 1973.
RAMÍREZ CARDONA, Alejandro: *Sistema de hacienda pública*, Ed. Temis, Bogotá, 1970.
RICARDO, David: *Principios de economía política y de tributación*, Ed. Aguilar, Madrid.
ROSEMBUJ, Tulio: *La imposición como política*, Ed. Disenso, Buenos Aires, 1973.
RUZZO, Alejandro: *Curso de finanzas*, Buenos Aires, 1925.
SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda pública, derecho financiero y derecho tributario*, en "Hacienda y Derecho", t. I, Madrid, 1962.
SAY, Juan Bautista: *Tratado de economía política*, Madrid, 1921.
SMITH, Adam: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Barcelona, 1933.
SOMERS, Harold: *Finanzas públicas e ingreso nacional*, Méjico, 1961.
SOUTO MAIOR BORGES, José: *Iniciação ao direito financeiro*, Recife, 1966.
TARANTINO, Jacinto R.: *Finanzas públicas y desarrollo económico*, Buenos Aires, 1960.
TERRY, José: *Finanzas* (conferencias), Buenos Aires, 1912.
TORRES HERMIDA, José: *Curso de ciencia y política financiera* (t. 1), Ed. Amalio Fernández, Montevideo, 1985.
TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, Ed. Dalloz, París, 1970.
WAGNER, Adolfo: *Traité de la science des finances*, París, 1909.

Capítulo II

LOS GASTOS PÚBLICOS

1. Concepto e importancia. — *Son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.*

Mediante el gasto público el Estado se moviliza para atender las necesidades de la población por medio de los *servicios públicos*, cuyo destino es la cobertura de las necesidades públicas. Pero también el Estado puede satisfacer dichas necesidades con prescindencia de los servicios públicos *y utilizando los efectos* que "en sí mismos" los gastos públicos provocan en la economía nacional, atento a su importancia cuantitativa y cualitativa (p. ej.: un incremento considerable en la cuantía del gasto público puede obrar como reactivador de una economía en recesión con prescindencia del destino del gasto).

Sin embargo, y cualquiera que sea la forma de satisfacción utilizada, el concepto está siempre ligado al de necesidad pública. Ésta, en efecto, juega el papel de *presupuesto de legitimidad* del gasto público, puesto que es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente.

Esto significa que la decisión sobre el gasto estatal presupone dos valoraciones previas de singular importancia: *a*) la selección de las necesidades de la colectividad que se consideran públicas, aspecto, éste, variable y ligado a la concepción sobre el papel del Estado; *b*) la comparación entre la *intensidad* y *urgencia* de tales necesidades y la posibilidad material de satisfacerlas.

Anteriormente se discutía si la ciencia de las finanzas debía ocuparse de la teoría del gasto público. Esa discusión ha perdido vigencia, ya que ahora se acepta que gastos y recursos no son sino distintos aspectos del mismo problema y se condicionan recíprocamente.

Ello es así porque los recursos deben obtenerse proporcionalmente a lo que se debe gastar, y los gastos sólo se entenderán

razonablemente calculados si se tienen en cuenta los recursos posibles.

Por otra parte, y según veremos, los fines estatales se cumplen realizando cuantiosos gastos, cuya magnitud suele exceder el 30 % de la renta nacional (*infra*, punto 5), de donde se deduce que la apreciación de los factores atinentes a tales erogaciones es uno de los aspectos más importantes de las finanzas modernas.

Los gastos públicos son la indicación más segura de la actividad que despliega cada pueblo. Dice Oría (*Finanzas*, t. 1, p. 288), acertadamente, que el hecho de que ciertos gastos se destinen a determinados fines con preferencia de otros, pone de manifiesto no sólo el estado social de un país sino también sus tendencias.

La ciencia financiera, que no puede disociar medios de fines, debe investigar cuáles gastos deben hacerse, y muy especialmente los procedimientos por los cuales se pueden efectuar los gastos públicos en las mejores condiciones posibles. Es decir que las finanzas no pueden considerar el fenómeno de los ingresos al margen del fenómeno de los gastos. El costo de la actividad estatal no puede determinarse en abstracto, sin tener en cuenta lo que el Estado devuelve a los contribuyentes y a la colectividad en general bajo la forma de gasto público. Por ello, el profesor francés Masoin llega a decir que los gastos públicos abren el camino a los ingresos públicos mediante la creación de su sustancia.

Ingrosso (*Corso...*, p. 88) advierte que excluír el gasto público de los estudios financieros significa prescindir de campos de indagación tan importantes como el antecedente y el resultado de la actividad financiera. *Del antecedente*, porque aun siendo el gasto público el momento final de la actividad financiera, él se concreta y cuantifica ante la existencia de exigencias de la colectividad que deben analizarse y satisfacerse; *del resultado*, porque es con el buen empleo del gasto público que se pueden alcanzar los objetivos hacia los cuales se dirige la actividad estatal. Por consiguiente, el gasto público no es un simple "dato de hecho" a partir de cuyo conocimiento comienza la actividad financiera, sino uno de sus momentos determinantes.

En conclusión, sostenemos: 1) Los g.p. se realizan para satisfacer *necesidades públicas*, ya sea en forma directa o indirecta. 2) Al ser las necesidades públicas el *presupuesto de legitimidad* del g.p., las decisiones al respecto presuponen la *selección* de ellas y su comparación con las posibilidades materiales. 3) El g.p. es inter-

dependiente del recurso público. 4) El g.p. es indicativo de la actividad, estado social y tendencias de los países. 5) La cuantía del g.p. y su influencia sobre la economía general tornan imprescindible su consideración por las finanzas públicas. 6) Es imposible considerar el fenómeno del recurso público sin tener en cuenta lo que el Estado restituye a la colectividad mediante el g.p. 7) Prescindir del g.p. significa excluír la indagación de aspectos esenciales, como el *antecedente* y el *resultado* de la actividad financiera.

1 A. PRINCIPALES ASPECTOS DEL GASTO PÚBLICO QUE ESTUDIA LA CIENCIA FINANCIERA. — Lello Gangemi (*Tratado...*, t. I, p. 318) explica con propiedad cómo la teoría financiera estudia los gastos públicos: expresa que la teoría financiera de los gastos toma como dato de hecho la *finalidad* que deba lograrse con ellos, y estudia tanto el *reparto* de los ingresos como los *efectos* (deliberados o no) que producen o han producido los gastos públicos sobre la vida social y económica de la nación. El examen de los efectos del gasto en relación con los fines señalados, permite determinar el procedimiento más racional para la mejor producción de bienes y servicios públicos con la obtención forzada de un mínimum de medios de la renta total de la nación. Esto dará una idea aproximada de los *límites* de la erogación estatal. Éstos son, según Gangemi, los problemas principales del gasto público, pero agrega que el estudio de los gastos se amplía también a la investigación sobre los factores de su dinamismo y sobre las causas que influyen en su *progresivo aumento*.

A los objetivos de investigación propuestos por el tratadista citado, agregamos la *clasificación* de los g.p., de especial importancia para diferenciar debidamente erogaciones que se han tornado cada vez más heterogéneas entre sí, en cuanto responden a aspectos tan disímiles como los consumos estatales (gastos de funcionamiento) y sus inversiones (gastos de capital). Consideramos también importante un enfoque del g.p. desde el punto de vista de la *política financiera* y, por último, un examen de la forma como están reguladas las erogaciones estatales en el *sistema positivo argentino*.

1 B. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO. — El gasto público no sólo debe ser estudiado como causa de los ingresos requeridos para poner en funcionamiento las actividades mediante las cuales se satisfacen necesidades públicas. La evolución del concepto demuestra que el

gasto público, por sí solo y con prescindencia de la financiación de servicios públicos, significa un importante factor de redistribución del ingreso y del patrimonio nacional, de estabilización económica, de incremento de la renta nacional y que su influencia es decisiva sobre aspectos tan esenciales como la plena ocupación, el consumo, el ahorro y la inversión.

Esta evolución del concepto está íntimamente ligada a la nueva concepción sobre la misión del Estado.

A) Para los hacendistas clásicos, el Estado es un mero *consumidor de bienes*: los gastos públicos constituyen una absorción de una parte de esos bienes que están a disposición del país. Es cierto que ello es indispensable porque el Estado tiene importantes cometidos a cumplir (ejército, policía, justicia), pero eso no quita que económicamente sea un factor de empobrecimiento de la comunidad, la cual se ve privada de parte de sus riquezas. Éstas caen a un "abismo sin fondo" del cual no retornan. De ahí, la expresión vulgarizada del "Estado pozo".

B) Para las concepciones modernas, el Estado no es un consumidor sino un *redistribuidor de riqueza.* Ellas no desaparecen en un abismo sin fondo, sino que son devueltas íntegramente al circuito económico. Es decir, el conjunto de sumas repartidas a los particulares mediante el gasto público es equivalente al conjunto que le fue recabado mediante el recurso público. El Estado actúa, de esta manera, como un "*filtro*" o como una "bomba aspirante e impelente": procede a modo de bomba aspirante de las rentas de la comunidad y como impelente de la riqueza obtenida, mediante los gastos públicos, expandiéndola sobre toda la economía.

1 C. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES. — Distinguimos las siguientes características esenciales del gasto público, tomando como base la definición dada al comenzar el capítulo.

A) *Erogaciones dinerarias.* — Utilizamos tales expresiones porque el g.p. siempre consiste en el empleo de bienes *valuables pecuniariamente*, que en la época actual de economía monetaria se identifican con el dinero.

B) *Efectuadas por el Estado.* — Tomamos el término en sentido amplio y comprendemos todas las sumas que por cualquier concepto salen del tesoro público y consisten en empleos de riqueza. Puede tratarse de gastos para la administración pública propiamente dicha

o para entidades descentralizadas estatales, siempre que tales erogaciones, en una u otra forma, "incidan sobre las finanzas del Estado" (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 194) y deban ser solventadas mediante la recurrencia a sus ingresos.

Así, por ejemplo, en la Argentina existen gastos relativos a las empresas estatales nacionales cuya cobertura corresponde al Estado nacional (instalación, ampliación, déficit de explotación; art. 4, ley de contabilidad). *Esos gastos, que quedan a cargo del Estado* y que se incluyen en su presupuesto financiero, son gastos públicos con prescindencia de la personería jurídica de tales empresas. Ésta es la posición sostenida por el Dr. Roberto Alemann y consideramos que es la más correcta en la materia, porque, como sostiene dicho tratadista, la inclusión de las inversiones patrimoniales efectuadas para tales empresas permite conocer en forma efectiva cuánto se invierte en tal concepto, con lo cual "el pueblo estará informado acerca del esfuerzo que se le pide" (autor cit., *Reflexiones sobre el gasto público*, Bs. As., 1971, p. 16).

En definitiva, comprendemos todos los gastos del Estado, tomando a éste en el sentido lato que le asignamos al caracterizarlo como sujeto de la actividad financiera (*supra*, cap. I, punto 4) e incluyendo la totalidad de las sumas que salen de su tesorería.

C) *En virtud de ley.* — En los Estados de derecho rige el principio de legalidad en cuanto al gasto, es decir, no hay gasto público legítimo sin ley que lo autorice.

En el derecho argentino (y en el orden nacional), la base legal se manifiesta de una triple manera:

a) En primer lugar, el régimen del gasto público está regulado por la ley de contabilidad pública que establece pautas jurídicas comprensivas de todas las erogaciones que se presuma deben hacerse en el ejercicio. Esta ley reglamenta el gasto en sus diversos aspectos y especialmente en su ejecución (ver punto 9 de este capítulo).

b) También surge la juricidad del gasto de la estimación y autorización de erogaciones que debe realizarse mediante la ley anual del *Presupuesto General de la Nación*, que estudiamos más adelante (tomo II de este *Curso*).

c) Por último, la tercera manifestación de la legalidad del gasto público está referida a un momento posterior al de su ejecución y se identifica con el *control del adecuado empleo de los dineros públicos* (ver tomo II, cap. XVIII, puntos 17 y ss.).

Debe aclararse, sin embargo, que la relación "ley-gasto" no es siempre tan inmediata como sostenía la concepción tradicional. En un sentido estricto, la relación es inmediata, puesto que el gasto debe figurar expresamente en el presupuesto; pero en sentido lato, la relación puede tornarse mediata en el caso de erogaciones para empresas públicas comerciales e industriales. En estos supuestos, los gastos podrán no figurar detalladamente en el presupuesto general, y únicamente podrán reflejarse en él en forma de aportes para instalación o ampliación de esas entidades o para cubrir los déficit de explotación. También puede darse el caso de erogaciones imprevistas y urgentes que el Poder Ejecutivo puede realizar sin autorización legislativa previa (*infra*, punto 9).

Sin embargo, la creación de esos organismos o el otorgamiento de sus facultades públicas, así como la facultad del Ejecutivo para realizar gastos de emergencia, dependerán de una ley previa, y por tanto, aunque la relación vinculatoria sea lejana e indirecta, siempre el gasto tendrá su fuente jurídica en la ley.

D) *Para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas.* — Idealmente, la erogación estatal debe ser congruente con los fines de interés público asignados al Estado (la satisfacción de necesidades públicas), pero cabe preguntarse qué sucede con los fondos salidos de la tesorería estatal que no tienden a esos fines.

Sabido es que en la realidad, buena parte de los gastos no responden a los fines de satisfacción de necesidades públicas. Sin embargo, no dejan de ser gastos públicos si son realizados por el Estado con los caudales públicos y sin responsabilidad personal para el funcionario que los ordena.

Pero no cabe duda de que se tratará de gastos públicos ilegítimos. Por eso, la necesidad pública es el *presupuesto de legitimidad* del gasto público, pero no su *presupuesto existencial.*

2. REPARTO. — Consideraremos el reparto del gasto en relación al lugar y en relación al tiempo, prescindiendo de otras formas de reparto mencionadas por la doctrina (reparto entre las diversas clases sociales y reparto del gasto entre los diversos poderes públicos).

A) *En relación al lugar.* — Este tema ha sido motivo de discusiones doctrinales. Por un lado se sostiene que el repartò debe efectuarse proporcionalmente al importe comparativo de los ingresos

que el Estado obtiene en cada región o provincia en particular. Se dice que es totalmente injusto que el Estado obtenga los ingresos de un lugar y que luego los gaste en otro lugar diferente.

Las teorías adversas sostienen, por el contrario, que el gasto debe efectuarse en aquellas regiones donde su utilidad sea máxima, sin considerar el origen de los recursos. Se argumenta acertadamente que la reunión de varias regiones territoriales en un solo Estado implica una renuncia a la consecución del máximo bienestar regional, en cuanto éste no sea compatible con la exigencia del fin más elevado que trata de lograr el máximo bienestar general. Es decir, refiriéndolo al Estado como un todo sin consideración de regiones.

Afirma Gangemi (*Tratado*, t. I, p. 235) que no sería fácil lograr un reparto de los gastos públicos de tal forma que cada región o provincia obtenga un servicio estatal exactamente equivalente, en cuanto a su gasto, a los ingresos obtenidos en esa región o provincia. Se producirían, según este autor, consecuencias absurdas, aparte de la dudosa experiencia que ello reportaría. Pero, por otro lado, es necesario reconocer que un Estado que piense en obtener con el gasto el máximo de utilidad para la comunidad, debe practicar un adecuado sistema de compensaciones para evitar —en lo posible— perjudicar a determinadas regiones en beneficio de otras. Debe, indudablemente, tenderse a un desarrollo equilibrado de todas las regiones que integran el país. Conseguir ese objetivo será el reparto ideal que podrá efectuarse en relación al lugar.

B) *En relación al tiempo.* — Cuando se trata de gastos públicos muy cuantiosos, por ejemplo, aquellos destinados a obras públicas de gran entidad, es justificado distribuír el gasto en diversos ejercicios financieros, ya que ese costo no podría ser afrontado en un solo ejercicio, y tanto más si se tiene en cuenta que las obras mismas no podrían ser finalizadas en el breve espacio de tiempo que el ejercicio presupuestario supone. Se recurre entonces al empréstito para financiar las obras.

El hecho de diferir el gasto en el tiempo presenta ventajas indudables, entre las cuales se indica la de permitir la ejecución de grandes trabajos públicos con la reducción del empleo del ahorro nacional. Por eso, se piensa que el reparto del gasto en determinado período de tiempo más o menos largo, puede reducir los perjuicios a los ciudadanos y asegurar la mayor satisfacción para el mayor número de ellos. Tampoco debe olvidarse que si los beneficios del gasto son a largo plazo, será justificado su financiamiento con

empréstitos, en forma tal que las generaciones futuras beneficiarias resulten en alguna medida incididas por ese gasto. Claro está que ello no debe llevar a la exageración de incrementar la deuda pública en una forma tan desmesurada que su pago se haga imposible tanto para las generaciones presentes como para las venideras (ej.: la deuda pública externa de nuestro país).

3. FINALIDADES. — Superada la *noción de que* el gasto público tiene como única finalidad la de solventar el ejercicio de las funciones tradicionales del Estado, se observa que los gastos públicos pueden tener las más diversas finalidades. Algunos gastos tienen finalidades puramente *electoralistas* y no cumplen con el requisito básico de satisfacer reales necesidades colectivas. Existen gastos con finalidad *social*, y por último, otros gastos tienen una finalidad *económica*, como aquellos gastos públicos que tienden a la regulación o el incentivamiento de la economía general o sectorial.

Dentro del campo económico, la política de gastos públicos tiene como finalidad incrementar el producto social y los ingresos nacionales hasta llegar, dentro de las posibilidades de la economía, a su nivel máximo. Afirma el profesor Masoin que realizadas estas condiciones, las finanzas se desenvuelven en una atmósfera fácil y de bienestar. Por ello, es evidentemente equivocado querer separar el orden de la economía financiera pública, de la prosperidad de la economía, y sacrificar ésta por aquélla. Al contrario —dice Masoin (*La economía*, p. 48)—, el problema consiste en provocar y mantener la prosperidad de la economía nacional a fin de poder asegurar una economía financiera ordenada. Los gastos públicos, considerados desde ese punto de vista, ya no representan un recargo para la economía: son, al contrario, creadores de riqueza.

4. LÍMITES DEL GASTO PÚBLICO. — El problema de establecer límites al gasto público es más político que económico. No se puede dar fórmulas rígidas de limitación estableciendo, por ejemplo, determinada proporción de gasto en relación a la renta nacional (un 20, 30 o 40 %). Tanto es así que puede darse el caso de que los gastos públicos signifiquen el 100 % de la renta, lo cual quiere decir que se trata de un Estado socialista que dirige la actividad económica.

Los autores modernos sostienen que los gastos públicos pueden llegar hasta aquel límite en que la ventaja social de ellos se compensa con los inconvenientes de las amputaciones hechas al ingreso

nacional. Se ha elaborado un concepto que se llama el de la "utilidad social máxima", y que puede enunciarse aproximadamente así: el Estado deberá ampliar sus gastos hasta el nivel en que la ventaja social de un aumento de los gastos se vea compensada por el inconveniente social de un aumento correspondiente de las exacciones públicas.

Otros autores, como Gangemi (*Tratado...*, t. I, p. 355), piensan que de ordinario los entes públicos no pueden superar un cierto límite en la expansión del gasto, límite que se impone ante la posibilidad de agravar la presión tributaria y por la necesidad de no crear una presión inflacionista. Es necesario —se dice— tener presente el equilibrio entre actividad económica y actividad financiera.

El autor francés Duverger (*Instituciones...*, p. 66) dice que al hablar de límites, muchos confunden gastos públicos con cargas públicas, lo cual es un error, ya que no todos los gastos públicos son cargas públicas, dado que el individuo paga las imposiciones pero recibe contraprestaciones por medio de los servicios que le presta el Estado. Sostiene este autor, con acierto, que ciertos gastos deben limitarse, y ellos son *los gastos de mera administración, los gastos improductivos de trasferencia*, y *las sustituciones onerosas del Estado* con respecto a aquellas actividades que resultan menos gravosas en manos de particulares.

5. EFECTOS ECONÓMICOS. — Para darse cuenta de los efectos que produce el gasto público, debe partirse de la base de lo importante que resulta el volumen de los gastos en relación a la renta nacional.

En Estados modernos, el gasto público excede el 30 % de la renta nacional. La sola existencia de un gasto de semejante magnitud tiene considerable influencia sobre la economía. Cualquier modificación en su cuantía —tanto si se trata de un aumento como de una disminución— tiene un inevitable efecto económico. También la tiene cualquier modificación de los diversos elementos que integran el gasto.

Así, los gastos públicos producen efectos en el volumen de las rentas individuales y en su nivel relativo. El incremento de los gastos influye rápidamente en el ingreso nacional, el producto nacional bruto, el ahorro y la inversión. Gabriel Franco (*Principios...*, p. 31) hace notar que el impacto del ingreso y del gasto es diferente en lo que respecta a los efectos económicos. Las consecuencias del

impuesto no siempre se advierten, debido al proceso de repercusión y al mecanismo de los precios. En cambio, la incidencia del gasto se percibe rápidamente, por lo que se puede medir su alcance.

Por otra parte, y como explica Masoin, los efectos de los gastos públicos no se limitan al impulso momentáneo que prestan inmediatamente a la economía en forma de una disminución de la desocupación o de un aumento de la actividad industrial. Tienen efectos secundarios que multiplican su acción económica creando en la misma medida gastos y producciones, y los ingresos que originan son objeto de ulteriores acciones de intercambios. En vista de que el aumento de los ingresos acarrea una expansión proporcional de las actividades de cambio y producción, y esta expansión, por su parte, origina la formación de nuevos ingresos, se produce, por efecto propulsor de los gastos públicos, un nuevo ciclo económico que puede ser suficiente para poner en movimiento una recuperación económica o —al menos— para detener o retardar el proceso de *contracción*.

Sin embargo, y como bien hace notar Duverger, estas consecuencias dependerán en gran medida de la naturaleza de los gastos que se aumentan: realizar inversiones productivas es más eficaz que desarrollar los armamentos; acrecentar el poder de compra de las clases pobres es más eficaz que aumentar aún más el de las clases ricas.

6. COMPARACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS CON LOS PRIVADOS. — En *primer lugar*, la diferencia más importante consiste en que el sujeto del gasto público es el Estado, mientras que el particular lo es del gasto privado. Esto es fundamental porque como enseñaba Terry (*Finanzas*, p. 120) el Estado es perpetuo y el individuo perecedero. De ahí que los gastos del primero estén en relación tanto con el presente como con el porvenir, contrariamente a lo que sucede con el particular que, al realizar sus gastos, tiene en cuenta la limitación de su existencia. En *segundo lugar*, observamos que mientras el individuo satisface mediante sus gastos sus intereses particulares, el Estado persigue, por lo menos idealmente, fines de interés general al efectuar sus gastos. De allí que los beneficios colectivos resultantes de los gastos públicos son en gran medida inmateriales y no valuables monetariamente (por ejemplo, los gastos en defensa exterior u orden interno), mientras que los gastos privados persiguen finalidades materiales y generalmente lucrativas (p. ej.: adquisición de bienes para consumo e inversión). En *tercer lugar*, se advierte

que el Estado gasta con recursos que en su mayor parte provienen de la coacción, mientras que los individuos carecen de ese instrumento como forma legal de procurarse ingresos. En *cuarto lugar*, se afirma que como el Estado debe satisfacer necesidades públicas, por lo general primero conoce el gasto que va a efectuar y en virtud de éste se procura los recursos. El particular —al contrario— adecua sus gastos a los ingresos con que cuenta. Sin embargo, la premisa de que el Estado conoce antes sus gastos y adecua a ellos sus recursos es sumamente relativa. Con buenos argumentos, Gangemi demuestra que no es concebible un cálculo para la elección de los gastos que deban satisfacerse, sin admitir que el Estado haya ya examinado las posibilidades de obtención de los medios precisos para ellos. Es decir, que tanto los gastos como los ingresos encuentran un límite en la renta de la nación. Ninguna finalidad sería tendría una selección de gastos si no se tuviese presente un cálculo por lo menos preventivo de los ingresos.

Por último, y en *quinto lugar*, el Estado se halla obligado a realizar los gastos necesarios para cumplir debidamente sus funciones, estando tales gastos previamente calculados y autorizados por la ley presupuestaria. El particular, en cambio, goza de amplia libertad tanto en lo que respecta a la cuantía como al destino de sus erogaciones.

7. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS. — Son múltiples los criterios de clasificación. Así, se divide a los gastos en gastos *en especie* y *en moneda* según el instrumento de pago con que han sido efectuados; se los clasifica en *internos* o *externos* según el lugar en que se han efectuado, ya sea dentro o fuera de las fronteras del país. También se distinguen en gastos *personales*, que son los que se pagan en concepto de sueldos y remuneraciones del personal, y gastos *reales* cuando se emplean para la adquisición de bienes. Otra clasificación los divide en gastos *ordinarios*, cuando atienden al normal desenvolvimiento del país, y gastos *extraordinarios*, cuando se trata de aquellos que deben hacer frente a situaciones imprevistas.

Veremos las clasificaciones que modernamente se consideran como las más importantes.

A) *Criterio administrativo.* — Según este criterio, los gastos se agrupan según los órganos que realizan las erogaciones y las funciones a que esas erogaciones se destinan, basándose en la estruc-

tura administrativa del Estado y en la regulación jurídica de su accionar.

En la República Argentina, y según este criterio, los gastos se distribuyen en orden decreciente (es decir, de lo general a lo particular) de la siguiente manera:

a) *anexos*: poder legislativo, poder ejecutivo, Presidencia de la Nación, ministerios, entidades descentralizadas de carácter administrativo (no las que desarrollan actividades industriales y comerciales), Tribunal de Cuentas, deuda pública, obligaciones generales a cargo del tesoro nacional y crédito global de emergencia; *b*) *incisos*; *c*) *ítems*; *d*) *partidas*. Estas últimas son *principales* si su monto es fijado numéricamente por el presupuesto, y *parciales* si se trata de la distribución de las anteriores por conceptos sin fijación de cantidades (art. 6, ley de contabilidad nacional).

La ventaja de este tipo de clasificación es que permite apreciar comparativamente la evolución de los distintos sectores de la administración. Empero, al basarse en aspectos íntimamente ligados a la variable organización administrativa de cada país, pierde importancia en cuanto a la posibilidad de dar una idea de cómo influye cada uno de esos gastos en la economía nacional tomada en su conjunto.

B) *Criterio económico.* — Desde este punto de vista se establece la diferencia entre gastos de funcionamiento (u operativos) y gastos de inversión (o de capital), clasificación, ésta, que ha sustituído a la antigua separación entre gastos ordinarios y extraordinarios.

Los *gastos de funcionamiento* son los pagos que el ente público debe realizar en forma indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general. Pueden ser gastos de consumo (p. ej., conservación y reparación de edificios, renovación de bienes muebles, etc.) o retributivos de servicios (p. ej., sueldos, salarios, dietas y honorarios de funcionarios y empleados). Estos gastos no significan un incremento directo del patrimonio nacional, pero contribuyen a la productividad general del sistema económico y son tan necesarios como los gastos de inversión. Por eso, tiene razón Ramírez Cardona (*Sistema*..., p. 265) cuando opina que su reducción excesiva en beneficio de estos últimos es tan perjudicial como la hipótesis inversa. En líneas generales, los gastos de funcionamiento se asemejan a los "gastos ordinarios" (conf. Duverger, *Hacienda*..., p. 44; Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., t. 1, p. 196).

Los *gastos de inversión* son todas aquellas erogaciones del Estado que significan un incremento directo del patrimonio público. Pueden consistir en pagos emanados de la adquisición de bienes de producción (maquinarias, equipos, etc.), en inversiones en obras públicas infraestructurales (presas hidroeléctricas, viaductos, carreteras, puentes) o en inversiones destinadas a industrias claves (siderurgia, petroquímica, fabricación de equipo pesado, etc.), ya sea que éstas sean motivo de explotación pública o privada, en cuyo último caso la inversión se hace en forma de préstamo o aporte de capital.

Según se observa, mientras los gastos de funcionamiento retribuyen bienes de consumo o prestaciones de servicios, los gastos de inversión retribuyen bienes de capital y, por consiguiente, contribuyen a aumentar el capital del sector público de la economía. Aquí el parecido con los antiguos "gastos extraordinarios" desaparece, ya que las erogaciones de inversión no pueden ser consideradas excepcionales o anormales.

Otra clasificación con criterio económico divide a los gastos en *gastos de servicio* (o con contrapartida) y *gastos de trasferencia* (o sin contrapartida). En el primer caso se cambia el dinero del gasto por un servicio prestado o una cosa comprada (por ejemplo, gastos en remuneración del personal estatal como contrapartida de su trabajo, o gastos en pago a los proveedores como contrapartida a sus entregas de bienes), mientras que en el segundo caso no hay contravalor alguno y el propósito de la erogación es exclusivamente promocional o redistributivo (por ejemplo, subsidios a empresas privadas deficitarias cuya producción es esencial, subvenciones a entidades de bien público, auxilios regionales por calamidades públicas, asistencia médica gratuita, pensiones por accidentes de trabajo, enfermedad, vejez y muerte, etc.).

También suele clasificarse económicamente a los gastos en *productivos* e *improductivos*. Los primeros serían aquellos que elevan el rendimiento global de la economía, posibilitando mayor productividad general del sistema (adquisición de equipos productivos, construcción de viviendas, mejoramiento del trasporte, investigación científica, etc.), mientras que los segundos no tienen esa cualidad (por ejemplo, los gastos de cobertura de los servicios públicos esenciales, como ejército, justicia y policía).

Pero la división es relativa y de escasa validez científica. Así, por ejemplo, los gastos destinados a los servicios públicos esenciales

no son estrictamente improductivos, puesto que es evidente que sin su debida atención la producción se debilitaría.

8. CRECIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS. CAUSAS Y TEORÍAS. — En todos los países del mundo y desde tiempo inmemorial los gastos del Estado han tendido a incrementarse. En períodos cortos se puede observar estabilizaciones o descensos, pero considerándolos en períodos largos, las observaciones pertinentes demuestran que la curva es siempre ascendente.

A grandes rasgos puede observarse que el crecimiento de los gastos se desarrolló en ritmo lento hasta 1914 y se aceleró notoriamente a partir de esa fecha. Giuliani Fonrouge hace notar que el incremento de los gastos no debe regocijar a nadie, pero debe tenerse presente que los efectos catastróficos pronosticados desde el siglo XVIII no se han concretado, sino que, al contrario, la riqueza pública y privada ha continuado también incrementándose.

Los autores especializados, al tratar el tema de los gastos públicos y al referirse a su crecimiento, examinan las causas determinantes del aumento y las dividen en aparentes, relativas y reales.

A) *Causas aparentes.* — 1) *Variaciones en el valor de la moneda.* — La depreciación del signo monetario es un fenómeno constante observable en la generalidad de los países. Esta depreciación obliga a armonizar las cifras teniéndola en cuenta, puesto que de lo contrario las conclusiones serán equivocadas.

2) *La evolución de las reglas presupuestarias.* — La adopción de ciertos principios de derecho presupuestario ha llevado a modificar las formas de computar las erogaciones, y esto puede dar lugar también a un incremento aparente del gasto. Si se pasa de un presupuesto de cifras netas a un presupuesto de cifras brutas, habrá un incremento que será sólo aparente; si se reúnen múltiples presupuestos en uno solo, es evidente que las cifras de ese único presupuesto serán mayores, pero en este caso ese incremento será ficticio.

B) *Causas relativas.* — Algunos autores hablan de estas causas, que si bien no son estrictamente aparentes, tampoco son reales, puesto que se hallan compensadas en sí mismas. Así, las anexiones que incrementan el territorio pueden aumentar los gastos, pero ese incremento puede ser compensado con nuevos ingresos que surjan de las regiones anexadas. Lo mismo puede decirse con los aumentos de población, de producción y de renta nacional, que por un lado

incrementan los gastos, pero, por el otro, aumentan también los recursos.

C) *Causas reales.* — 1) *Gastos militares.* — Sin que sea necesario hablar de las guerras, es notorio que el equipamiento de las fuerzas armadas modernas exige sumas extraordinarias que se incrementan por las tensiones internacionales, la guerra fría, los conflictos parciales, los nuevos descubrimientos científicos en armamentos, la carrera espacial, etc.

2) *Expansión de las actividades del Estado.* — Las nuevas actividades que debe asumir el Estado llevan a la expansión de sus funciones tradicionales y al consiguiente aumento de gastos; así tenemos nuevas actividades por gestiones industriales y comerciales antes desconocidas, cargas de seguridad social (jubilaciones, pensiones, subsidios, ayudas diversas, seguros sociales, sanidad en general, etc.), realización de obras públicas para regular la coyuntura o combatir la desocupación, organización de control sobre las actividades económicas privadas, incremento de gastos de urbanización derivados de nuevos núcleos de población y crecimiento desmesurado de los existentes (gastos de obras sanitarias, energía, gas, etc.).

3) *Aumento de los costos.* — El aumento internacional de costos de bienes y servicios incide considerablemente en los presupuestos públicos, aparte de que el progreso técnico determina gastos antes desconocidos.

4) *Burocracia y presión política.* — Debe mencionarse finalmente causas que aun siendo morbosas, no son menos reales, como el crecimiento desmesurado de la burocracia administrativa y la presión de grupos o sectores con influencia política que tienden a satisfacer sus intereses particulares a costa del presupuesto del Estado.

En cuanto a la burocracia es necesario diferenciar entre lo que constituye el cuerpo de funcionarios y lo que corrientemente se conoce bajo dicho nombre de burocracia. El Estado debe contar con un cuerpo de funcionarios altamente responsables y conscientes de su función que son indispensables para mantener un buen nivel en la prestación de los servicios estatales. Estos funcionarios deben gozar de un "status" económico y social adecuado. Nada tienen que ver con la burocracia, que es uno de los peores males del Estado moderno.

La burocracia no es la simple suma de funcionarios, sino un algo intangible pero omnipresente, que actúa a través de una mara-

ña de regulaciones y procedimientos superabundantes, y cuya única justificación es incrementar el número de empleados estatales. Esta burocracia cada vez más frondosa, ahoga el cuerpo social y es un importante factor de crecimiento perjudicial del gasto público, por lo cual debe intentarse al menos, revertir la tendencia a su incremento.

9. EL GASTO PÚBLICO EN EL DERECHO POSITIVO ARGENTINO. — Sin perjuicio de ulteriores consideraciones al tratar el presupuesto, bosquejaremos los principales lineamientos del gasto público en la legislación argentina. Está regulado, en el orden nacional, por la llamada ley de contabilidad pública (decreto-ley 23.354/56, ratificado por la ley 14.467; con las reformas introducidas por el decreto-ley 6190/63), y presenta estas características:

a) El presupuesto considera el gasto en dos secciones diferenciadas aceptando la moderna clasificación económica de gastos de funcionamiento o inversión (*supra*, punto 7 B). La *primera sección*, denominada "presupuesto de gastos", comprende los que derivan del normal desenvolvimiento de los servicios en el ejercicio y los servicios de la deuda pública. Deben ser financiados con "rentas generales". La *segunda sección* comprende el incremento patrimonial derivado de adquisición de bienes de uso y producción y de ejecución del plan anual de obras y trabajos públicos. Para financiar estos gastos se utilizan: recursos provenientes del uso del crédito, contribuciones especiales, donaciones, legados, fondos creados al efecto, ventas de bienes patrimoniales y la parte de "rentas generales" que se destinen a ese fin (art. 3, ley cit.).

b) Tanto los gastos como los recursos deben figurar *separadamente y por su importe íntegro* (art. 2), salvo en lo referente a las entidades públicas que cumplan actividades de carácter industrial o comercial, con respecto a las cuales sólo se incluyen las erogaciones para su instalación, ampliación o para cubrir déficit de explotación (art. 4, inc. *b*).

c) En cuanto a la *agrupación* de gastos según los órganos y destinos (clasificación administrativa: *supra*, punto 7 A), se dividen en anexos, incisos, ítems y partidas (art. 6).

d) La ley de presupuesto debe fijar un *crédito global de emergencia* para el refuerzo de las partidas que hayan resultado insuficientes, con exclusión de las que se refieren a gastos de personal y de ejecución de obras y trabajos públicos (art. 5). Como vemos, se trata de una reserva de previsión, pero con destino limitado y con-

creto, lo que excluye las dudas que se presentan en otros países en cuanto a la utilización de estos "fondos de reserva" (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 198).

e) En cuanto a *obras y trabajos públicos* (art. 3, inc. 2, apart. *b*), el presupuesto fija la suma máxima a invertir en el ejercicio, estableciendo el importe global para cada necesidad y su distribución por jurisdicción territorial. En virtud de tal autorización, el P.E. (sin alteraciones de finalidad o distribución) fija el plan analítico de aplicación (art. 9).

f) *No todos los gastos a realizar durante el período son autorizados en forma anual y específica por el presupuesto.* Así tenemos: 1) determinadas obras públicas deben realizarse en un período mayor al año, por lo que se autorizan planes que abarcan varios períodos sucesivos (arts. 8 y 10); 2) existen erogaciones que son autorizadas por leyes especiales. Estas leyes se consideran *complementarias* del presupuesto (art. 16) y deben determinar el recurso con que se cubrirá la erogación (art. 15); 3) *ante ciertas situaciones* excepcionales, el Poder Ejecutivo puede realizar erogaciones sin autorización legislativa previa, aunque con la obligación de dar cuenta en el mismo acto al Congreso. Tales situaciones de excepción son: 1) las que mencionan los arts. 6 y 23 de la Constitución nacional (intervención a las provincias y estado de sitio); 2) erogaciones imprevistas para cumplir leyes electorales; 3) cumplimiento de sentencias judiciales firmes; 4) reintegros ordenados en juicios ordinarios o por resolución del Tribunal de Cuentas de la Nación; 5) epidemias, inundaciones y otros acontecimientos que hiciesen indispensable el socorro inmediato del gobierno (art. 17).

g) Los gastos públicos tienen determinado *procedimiento de ejecución*, regulado por los arts. 19 y ss. de la ley cit.

h) También está expresamente contemplado por la ley (arts. 72 y ss.) *el procedimiento de control de los gastos públicos.*

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO II

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
ALEMANN, Roberto: *Reflexiones sobre el gasto público*, Buenos Aires, 1971.
BIELSA, Rafael: *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1955.
COSCIANI, Cesare: *Principios de ciencia de la hacienda*, cit.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, cit.
— *Hacienda pública*, cit.
EHEBERG-BOESLER: *Principios de hacienda*, cit.
EINAUDI, Luigi: *Principios de hacienda pública*, cit.
FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, cit.
GANGEMI, Lello: *Tratado de hacienda pública*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.
INGROSSO, Giovanni: *Corso di finanza pubblica*, cit.
INGROSSO, Gustavo: *La statuizione delle spese pubbliche*, en "R.I.D.F.", 1938-I, p. 227.
LAURÉ, Maurice: *Política fiscal*, Madrid, 1960.
MASOIN, Maurice: *La economía de gastos públicos*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II.
MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, cit.
— *Del carattere politico-giuridico della spesa pubblica*, en "R.I.D.F.", 1938-I, p. 243.
ORÍA, Salvador: *Finanzas*, cit.
PUGLIESE, Mario: *Instituciones de derecho financiero*, cit.
RAMÍREZ CARDONA, Alejandro: *Sistema de hacienda pública*, cit.
SOMERS, Harold: *Finanzas públicas e ingreso nacional*, cit.
TERRY, José A.: *Finanzas*, cit.
TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, cit.

Capítulo III

LOS RECURSOS DEL ESTADO

1. Noción general. — En términos generales puede decirse, siguiendo al profesor uruguayo Ramón Valdés Costa, que recursos públicos *son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.*

El concepto de recurso público ha sufrido una profunda trasformación, tal como sucedió con el gasto público y la ciencia financiera en general. Ello se debe a que el concepto sobre las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Por otra parte, y así como la ciencia financiera advirtió que los gastos estatales "por sí mismos" y con la prescindencia de la puesta en marcha de los servicios públicos, podían producir importantes influencias en las economías nacionales, algo semejante, y aun en mayor medida, se observó con respecto a las ingresos públicos: la sola circunstancia de que el Estado, recurriendo a sus distintas fuentes de recursos, obtenga ingresos produce decisivos efectos tanto económicos como sociales (redistribución de riquezas, aceleración de la tasa de crecimiento, estímulo o desaliento a ciertas actividades, etc.).

Por eso, las concepciones financieras modernas consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación. Esto no significa dejar de admitir su finalidad principal de cubrir los gastos públicos, pero a su vez se advierte que *además de esa función*, los recursos por sí mismos, pueden ser instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista en la economía general.

Este concepto no es nuevo. Hace ya mucho tiempo, la utilización de los derechos de aduana con finalidad protectora, y no fiscal, había

demostrado que los procedimientos inventados y perfeccionados sucesivamente en el trascurso de los años para la cobertura de los gastos públicos, podían ser desviados de su primera finalidad y empleados para realizar una intervención del Estado en los diversos campos de la actividad social, y sobre todo en el campo de lo económico.

De allí parte nuestra adhesión a la amplia definición del profesor Valdés Costa, que considera recursos a todos los ingresos en las arcas estatales, sea cual fuere el concepto por el cual los fondos ingresan.

Hacemos una aclaración terminológica. Suele diferenciarse la palabra "recurso", que sería toda suma devengada, o sea, en potencia, de la palabra "ingreso", que se referiría específicamente a aquellas sumas que efectivamente entran en la tesorería. Si bien este distingo es científicamente adecuado, no siempre lo hacen los autores, y en general ambos términos se utilizan indistintamente y con sentido equivalente.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA. — Las haciendas del mundo antiguo presentan en cuanto a la obtención del recurso una gran heterogeneidad que impide considerarlas en forma orgánica. En general, puede decirse que las necesidades financieras eran cubiertas mediante prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, con rentas patrimoniales y por medio de monopolios estatales; se nota, sin embargo, un neto predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de bienes del dominio particular del monarca, tales como minas y tierras. Sucede que en esas épocas remotas no se distinguía, por lo general, entre patrimonio del Estado y patrimonio particular del soberano.

Sin embargo, existieron en esas épocas rudimentos de tributación. Recordando algunos antecedentes en la materia, se observa que existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Pericles y en Roma en los años de Julio César. Así, se afirma que los griegos conocían una especie de impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales. Tal, por ejemplo, la *vicesima hereditatum* establecida en la época de Augusto.

Durante la Edad Media, el patrimonio del Estado continuó confundido con el del soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese período histórico se desarrolló el sistema de *regalías*, que consistían en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales (por ejemplo, el derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización de agua). También se difundieron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados "servicios" que éstos le prestaban. Así, los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por utilizar las tierras del señor feudal, etc. Puede observarse que estas prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que están más vinculadas a la idea de propiedad del dominio señorial: son en cierta forma productos derivados de la propiedad. Vemos, entonces, que continúa predominando el carácter patrimonial de los ingresos.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas trasformaciones en el sistema del ingreso público. El rey, para restaurar su poder venido a menos en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales. Como señor percibía rentas de sus tierras. Después utilizó el sistema de "ayudas" para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir rentas en sus respectivos dominios; en lugar de ser pagada por el señor, la "ayuda" era percibida por el rey directamente de los habitantes de los diversos dominios señoriales. Estas "ayudas" fueron en un primer momento excepcionales (por ejemplo, cuando era necesario reclutar soldados). Pero como luego se precisó un ejército estable, se tendió a darle carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de ella para recaudar anualmente la ayuda, como ya lo hacía en las ciudades con carácter de municipio. Puede observarse que este sistema de ayudas feudales hizo surgir la concepción del impuesto moderno.

Sin embargo, la concepción del impuesto sufrió profundas variantes. Primitivamente, y dado su origen —derivado justamente del sistema de ayuda—, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII, comenzó

a despertar resistencia de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo. Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente. Surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos. Asistimos al notable decrecimiento de los recursos patrimoniales, y vemos que en el siglo XIX el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios.

Pero en el siglo XX es dable observar un resurgimiento de los recursos patrimoniales vinculado al cambio en la concepción del Estado. El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituírse en fuente de ingresos.

3. CLASIFICACIÓN. — Como bien dice Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 199), la clasificación de los recursos estatales ha preocupado siempre a los autores, que los han encarado desde distintos puntos de vista, lo que explica la diversidad de criterios aplicados, y por cierto que ninguno de ellos resulta exento de crítica, por lo cual, y en razón de su relatividad, debe considerárselos con reservas. Valdés Costa afirma, por su parte, que cada autor tiene su propia clasificación en armonía con sus conceptos sobre la actividad financiera y las disciplinas que la estudian (*Curso...*, t. 1, p. 98).

Entre las clasificaciones más importantes y meritorias que se han efectuado de los recursos públicos puede mencionarse las de Tangorra, Einaudi, Seligman, Griziotti, Neumark, Ingrosso, Trotabas, D'Alberto, Valdés Costa, etc. (un cuidadoso análisis de las más importantes clasificaciones puede encontrarse en el *Curso de derecho tributario* de Valdés Costa, quien también expone su muy meditada clasificación. Ver ps. 99 y ss.).

Sin desconocer "la utilidad de una clasificación jurídica para la exacta concepción de los distintos ingresos y, en consecuencia, de los regímenes aplicables en cuanto a su creación, administración y destino" (Valdés Costa, ob. cit., t. 1, p. 110), nos limitaremos a hacer referencia a la vieja y tradicional clasificación de recursos *originarios* y *derivados*, clasificación a ésta, que según Giuliani Fonrouge resulta "razonable", *no obstante ciertas objeciones*, un tanto

sutiles, que se le han formulado (autor citado, t. 1, p. 200). Nos referiremos, asimismo, a la más objetable distinción entre *ingresos ordinarios* y *extraordinarios*.

Según explica Morselli (*Compendio de ciencia de las finanzas*, 1947, p. 44), se llama *recursos originarios* a los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, sea que posean un patrimonio fructífero, sea que ejerzan una industria o un comercio.

Se llama *recursos derivados* a los que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad.

Efectúa también Morselli la distinción entre ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

Los *ingresos ordinarios* son los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal; por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios.

Los *ingresos extraordinarios* tienen, en cambio, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades; por eso están, por lo general, frente a los gastos extraordinarios. A los ingresos extraordinarios se provee la mayor parte de las veces mediante empréstitos públicos (*Compendio...*, ps. 43 y 44).

En relación a esta última clasificación es oportuna la objeción de Giuliani Fonrouge, a la cual nos adherimos: esta clasificación que tiene en cuenta la normalidad o accidentalidad del ingreso, responde a la análoga clasificación que se hace de los gastos y merece los mismos reparos: recursos que antes eran calificados como extraordinarios o excepcionales —por ejemplo, los empréstitos— han llegado a ser ordinarios en las finanzas modernas, de manera que la diferencia carece de significación.

Cabe destacar, por último, que importantes especialistas de la hacienda pública (por ejemplo, Duverger, Buchanan, Somers, etc.) se limitan a efectuar el estudio particularizado de los diferentes recursos sin mayores pretensiones clasificatorias.

Hemos optado por este último criterio debido a múltiples circunstancias (variabilidad de los sistemas económicos y financieros nacionales traducida en legislaciones muy dispares, evolución conceptual no pacífica sobre el intervencionismo estatal, controversias jurídicas sobre los conceptos de derecho público y privado, etc.). Preferimos un análisis particularizado de los distintos recursos, lo cual implica una distribución de objetos en grupos homogéneos, o sea, un aglutinamiento que tiene en cuenta sus características más

destacables, tanto para encuadrar a varios de ellos en una misma categoría (por ejemplo: las tasas, los impuestos y las contribuciones especiales dentro de los "recursos tributarios"), como para diferenciarlos de los restantes (por ejemplo, "recursos tributarios" de "recursos patrimoniales" o de "recursos del crédito público"). Según Carnelutti (*Metodología*, p. 51) esa reunión en grupos homogéneos significa ya una "clasificación". Siguiendo esa orientación, distribuímos los recursos públicos de la siguiente manera: 1) recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio; 2) recursos de las empresas estatales; 3) recursos gratuitos; 4) recursos tributarios; 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales; 6) recursos monetarios; 7) recursos del crédito público.

4. RECURSOS PATRIMONIALES PROPIAMENTE DICHOS O DE DOMINIO. — Comprendemos dentro de esta categoría los ingresos que el Estado obtiene tanto de los bienes de dominio público como de los bienes de dominio privado.

a) *Bienes de dominio público.* — El Estado posee bienes que rigurosamente hablando son "sociales" antes que "estatales", por cuanto están destinados al disfrute de toda la comunidad, y son utilizables por sus componentes sin discriminación.

Estos bienes surgen por causas *naturales* (p. ej., ríos, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, mares interiores, etc.) o *artificiales* (p. ej., calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, museos, bibliotecas, jardines botánicos y zoológicos, etc.). Atento a su destino, los bienes mencionados no pueden ser objeto de apropiación privada, ya sea por enajenación a los particulares o porque éstos los adquieran por el paso del tiempo (son inalienables e imprescriptibles). Ello surge explicado por su destino de uso común, en virtud de lo cual, su apropiación por ciertos particulares con exclusión de los demás, ocasionaría un evidente perjuicio a la comunidad.

Por regla general, la utilización de estos bienes por los particulares *es gratuita*, pero en ocasiones especiales el Estado puede exigir el pago de sumas de dinero para su uso particularizado, lo cual se materializa en forma de concesiones o autorizaciones de uso, permisos, derechos de acceso o visita, etc. (conf. Sarría, *Derecho...*, t. 2, p. 90; Bielsa, *Derecho...*, t. 2, p. 168; Altamira, *Curso...*, p. 706; Ramírez Cardona, *Sistema...*, p. 283). Esa alteración de

gratuidad puede ser ejercida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Tales ingresos son, por otra parte, de reducida importancia cuantitativa.

En la Argentina, los bienes de dominio público están enumerados por el art. 2340 del C.C. (según reforma de la ley 17.711) complementado por ley 17.094.

b) *Bienes de dominio privado.* — El Estado posee, además, otros bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas, pero que no se afectan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión u otra contratación. Se trata de bienes, por tanto, que son generalmente enajenables y prescriptibles. En cuanto se refiere específicamente a los ingresos obtenibles de estos bienes, puede distinguirse la propiedad inmobiliaria y la propiedad mobiliaria.

Las rentas de propiedad inmobiliaria son reducidas en su monto, y puede diferenciarse a su vez las rentas provenientes de bienes que el Estado conserva en propiedad (por ejemplo, arrendamiento de tierras públicas, explotación de bosques, concesión de minas) de aquellas otras rentas producidas por las enajenaciones que el Estado realiza de sus bienes y que tienen carácter excepcional (ventas de tierras públicas, liquidación de bienes confiscados, etc.).

Además, el Estado tiene rentas mobiliarias derivadas de acciones y obligaciones de algunas empresas privadas en las cuales el Estado, como accionista o prestamista, percibe dividendos e intereses. Duverger llama a este ingreso "rentas de las participaciones financieras propiamente dichas", y dentro del cuadro de ingresos generales del Estado, cabe decir que su importancia es también reducida.

Con respecto a nuestro país, puede anotarse que los bienes de dominio privado están enumerados en el art. 2342 del C. Civil. La norma general para la venta de bienes, así como su locación o arrendamiento, es la *licitación pública* (art. 55, ley de contabilidad nacional), aunque ello reconoce diversas excepciones (ver art. 56, ley cit.). Se excluye de este régimen la *tierra pública*, que sólo puede darse en venta por cuanto se ha suprimido su arrendamiento (decr.-ley 14.577/56). En cuanto a productos minerales del subsuelo, su propiedad y concesión están limitadas por el régimen que surge de la legislación minera, con exclusión de los yacimientos nucleares que son propiedad inalienable del Estado (decr.-leyes 22.477/56 y 22.498/56).

5. RECURSOS DE LAS EMPRESAS ESTATALES. — Las empresas públicas son unidades económicas de producción pertenecientes al Estado, que a veces forman parte de la administración general con cierta independencia funcional, o a veces están descentralizadas con independencia funcional total aunque con control estatal. Estas unidades económicas producen bienes o servicios con destino al mercado interno o mercado externo.

La polémica sobre la conveniencia o no de que el Estado actúe como empresario es de antigua data y viene desde la época de las finanzas clásicas. Se han esgrimido argumentos en contra de ellas. Así, se dice que las empresas estatales tienen poca eficiencia técnica y económica, que tienen gran propensión a la burocracia, que crean déficit que posteriormente caen en el presupuesto nacional y en definitiva son cargas para todos los contribuyentes.

Existen algunos argumentos en favor de la empresa estatal. Se afirma, por ejemplo, que las empresas públicas son necesarias en sectores estratégicos como la energía, la minería, la banca o la siderurgia, que no pueden estar en manos privadas. Se argumenta también que el fin de estas empresas no es el de obtener beneficios, sino prestar servicios que los particulares no están en condiciones de ofrecer. Otro argumento consiste en sostener que tales empresas pueden ser puestas al servicio de objetivos contemplados en planes de desarrollo. Veremos más adelante la vigencia de estos argumentos.

Cierto es que atento a la moderna concepción de las funciones estatales, existen empresas públicas en todos los países del mundo, aun en aquellos cuyo sistema económico es marcadamente capitalista. Los Estados Unidos comenzaron la política de empresas públicas con el *New Deal*, y actualmente existen grandes empresas públicas en la línea de la energía eléctrica. En otros países, como Canadá, Suecia y Gran Bretaña, las empresas del Estado surgieron como consecuencia de una política de nacionalización de empresas privadas. Es innegable que la empresa pública existe actualmente como una realidad, lo cual no significa, sin más, la admisión de su conveniencia, máxime en nuestro país, cuyas condiciones de desarrollo son muy diferentes de las de los países mencionados.

Dentro de las empresas públicas puede distinguirse a las siguientes:

a) *Empresas que tienen a su cargo servicios públicos.* — Entre ellas puede mencionarse las de electricidad, gas, obras sanitarias,

servicio postal, telecomunicaciones, explotación portuaria, trasporte en general, etc.

Desde el punto de vista del ingreso, y en general, el aporte que pueden brindar al erario las empresas prestatarias de servicios públicos es negativo. La característica de estos servicios es que pese a ser imprescindibles para el funcionamiento y desarrollo de la economía, el rendimiento para las empresas encargadas de explotarlos no es retributivo. El beneficio se expresa, entonces, no teniendo en cuenta las ganancias y pérdidas de las empresas, sino el aumento de la productividad de todo el sistema económico.

Los defectos de estas empresas públicas no son tanto derivados de la propiedad estatal, sino de la calidad de dirección. Cuando la dirección de las empresas públicas es eficiente y tiene libertad de decisión respecto a los detalles de administración diaria y el control estatal se limita a cierto lineamientos generales, la eficacia interna de las empresas públicas puede ser comparable con la de la empresa privada. No obstante, la experiencia de los últimos años en nuestro país tiende a demostrar la ineficacia generalizada de la empresa pública y la necesidad de que el Estado actúe en subsidio de la actividad privada.

b) *Empresas nacionales, industriales y comerciales.* — Según las teorías intervencionistas, el Estado no sólo debe limitarse a cubrir servicios públicos, sino que debe encarar directamente la explotación de ciertas actividades que tradicionalmente han estado en manos de particulares. Este fenómeno se ha observado, en los últimos años, en varios países. En Francia se nacionalizó en el año 1945 a las Fábricas Renault de automotores y a las instituciones de crédito, y en 1946 a las grandes compañías de seguros. En Inglaterra, a partir de 1946, se nacionalizó al Banco de Inglaterra, la siderurgia y las minas de carbón. En nuestro país se observa (o se ha observado) la existencia de organismos como Y.P.F. (Yacimientos Petrolíferos Fiscales), Y.C.F. (Yacimientos Carboníferos Fiscales), TELAM (Agencia Noticiosa), Instituto Nacional de Reaseguros, distintos bancos nacionalizados, SOMISA, etc.

En el ejercicio de estas actividades el Estado casi nunca logra ingresos, y por el contrario suelen ser motivo de importantes pérdidas que se traducen en déficit presupuestarios.

Se dice que las finalidades de esta actividad estatal pueden ser de *compensación con respecto al sector privado*, ya que en épocas

de depresión, las inversiones en el sector público pueden sustituír una débil inversión privada. También puede tener el ejercicio de este tipo de actividad una finalidad de promoción de actividades con respecto al sector privado. El sector público ejerce en ese caso una acción autónoma, produciendo a más bajos costos y vendiendo a más bajo precio, con lo cual se difunden efectos beneficiosos sobre el sistema económico. Pero estas razones no resultan del todo convincentes: la actividad de promoción o fomento debe darse muy excepcionalmente para no desquiciar la economía general del país. La producción por el Estado "a más bajo costo" ha demostrado ser un mito y la venta "a más bajo precio" que sí se da (precios subsidiados) es productora de déficit fiscal.

Existen especiales circunstancias que, no obstante, podrían justificar la nacionalización de ciertas actividades económicas. Entre ellas citaremos las siguientes:

1) la existencia de un monopolio que actúe contra el interés general practicando una política económica contraria a los intereses nacionales;

2) el criterio de la industria clave o del sector dominante, entendiendo por tal una industria, un sector o un conjunto de medios de producción cuya situación en cierta economía nacional influya en forma determinante sobre el conjunto de la actividad económica (por ejemplo, se consideran sectores básicos la energía, la banca, el cemento, la siderurgia, y las grandes industrias químicas);

3) el criterio de racionalización específica, que puede ser de tres clases: nuevas combinaciones incompatibles con la lógica de la rentabilidad capitalista; coordinaciones en el seno de una industria cuya efectivización disminuiría eventualmente el rendimiento; coordinación de sectores enteros, lo que excede la posibilidad privada (por ejemplo, coordinación entre electricidad y minería o entre ferrocarriles y trasportes por carreteras).

c) *Recursos por privatización de empresas estatales.*— Siguiendo las ideas expresadas anteriormente (cap. I, punto 2,B), en la República Argentina se está efectuando un plan privatizador de empresas estatales que permitiría producir ingresos públicos. Entre las privatizaciones efectuadas se hallan las de ENTel., Aerolíneas Argentinas, Austral y los canales de televisión 11 y 13. Se proyecta las de SEGBA (Servicios Eléctricos del Gran Buenos aires), EnCoTel (Empresa Nacional de Correos y Telégrafos), Obras Sanitarias de la Nación, SOMISA (productora siderúrgica), AFNE (Astilleros y Fábricas Navales del Estado, fabricante de buques), Altos Hornos Zapla (pro-

ductora siderúrgica), Petroquímica General Mosconi, Hierro Patagónico de Sierra Grande, etc.

Aparte de la virtud de proporcionar ingresos mediante el pago que realizan los adquirentes, se menciona otras ventajas de las privatizaciones, a saber:

1) *Eliminación del gasto público*: Desaparecen los aportes del Estado para cubrir déficits operativos y financiamiento de inversiones. Esta disminución del gasto, sumada a los ingresos proporcionados, contribuye a reducir el déficit fiscal y a equilibrar el presupuesto.

2) *Nuevas inversiones*: Los compradores, adjudicatarios o concesionarios deben estar dispuestos a invertir para modernización y expansión. De lo contrario la adquisición carecería de sentido porque las empresas seguirían dando pérdidas.

3) *Aumento de eficiencia*: La mejoría podría producirse por una más racional utilización del personal, por compras de insumos a más bajo precio y por un sistema más adecuado de decisiones empresarias.

4) *Reducción de la deuda externa*: Al utilizarse la capitalización de la deuda externa, ella se reduce sin ocasionar efecto inflacionario. Esta utilización se produce porque parte del pago se realiza con certificados de la deuda externa. La capitalización torna interesante la participación de bancos acreedores del exterior, que a su vez interesan a otras empresas. La reducción de la deuda, por otra parte, es una señal al mundo sobre la seriedad del país.

d) Monopolios fiscales (recursos mixtos). — Con relación a ciertos productos, como el tabaco, el Estado puede monopolizarlos y venderlos a precio más elevado que el del costo, incluyendo no sólo la ganancia comercial normal, sino un excedente que puede considerarse tributario. De allí el nombre de "monopolio fiscal" y la clasificación que los financistas clásicos hacían de "recursos mixtos", llamándolos así porque en parte eran patrimoniales, y en parte tributarios. En realidad, se trata de empresas nacionales de carácter comercial que el Estado explota en monopolio por razones sociales. En nuestro país no existen monopolios de este tipo, y sólo podría ubicarse entre ellos, aunque con notorias diferencias, el producto de las actividades del juego, que el Estado explota en forma de monopolio. Se trata de una actividad del Estado con fines de lucro y que merece evidentes reparos éticos, aunque proporciona ingresos bastante considerables.

6. RECURSOS GRATUITOS. — Puede también el Estado obtener ingresos en virtud de liberalidades, es decir, de la entrega no onerosa

de bienes por parte de terceros. Éstos facilitan dichos bienes en forma voluntaria y sin que el Estado utilice su poder de imperio.

Los ingresos de este tipo pueden provenir de particulares (p. ej., donaciones, legados, etc.), de entes internacionales o de Estados extranjeros (p.ej., ayudas internacionales para reconstrucción de daños bélicos). No incluímos, en cambio, la asistencia que los entes públicos de un mismo Estado se prestan entre sí (p. ej., subvenciones del Estado nacional a provincias o municipios), por cuanto concebimos, desde el punto de vista general de los ingresos, al Estado como una unidad. Desde este aspecto, mal podría considerarse ingreso la suma que lo es para el ente público auxiliado, pero que es egreso para el ente público auxiliante.

Los ingresos derivados de los recursos gratuitos son de escasa importancia cuantitativa y de irregular percepción, no obedeciendo generalmente a regla alguna de oportunidad económica.

§ 7. RECURSOS TRIBUTARIOS. PRINCIPIOS DISTRIBUTIVOS. — La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de las detracciones coactivas de riqueza denominadas "tributos".

La ciencia de la hacienda ha analizado extensamente cuáles son los principios ideales aplicables para distribuír la carga del tributo entre los componentes de la comunidad; así, por ejemplo, los de la capacidad contributiva, contraprestación, beneficio, indemnización, expropiación, gratuidad, onerosidad, etc. (ver Valdés Costa, t. 1, ps. 125 y ss.).

De ellos sólo nos interesa considerar el que modernamente ha ganado terreno como principio fundamental en la distribución de la carga impositiva, o sea, el de la *capacidad contributiva*, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuír a la cobertura de los gastos públicos.

La adopción de este criterio distributivo responde a exigencias de "razonabilidad" y "justicia" que parece imposible soslayar (ver Bielsa, *Estudios*..., t. 1, ps. 481 y ss.). Estos valores imponen que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de los pagos impositivos. Dicha cuantía debe ser fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público (p. ej.: niveles mínimos de renta, origen de ellas, cargas de familia, etc.).

7 A. IDONEIDAD ABSTRACTA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO DISTRIBUTIVO DE LAS CARGAS TRIBUTARIAS. — Es claro que el ideal en la materia consistiría en poder medir matemática y exactamente, en forma directa e inmediata, la aptitud económica de cada uno para aportar con impuestos al tesoro nacional, pero ese imaginario método tropezaría con insalvables dificultades (distorsiones, fraudes, necesidad de procedimientos demasiado inquisitivos, etc.).

Para superar tal inconveniente se parte de la base de considerar que los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, consisten en una concreta y conocida manifestación objetiva de lo que se piensa corresponde *normalmente* a cierta aptitud de pago público. Es decir: circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva. Esas circunstancias son las que trata de "aprehender" el legislador y las convierte en hipótesis condicionantes de la obligación de tributar (hechos imponibles). Es evidente que no puede ir más allá, y eso es todo lo que puede exigirse al encargado de formular las leyes tributarias.

Podrá, sí, pedirse, que dentro de lo posible se recurra a las pautas que brinda la ciencia financiera. Así, por ejemplo, son ilustrativas las siguientes reflexiones de Gabriel Franco: "Si se eliminan casos particulares y se considera la reacción de la inmensa mayoría de individuos, puede tenerse por cierto que la capacidad contributiva crece con el ingreso, que el sacrificio implícito en la privación de una parte de la renta es tanto menor cuanto más elevada es su cuantía, que la capacidad contributiva aumenta más de prisa que el ingreso porque a medida que éste se acrecienta es menor la parte necesaria para cubrir necesidades vitales, etc." (p. 261). En este sentido, la tarea de la ciencia de las finanzas es fundamental porque puede elaborar determinados presupuestos teóricos y dar pautas a los legisladores sobre cuáles situaciones de hecho pueden ser elegidas como síntomas de capacidad contributiva. Tales pautas orientarán la labor legislativa porque, en definitiva, el aspecto de los hechos generadores de la obligación de tributar (hechos imponibles) que el legislador tendrá en cuenta para elegirlos como tales, será su idoneidad o aptitud para servir de referencia o indicación de capacidad contributiva (cfr. Araújo, *El hecho...*, p. 40). A veces se encontrará más cerca de la verdad (cuando los signos exteriores

son *índices* de capacidad contributiva, p. ej., el valor del activo de un capital) y otras veces se hallará más lejos (cuando el signo exterior es *indicio* de capacidad contributiva, p.ej., el mero ejercicio habitual de una profesión normalmente lucrativa).

En definitiva: tales *índices* o *indicios* seleccionados, reflejan sólo una "idoneidad abstracta" para demostrar la aptitud del particular de soportar la carga tributaria. Como dice Micheli, es obvio que la valoración del legislador puede ser errónea, por cuanto existe un amplio juego de posibilidades y el legislador puede optar entre ellas. Pero también es verdad que si el principio de capacidad contributiva se halla inserto en el orden jurídico de un país, estará prohibido al legislador escoger un hecho que de ningún modo pueda constituír un síntoma de capacidad contributiva (*Profili*..., ps. 2 y ss.).

8. RECURSOS POR SANCIONES PATRIMONIALES. — Una de las misiones más trascendentales del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad. Entre esas sanciones están aquellas de tipo patrimonial (p. ej., multas), que son prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la turbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables.

No obstante que estas penalidades proporcionan algún ingreso (aunque reducido) al Estado, carecen de tal finalidad, y de allí su gran diferencia con el tributo. El objetivo esencial del tributo es obtener rentas para el ente público, mientras que las penalidades patrimoniales procuran disuadir de la comisión de actos ilícitos. En tal sentido, cabe decir que la creación de penas con finalidad económico-financiera es rechazada en los Estados modernos (conf. Dalton, *Principios*..., p. 33; Berliri, *Principios*..., vol. 1, p. 359; Valdés Costa, *Curso*..., t. 1, p. 115; Ramírez Cardona, *Sistema*..., p. 460). La Corte Suprema nacional ha dicho que la salvaguardia del patrimonio nacional no puede apuntar a la consideración de las multas como fuente de recursos fiscales, si bien accesoriamente lo son (caso "Mirás", en "D.F.", XXIV, 579). Por ello, mientras los ingresos tributarios son entradas dinerarias normales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por

funciones patrimoniales son ingresos anormales, que aun beneficiando pecuniariamente al Estado, no están destinados a ese fin.

9. RECURSOS MONETARIOS. — El manejo de la banca central y el derecho a emitir moneda que corresponde al Estado moderno, constituye, también, una forma de obtener ingresos.

La potestad monetaria estatal es una de las más acabadas manifestaciones del poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera (*supra*, cap. I, punto 11) y tiene una larga historia (ver Grossmann, *Finanzas...*, ps. 203 y ss.). Su significación es indudable si se tiene en cuenta que mediante la moneda el Estado regula y controla directamente el intercambio de bienes y servicios y las transacciones públicas y privadas en general.

El emisionismo monetario puede ser considerado desde dos puntos de vista: como procedimiento estatal de regulación económica y como medio de procurarse ingresos.

a) *El emisionismo como regulador económico.* — Desde este aspecto, el papel de la emisión es fundamental, por cuanto la existencia de medios de pago debe estar en correcta proporción al volumen de los bienes y servicios disponibles en una economía nacional. Si ese volumen aumentara permaneciendo invariada la masa monetaria, se producirían descensos de precios perjudiciales a la producción y, a la postre, ello conduciría a una reducción de los bienes a disposición de los consumidores, aparte de otras consecuencias igualmente indeseables. Es decir, los medios de pago deben aumentar al mismo ritmo que se incrementa el volumen producido de bienes y servicios a pagar. Además, las medidas monetarias tienen importancia como instrumento de intervencionismo estatal. Así, por ejemplo, en casos agudos de depresión con desempleo de recursos económicos y capacidad productiva no utilizada, la emisión monetaria (debidamente complementada con medidas antiinflacionarias de control y dirección económica) puede influír favorablemente en la capitalización y en la reactivación general de la economía en crisis, sin imponer un costo real a los individuos (conf. Buchanan, *Hacienda...*, p. 417).

b) *El emisionismo como medio de obtener ingresos.* — Ello ocurre cuando el Estado cubre sus déficit presupuestarios con la emisión de papel moneda.

Pero, utilizar el emisionismo con tal finalidad (y en la medida que no vaya acompañado del proporcional incremento de bienes y

servicios a disposición de los consumidores) constituye un elemento de presión inflacionaria (sin que ello signifique identificar emisión con inflación). Y en la medida en que la emisión provoque inflación, produce los efectos de un tributo *injusto* para la comunidad y *perjudicial* para el propio Estado.

Lo primero, porque la medida monetaria provocadora de inflación económica es una carga que soporta la comunidad pero inequitativamente distribuída. Unos pocos se benefician (los especuladores, los poseedores de moneda extranjera, los exportadores, ciertos comerciantes e industriales inescrupulosos que acaparan producción y mercaderías provocando desabastecimiento), otros neutralizan sus efectos (los poseedores de bienes cuyo valor y rendimiento varía con el costo de la vida, p. ej., propietarios de inmuebles y otros activos fijos, agricultores, etc.), y una gran mayoría, formada por aquellos que cuentan con ingresos fijos, sufre el peso de la desvalorización de la moneda (y el consiguiente aumento de precios) con la mayor intensidad (empleados, obreros, asalariados en general, jubilados, pequeños ahorristas, etc.).

Pero también este emisionismo perjudica al Estado, porque los aumentos de precios incrementan los gastos públicos. Ante ello se hace necesario lograr nuevos ingresos, pero como éstos no alcanzan, debe incrementarse la emisión monetaria. Ello, a su vez ocasiona nuevos aumentos de gastos públicos, y sigue así un círculo vicioso que hace crecer cada vez más la espiral inflacionista. Con razón dice Duverger: "Recurrir a la imprenta de billetes constituye una gran tentación, pero muy peligrosa, ya que se corre el riesgo de entrar en un círculo infernal del que ya no se puede salir" (autor cit., *Hacienda*..., p. 166).

En consecuencia, la emisión de moneda con fin fiscal sólo se justifica en casos extremos y si la necesidad pública lo requiere en forma absoluta. Pero es menester tener presente que, aun así, la conveniencia de acudir a este recurso estará condicionada a que no sea posible ninguna otra forma de procurarse ingresos. En otras palabras: la impresión de billetes será utilizada como último recurso y una vez agotadas las demás fuentes de ingresos públicos (conf. Duverger, *Hacienda*..., p. 166; Ramírez Cardona, *Sistema*..., p. 451; Morselli, *Compendio*..., p. 277; Matus Benavente, *Finanzas*..., p. 263).

Por otra parte, este tipo de emisionismo debe ser de carácter provisional y ser seguido por medidas de "saneamiento" que tengan por objeto retirar de la circulación la "masa monetaria exuberante",

o sea, aquella que está excedida en relación a la producción u oferta de los bienes y servicios. A tal fin, los especialistas mencionan diversos procedimientos de estabilización monetaria, cuyo estudio detallado excede los límites del presente curso (ver al respecto: Grossmann, ob. cit., p. 223; Griziotti, ob. cit., p. 401; Morselli, ob. cit., p. 279; Ramírez Cardona, ob. cit., p. 452).

10. RECURSOS DEL CRÉDITO PÚBLICO. — Las finanzas tradicionales concebían el empréstito como un recurso extraordinario, al cual sólo debía recurrirse en circunstancias excepcionales (guerra, inundaciones, catástrofes). La teoría moderna se orienta hacia la idea de que el empréstito es un recurso que nada tiene de anormal, y que no puede estar rígidamente limitado a circunstancias excepcionales.

Los recursos emanados del crédito público tienen, por supuesto, sus limitaciones como cualquier recurso, pero estos límites no dependen de que los gastos a financiar sean ordinarios o extraordinarios, sino de razones de política financiera. Al respecto, se tendrá en cuenta la especial situación del país en el momento en que decide emitirse el empréstito, por cuanto es necesario que exista un ahorro nacional suficiente y la correspondiente propensión a prestarlo. Por otra parte, deberán tenerse en cuenta los especiales efectos económicos a que puede dar lugar el empréstito, atento a esa mencionada situación económica general. De estas consideraciones se deriva que el recurso emanado del crédito público puede ser considerado un ingreso estatal y estudiado junto con los demás recursos del Estado.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO III

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
ALTAMIRA, Pedro C.: *Curso de derecho administrativo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1971.
ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, San Pablo, 1969.
BIELSA, Rafael: *Derecho administrativo*. 5ª ed., t. 3, Buenos Aires.
— *Estudios de derecho público*, t. 1, Buenos Aires, 1950.
BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
CARNELUTTI, Francesco: *Metodología del derecho*, Méjico, 1962.
CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1970.
DALTON, Hugh: *Principios de finanzas públicas*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1953.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
DIEZ, José María: *Dominio público*, Buenos Aires, 1940.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, cit.
— *Hacienda pública*, cit.
EHEBERG-BOESLER: *Principios de hacienda*, cit.
EINAUDI, Luigi: *Principios de hacienda pública*, cit.
FASIANI, Mauro: *Principios de la ciencia de la hacienda*. cit.
FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, cit.
GANGEMI, Lello: *Tratado de hacienda pública*, cit.
GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.
GROSSMANN, Eugen: *Finanzas y moneda*, en *Tratado de finanzas*, de GERLOFF-NEUMARK, t. I. p. 202.
LLAMAS LABELLA, Miguel: *Las contribuciones especiales*, Bolonia, 1973.
MARIENHOFF, Miguel: *Tratado del dominio público*, Buenos Aires, 1960.
MATUS BENAVENTE, Manuel: *Finanzas públicas*, cit.
MICHELI, Gian Antonio: *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, en "R.D.F.S.D.F.", marzo 1964, p. 2.
MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, cit.
NEUMARK, Fritz: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Madrid, 1964.
ORÍA, Salvador: *Finanzas*, cit.
RAMÍREZ CARDONA, Alejandro: *Sistema de hacienda pública*, cit.
SARRÍA, Félix: *Derecho administrativo*, Córdoba, 1946.
TREBER, Salvador: *La empresa estatal argentina*, Buenos Aires, 1968.
VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, Montevideo, 1970.
VILLEGAS, Héctor B.: *Recursos públicos y desarrollo económico*, trabajo de concurso inédito.

Capítulo IV

LOS TRIBUTOS. EL IMPUESTO

1. Los tributos. Noción general. — La caracterización jurídica del tributo en sí mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos.

Tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".

a) Prestaciones en dinero. — Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Así, por ejemplo, en Méjico y Brasil, sus códigos tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurran los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario (en el sentido del texto, y entre otros, Giuliani Fonrouge, De la Garza, Flores Zavala, etc.).

b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio. — Elemento esencial del tributo es la *coacción*, o sea, la facultad de "compeler" al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituída por la "unilateralidad" en cuanto a la génesis de la obligación.

c) En virtud de una ley. — No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El he-

cho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino *"nullum tributum sine lege"* (conf. Jarach, *El hecho...*, p. 19). A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. *Puede consistir en un hecho* (p. ej., realizar una venta), un conjunto de hechos (p. ej., ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (p. ej., las ganancias percibidas en un período), en una situación en que el obligado se halla (p. ej., ser propietario de un inmueble), o en una situación que se produce a su respecto (p. ej., recibir una herencia, ganar un premio), pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal (p. ej., pavimentación de la calle en que está situado el inmueble del obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo).

Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina *hecho imponible*, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. — El objetivo del tributo es *fiscal*, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas (conf. Giannini, p. 64). Pero este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también *fines extrafiscales*, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc.

Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada. La Corte Suprema nacional argentina ha dicho

que el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica ("Fallos", 243-98).

En otro orden de ideas, la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales (ver *supra*, cap. III, punto 8). El código tributario nacional brasileño pone esta diferencia especialmente de relieve al definir a los tributos como prestaciones pecuniarias compulsorias *que no constituyen sanción por acto ilícito* (art. 3).

1 A. CLASIFICACIÓN. — Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes.

En el *impuesto*, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la *tasa* existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la *contribución especial* existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuír.

En virtud de estas características de los tributos, el profesor brasileño Geraldo Ataliba propone una nueva clasificación de los tributos, dividiéndolos en vinculados y no vinculados.

En los *tributos vinculados* la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial.

En los *tributos no vinculados*, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado.

Esta clasificación del jurista brasileño mencionado, concuerda con las definiciones de los diferentes tributos que proporciona el Modelo de Código Tributario para América Latina. Según este Modelo, impuesto es el tributo cuya obligación *tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente* (art. 15).

La tasa es caracterizada por el Modelo como el tributo cuya obligación *tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente* (art. 16). Por último, la contribución especial es el tributo cuya obligación *tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales* (art. 17).

1 B. CONCLUSIONES SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. — Cabe advertir que la clasificación de los tributos se halla relativizada en su importancia porque, como dice Giannini, la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países. Además, y tratándose siempre de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma y, de hecho, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos (*Instituciones...*, p. 44; en igual sentido, Giuliani Fonrouge, t. 1, p. 271).

No obstante las imprecisiones legislativas, la distinción tiene relevancia jurídica atento a determinados elementos específicos diferenciadores (conf. Giannini, p. 46), surgiendo la disparidad de la distinta forma en que se halla estructurado o integrado el presupuesto de hecho elegido por el legislador como generador de la obligación tributaria.

Pensamos que la clasificación jurídicamente más perfecta es la que divide a los tributos en *no vinculados* y *vinculados* (Geraldo Ataliba).

A) En los *tributos no vinculados* (impuestos) no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello, *el hecho imponible* consistirá en un hecho o situación que, según la valoración del legislador, tenga idoneidad abstracta como *índice* o *indicio* de capacidad contributiva (p. ej., percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto). En tal caso, la obligación tributaria será cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se crea más adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación.

B) En los *tributos vinculados*, el *hecho imponible* está estructurado en forma tal, que consiste en una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma se particulariza en el obligado o repercute en su patrimonio.

En estos tributos vinculados debe tenerse en cuenta *la actividad o gasto a cargo del Estado que se particulariza o produce efectos beneficiantes con respecto al obligado* (p. ej., la actividad del Registro de automotores, de la repartición que vela por la salud pública, del organismo encargado de obras viales, de la caja que otorga beneficios sociales, de la entidad estatal que, por sí misma o por concesionarios, construye y conserva una vía especial de comunicación, etc.).

A su vez, se advierte una notoria disparidad dentro de los tributos vinculados, por cuanto:

a) En algunos (*tasas*), la obligación surge ante la mera particularización de una actividad administrativa o jurisdiccional del Estado (inherente a su soberanía) con respecto al obligado, sin que jurídicamente interese su requerimiento del servicio ni su beneficio como consecuencia de él. En consecuencia, el hecho imponible es la prestación del servicio, que en nuestra opinión, debe ser siempre efectiva.

b) En otros tributos vinculados (*contribuciones especiales*) existe una actividad o gasto estatal productores de un beneficio en el obligado y esa actividad beneficiante opera como hecho imponible del tributo. No interesa, aquí, la inherencia de la actividad a la soberanía del Estado, sino tan sólo el incremento patrimonial en los bienes del obligado al pago (o por lo menos, que la actividad sea realmente idónea para producir tal incremento patrimonial).

2. EL IMPUESTO. NOCIÓN GENERAL. — En la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina se explica que las categorías de tributos deben definirse prescindiendo de los elementos comunes ya mencionados en la definición genérica del tributo. La definición del impuesto presenta dificultades, ya que éste responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo, la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

El profesor Valdés Costa (*Curso*..., t. I, p. 255) afirma, con razón, que el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que

representa mejor el género, confundiéndose prácticamente con él. Es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta preferente atención.

Procurando no repetir en la caracterización del impuesto los conceptos comunes con los tributos en general, podemos definir al impuesto como *"el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado"*.

Al decir que el tributo es exigido a "quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles", queremos significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. La ley toma en consideración alguna circunstancia fáctica relativa a aquél. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuír en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de la potencialidad económica de cada uno, es decir, en función de su *capacidad contributiva*.

En segundo lugar, puede verse que ese hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada. El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

3. NATURALEZA JURÍDICA. — Conforme a los conceptos precedentes, y como bien dice Giannini (ob. cit., p. 46), el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que *la sujeción a la potestad tributaria del Estado*. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos.

El impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución de derecho público. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyentes ni una "carga real" que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinalmente y por la jurisprudencia (ver "La Ley", t. 28, p. 303). El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio (ver "Fallos", 218-596; 223-233).

Podríamos agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social

fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes (como en realidad ocurre en los países colectivistas). Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se le inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución. En tal sentido, la naturaleza jurídica del impuesto, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad.

4. FUNDAMENTO ÉTICO-POLÍTICO. — La doctrina financiera se ha preocupado desde antiguo por encontrar un fundamento ético-político que justifique las exigencias impositivas del Estado.

Entre las teorías sobre el fundamento del impuesto destacamos las siguientes:

a) *Teoría del precio de cambio.* Quienes propugnan esta concepción sostienen que el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado. Paul Leroy-Beaulieu sostenía que debía hacerse pagar a cada ciudadano el precio justo de los servicios que recibía de la sociedad. Estos teóricos —como Thiers— que conciben al impuesto como un simple precio que remunera las actividades estatales en favor de la colectividad, se inspiran en las doctrinas que asignan carácter jurídico contractual al impuesto.

b) *Teoría de la prima del seguro.* Autores como Montesquieu y Bodin sostuvieron que en realidad lo que los individuos pagan mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el Estado brinda a personas y bienes. El impuesto es entonces una prima de seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe la posesión o goce de tales bienes.

c) *Teoría de la distribución de la carga pública.* Los autores franceses Laferrière y Waline piensan que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad es la de todos los miembros de la comunidad, que tienen el deber de sostenerla. La obligación individual no se mide por las ventajas que se obtienen del Estado, como sostenían las teorías precedentemente analizadas. Esa obligación se establece en virtud de la capacidad

personal del individuo para contribuír a los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades. En una posición parecida, el maestro italiano Griziotti afirma que el individuo recibe beneficios generales (por ejemplo, la seguridad), beneficios particulares (por ejemplo, agricultores que utilizan caminos públicos), y tanto esos beneficios generales como particulares aumentan la capacidad económica del sujeto. Si ello es así —dice Griziotti—, es equitativo que la obligación de cada uno se gradúe según la capacidad económica, a lo cual agrega el deber de solidaridad de todos los ciudadanos en general (*Principios...*, p. 152).

En definitiva, el fundamento ético-político debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado es lógico que contribuyan a su sostenimiento.

5. CLASIFICACIONES. — Se conocen innumerables clasificaciones de los impuestos. Se los divide en impuestos internos, que son aquellos que se perciben dentro de los límites del país, e impuestos externos, que se cobran con motivo de la entrada o salida de bienes de las fronteras. Esta clasificación es manifiestamente inapropiada porque todo lo recaudado impositivamente en un país (en concepto de impuestos aduaneros o de otros cualesquiera) deriva de impuestos "internos". Desacertada —por ende— la denominación de ciertos impuestos argentinos al consumo como "internos". Se los clasifica también en impuestos en especie o en moneda, aunque esta clasificación carece de actualidad. Otra clasificación es la de impuestos de cupo e impuestos de cuota. Los impuestos de cuota son aquellos en los cuales se fijan determinadas alícuotas, y su suma integra el monto total del tributo. En cambio, en los impuestos de cupo se fija primero el monto a cubrir por los contribuyentes, y según ese monto se establece la alícuota que se pagará.

La clasificación entre impuestos ordinarios y extraordinarios se hacía antiguamente para diferenciar a aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario, aquellos otros que se aplicaban en casos de emergencia. Actualmente, esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidades a solventar, sino al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. En tal sentido se dice que los impuestos ordinarios son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio, son impues-

tos extraordinarios aquellos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración.

A) *Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos.* — Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.

Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así, por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.

Giuliani Fonrouge critica esta distinción sosteniendo que modernamente ha perdido gran parte de su vigencia. Dice —por ejemplo— que el impuesto personal a los réditos contempla situaciones totalmente objetivas al establecer imposiciones a las sociedades, y por otra parte impuestos tradicionalmente reales, como el impuesto inmobiliario, incorporan elementos subjetivos, por ejemplo, las desgravaciones por propiedad única (ob. cit., t. 1, p. 275).

B) *Impuestos directos e indirectos.* — Esta clasificación es quizá la más importante en nuestro país, conforme a la delimitación de facultades impositivas entre nación y provincias que se examinará en su oportunidad. Sin embargo, cabe decir que esta clasificación es imprecisa y que son muy dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para distinguir impuestos directos de indirectos.

Sostiene acertadamente Valdés Costa (t. I, p. 269) que bajo esta terminología existen diferentes clasificaciones que utilizan distintos criterios, como el económico de la traslación e incidencia; elementos de orden administrativo, como la inscripción de los contribuyentes ante la administración; la situación estática o dinámica de la riqueza gravada y la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Los resultados han sido poco satisfactorios. Algunos criterios, como los administrativos, son, por naturaleza, variables, y en la práctica hicieron pasar un impuesto de un grupo a otro; el criterio de la incidencia, por su carácter esencialmente inconstante, llevó a adjudicar a un mismo impuesto diversa naturaleza según las condiciones del mercado y aun el criterio de quien analizaba el fenómeno.

La clasificación más antigua es la que basa la distinción en la posibilidad de traslación. Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, e impuestos indirectos los que pueden trasladarse. John Stuart Mill dice, siguiendo este criterio, que impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra (*Principios*..., p. 813).

Según un criterio administrativo que siguen autores como Foville y Allix, se sostiene que impuestos directos son aquellos que se recaudan con arreglo a listas o padrones, mientras que los impuestos indirectos no se pueden incluír en listas. Esta distinción se basa en que los impuestos directos gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia, mientras que los impuestos indirectos gravan actos o situaciones accidentales, como los consumos.

El criterio de exteriorización de capacidad contributiva fue adoptado por Griziotti. Dice este autor (*Principios*..., p. 161) que los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva. Son indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la trasferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir —conforme a este criterio— que los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, mientras que los indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.

Morselli tiene en cuenta la situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Dice que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independiente de su uso, mientras que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva (*Compendio*..., p. 69).

El profesor español Sáinz de Bujanda, en un esfuerzo por encontrar fundamento jurídico a la distinción, la formula de la siguiente manera: el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado (t. 2, p. 429).

El profesor Cesare Cosciani (*El impuesto directo*..., p. 3) tiene una concepción más pragmática del distingo, y elimina toda referencia a la capacidad contributiva. Define a los impuestos

directos como aquellos adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y define a los impuestos indirectos como los relativos a la trasferencia de bienes, a su consumo o a su producción.

Valdés Costa sostiene que las varias distinciones entre impuesto directo e indirecto son imprecisas desde el punto de vista teórico. Expresa que en términos generales existe acuerdo en considerar como impuestos directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como impuestos indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones (t. I, p. 275).

5 A. CONCLUSIONES SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE DIRECTOS E INDIRECTOS. — A modo de conclusión, y tratando de dar al asunto la mayor precisión posible, daremos nuestro punto de vista sobre el criterio distintivo y lo emplearemos para encuadrar los principales impuestos de la República Argentina en una u otra categoría.

La aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza por circunstancias o situaciones de tipo objetivo que determinan las valoraciones legislativas mediante las cuales esas circunstancias o situaciones pasan a generar obligaciones impositivas. Las formas de exteriorización son diversas, pero pueden dividirse en dos modalidades diferenciadas.

a) La exteriorización puede ser inmediata cuando existen circunstancias o situaciones objetivas que revelen en forma bastante aproximada, un determinado nivel de riqueza. Así, el patrimonio en su totalidad o en alguna de sus partes constitutivas, los ingresos periódicos denominados "rentas", los incrementos patrimoniales debidamente comprobados, son elementos que el legislador puede valorar como signos casi seguramente indicativos de capacidad contributiva (*son índices*). Los impuestos que toman como hechos imponibles esas circunstancias o situaciones objetivas (posesión de patrimonio, percepción de renta, incremento patrimonial) son los *directos*, con prescindencia de su posibilidad de traslación.

b) En otros casos, la exteriorización es mediata, ya que las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, hacen solamente presumir un determinado nivel de riqueza pero con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteriorización inmediata (*son indicios*). Así, la producción de venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, *son*

signos indiciarios de capacidad contributiva. Por ejemplo, quien adiciona valores a los bienes o servicios, produciéndolos, fabricándolos, proporcionándolos, comerciándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente, pero con gran dosis de relatividad (la efectividad del lucro y su dimensión dependerán de diversas cuestiones, como costos, situación del mercado, política de control de precios, etc.). Igual razonamiento en cuanto a adquirentes y consumidores de bienes y servicios. Es lógico pensar que a mayor gasto (especialmente en bienes y servicios suntuarios o al menos superfluos), mayor nivel de riqueza, pero ello es sólo presunción indiciaria. Tampoco los actos y negocios jurídicos documentalmente exteriorizados son signos inequívocos de capacidad contributiva, aunque permitan suponerla; y lo mismo en lo que respecta al mero ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas. Los impuestos cuyos hechos imponibles se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo, son, entonces, *indirectos*, y su posibilidad de traslación (aun generalmente mayor a la de los directos) es elemento variable que no incide en la clasificación.

5 B. ENCUADRE DE LA CLASIFICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN IMPOSITIVA ARGENTINA. — Conforme a la noción expuesta, y tomando en consideración algunos de los más importantes impuestos argentinos, el cuadro quedaría así conformado:

I) IMPUESTOS DIRECTOS.

1) *Patrimonio en su totalidad:* impuesto sobre los activos; impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico (ley 23.966, título VI).

2) *Patrimonio en forma parcial: a*) impuestos inmobiliarios provinciales; *b*) impuestos provinciales a los automotores.

3) *Rentas como beneficios periódicos*: impuesto nacional a las ganancias.

4) *Beneficios esporádicos debidamente comprobados*: impuesto nacional a los premios de determinados juegos y concursos.

II) IMPUESTOS INDIRECTOS.

1) *Producción, venta, trasferencia, exportación de bienes y suministro de servicios*: *a*) impuesto nacional al valor agregado; *b*) impuestos nacionales internos a los consumos; *c*) impuesto na-

cional a la primera trasferencia en el mercado interno de automotores; *d*) impuestos aduaneros a la exportación.

2) *Adquisición, importación o consumo de bienes y servicios*: *a*) impuesto nacional al valor agregado en cuanto a las importaciones; *b*) impuestos aduaneros en cuanto a las importaciones; *c*) impuesto nacional a la cinematografía; *d*) impuestos provinciales y municipales a las entradas de hipódromos; *e*) impuestos provinciales y municipales al consumo de energía eléctrica y de gas.

3) *Ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas*: *a*) impuestos provinciales a los ingresos brutos; *b*) impuestos municipales que en forma ostensible o encubierta gravan el mero ejercicio de actividades con fines de lucro.

4) *Exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos*: *a*) impuesto nacional de sellos; *b*) impuestos provinciales de sellos.

6. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS. — Hemos visto que el impuesto es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Esa persona obligada a tributar por estar comprendida en el hecho generador es el "contribuyente *de jure*", o sea, la persona designada por la ley para pagar el impuesto. Pero suele ocurrir que quien paga el impuesto no es en realidad quien soporta su carga. Esta carga recae en un tercero, a quien se denomina "contribuyente *de facto*". Por esta razón, es necesario conocer cómo se reparte de hecho el impuesto, para intentar saber sobre qué economías recae en definitiva la exacción fiscal.

La trasferencia de la carga impositiva (traslación) a veces es prevista por el legislador; así, la mayor parte de los impuestos al consumo son soportados por el comprador, pero son pagados al fisco por el vendedor que los carga en los precios. En otros casos la traslación se produce sin estar prevista por el Estado e incluso contra su voluntad, ya que aquellos a quienes se quiere cargar con el peso impositivo logran trasferirlo a otra persona.

Debe destacarse que los estudios sobre la repartición de hecho de los impuestos son relativos, ya que en la mayor parte de los casos es casi imposible determinar con exactitud quién soporta el impuesto. Sólo se sabe: *a*) que algunos contribuyentes *no pueden trasladar el impuesto, salvo casos excepcionales* (por ejemplo, los impuestos directos que recaen sobre asalariados); *b*) que otros impuestos *pueden*

ser trasladados fácilmente (por ejemplo, los impuestos indirectos a los productores); *c*) que existen otros impuestos *que sólo muy dificultosamente pueden ser trasladados* (por ejemplo, los impuestos directos sobre profesionales o agricultores), sin que ello sea imposible (Duverger, *Instituciones...*, p. 118).

A) *Fenómenos de la percusión, traslación, incidencia y difusión.* — Para estudiar debidamente la repartición de hecho de los impuestos, es necesario considerar separadamente los siguientes fenómenos:

a) *Percusión*: es el acto por el cual el impuesto recae sobre el "contribuyente *de jure*", o sea, aquel que por estar comprendido en el hecho imponible, debe pagar por designación y coacción legislativa. Si este contribuyente soporta efectivamente el peso del impuesto, se dice que el contribuyente percutido (contribuyente *de jure*) es también el contribuyente incidido (contribuyente *de facto*), ya que no se verifica la traslación del impuesto.

b) *Traslación*: es el fenómeno por el cual "el contribuyente *de jure*" consigue trasferir el peso del impuesto sobre otra persona (contribuyente *de facto*). Esta trasferencia está regulada exclusivamente por la economía y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que expresamente faculten el traspaso de la carga impositiva. El ejemplo típico es el del productor gravado por un impuesto que trasfiere al consumidor aumentando el precio del artículo que le vende.

c) *Incidencia*: este fenómeno significa el peso efectivo que grava al contribuyente *de facto* o definitivo. Puede producirse por vía directa cuando el contribuyente *de jure* es incidido, y por vía indirecta cuando se verifica la traslación de ese contribuyente *de jure* hacia la persona incidida, que es quien sufre en realidad el sacrificio impositivo.

d) *Difusión*: la difusión es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y también en los precios. Como consecuencia del impuesto se verifican variaciones en los consumos, en las producciones y en el ahorro.

B) *Formas de la traslación.* — Los complejos fenómenos de la traslación no se manifiestan siempre del mismo modo, y por ello se suele distinguir distintas formas en que ella se produce.

1. Traslación hacia adelante, hacia atrás y oblicua. — La traslación hacia adelante (o protraslación) es aquella que sigue la corriente de los bienes en el circuito económico. Es el caso más común, que ya hemos visto, y en el cual el productor trasfiere el impuesto al consumidor mediante aumento de precios.

La traslación hacia atrás (o retrotraslación) es aquella que sigue el proceso inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico. Por ejemplo, el comerciante que compra una mercadería o el industrial que adquiere una materia prima gravada por un impuesto obtiene de su suministrador una reducción del precio en compensación con ese impuesto. La traslación hacia atrás es menos frecuente que la traslación hacia adelante, pero en algunos casos suele ocurrir. A su vez, la traslación es oblicua o lateral cuando el contribuyente *de jure* trasfiere el peso del impuesto a sus compradores o proveedores de bienes diferentes a aquellos que fueron gravados con el tributo.

2. Traslación simple y de varios grados. — Traslación simple es la que se cumple en una sola etapa. Una persona traslada a otra el peso impositivo, y esta última es la que sufre la respectiva carga. Pero puede suceder que esta segunda persona trasfiera a su vez esa carga impositiva a una tercera persona, ésta a una cuarta, y así sucesivamente. En este último caso estaremos ante una traslación de varios grados.

3. Traslación aumentada. — El contribuyente *de jure* traslada el impuesto con exceso aumentando sus beneficios, o sea, valiéndose del impuesto para incrementar sus ganancias. Naturalmente, estas ganancias derivadas del impuesto no son escrupulosas y dependen de las condiciones del mercado.

C) *La traslación en condiciones estáticas y dinámicas.* — I) Suponiendo un mercado en *situación estática*, son varias las condiciones que influyen aislada o conjuntamente sobre la traslación (Griziotti, *Principios...*, p. 89).

a) Según el tipo impositivo. Un *impuesto general* sobre todas las riquezas imponibles es más difícil de trasladar que un *impuesto especial* que afecte a parte de las riquezas de la colectividad. Ello, porque en el caso de impuestos especiales, puede producirse una traslación oblicua por parte de los productores (de bienes gravados a bienes no gravados). Un impuesto de *monto bajo* puede ser soportado por los productores para no contraer la demanda, pero cuando el *impuesto es alto* existe mayor tendencia a trasladarlo.

Los *impuestos indirectos* sobre la producción, venta, adquisición y consumo son los más trasladables, mientras los *impuestos directos* sobre el patrimonio y la renta lo son menos.

Los *impuestos extraordinarios* que no se repiten, son más difíciles de trasladar que los *ordinarios*, los cuales al irse reiterando todos los años crean una situación consolidada que ofrece mayores perspectivas de trasferencia. En el primer caso, la corta duración del período en que se aplica el impuesto, no es suficiente para hacer los ajustes necesarios a fin de adecuar un aumento de precio al ritmo del mercado. En el segundo caso, y en el curso de un período de larga duración, es más factible efectuar esos ajustes y trasladar el impuesto sin que la suba de precios haga descender la demanda en forma desventajosa.

b) *Según las condiciones de demanda y oferta.* El mecanismo de la *demanda y oferta* tiene preponderante influencia en todo lo relativo a la traslación. La *demanda* de un bien es elástica cuando frente a un aumento en el precio, la cantidad demandada disminuye sensiblemente. En este caso, la traslación es dificultosa, siendo mucho más fácilmente trasferible la carga impositiva si la demanda es poco elástica o rígida, ya que el consumidor no puede reducir la demanda (son bienes que satisfacen necesidades ineludibles) aunque se incorpore a su precio el importe del impuesto.

Con relación a la *oferta*, vemos que tratándose de mercadería perecedera que el vendedor está obligado a enajenar en un corto lapso, le será difícil imponer un precio y trasladar, por ello, el impuesto. Lo contrario sucede con mercaderías que pueden ser almacenadas largo tiempo.

c) *Según el sistema de mercado.* — También es importante el *sistema del mercado*. Si se trata de un mercado de *libre concurrencia*, debe tenerse en cuenta la situación del productor marginal, es decir, el que produce a mayor costo obteniendo un mínimo de ganancia. Si la ganancia del productor es la mínima, es forzoso que traslade el impuesto, pues de lo contrario dejará de obtener ganancias y no seguirá produciendo. Al trasferir este productor marginal el impuesto, también lo hacen los que obtienen ganancias superiores al mínimo, y entonces los precios aumentan.

Si el régimen es de *monopolio* debe tenerse en cuenta que el productor fija el precio a su voluntad, y en forma tal de obtener el mayor beneficio posible. Una traslación impositiva que aumentó los precios incidirá en ese punto ideal de obtención de mayor beneficio (punto de Cournot), dado que disminuirá el número de unida-

las vendidas. Es decir que no siempre será conveniente para el monopolista trasladar el impuesto.

II. Con respecto a las *condiciones dinámicas*, existen fuerzas que dominan la trasformación de las estructuras económicas y dan lugar a situaciones ajenas al inmediato cálculo económico. Estos elementos coyunturales tienen una profunda influencia sobre los fenómenos de la traslación (Griziotti, p. 99).

a) En un *período de prosperidad* en que la economía está pujante, la demanda es intensa y, por tanto, la traslación de los impuestos por los vendedores a los compradores será extremadamente fácil. *b*) Todo lo contrario ocurre en un *período de crisis*, en que la economía está estancada y la demanda es inferior a la oferta. Aquí, la traslación se torna difícil, y es posible que si la crisis es grave, los vendedores, necesitando urgentemente dinero, acepten soportar total o parcialmente el peso de los impuestos.

D) *La difusión y sus formas.* — La forma en que la carga impositiva se irradia en todo el mercado puede asumir diferentes formas, que dependen principalmente del modo en que reaccione el contribuyente de hecho o incidido. Veamos esas distintas reacciones:

1) El contribuyente *de facto*, como consecuencia de aumento de precios, *puede reducir sus consumos*, y ello se traducirá en una disminución de la demanda. Esa disminución de demanda tenderá a reducir los precios, reduciéndose las ganancias de los vendedores. Estas rebajas de precios pueden, en alguna medida, compensar, al menos en parte, el sacrificio de los contribuyentes incididos por los impuestos.

2) También puede suceder que los contribuyentes *reduzcan sus ahorros*. Esto producirá una escasez de dinero ahorrado que conducirá a un incremento de la tasa de interés. Este aumento de precio del dinero incrementa los costos de producción y los precios tienden a subir, en cuyo caso es aún mayor el sacrificio de los contribuyentes de hecho.

3) Por último, el impuesto puede inducir a los contribuyentes a *aumentar la producción o perfeccionar sus métodos para alejar la carga tributaria o soportarla mejor*. Al haber mayor oferta disminuyen los precios, y los sacrificios de los contribuyentes de hecho pueden quedar en alguna medida compensados.

7. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA TRASLACIÓN.— No obstante ser la traslación un fenómeno económico, puede, en ciertos casos, producir una serie de consecuencias en el mundo jurídico.

La Corte Suprema nacional se ha encargado de señalar esta conexión al expresar que, si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía (*"Fallos", 297-500*), existen casos en los cuales es necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (casos "Compañía Argentina de Construcciones S.A.", fallo del 7/5/85, en "Derecho Fiscal", t. XXXIX, p. 75; "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado", del 13/11/86, en "Derecho Fiscal", t. XLII, p. 255).

Los más importantes casos de implicancia son los siguientes:

1) Partiendo de la base de que en los impuestos al consumo el sujeto pasivo o contribuyente *de jure* trasfiere invariablemente la carga impositiva a los consumidores en virtud de la traslación, la Corte ha rechazado la confiscatoriedad invocada por los sujetos pasivos de los impuestos indirectos al consumo (casos "Scaramella Hnos c. Provincia de Mendoza", en "Fallos", 15-78; "Fisco nacional c. Roberto Bosch S.A.", en "Fallos", 170-180).

García Belsunce critica esta postura sosteniendo que la traslación no se da inexorablemente como parte del proceso de distribución de hecho de los impuestos en todos los casos, sino que depende de una serie de circunstancias (autor cit., *Temas de derecho tributario*, p. 117).

Coincidimos con la crítica, y creemos que la traslación o no de los gravámenes debe examinarse en cada caso particular, por cuanto *a priori* es imposible decidir cuáles pueden ser o no efectivamente trasladados. Esto significa que en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de tributo directo ni indirecto, puesto que lo que interesa es la existencia de un perjuicio efectivo.

Este perjuicio efectivo se dará si en la realidad de los hechos el impuesto no pudo ser trasladado, mientras que si la traslación se produjo, el perjuicio desapareció.

Es decir, no se puede confundir el concepto de "impuesto trasladable" con el de "impuesto trasladado". Lo primero implica una posición tomada de antemano, según la cual ciertos impuestos tienen la cualidad de poder ser trasferidos, mientras que otros no la tienen. Aquí está el equívoco de la Corte, que descarta la confiscatoriedad de impuestos indirectos por ser "trasladables", cosa que no siempre es así, como bien hace notar García Belsunce.

En cambio, el concepto de "impuesto trasladado" se refiere a una situación de trasferencia impositiva que se ha configurado en la realidad con prescindencia del tipo de impuesto de que se trate.

Y si el impuesto fue traspasado, ya no incidió efectivamente en el patrimonio, y no puede fundar una inconstitucionalidad por confiscatoriedad.

2) Así como puede darse la confiscatoriedad por la exorbitancia de un impuesto, igual situación se puede configurar cuando el exceso se origina por la presión sobre el contribuyente de un conjunto de tributos. Sobre este tema se debatió en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Conforme a lo que allí se decidió, el conjunto confiscatorio de tributos no puede integrarse por aquellos que fueron trasladados, ya que ellos no incidieron económicamente en el patrimonio afectado (recomendación quinta).

3) La traslación impositiva fue tomada por la Corte como fundamento de una repetición fallada en favor de la repitiente. Se trataba del impuesto provincial sobre los ingresos brutos, y el alto Tribunal se basó en que la contribuyente no pudo trasladarlo por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete. Ante esto, el tributo provincial entró en colisión con la ley de coparticipación, por tratarse de un impuesto local que incidió sobre materia imponible ya sujeta a imposición nacional (caso "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c. Provincia de Buenos Aires", fallo 13/11/86, en "Derecho Fiscal", t. XLII, p. 255).

4) También consideró en algún momento la jurisprudencia de la Corte que para la procedencia de la acción de la repetición (por cualquier causa que se intentara), el contribuyente debía haber soportado efectivamente la prestación tributaria, sin trasladarla a terceros. Incluso se exigió que el repitiente demostrara la inexistencia de la traslación para que la repetición fuera viable (caso "Mellor Goodwin", fallo del 18/10/73, "Fallos", 287-79).

Sin embargo, este criterio fue rectificado por el mismo Tribunal en la causa "PASA, Petroquímica Argentina S.A.", del 17/5/77 ("Fallos", 297-500, "Derecho Fiscal", t. XXVII, p. 134), en la cual dijo que el interés para repetir existe, con independencia de saber quién soporta el impuesto.

Las situaciones mencionadas demuestran la trascendencia jurídica de la traslación, ante lo cual no compartimos la posición de ciertos juristas que se encierran en la actitud irreal de pretender desentenderse por completo de la traslación, por considerarla económica y ajena a lo jurídico.

8. AMORTIZACIÓN Y CAPITALIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS. — La amortización y capitalización de los impuestos son dos fenómenos contrarios producidos por la aplicación o derogación de un impuesto sobre un inmueble o un bien de capital que produzca renta.

a) La *amortización* consiste en que la aplicación de un nuevo impuesto sobre los bienes mencionados *supra*, disminuye su renta y consiguientemente su valor venal. Por ejemplo, un inmueble alquilado produce determinada renta anual (el importe del alquiler que paga el inquilino, menos los gastos de manutención del inmueble). Si surge un nuevo gravamen antes inexistente o se incrementa un gravamen preexistente, la renta del inmueble se ve disminuída. Como, a su vez, el valor venal de los inmuebles se establece teniendo en cuenta, entre sus pautas fundamentales, la renta que ellos producen, es lógico deducir que a menor rendimiento, menor valor patrimonial.

b) La *capitalización*, inversamente, consiste en el incremento que se produce en el valor de un bien de capital, como consecuencia de la supresión o disminución de un impuesto que gravaba su renta. Conforme dijimos, rendimiento y valor venal están íntimamente relacionados, y a mayor renta, mayor precio del bien.

9. EFECTOS POLÍTICOS, MORALES Y PSICOLÓGICOS. — Si bien el impuesto surge de la voluntad unilateral del Estado, los hechos han demostrado la importancia que tiene la aquiescencia de los particulares a la norma impositiva (Ahumada, *Tratado*..., t. I, p. 321).

a) Puede, así, observarse *las importantes reacciones políticas* que han provocado en la historia los sistemas fiscales, produciendo motines, levantamientos armados y verdaderas revoluciones sociales. La chispa que provocó la guerra de la independencia de los Estados Unidos se debió a imposiciones sobre el comercio del papel, del vidrio y del té. La Revolución Francesa, entre sus numerosas causas, tuvo una de carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz. El levantamiento de Nápoles de 1777 fue influído notoriamente por el descontento popular que provocó un impuesto sobre las frutas.

b) *Desde el punto de vista moral*, muchas veces un sistema impositivo puede sacrificar parte de sus recaudaciones persiguiendo objetivos de moralidad pública. Por ejemplo, cuando se establecen altos impuestos sobre ciertas clases de consumo, como el del alcohol y de los cigarrillos. En muchas ocasiones quizá sería más provechoso mantener impuestos de más bajo monto, con lo cual se estimularía

el consumo y aumentarían las entradas, pero tratándose de productos nocivos, se tiende más bien a restringir su consumo. La influencia fiscal sobre la moralidad y costumbres de la población ya fue vislumbrada por John Stuart Mill, quien en 1859, al tratar los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, afirmaba que era deber del Estado —al seleccionar los gravámenes sobre el consumo— considerar qué artículos eran decisivamente dañosos para la salud más allá de una moderada cantidad, y que la fuerte imposición sobre ellos era no sólo admisible sino también aconsejable.

c) Desde el *punto de vista psicológico* hay situaciones que el Estado aprovecha para su objetivo fiscal. Así, cuando los impuestos al consumo se incluyen en pequeñas dosis en el precio de las mercaderías, el contribuyente ignora estar pagando tal tributo. También son importantes determinados momentos como el de un súbito incremento patrimonial (caso de quien gana una rifa o una lotería), en que la imposición prácticamente no se siente. Por otra parte, la ignorancia del contribuyente sobre los complejos fenómenos de la traslación, puede también llevarlo a la ignorancia de que ciertos aumentos de precios que soporta se deben a que ha pasado a constituirse en el contribuyente *de facto* de un determinado impuesto. El profesor Puviani (*Teoría...*, ps. 41 y ss.) ha efectuado agudas observaciones sobre los efectos psicológicos de los impuestos. Entre sus muchas felices frases, no resistimos reproducir la siguiente, por la ironía que encierra: "De modo que el arte financista ha dado prueba de un conocimiento exquisito del espíritu humano y también de un fino sentido de la ley económica del mismo medio, al haber acercado el pago de una parte importante de los impuestos a un buen número de aquellos momentos en que el contribuyente, bajo la fascinación de placeres inmediatos e intensos, dispone de los bienes materiales con una generosidad inusitada" (p. 114).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO IV

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ARAÚJO FALCÃO, Amilcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, cit.

— *Considerações em torno da teoria jurídica da taxa*, en "Revista de Direito Publico", San Pablo, nº 9 (1969).

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1970.

COSCIANI, Cesare: *El impuesto directo en el cuadro de un sistema tributario*, en revista "Impuestos", t. 21, p. 1 (1963).
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, Méjico, 1969.
DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, cit.
FLORES ZAVALA, Ernesto: *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, cit.
GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.
JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, 1969.
— *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943.
MILL, John Stuart: *Principios de economía política*, cit.
MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, cit.
NAVARRO, Sacha: *Teoria geral do tributo*, en Revista dos Tribunais, San Pablo, 1982.
PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, Madrid, 1968.
POSADAS BELGRANO, G. A.: *Derecho tributario*, Montevideo, 1959.
PUGLIESE, Mario: *Instituciones de derecho financiero*, etc.
PUVIANI, Amilcare: *Teoría de la ilusión financiera*, cit.
SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Impuestos directos e indirectos*, en "Hacienda y Derecho", t. II, p. 429.
SELIGMAN, Edwin: *Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos*, en *Ensayos sobre economía impositiva*, de MUSGRAVE y SHOUP, Méjico, 1964.
TARANTINO, Jacinto R.: *La evasión legal del impuesto*, en *Omeba*, t. XI.
VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, cit.
VILLEGAS, Héctor B.: *Derecho penal tributario*, Buenos Aires, 1965.

Capítulo V

LOS TRIBUTOS (cont.). LAS TASAS. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES. LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

1. **Las tasas.** Noción general. — *Es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización.* Ello se debe, en parte, a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos. Por otra parte, también influye el arbitrio del legislador, que en diversos países crea presuntas "tasas" caracterizadas de distinta manera, graduadas en virtud de criterios dispares, con nombres que no siempre responden a la realidad del instituto, recaudadas por organismos diferentes y mediante procedimientos disímiles.

Esto torna muy dificultosa la labor del teórico cuando pretende encontrar las uniformidades del tributo, y mucho más difícil resulta el problema si se quiere dar a la noción de "tasa" un contenido de carácter uniforme, mediante la comparación internacional.

La caracterización correcta de la tasa tiene importancia, no obstante su poca significación económica actual como fuente de ingresos. Por lo pronto, los municipios las utilizan en forma preponderante en la esfera de su competencia, cubriendo con ellas la mayor parte de sus erogaciones; por otra parte ciertas leyes que establecen exenciones tributarias en favor de entes oficiales, las limitan a los impuestos, pero no las extienden a las tasas.

En el orden internacional, las mutuas exenciones que suelen otorgarse entre sí los Estados con respecto a diplomáticos y cónsules, tienen vigencia con relación a impuestos, pero no la suelen tener en cuanto a tasas.

En otros países, como en el Uruguay, la cuestión presenta importancia fundamental, ya que los gobiernos departamentales están facultados a crear tasas, pero no impuestos, siendo de destacar

que en la Argentina es controvertida la cuestión de si las municipalidades sólo pueden crear tasas, o están facultadas también para el cobro de impuestos (ver capítulo XIV, punto 4).

Además de estas razones, la caracterización correcta de la tasa tiene trascendencia en virtud del tan necesario perfeccionamiento en la construcción jurídica de la tributación.

A modo de noción general, diremos que según nuestra concepción, *la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.*

2. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LA TASA. — 1) En primer lugar, hacemos resaltar el carácter *tributario* de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general que dimos del tributo, que la *tasa es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio* (ver capítulo IV, punto 1). La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio. Muy importante doctrina —sin embargo— olvida este punto fundamental cuando afanosamente intenta buscar diferencias entre tasas y precios.

2) En segundo lugar, el mismo carácter de tributo de la tasa torna esencial que únicamente pueda ser creada *por ley*. Esto que parece elemental, ha sido, sin embargo, dejado repetidamente de lado por la jurisprudencia (ver "Fallos", t. 225, p. 668; "La Ley", t. 37, p. 363), y ha provocado justificadas reacciones doctrinales (ver Jarach, *Curso*..., t. 1, ps. 95 y 103).

3) En tercer lugar, la noción de tasa que propugnamos, conceptúa que su hecho generador *se integra con una actividad que el Estado cumple* y que está vinculada con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante es quizá el elemento caracterizador más importante para saber si al enfrentarnos con determinado tributo estamos realmente ante una tasa. Sobre esto la doctrina y jurisprudencia son coincidentes. La Corte Suprema de la Nación ha sostenido que es de la naturaleza de la tasa que su cobro corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente ("Fallos", 234-663). Por su parte, la Suprema Corte de Buenos Aires ha dicho que carece de causa y viola el derecho de propiedad garantizado por la Constitución nacional, la tasa municipal por inspección de comercio e industria que se cobra sin haberse prestado el servicio correspondiente (revista

"Impuestos", t. 28, p. 303, y t. 29, p. 1079). Esa actividad debe ser efectivamente prestada y no puede ser meramente potencial. En tal sentido, concordamos con Jarach, quien al analizar el M. de C.T.A.L. afirma que le parece inaceptable que la tasa pueda justificarse en un servicio individualizado pero meramente potencial, agregando que tal doctrina ha sido la defensa esgrimida habitualmente por los municipios de la República Argentina para justificar tasas recaudadas por servicios no prestados (Jarach, *Análisis...*, en "Impuestos", t. 29, p. 198).

Alguna doctrina, sin embargo, está en contra de esta posición, sosteniendo que la tasa puede surgir tanto de la prestación efectiva como "potencial" del servicio (así lo propone el art. 16 del M.C.T.A.L., y con ello está de acuerdo —entre otros— Valdés Costa en su *Curso...*, t. 1, ps. 321 y 322).

Otro problema que puede plantearse en relación a la "actividad estatal vinculante" es el problema de la *carga de la prueba* sobre la efectividad o no de la prestación del servicio.

Tradicionalmente, la jurisprudencia sostuvo que la carga de la prueba con relación a la prestación del servicio correlativo a la tasa, correspondía al contribuyente (ver, por ejemplo, fallo contenido en "J.A.", t. 1966-II, p. 528). Pero en el caso "Llobet de Delfino, María T., contra Provincia de Córdoba", del 28 de noviembre de 1969, la Corte Suprema nacional —en posición que compartimos— afirmó que con respecto a una tasa de servicios por inspección veterinaria preventiva que cobró la provincia demandada, ésta *no acreditó, como le correspondía*, la efectividad de los servicios invocados. Esa circunstancia —agregó la Corte— es suficiente para declarar la ilegitimidad del cobro efectuado. Comentando este fallo, Carlos M. Giuliani Fonrouge hace notar que hasta el momento del fallo los tribunales argentinos arrojaron sobre el actor la carga de la prueba de la "no prestación de los servicios", por presumir su prestación, situación que se ha invertido en el caso comentado, manifestándose el autor citado acorde con esta última jurisprudencia sentada por la Corte Suprema nacional (ver el fallo y comentario citados en revista "Impuestos", t. 28, p. 303). No obstante la posición del más alto tribunal del país y de la justicia que la informa, algunos fallos posteriores han mantenido la criticable teoría de que el contribuyente debe probar la no prestación del servicio. Así lo ha resuelto, por ejemplo, el Tribunal Superior de Córdoba en los autos "Banco Social de Córdoba c. Municipalidad de Córdoba. Inconstitucionalidad" (fallo del 5/8/83, publicado en "Diario Jurídico" de Córdoba,

nº 316). Se ha sostenido allí que no es cierto, por un lado, que los hechos negativos sean de imposible demostración y, por otro, que el contribuyente pudo acreditar "innumerables indicios" de la no prestación del servicio, con posibilidades "acaso mayores" que el propio fisco.

Esta tesis no puede aceptarse. En el caso concreto, la tasa se cobraba por la prestación del servicio de "inspección general e higiene". ¿Qué prueba, aun indiciaria, pudo aportar el contribuyente de la falta de prestación de un servicio estatal que no deja huella? Lo contrario sucede con el Estado, que siempre tiene a su alcance el testimonio de los inspectores que desarrollaron la tarea, las actas labradas a tal efecto, la demostración del costo de los trabajos y toda la documentación avalante.

4) En cuarto lugar, se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que *el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.*

Así lo dispone el M.C.T.A.L., al afirmar en su art. 16 que "... su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación...". El profesor Valdés Costa se halla en esta posición, sosteniendo que no se concibe que el producto de una tasa se destine a fines ajenos a aquellos para cuyo funcionamiento constituye su único presupuesto. Afirma Valdés: "Si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa" (*Curso...*, t. I, ps. 315 y 316).

Discrepamos, sin embargo, en este aspecto, con el distinguido profesor uruguayo. Creemos que una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden.

Una vez logrado el fin perseguido mediante el tributo, que es la obtención del recurso, el tributo se agota en su contenido y cesa el aspecto tributario de la actividad financiera, porque todo lo atinente al destino y administración del recurso ya obtenido es materia de orden presupuestario, y no tributario (de acuerdo en cuanto a este enfoque, Becker, *Teoría...*, p. 260; Cortés Domínguez, *Ordenamiento...*, p. 178).

Será, en efecto, la ley presupuestaria la que indique si determinados recursos se afectarán a gastos determinados o si ingresarán en rentas generales, de manera tal que todos los ingresos —sin discriminación— entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones (debe hacerse notar que la ley presupuestaria

argentina adopta como principio general el de no afectación de recursos, según lo dispone el art. 3, punto 1, del decreto-ley 23.354).

Creemos, en consecuencia, que en nada puede alterar la esencia de un tributo el destino que se resuelva dar a los fondos obtenidos, y por ello no estamos acordes con la fórmula del M.C.T.A.L. en este aspecto y con la opinión del Dr. Valdés Costa, para quien el punto "destino de los fondos" es elemento caracterizador y esencial de la tasa. Al contrario, coincidimos con Ferreiro Lapatza, para quien las tasas son tributos "cuyo producto debe ser empleado para financiar los gastos del Estado en general, sin afectaciones particulares" (autor cit., *Curso...*, p. 358).

El profesor Dino Jarach —por su parte—, que expresó en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario su disconformidad con el Modelo en el punto "destino de los fondos", expuso importantes argumentos impugnativos que pueden consultarse en su *Análisis del M.C.T.A.L. OEA/BID* (revista "Impuestos", t. 29, ps. 189 y ss., especialmente p. 198).

5) En quinto lugar, creemos que es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que *el servicio sea "divisible"*, aunque, en realidad, esta característica surge implícita de la naturaleza "particularizada" del servicio estatal que da lugar al tributo en estudio.

En tal sentido, es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que si el servicio que da lugar a la tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna. Como bien dice Giannini, la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo podrá comprobarse en los servicios que se consideran divisibles (*Instituciones...*, p. 51).

6) En sexto lugar, corresponde examinar nuestra adhesión a la tesis de que la actividad estatal vinculante *debe ser inherente a la soberanía estatal.*

Consideramos que este punto debe ser tratado con la mayor objetividad posible, puesto que se trata de un problema muy controvertido y dor le los argumentos en uno y otro sentido son de gran peso.

a) Alguna doctrina se pronuncia en contra de la exigencia según la cual los servicios que dan lugar a tasas deben ser inherentes a la soberanía del Estado. Así, Jarach, que se halla en esta tesitura, se pregunta cuáles son, en la moderna doctrina constitucional y política, los fines inherentes al Estado. Afirma este tratadista que los

cometidos del Estado han sufrido en los últimos decenios una sustancial ampliación, y nada impide que ciertos objetivos considerados otrora como confiados exclusivamente a la actividad de los particulares, sean hoy reconocidos como tareas ineludibles del Estado (*Análisis*..., en rev. "Impuestos", t. 29, p. 198).

El profesor uruguayo Gabriel Giampietro Borrás (*Las tasas*..., p. 514) tampoco admite que las tasas deban corresponder únicamente a servicios estatales inherentes a su soberanía. Manifiesta que esta concepción excluye del campo de las tasas múltiples actividades (como trasportes, comunicaciones, educación, etc.), que según la opinión de importante doctrina y de la legislación de muchos países, dan lugar a tasas.

b) La teoría opuesta sostiene, por el contrario, que sólo los servicios inherentes a la soberanía estatal pueden dar lugar a tasas. Tal concepción ha sido defendida por Mario Pugliese (*Le tasse*..., ps. 63 y 64), aceptada por autores como Ramón Valdés Costa (*Curso*..., t. 1, p. 302), y recibida por el Modelo de C.T.A.L. (art. 16). Por nuestra parte, también nos adherimos a esta postura.

Nuestra idea es, en síntesis, la siguiente. Aun admitiendo la moderna concepción intervencionista que amplía el campo de acción del Estado y que torna indispensable su obligación de actuar promoviendo el bienestar general (ver, al respecto, capítulo I, punto 2), aun aceptándolo como verdad indiscutible, creemos factible efectuar una clara división según la diferente entidad de las necesidades públicas que el Estado debe satisfacer.

Algunas, como la defensa de la soberanía ante ataques externos, la administración de justicia y el orden interno, son necesidades públicas absolutas, y si el Estado no las satisface, deja de existir como tal, por lo menos en el concepto de lo que se considera Estado de derecho.

Las actividades que interesan al progreso y al bienestar general (necesidades públicas relativas) se cumplen también obligatoriamente en el Estado moderno, pero dentro de los límites de las posibilidades materiales y sin que la falta de cumplimiento afecte su subsistencia, desde el plano jurídico.

Dejando de lado la actuación relativa a la defensa externa de la soberanía, que es indivisible, encontramos dos tipos de actividades inherentes a la soberanía que al ofrecer la posibilidad de divisibilidad pueden dar lugar a tasas. Ellas son las actuaciones relativas al poder de policía (actos administrativos en sentido estricto) y las referidas a la administración de justicia con poder de imperio.

En ambos casos, el Estado tiene la obligación jurídica de prestar los servicios, porque es imprescindible que lo haga y porque así surge de las normas constitucionales y legales pertinentes. Ese carácter de actividades que no puede dejarse de prestar, lleva, por lógica consecuencia, al principio de *la presunción de su gratuidad.* Porque si el Estado debe prestar esos servicios tan trascendentales que afectan su propia subsistencia, no puede subordinar su prestación a que sean retribuídos o no. Pero *sí puede establecer gravámenes en ocasión del cumplimiento de tales actividades y hacerlos pagar a las personas concretas con respecto a las cuales la actividad de algún modo se singulariza.*

Quiere decir que el principio de gratuidad se modifica al cobrarse "tasas", pero sólo porque una ley así lo decide. Por esta razón, es posible admitir que la tasa sea realmente un tributo. Ello es porque la circunstancia de que se obligue a pagar sumas de dinero a las personas con respecto a las cuales la actividad se particulariza, no emana de la presunción de onerosidad del servicio, sino de la innegable facultad del Estado de imponer gravámenes, es decir, de invadir coactivamente los patrimonios particulares.

3. DIFERENCIA CON EL IMPUESTO. — La diferencia más evidente consiste en la vinculación de la tasa con una actividad estatal cuyas características hemos descrito, actividad, ésta, que no existe en el impuesto, lo cual lleva al jurista brasileño Geraldo Ataliba a decir que se trata (el impuesto) *de un tributo no vinculado.*

Se ha pretendido encontrar otras diferencias que no responden, sin embargo, a la realidad de lo que es esencialmente la tasa. Por ejemplo, se ha argumentado que una diferencia entre ambas figuras es la *ventaja* que proporciona la tasa y que no existe en el impuesto (sostiene este criterio, entre otros, Berliri, *Principios...*, t. 1, p. 447).

Pero si bien es cierto que en la mayoría de los casos el obligado obtiene provecho del servicio que da lugar a la tasa (por ejemplo, el pago de la tasa que se cobra para autorizar la utilización de espacios públicos para propaganda), en otras ocasiones ese provecho no se da en absoluto, y ello no altera la naturaleza de las sumas que se ve obligado a pagar el contribuyente, por el solo hecho de particularizarse la actividad a su respecto (por ejemplo, tasa por sellado que paga quien tramita una autorización administrativa que le es denegada, o la tasa por sellados de actuación que paga el perdidoso en juicio civil o el condenado en juicio penal). Pensamos, de acuerdo con importante doctrina (Giannini, Valdés Costa, Giuliani Fon-

rouge), que la ventaja o provecho no constituye la esencia de la tasa y no es elemento válido para diferenciarla, en todos los casos, del impuesto.

Tampoco es nota característica de la tasa y diferenciadora del impuesto, el hecho de que la tasa sea *voluntaria*, puesto que su cobro depende de que el particular demande el servicio.

A veces es cierto que la tasa surge de la voluntariedad, en cuyo caso se diferenciaría del impuesto por tal razón; pero esa regla no tiene valor constante, puesto que como la voluntariedad no constituye la esencia de la tasa, puede darse el caso de tasas exigidas con motivo de servicios que si bien se particularizan con respecto a determinada persona que se ve obligada a su pago, no dependen en absoluto de la concreta solicitud del sujeto en cuestión. Tal lo que sucede, por ejemplo, con el control de pesas y medidas, con las inspecciones de tipo higiénico, con las tareas de salubridad y desinfección, o en el caso de la actuación penal respecto al imputado o a la justicia civil en cuanto al demandado perdidoso (coinciden con lo expresado, entre otros, Giannini, Giuliani Fonrouge, Trotabas, Valdés Costa, Giampietro Borrás, Tesoro. En contra: Berliri).

4. DIFERENCIA CON EL PRECIO. — La tasa es indudablemente el tributo más cercano a los ingresos de derecho privado denominados "precios", y de allí que la distinción entre uno y otro sea uno de los más intrincados problemas del derecho tributario. Cabe advertir que la discriminación no encierra una mera cuestión teórica, sino que, al contrario, la adscripción de un ingreso a una u otra categoría, constituye una premisa necesaria para resolver varias cuestiones prácticas. Por ejemplo, con respecto al principio "*solve et repete*", el cual, en los países en que rige, se aplica en cuanto a tributos pero no en cuanto a precios, o con relación a la competencia de órganos judiciales o administrativos que resolverán las controversias planteadas y que pueden diferir según que el ingreso sea o no tributario (ver Giannini, *Instituciones*..., p. 55). También puede anotarse diferencias en cuanto a la vía de ejecución en caso de incumplimiento. Será la "ejecución fiscal" si se trata de tasas, pero no corresponderá ese trámite judicial si se trata de precios. De igual manera, y de tratarse de tasa (tributo), existirá prelación del Estado sobre otros acreedores (ver "privilegios" en cap. IX, punto 19), lo que no sucederá respecto de precios.

Este difícil problema ha originado diversas teorías. Entre ellas mencionamos:

a) Algunos teóricos sostienen que hay precio cuando la prestación del servicio deja margen de utilidad, y tasas cuando el producto se limita a cubrir el costo del servicio (Einaudi y Cammeo).

b) Otro criterio sostiene que cuando el Estado presta el servicio en condiciones de libre competencia nos hallamos ante un precio, y que en cambio, cuando lo hace en monopolio, da lugar a tasas (Duverger).

c) Según otra posición, el carácter de tasa o de precio debe deducirse esencialmente del modo en que la relación aparezca legalmente disciplinada, teniendo en cuenta sobre todo su desenvolvimiento histórico. Se sostiene que según el régimen jurídico que se haya adoptado para regular determinada relación, se desprenderá si ésta ha sido configurada con arreglo al esquema del contrato (precio) o de una obligación emanada no de la voluntad de las partes sino directamente de la ley (tasas). En esta posición se hallan Giannini, Giuliani Fonrouge y Ataliba, entre otros.

d) Una última posición diferencia "tasa" de "precio", afirmando que la ejecución de actividades inherentes a la soberanía (que tengan la posibilidad de ser divisibles), sólo puede dar lugar a tasas, y que todas las otras sumas que el Estado exija como contraprestación de un bien, la concesión de un uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no inherente, da lugar a un precio, que podrá ser un *precio público*, pero que no es el tributo denominado "tasa".

Para esta concepción, las sumas de dinero que se exigen, por ejemplo, con motivo de servicios postales, telegráficos, telefónicos, y de comunicaciones en general, de provisión de electricidad y energía, de provisión de gas natural, de agua corriente y servicios cloacales, de instrucción pública, de trasporte estatizados, etc., no son otra cosa que *precios públicos*.

Aceptamos desde el plano conceptual esta última posición, aunque reconocemos que en nuestro derecho positivo varias actividades que no pueden considerarse inherentes a la soberanía dan lugar a prestaciones que los legisladores denominan "tasas".

Así, en la legislación argentina suele considerarse tasas las de barrido y limpieza de las calles, de recolección de basura, alumbrado público, correo y comunicaciones, no así las sumas pagadas en retribución de trasportes y energía eléctrica, existiendo grandes dudas y discrepancias jurisprudenciales sobre la provisión de aguas corrientes y desagües cloacales. Pero los criterios de distinción son caprichosos

y no responden a ningún concepto jurídico racional (ver, al respecto, Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., t. 2, p. 999).

5. CLASIFICACIÓN. — No existe tampoco coincidencia entre los autores con respecto a la clasificación, habiendo autores como Giampietro Borrás y Giuliani Fonrouge que estiman poco útil para la consideración jurídica del tema, el análisis de las muy diversas clasificaciones que ha efectuado la doctrina.

Coincidiendo en líneas generales con las concepciones de Pugliese y Valdés Costa, proponemos la siguiente sistematización de las tasas:

I) *Tasas judiciales*

a) De jurisdicción civil contenciosa (juicios civiles propiamente dichos, comerciales, rurales, mineros, contencioso-administrativos, etc.).

b) De jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, informaciones sumarias, habilitaciones de edad, venias supletorias, etc.).

c) De jurisdicción penal (procesos de derecho penal común y derecho penal contravencional).

II) *Tasas administrativas*

a) Por concesión y legalización de documentos y certificados (autenticaciones, legalizaciones, documentos de identidad, pasaportes, etc.).

b) Por controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales (salubridad, pesas y medidas, seguridad en las construcciones, etc.).

c) Por autorizaciones, concesiones y licencias (permisos de edificación, de conducir, de caza y pesca, de espacio para puestos de venta o para publicidad en la vía pública, etc.).

d) Por inscripción en los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario, de propiedades, etc.).

e) Por actuaciones administrativas en general (sellado por trámites y actuaciones en vía administrativa).

El primer grupo deriva de la actividad jurisdiccional con poder de imperio, que sólo al Estado incumbe, mientras que las segundas emanan del poder de policía en sentido amplio y entendiendo como tal el complejo de medidas reguladoras del orden interno y tendientes primordialmente a proteger la seguridad y sanidad públicas.

6. GRADUACIÓN. — Respecto de este tema retomamos la línea de pensamiento que ya expresamos en nuestro trabajo *Verdades y ficciones en torno al tributo denominado tasa*, publicado en revista "La Información" en enero de 1972.

Comencemos por afirmar que éste sea probablemente el punto más dificultoso de dilucidar sobre la tasa, y de ahí las múltiples teorías contradictorias acerca de la cuestión. Esta dificultad es tan notoria que la propia Corte Suprema nacional ha sostenido disímiles criterios a través del tiempo, conforme se verá seguidamente. En alguna medida la complejidad de la cuestión ha incidido en las variantes en el pensamiento del autor, a quien la profundización de la cuestión y la experiencia de los años trascurridos, han demostrado los peligros de indefinición jurídica, vaguedad científica, e indefensión del contribuyente que encierran la tesis del "equilibrio del costo total del servicio" y de la graduación según la capacidad económica del contribuyente.

Veamos, en primer lugar, cuáles son los criterios sustentados sobre el punto:

a) Una parte de la doctrina (Laferrière, Mehl) sostiene que la tasa debe ser graduada según el valor de la ventaja que por el servicio obtiene el obligado; Pugliese adopta parcialmente esta tesis, ya que si bien no admite que la ventaja pueda tener vinculación con el límite global de la detracción, puede tenerse en cuenta la ventaja particular concretamente disfrutada por el particular (*Le tasse...*, cit., p. 45).

De obtener ventaja el particular en quien el tributo se individualiza, ella puede ser un elemento a tener en cuenta en la fijación del monto, pero como no es característica esencial de la tasa —según hemos afirmado— la obtención de la ventaja, el criterio no será útil en todos los casos, por lo cual pierde su validez general. Tampoco es admisible sostener que en el caso de real obtención de provecho, éste sea el único criterio valorable para la fijación de la cuantía, y por último se debe también tener en cuenta la dificultad en apreciar en cifras el provecho objetivo y subjetivo que proporciona el servicio.

b) Otra teoría sostiene que la tasa debe graduarse por el costo del servicio en relación con cada contribuyente. La Corte Suprema nacional argentina llegó a sostener que es de la "naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio" (ver "Fallos", t. 201, p. 545; t. 234, p. 663).

Autores como Alberto Spota afirman que la "causa" de la tasa es la relación entre el servicio y el *quantum* de lo percibido (autor cit., *La adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva*, en "J.A.", 1946-IV-148).

Esta teoría sufrió una evolución y la jurisprudencia admitió que aun cuando el monto de la tasa exceda el costo del servicio, la tasa no es jurídicamente inválida (ver "La Ley", t. 94, p. 649), de donde surge la elasticidad de este criterio de medición, que consiguientemente pierde rigor científico. La concepción señalada, en la actualidad, se inclina por afirmar que la relación "costo-importe", aun necesaria como elemento de la tasa, no puede ser una igualdad matemática o una equivalencia estricta. Lo que sí debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos.

Es evidente que el costo del servicio puede ser uno de los elementos valorables para la fijación de la cuantía del tributo y quizá el más importante, pero no el único criterio. Por otra parte, la fijación de lo que se debe entender por "costo" real de un servicio en relación a cada contribuyente, es muy difícil de determinar, y de allí las oscilaciones de la jurisprudencia argentina, que ha debido hacer una serie de disquisiciones al respecto. Así, por ejemplo, se ha afirmado que el costo del servicio a retribuír no es el "costo por contribuyente" sino el gasto total que demanda el funcionamiento del servicio ("La Ley", t. 40, p. 8; t. 95, p. 174), que ese costo no significa sólo los gastos de la oficina que presta concretamente el servicio ("La Ley", t. 45, p. 301), ni que debe medirse en relación a las inspecciones concretas realizadas cuando la tasa se cobra por un servicio de fiscalización ("La Ley", t. 96, p. 601). Por otra parte, tampoco es exacto afirmar que el costo (y la consiguiente cuantía) haga a la naturaleza de la tasa o sea su "causa".

En este último aspecto, la doctrina es generalmente coincidente. Giuliani Fonrouge sostiene que la cuantía de la tasa no es elemento que pueda influír en su configuración jurídica (autor y ob. cit., t. 2, p. 992); Valdés Costa dice que esa relación económica "costo-importe" no puede influír en la naturaleza jurídica del tributo, ya que "la cuantía de la contraprestación en sí misma no puede determinar un cambio de naturaleza jurídica" (autor y ob. cit., t. 1, p. 316); Gabriel Giampietro niega a la "cuantía" el atributo de formar parte, como elemento integral y característico de la noción de la tasa, y por lo tanto niega que "el devengo mude su naturaleza al vaivén siempre oscilante de su magnitud económica" (autor y ob. cits., p. 48).

Creemos que las consideraciones precedentemente expuestas son exactas, puesto que la cuantía de la tasa no hace a su naturaleza como figura tributaria. Esa fijación es el resultado de la valoración política del legislador, tal como sucede en los demás tributos.

Pero eso no quiere decir que —tal como sucede en todos los tributos— esa fijación de monto no tenga sus límites. Sólo que, como bien dice Giampietro, tales límites hacen a su legitimidad, pero no a su naturaleza.

Ello es lógico si se tiene en debida cuenta la diferencia que existe entre un tributo en su estructura objetiva y la forma como es graduado en los casos concretos. Por ejemplo, un impuesto puede ser confiscatorio y en tal caso declarado ilegítimo y anulado su cobro por vía judicial, pero no por ello dejará de ser el tipo tributario "impuesto", atento a su construcción objetiva, no alterando su esencia el hecho de que su utilización concreta resulte ilegítima por haber sido cuantitativamente fijado en forma confiscatoria.

La tasa tiene también límites que son naturales a su propia conformación objetiva y que están referidos a su cuantía. Esos límites deben partir de la noción básica según la cual ella es un tributo vinculado, estando constituído su hecho generador por una determinada actividad estatal que puede ser individualizada con respecto a determinada persona. De allí que la fijación del monto no pueda tomar en cuenta circunstancias inherentes a la persona o a los bienes del obligado (que son hechos generadores del impuesto), sino únicamente circunstancias atinentes a la actividad vinculante en sí misma, por ser ella, y no otra cosa, lo que genera la obligación de tributar tasas.

Resulta indudable, entonces, que la base de medición de las tasas debe estar relacionada con su hecho generador (la actividad vinculante), así como, en los impuestos, tal base de medición se conecta con situaciones relativas al sujeto pasivo, a sus bienes o actividades, que son consideradas hechos imponibles por la ley.

En consecuencia, tales criterios de graduación tendrán en cuenta una serie de aspectos relativos a la actividad que desarrolla el Estado y al servicio que surge prestado como consecuencia de tal actividad. Podrá ser la importancia o necesidad del servicio, la jerarquía del órgano estatal que lo ejecuta, el grado de utilidad que el servicio presta a la colectividad en general, la utilidad que él significa para el individuo en quien la actividad se singulariza (en caso de existir tal utilidad, ventaja o provecho), el costo general del servicio y el costo por individuo (si fuera factible de establecer), etc. En defi-

nitiva, todas las circunstancias relativas a la actividad estatal que sean útiles como elementos valorativos para que el legislador decida en qué medida razonable deben contribuír a solventar los gastos del Estado, aquellos que concretamente se ven afectados directamente por dicha actividad y los servicios consiguientes.

De la consideración precedente, deducimos como lógica conclusión que para que la tasa sea legítima, y no arbitraria, *tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante.* En alguna oportunidad la jurisprudencia ha sostenido que "es de la esencia de la tasa su correlación aproximada con el servicio. Cuando ella se altera, aquélla pierde su causa y su cobro es ilegítimo e inconstitucional en la medida que exceda la proporcionalidad debida" (C. F. de Rosario, fallo del 2/8/65, contenido en "La Ley", t. 120, p. 358).

Lo que en cambio resulta jurídicamente inadmisible es que la graduación de la tasa tenga en cuenta la mayor o menor riqueza del obligado, o sea, en otros términos, su capacidad contributiva.

Es indudable que en ejercicio de su poder fiscal el Estado puede elegir, para solventar sus gastos, la forma tributaria no inconstitucional que más convenga a los lineamientos de su política fiscal, pero al mismo tiempo es necesario que el sistema tributario tenga cierta coherencia desde el punto de vista jurídico. Los servicios que el Estado presta a la colectividad, inherentes o no a su soberanía, pueden ser financiados con cualesquiera de sus recursos, los principales de los cuales son —evidentemente— los tributarios. Si se trata concretamente de servicios inherentes a su soberanía, ya sean divisibles (como la administración de justicia) o indivisibles (como la defensa militar), ellos son en principio gratuitos, porque hacen a su esencia, y su financiación provendrá principalmente del más importante de sus recursos tributarios, que es el impuesto. Para distribuír la carga impositiva, el legislador dentro de las valoraciones que le son propias, recurrirá, sin embargo, a todos aquellos elementos que trasformen esa distribución en lo más justa posible, para lo cual tendrá en cuenta preponderantemente la capacidad contributiva real o presunta de los obligados a contribuír. De donde surge que tales personas, coercitivamente llevadas a tributar mediante impuestos, están contribuyendo al financiamiento de los servicios indivisibles del Estado, por un lado, pero también al funcionamiento de los servicios divisibles que en la mayoría de los casos sólo ilusoriamente podrán financiarse íntegramente con tasas.

Por ésta razón, si el Estado resuelve recurrir a un tributo diferente como forma de lograr otros ingresos, además de los impositivos, y para ello se vale de la circunstancia concreta del ejercicio de determinadas actividades que presta obligatoriamente, pero que son divisibles y susceptibles, por lo tanto, de ser singularizadas en lo que respecta a determinadas personas, la tributación que se exige a esas personas que se ven involucradas por el servicio, *no puede ser también graduada por su mayor o menor riqueza, puesto que esa misma potencialidad económica ya ha sido tenida en cuenta para la aplicación de los impuestos que tales personas han abonado, habiendo ellas contribuído también (al igual que el resto de los contribuyentes) a financiar ese mismo servicio respecto al cual ahora quedan afectadas.* Que paguen una suma tributaria "extra" por esa especial afectación del servicio a su respecto, es equitativo, pero que vean acrecentada o alterada su obligación de tributar, por su situación patrimonial ya tenida en cuenta al cobrárseles el impuesto, y que nada tiene que ver con el servicio concreto que les atañe, es una superposición tributaria inaceptable que trae una situación tributaria injusta y que se presta a abusos y a la muchas veces irracional doble imposición interna.

Aparte del inevitable problema de superposición que se crea y que contribuye a elevar la presión fiscal individual en forma inconveniente, se da otra situación que puede ser ilegítima, cual es el hecho de que, basándose la graduación de la tasa en la potencialidad económica del obligado, *el monto de ella llegue a resultar manifiestamente desproporcionado con el servicio recibido.* A veces la jurisprudencia argentina se ha alzado contra esta situación arbitraria resolviendo que "no acreditada en autos, ni aproximadamente la proporcionalidad necesaria entre el servicio posible y la tasa, resultando evidente una desproporción extraordinaria que justifica la resistencia al pago por la demandada, la suma que ésta deberá abonar, será fijada por el tribunal ("La Ley", t. 120, p. 358).

En el Brasil, los abusos de los Estados y municipios dieron lugar a las más severas críticas de la doctrina y a resoluciones jurisprudenciales que corrigieron las distorsiones, fulminando de inconstitucionalidad varias falsas tasas, que encubrían verdaderos impuestos.

Para dar término a esta situación, el Código Tributario nacional brasileño, en su art. 77, prohibió que las tasas tuvieran la misma base de cálculo y el mismo hecho generador que los impuestos, mientras que la Constitución estableció que para la cobranza de las

tasas no se podía tomar como base de cálculo la que haya servido para la incidencia de los impuestos.

No sucede, en cambio, lo mismo en la República Argentina, donde la falta de normas claras y precisas con respecto al instituto tributario de la tasa ha traído una serie de concepciones erróneas en cuanto a su graduación, las cuales han sido avaladas por la jurisprudencia. Se ha admitido así que ciertas tasas se graduarán según la productividad económica de la explotación que determina el servicio según la capacidad económica del contribuyente, lo cual llevó a que se considerasen válidas tasas de inscripción de negocios medidas por los ingresos brutos del contribuyente, o de inspección de motores según el capital en giro de la empresa.

Los argumentos que se han dado para justificar este tipo de resoluciones no son convincentes. La Corte ha dicho, por ejemplo, que la graduación de la tasa según la capacidad contributiva tiende a cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, "equilibrando de este modo el costo total del servicio" ("La Ley", t. 83, p. 348). Es evidente que ese "equilibrio del costo total del servicio" no es otra cosa que una ficción y configura lo que destaca Giuliani Fonrouge: "Un prodigio de equilibrio jurídico para conciliar los arbitrios legislativos con ciertos conceptos tradicionales" (autor y ob. cits., t. 2, p. 991).

En definitiva, creemos que graduar las tasas sobre la base de la capacidad contributiva es incorrecto y origina confusión entre figuras específicas que deberían estar diferenciadas, como lo exige la debida construcción de la ciencia jurídica tributaria; además puede dar lugar a superposiciones tributarias confiscatorias y a fallas estructurales del sistema en su conjunto, aspectos estos últimos que influyen en detrimento de una coherente política fiscal.

7. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. NOCIÓN GENERAL. — Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Como dice Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. II, p. 1004), este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo, una pavimen-

tación) se produce —o así lo supone el legislador— una valorización de ciertos bienes inmuebles o un beneficio personal de otra índole. Lo mismo ocurre en caso de crear entes de regulación económica o para fomento de determinada actividad. En todos estos casos, y como hace notar Valdés Costa (*Curso...*, t. I, p. 349), la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas.

El *beneficio* es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza, y, por consiguiente, de capacidad contributiva (conf. Llamas, *Las contribuciones...*, ps. 82, 83 y citas bibliográficas de nota 105). Es destacable, sin embargo, que el beneficio, como criterio material de justicia sólo tiene eficacia en el momento de redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador "conjetura" que la obra, gasto o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado. El beneficio se imagina en virtud de un razonamiento del legislador, que, como presunción, se agota jurídicamente en su pensamiento.

Esto significa que el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente pero no fácticamente. En otras palabras: es irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago (de acuerdo: Cortés Domínguez, *Ordenamiento...*, p. 255).

Pero, eso sí, es imprescindible que el hecho que se tomó como productor del beneficio sea realmente idóneo para originarlo (ver cap. IV, punto 1 A y 1 B), ya que de lo contrario el hecho imponible será de imposible configuración y el tributo será inválido.

Tradicionalmente se ha considerado que esta categoría tributaria está sólo integrada por la "contribución de mejoras". Autores como Seligman y Einaudi limitan el instituto a la contribución de mejoras, aunque este último autor reconoce que no es absurda su extensión a campos más vastos. Concordamos, sin embargo, con la concepción amplia de Giuliani Fonrouge, dado que sería ajeno a la realidad negar carácter tributario a gran número de gravámenes que se adecuan a la contribución especial y que tienen vigencia legal en varios países, el nuestro incluído. Nos limitaremos, sin embargo, por razones de extensión, a considerar las contribuciones de mejoras y las llamadas parafiscales, entre las cuales tienen preponderancia las de seguridad social.

Las contribuciones especiales tienen importancia porque la exacción está vinculada con una ventaja, y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado. Si bien la contribución especial es un tributo, y como tal es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general.

La particularidad de la contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible. Se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna.

Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.

8. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS. — En la contribución de mejoras el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Cuando el ente público construye, por ejemplo, un desagüe, un jardín o plaza pública, abre una ruta, pavimenta, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural, suele haber inmuebles cercanos que se valorizan con el consiguiente enriquecimiento del propietario. Atento a esa circunstancia, se estima equitativo gravar a esos beneficiarios, y se instituye un tributo cuyo hecho generador se integra con el beneficio obtenido por la realización de la obra pública.

Se citan remotos antecedentes de este tipo tributario en el derecho romano y más modernamente en Inglaterra, Francia e Italia. En nuestro país tuvo en algún momento gran importancia y sirvió para el financiamiento de pavimentaciones y aperturas de calles y caminos. Después, las contribuciones de mejoras fueron siendo reemplazadas por impuestos y perdieron gran parte de su trascendencia. Se trata de una institución en retroceso, aunque se le puede computar en favor su vinculación con obras públicas reales de interés común que crean predisposición favorable y vencen resistencias que ciertos contribuyentes podrían tener respecto al impuesto.

9. ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS. — Los elementos necesarios para la configuración correcta de este tributo son los que a continuación se mencionan:

A) *Prestación personal.* — La obligación de pagar la contribución es de carácter personal, como sucede en todos los tributos. Se hace hincapié en esta circunstancia porque en algunas oportunidades se han confundido conceptos, y se ha dicho que la obligación es del inmueble valorizado y no de su propietario, lo cual es erróneo.

La obligación de pagar la contribución de mejoras nace en el momento en que se finaliza la obra pública beneficiante. Si la propiedad se vende estando la obra ya terminada, quien adeuda el gravamen es el vendedor, pero si se finaliza la obra después de la venta, el deudor es el comprador del inmueble valorizado. Así lo ha reconocido nuestra jurisprudencia en numerosos fallos ("La Ley", 75-582; 85-647; 73-257; "Fallos", 220-5).

B) *Beneficio derivado de la obra.* — El monto del beneficio surge de comparar el valor del inmueble al fin de la obra con el que tenía antes de ella. En la práctica, sin embargo, es difícil determinar con exactitud este valor. En estricta verdad, el mayor valor sólo surgirá de la venta del inmueble afectado por la obra, ya que de lo contrario el incremento de valor sólo puede ser fijado aproximativamente.

Las leyes suelen establecer distintos procedimientos para fijar el monto de la valorización, como, por ejemplo, el de la doble tasación (antes y después de la obra), o recurrir a presunciones como la fijación de una alícuota proporcional al valor del inmueble, presumiéndose que esa alícuota es indicativa de la valorización. También es un índice presuntivo de valorización el reparto del costo de la obra entre quienes se considera beneficiados.

C) *Proporción razonable entre el presunto beneficio obtenido y la contribución exigida.* — Es necesario que el importe exigido sea adecuadamente proporcionado al presunto beneficio obtenido. Para determinar esta proporción lo más aproximadamente que resulte posible, las leyes de contribución de mejoras suelen establecer tres pasos:

1º) Se especifica cuáles son los inmuebles influídos o valorizados por la obra pública. Para quitar vaguedad a este criterio se establecen bases concretas, como, por ejemplo, la fijación de un determinado límite geográfico dentro del cual están comprendidos los inmuebles que se considera valorizados.

2º) Se especifica qué parte del costo de la obra debe financiarse por los beneficiarios.

3º) Se establece cómo va a ser distribuída esa porción a cubrir entre esos beneficiarios, para lo cual se recurre a parámetros variables. Puede ser, por ejemplo, la diferencia de distancia en kilómetros o metros de cada inmueble en relación a la obra.

Pero es evidente que estos procedimientos técnicos sólo conducen a presunciones de beneficio. Lo que interesa por sobre todo es que la contribución sea graduada en prudente y razonable relación con el presunto beneficio obtenido por el obligado, ya que éste es el elemento justificativo del tributo. Así lo ha resuelto reiteradamente la Corte ("Fallos", 130-161; 140-175; 142-120; etc.).

D) *Destino del producto.* — Algunos autores, como Valdés Costa (*Curso...*, t. I, p. 356), consideran que es de la esencia de este tributo que el producto de su recaudación se destine efectivamente al financiamiento de la obra. El Modelo de Código Tributario para América Latina recoge este criterio al establecer que "el producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación" (art. 17).

Concordamos, sin embargo, con Jarach en sus críticas al Modelo. Dice este autor (*Análisis...*, p. 189) que es controvertible el requisito de la afectación del producto a la financiación de las obras, y en la práctica ello es imposible o inconveniente. Mucho más razonable —dice Jarach— es la recuperación de los costos de las obras para su utilización en el financiamiento de otras obras futuras, facilitándose así la recaudación de fondos para gastos de inversión con tributos de mayor aceptación por los contribuyentes, por la conciencia que en ellos se crea de la justificación del gravamen en correlación directa con los beneficios que obtienen.

Por otra parte, y si bien el ideal es que los fondos de las contribuciones se destinen a financiar las obras productoras del beneficio u otras futuras, la no afectación no puede conducir a negar validez o especificidad a este tributo. Es aplicable al respecto lo que sostuvimos en relación a la tasa.

10. EL PEAJE. — *a) Noción.* El peaje es un tributo cuyas peculiares características hace necesaria su consideración aparte. En su acepción más amplia y general, significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial o hidrográfica (camino, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.).

b) Antecedentes. El peaje es de antigua data. En la historia de la civilización hay numerosos ejemplos de derechos cobrados a

los usuarios de vías de comunicación. Algunas veces el producto se destinó a financiar la construcción y conservación de tales vías, por entenderse que aun siendo ellas de interés general, era justo que fueran pagadas por quienes las utilizaban. En otras oportunidades, sin embargo (y ello sucedió en la mayoría de los casos en la Antigüedad y Edad Media), significó simplemente uno de los diversos medios empleados para obtener recursos generales, ya sea para los Estados, monarcas o señores feudales. En este último carácter, el peaje funcionaba en realidad como verdadera aduana interior, restringiendo el derecho del tránsito. Los lugares de control y percepción se ubicaban en lugares estratégicos de vías naturales de comunicación, y la obligación de pago se originaba por el solo hecho de circular sin que se ofreciera ninguna contraprestación justificativa; su único fundamento era el dominio político del territorio por donde se debía transitar. Según relatan los historiadores, durante la Antigüedad, se conocieron estos derechos en Egipto, Persia, Bizancio, Grecia y Roma. En la Edad Media, los señores feudales multiplicaron las prestaciones derivadas del uso de vías de comunicación, y sus abusos obligaron a los monarcas a intervenir en su reglamentación. Así, por ejemplo, en Francia, en el siglo XIII, se dispuso que los peajes no pudieran ser establecidos sin consentimiento del rey, debiendo el concesionario asegurar la buena conservación de los caminos y responder de los robos y muertes cometidos en éstos. También en España, el rey Alfonso X se vio obligado a imponer reglas que pusieran límites a los abusos, y especialmente las dificultades que los numerosos peajes ocasionaban al comercio y libre circulación.

Las extralimitaciones consumadas y la obstaculización al tránsito que ocasionaban estas verdaderas aduanas interiores, llevaron a su desprestigio y paulatina extinción. En la época moderna reaparecen los peajes bajo otra concepción. Se organizan sistemas de este tipo no para obstaculizar el tránsito, sino, por el contrario, para facilitarlo e impulsarlo, utilizando los fondos recaudados mediante el sistema de peaje en la construcción y conservación de vías de comunicación. Así lo hizo Inglaterra, que en los siglos XVII, XVIII y principios del siglo XIX mejoró notablemente su sistema vial gracias a este procedimiento; los Estados Unidos, especialmente en los períodos 1780-1840 y 1940-1957, donde el método contribuyó eficazmente a la debida financiación de una excelente red caminera; Francia, que mediante el peaje ejecutó obras públicas diversas; etc.

En la actualidad el peaje se ha generalizado, y muchas de las más importantes obras públicas viales e hidrográficas de comunicación de diversos países, deben su existencia a la financiación mediante su producto. Entre ellas, por ejemplo, el puente bajo el río Mersey en Inglaterra, el camino Berlín-Charlottemburgo en Alemania, la autovía Esterel-Costa Azul en Francia, la "autostrada del sole" en Italia, la autopista Acapulco-México, en este último país, las autopistas Río-San Pablo y San Pablo-Santos en Brasil, la ruta "Interbalnearia" en Uruguay, el túnel subfluvial "Hernandarias" en la Argentina, etc.

Con referencia concreta a nuestro país, las dudas suscitadas en cuanto a la constitucionalidad del tributo llevaron a que el sistema no tuviera, hasta hace relativamente poco tiempo, mucha acogida. Sin embargo, ello no significa que fuera desconocido, y durante el siglo pasado, a partir de la ley 78 de la provincia de Buenos Aires (año 1855), que autorizaba al poder ejecutivo a cobrar, entre otros gravámenes, peajes por el uso público de caminos, se sucedieron diversas leyes, que con carácter general, o con referencia a obras determinadas, autorizaron la percepción de derechos de peaje (ver la detallada enumeración legislativa que efectúa Maffía, *La ley...*, ps. 1173 y ss.). Entre los actos legislativos más importantes sobre la materia, podemos mencionar: la ley 14.385, de 1954, que autoriza a la Dirección General de Vialidad a fijar tasas de peaje para la utilización pública de vías de comunicación; la ley 15.275, de 1960, según la cual y ante diversas obras viales programadas, se faculta al P.E. a recurrir al peaje para concurrir financieramente a su construcción; la ley provincial de Bs. As. 6972, que instituye en dicho Estado el sistema general de financiación de obras públicas mediante peaje; y la ley nacional 17.520, de 1967, que contiene normas específicas de regulación sobre "las concesiones para explotar obras mediante el cobro de tarifas o peajes". El sistema se aplica —como antes dijimos— en el túnel subfluvial "Hernandarias", en el puente sobre el río Colastiné de Santa Fe, en el puente Chaco-Corrientes, está previsto para la financiación del complejo Zárate-Brazo Largo y para otras importantes obras viales. Como bien dice Giuliani Fonrouge, en el tiempo que el sistema lleva de funcionamiento en nuestro país, ha demostrado su eficacia y la aceptación general por parte de los usuarios, que han advertido los beneficios que derivan de las obras realizadas con este medio de financiación (*Derecho...*, t. 2, p. 1017).

10 A. NATURALEZA JURÍDICA. — Los autores disienten en cuanto a la naturaleza jurídica del peaje.

I) Una primera corriente de opinión (Buchanan, Del Prete, Valdés Costa) sostiene que estas prestaciones tienen una naturaleza contractual que las aleja del ámbito tributario y las convierte en *precios*. Dice Valdés Costa: "Desde el punto de vista jurídico, las cantidades que pagan los particulares por la utilización de las obras de vialidad e hidrografía, destinadas a la construcción, conservación y mejoramiento de éstas, no tienen naturaleza tributaria, constituyendo la remuneración de los servicios económicos recibidos por los usuarios. En consecuencia, deben ser calificados como precios en sentido genérico" (*Curso...*, p. 191).

II) Una opuesta posición doctrinal (ampliamente mayoritaria) ubica el peaje entre los *tributos*, pero ello no significa el fin de las discrepancias, por cuanto tampoco hay acuerdo sobre cuál debe ser el encuadramiento dentro de las diferentes especies del género "tributo". Muchos escritores (p.ej., Cincunegui, De Juano, Bielsa, Ahumada, Baleeiro, Tangorra, Jèze, Maffía, Guijarro, Aranda Lavarello, etc.) consideran que el peaje es una *tasa*, otros creen que es una *contribución especial* (así, Giuliani Fonrouge), no faltando quienes ven en esta prestación "un *impuesto* con fines específicos" (por ejemplo, el autor chileno Carvallo Hederra).

Por nuestra parte, y en coincidencia con Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. 2, p. 1020), pensamos que el peaje es genéricamente un tributo, y específicamente un tributo vinculado que puede ser comprendido dentro de las contribuciones especiales.

Es un *tributo* por ser una prestación pecuniaria que el Estado exige coactivamente y ejerciendo su poder de imperio. Recordemos que las vías de comunicación son bienes de dominio público (*supra*, cap. III, punto 4) destinados al disfrute de la comunidad en su conjunto y por naturaleza gratuitos. La alteración de gratuidad puede, sin embargo, ser admisible ante determinadas circunstancias especiales, y entonces el Estado, ejerciendo su poder de imperio, resuelve cobrar sumas de dinero por su uso particularizado.

Es una *contribución especial porque existe actividad estatal vinculante productora de un beneficio individual* que ciertas personas reciben como consecuencia del aprovechamiento de determinadas obras públicas de comunicación. El peaje, en su concepción actual, se percibe generalmente ante la circulación en ciertos vehículos (automotores) en vías de comunicación de peculiares caracte-

rísticas. Puede tratarse, por ejemplo, de *autopistas de alta calidad de diseño que conectan puntos geográficos ya unidos por otras vías terrestres de comunicación.* En tales casos, se ofrece a los conductores los beneficios del ahorro de tiempo, de la posibilidad de viajar en mejores condiciones de seguridad y confort, así como de un menor desgaste del automotor en cuanto a su motor, suspensión, cubiertas, lubricantes, etc. En otros casos, el peaje se percibe *en rutas construídas para unir zonas que antes no lo estaban en forma directa,* generalmente por problemas de altos costos derivados de dificultades topográficas. El provecho que en este caso se ofrece al usuario es el ahorro de tiempo y combustible que le significa transitar por la vía más corta. También se utiliza el sistema de peaje en *otras obras públicas de gran adelanto técnico* (ciertos puentes y túneles subfluviales) *que sustituyen formas anacrónicas o menos perfectas de tránsito* (por ejemplo, el efectuado mediante balsas) y cuyo uso proporciona ventajas que no necesita destacarse.

Si además, y conforme lo demuestra la experiencia actual, los fondos recaudados mediante el peaje se utilizan específicamente para financiar la construcción y conservación de los medios de comunicación vial y, en general, para el mejoramiento de este tipo de infraestructura, está por demás justificado que los singularizados usuarios de tales obras públicas paguen la contribución especial denominada "peaje".

10 B. SU CONSTITUCIONALIDAD EN LA REPÚBLICA ARGENTINA. — La libertad de circulación territorial, derecho expresamente consagrado por nuestra Constitución (arts. 9 y ss.), puede ser objeto de violación si el gravamen del peaje se convierte en un instrumento obstaculizante del libre e irrestricto tránsito de personas y bienes por el territorio de la Nación.

El asunto fue motivo de preocupación doctrinal, y diversos especialistas de derecho público se ocuparon del tema, llegándose a la conclusión casi unánime de que el peaje, como contribución que debe satisfacer el usuario de una obra pública de comunicación, no es violatorio del principio de libertad de circulación territorial. En tal sentido, administrativistas como Bielsa, Villegas Basavilbaso y Marienhoff, constitucionalistas como Bidart Campos, tributaristas como Giuliani Fonrouge, y otros publicistas como Guijarro, Maffía, Cincunegui y Aranda Lavarello. También ésa fue la conclusión a que llegó la VII[a] Conferencia Nacional de Abogados celebrada en Corrientes en 1965. Pero también es casi general la tesitura de que

la constitucionalidad del peaje debe estar sujeta al respeto de ciertas condiciones, aspecto, éste, sobre el cual la uniformidad de criterios desaparece.

En líneas generales, concordamos con la legalidad constitucional de la contribución de peaje, y según nuestro criterio, las condiciones requeridas para ello son:

1) Que el *quantum* del gravamen sea lo suficientemente *bajo* y *razonable* en relación a los usuarios de la obra pública por cuyo aprovechamiento se cobra peaje (es decir, los conductores de los vehículos que la ley determine para cada caso). De tal forma, el tributo no se convertirá en una traba de tipo económico a la libre circulación.

2) Que el *hecho imponible* se integre por la sola circunstancia de circular en los vehículos que la ley determine, con prescindencia de todo otro aspecto relativo al contribuyente. Consiguientemente, la *base imponible* se fijará exclusivamente en función de cada unidad vehicular que utilice la obra pública, con prescindencia de otras circunstancias, como número de personas que viajan en los vehículos, o cantidad o valor de mercadería trasportada.

3) *Que exista vía accesible de comunicación alternativa,* aunque no de la misma calidad de diseño, ni de igual perfeccionamiento técnico o aun cuando la vía de utilización facultativa no sea directa. Pensamos que sería muy difícil hablar de que el peaje no restringe la circulación, si su percepción se efectúa con respecto a una vía de comunicación que constituye el único y exclusivo medio para llegar a determinado punto geográfico del país (descartando el helicóptero, se entiende).

4) Que atento a su naturaleza jurídica de tributo, sea establecido, en cuanto a sus elementos esenciales, por *ley especial previa.*

5) Que sea producto de una *ley nacional si se trata de una vía interprovincial, pudiendo ser facultad provincial únicamente en cuanto a vías de comunicación situadas dentro de su territorio.* No puede olvidarse al respecto que Alberdi, que no se oponía al peaje como forma de obtener ingresos por el gobierno central, criticaba su pluralidad y destacaba la inconveniencia de que en el país existiesen "catorce peajes" a modo de aduanas interiores (*Bases...*, cap. 23, p. 100).

No compartimos, en cambio, la opinión de la generalidad de los tratadistas según la cual también es condición de constitucionalidad del peaje *que su producto sea exclusivamente destinado a costear la construcción y mantenimiento de la obra.* Por supuesto

que, conforme a la experiencia mundial (y también la de nuestro país), la financiación de estas obras de infraestructura mediante la concurrencia del sistema del peaje, ha dado excelentes resultados y es aconsejable, pero si lo que está en juego es la posibilidad de que el gravamen interfiera o no la libre circulación de bienes y personas, es indudable que la afectación del producto a la obra con respecto a la cual el peaje se cobra, en poco altera las cosas.

En tal sentido, podrían darse ciertas situaciones (monto prohibitivo, graduación según el valor de los bienes en tránsito) que fulminarían la libertad de tráfico territorial aun cuando el producto se destinase escrupulosamente a la financiación, mantenimiento o administración de la obra. Inversamente, si el monto de lo recaudado no se destinase a la obra en cuestión, sino, por ejemplo, a obras similares futuras, nadie podría hablar de inconstitucionalidad por tal causal, siempre que se respetasen las condiciones requeridas para que el gravamen no trabe la circulación dentro del país a modo de "aduana interior".

11. CONTRIBUCIONES PARAFISCALES. — Se califican de parafiscales *las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.* Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia, y bajo la denominación de "parafiscales" han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudios, colegios profesionales, etc., o sea, a entidades de tipo social o de regulación económica. Se dan generalmente las siguientes características en cuanto a estas exacciones: *a*) no se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, provincias o municipios); *b*) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Rentas); *c*) no ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

No existe uniformidad en relación a la naturaleza jurídica de estas contribuciones. Morselli (*Le point*..., p. 100) sostiene que las exacciones parafiscales no son tributos. Dice este autor que el tributo tiene un carácter esencialmente político, mientras que estas contribuciones responden a exigencias económico-sociales. Giuliani Fonrouge (*Derecho*..., t. II, p. 1020) sostiene que son tributos, y las hace figurar como "contribuciones especiales", oponiéndose al término "parafiscal". Duverger (*Instituciones*..., p. 86) dice que

si bien este tipo de exacción tiene parecido con la tasa (las cantidades se destinan a un servicio concreto), hay diferencia por la obligatoriedad de la parafiscalidad y la falta de proporción entre la cantidad pagada y la contrapartida obtenida. Concluye sosteniendo este autor que estas contribuciones son "impuestos corporativos". Lucien Mehl afirma, al contrario, la diferencia de la parafiscalidad también con respecto al impuesto. El provecho del impuesto —dice Mehl— se distribuye sobre la colectividad en su conjunto. En cambio, en materia parafiscal el provecho es para un grupo delimitado profesional o social (Mehl, *Elementos...*, p. 201).

La forma más relevante de la parafiscalidad es la llamada *parafiscalidad social*, la cual está constituída por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia, aportes de empresarios a cajas que les otorgan beneficios, aportes de trabajadores independientes, profesionales, etc. Estos aportes se traducen en beneficios que reciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, accidentes, maternidad, muerte, etc. La importancia financiera de estos ingresos es enorme en los Estados modernos, y ello deriva de la ampliación de las funciones de los gobiernos, lo cual los lleva a incursionar en el campo social. Como las posibilidades funcionales del Estado quedan desbordadas ante tal cúmulo de funciones, se ve frecuentemente obligado a delegar algunas de estas funciones creando los organismos parafiscales.

Una idea de la importancia de esta contribución la da el hecho de que en Francia el conjunto de aportes a las cajas totaliza más de la mitad de los ingresos fiscales del Estado. En nuestro país, los importes en concepto de aportes y contribuciones a cajas nacionales de previsión totalizan sumas que superan los montos recaudados en concepto de algunos de los más importantes impuestos nacionales.

Para los obreros, profesionales y trabajadores independientes, los aportes de este tipo equivalen a un gravamen directamente proporcional a sus ingresos, por lo cual producen efectos semejantes a los de un impuesto directo. En cambio, para los patrones, cuando contribuyen a cajas que otorgan beneficios a sus subordinados el aporte parafiscal equivale a un impuesto indirecto cuya base imponible depende del monto total de salarios pagados.

El Modelo de Código Tributario para América Latina incluye entre las "contribuciones especiales" no sólo la "contribución de mejora", sino también la contribución "de seguridad social". Define

a esta última como "la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión" (art. 17, *in fine*).

En la respectiva exposición de motivos se explica que las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, debe incluírselas dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituír con estas contribuciones *una cuarta categoría* de tributos.

Sin embargo, pareciera que la posición más razonable es establecer una clara diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de seguridad y previsión social.

Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de "seguridad social" tienen todas las características de las *contribuciones especiales*. En cambio, para aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p.ej., empleadores particulares con respecto a las cajas que otorgan beneficios sociales a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto parecido al "impuesto a las nóminas" estadounidense (ver Somers, *Finanzas*..., p. 298), o sea, proporcional a la totalidad de remuneraciones pagadas a los subordinados encuadrados en el régimen de seguridad social (su base imponible sería similar a la del impuesto argentino a la educación técnica).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPITULO V

ALBERDI, Juan Bautista: *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, Edit. Tor, Buenos Aires.

ARAÚJO FALCÃO, Amilcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964.

ATALIBA, Geraldo: *Considerações em torno da teoria jurídica da taxa*, en "Rev. Direito Publico", San Pablo, nº 9 (1969).

— *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, San Pablo, 1964.

BALEEIRO, Aliomar: *Uma introdução a ciência das finanzas*, Río de Janeiro, 1967.

— *Direito tributário brasileiro*, Río de Janeiro, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria geral do direito tributário*, San Pablo, 1963.

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, cit.

BIDART CAMPOS, Germán: *Manual de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, 1972.

BIELSA, Rafael: *Estudios de derecho público. Derecho administrativo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951.

— *Derecho administrativo*, cit.

BRAUSE BERRETA, Alberto, y PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *Contribuciones especiales. Características jurídicas*, en "Rev. del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 11, Montevideo, 1976.

CINCUNEGUI, Juan B.: *El peaje en la legislación argentina*, Buenos Aires, 1968.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, cit.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, cit.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de derecho financiero español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *Las tasas en la hacienda pública*, Montevideo, 1959.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, Buenos Aires (2ª ed.), 1970.

GOMES DE SOUSA, Rubens: *Compêndio de legislação tributária*, Río de Janeiro, 1960.

GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.

GUIJARRO, Esteban: *Fundamento histórico-jurídico de la constitucionalidad del peaje*, en "La Ley", t. 119, p. 1198.

JARACH, Dino: *Análisis del Código Tributario para América Latina*, en revista "Impuestos", t. 29, p. 189.

— *Curso superior de derecho tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, 1969.

— *El hecho imponible*, cit.

LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso: *Las contribuciones especiales*, cit.

MAFFÍA, Juan Carlos: *La ley de financiación de obras públicas por tasas de peaje en la provincia de Buenos Aires*, en "La Ley", t. 119, p. 1173.

MEHL, Lucien: *Elementos de la ciencia fiscal*, Barcelona, 1964.

MORSELLI, Manuel: *Le point de vue théorique de la parafiscalité*, en "Revue de Science Financière", 1951, ps. 84 y ss.

PUGLIESE, Mario: *Instituciones de derecho financiero*, cit.

— *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padua, 1930.

SOMERS, Harold: *Finanzas públicas e ingreso nacional*, cit.

SPOTA, Alberto G.: *La adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva*, en "J.A.", t. 1946-IV, p. 148.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, cit.

VILLEGAS, Héctor B.: *Verdades y ficciones en torno al tributo denominado tasa*, en revista "La Información", enero de 1972.

Capítulo VI

DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO

1. Derecho financiero. Noción. — *El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado.*

Iniciar su estudio significa penetrar en el mundo de lo jurídico, y eso hace necesario examinar la actividad financiera desde un punto de vista disímil del hasta ahora empleado. La actividad financiera constituirá el objeto del derecho financiero, pero sólo en tanto pueda ser considerada *actividad jurídica.*

1 A. La actividad financiera como actividad jurídica. — El desenvolvimiento de la actividad financiera crea relaciones jurídicas. Estas relaciones son múltiples y de muy variada índole. En líneas generales son las que surgen *entre los distintos órganos públicos entre sí* como consecuencia de la materialización de fenómenos financieros (p.ej., el aporte del tesoro nacional para cubrir el déficit de una empresa pública), *así como las que se originan, por causas financieras, entre el Estado y los particulares.* En estas últimas vinculaciones (entre Estado y particulares), el Estado puede asumir un papel de *sujeto activo,* como cuando pretende de los particulares sumas tributarias, o un papel de *sujeto pasivo,* como cuando resulta deudor a consecuencia de un empréstito.

También surgen relaciones jurídicas con motivo del empleo de los fondos estatales en los destinos prefijados presupuestariamente, las cuales se generan habitualmente *entre el Estado y sus subordinados* (p.ej., las derivadas de la ejecución del gasto público en sus diversas etapas).

Según antes se ha visto (cap. I, punto 4), la actividad financiera está integrada por tres actividades parciales diferenciadas. Es decir, tal actividad requiere un plan de actuación exteriorizado en forma contable y monetaria (el presupuesto) y todas las acciones

necesarias para adquirir y emplear los medios económicos necesarios para atender las necesidades públicas. A su vez, acabamos de observar que tales acciones (tanto las de planeación presupuestaria como las de ejecución) son motivo de múltiples y variadas relaciones jurídicas.

Ello torna indispensable la existencia de preceptos normativos reguladores tanto de la estructura de la organización estatal como de cada relación a nacer con motivo de la acción desarrollada.

La necesidad de preceptos normativos surge a poco que se recuerden nociones fundamentales sobre el derecho, cuyo objeto son las conductas en interferencia intersubjetiva y que, por lo tanto, deben ser normadas (Aftalión y otros, *Introducción*..., p. 54; Kelsen, *Teoría*..., p. 25; Vallado, *Teoría*..., p. 7). Si toda acción humana puede ser considerada en su interferencia con otras acciones humanas, y si ello da lugar a relaciones que deben regirse por normas, las acciones humanas que desarrollan actividad financiera no son una excepción. Esas acciones no pueden sustraerse a ser encauzadas por preceptos que son mandatos expresos del "deber ser", o sea, por *normas jurídicas.* De ahí que la actividad financiera, como cualquiera que ponga en contacto conductas humanas, debe manifestarse en normas jurídicas (ver: Torré, *Introducción*..., p. 143; Aftalión y otros, *Introducción*..., p. 54. En relación concreta al derecho financiero: Sáinz de Bujanda, *Hacienda*..., t. 1, p. 23; Souto Maior Borges, *Iniciação*..., p. 73).

Es decir: de la actividad financiera en su desenvolvimiento, se desprende que las facultades estatales y particulares no pueden tener existencia como facultades protegidas por el orden social vigente, sin normas jurídicas que las establezcan. No puede ser de otra forma, ya que dentro del concepto de comunidad jurídicamente organizada, la posición de todos y cada uno de los integrantes de esa comunidad, así como sus atribuciones y deberes, deben ser asignadas por el derecho en virtud de sus normas. No habría organización posible de la comunidad sin ese requisito, ya que es el derecho, como "técnica social", el que induce al individuo a abstenerse de la actuación indebida (o no deseada por la comunidad) en la esfera de los intereses de los otros. Si tal interferencia existe, la comunidad organizada reacciona mediante la sanción (ver Kelsen, *Teoría*..., p. 25).

La actividad financiera da lugar a normas jurídicas, y en consecuencia, es también actividad jurídica.

1 B. CAMPO DE ACCIÓN. — Por un principio de división del trabajo, el derecho financiero se ha convertido en una disciplina jurídica particular dentro del ámbito del derecho y tiene su campo de acción.

Ese campo de acción está constituído por la regulación jurídica de la actividad financiera, que constituye una manifestación de la acción estatal diferenciada de las restantes acciones estatales, no sólo por el contenido de las relaciones jurídicas reguladas (relaciones jurídicas financieras), sino porque comprende el estudio de ciertas instituciones jurídicas (p.ej., el empréstito) que aparecen como desvinculadas de los restantes actos jurídicos que realiza el Estado (conf. Sáinz de Bujanda, *Hacienda*..., t. 1, p. 23; De la Garza, *Derecho*..., p. 29).

1 C. DEFINICIONES DOCTRINALES Y ORIGEN. — El profesor Fernando Sáinz de Bujanda (t. I, p. 33), luego de hacer un meditado estudio sobre las diversas definiciones que se han dado sobre esta parte del derecho, concluye adoptando la siguiente: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos". El italiano Giannini da una definición más simplificada al considerar al derecho financiero como "el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público" (*Elementi*..., p. 3).

La obra básica en la formulación del derecho financiero fue la del autor austríaco Myrbach Rheinfeld, aparecida a principios de este siglo. Este autor fue el primero que señaló la necesidad de estudiar la materia desde el punto de vista estrictamente jurídico, diferenciándolo del derecho administrativo y del derecho privado. Es decir, planteó la necesidad de existencia de un derecho financiero como rama jurídica independiente. Sostenía el autor mencionado que el derecho financiero debía ser caracterizado como un derecho público cuyas relaciones jurídicas e instituciones jurídicas podían ser extrañas al derecho privado, en cuyo caso no eran aplicables los principios ni las normas del derecho privado (autor cit., *Grundriss des finanzrechts*. En la traducción francesa su título es *Précis de droit financier*, París, 1910).

2. CARÁCTER Y CONTENIDO. — Sostiene Ramón Valdés Costa (t. I, p. 47) que pese a existir grandes discrepancias doctrinales, existen, sin embargo, algunos puntos de acuerdo respecto al derecho financiero. Así, dentro de los caracteres del derecho financiero, podemos decir que es una rama jurídica que debe ubicarse dentro del derecho público. Cualquiera que sea el criterio que se utilice para distinguir el derecho público del derecho privado, no puede caber duda alguna de que la disciplina en estudio pertenece al derecho público.

Ello, porque las normas financieras no están destinadas a atender directamente las necesidades de los particulares, sino a normar el poder estatal de mando en el campo financiero (poder financiero), lo cual le permite actuar como regulador general en cuanto a la debida atención de las necesidades que esos particulares tienen, pero no aisladamente sino como integrantes de la comunidad jurídicamente organizada (quienes se interesen por ampliar conceptos sobre el importante y debatido punto de la distinción —si es que la hay, ya que también eso se discute— entre derecho público y privado, pueden ver: Borda, *Manual...*, p. 5; Aftalión y otros, *Introducción...*, p. 545; Torré, *Introducción...*, p. 446; Kelsen, *Teoría...*, p. 239; Bobbio, *Diritto...*, p. 137; Becker, *Teoría...*, p. 239; Giannini, *Instituciones...*, ps. 56 y 90; Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 29; etc.).

En segundo lugar, el derecho financiero no es un derecho excepcional, sino absolutamente normal. Pugliese sostiene al respecto que no es concebible una ley más normal que aquella que regula la actuación del Estado procurando los medios económicos que en el pasado, en la actualidad y siempre serán indispensables para la existencia de la organización política de la sociedad.

Se debe advertir, sin embargo, que el derecho financiero no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de diversa naturaleza que sólo tiene en común el hecho de referirse a las múltiples actividades que el Estado desarrolla en el campo financiero. Dentro del contenido del derecho financiero encontramos varios sectores con caracteres jurídicos propios:

a) La regulación jurídica del presupuesto. El presupuesto es, según veremos, un instrumento legal que calcula y autoriza los gastos y prevé los ingresos para solventarlos, determinando las respectivas atribuciones de los órganos del Estado en la gestión finan-

ciera. Se habla incluso de un derecho presupuestario, y este régimen jurídico se complementa con el de la ejecución de los gastos públicos y su correspondiente control.

b) Las relaciones concernientes a la tributación en general, integran un sector específico denominado "derecho tributario".

c) La regulación jurídica de la administración del patrimonio del Estado o "gestión patrimonial". Debe destacarse, sin embargo, que la inclusión de este sector jurídico dentro del derecho financiero es discutible, puesto que para algunos autores la regulación jurídica de la gestión patrimonial no integra el derecho financiero, sino aquella parte del derecho administrativo que disciplina la actividad privada de los entes públicos (así piensan, por ejemplo, Giannini, *Instituciones*..., p. 6, nota 4; Cocivera, *Principî*..., p. 6).

d) La regulación legal de todo lo atinente al crédito público, que está constituída por todas aquellas normas jurídicas que disciplinan las múltiples relaciones que surgen entre Estado y prestamistas cuando el primero utiliza los recursos provenientes del crédito.

e) El conjunto de normas jurídico-económicas relacionadas con la moneda, que constituiría un derecho monetario de muy reciente elaboración (referencias sobre este punto en Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., t. 1, p. 36, y bibliografía allí citada).

3. AUTONOMÍA. — Se ha discutido si el derecho financiero es autónomo en relación a otras ramas del derecho. Es necesario advertir, sin embargo, que el concepto de autonomía dentro del campo de las ciencias jurídicas es equívoco y adolece de una vaguedad que dificulta la valoración de las diferentes posiciones. No se trata de un concepto que tenga para todos la misma significación, sino que por el contrario, según la postura en que se colocan muchos de los que han tratado el tema, ha surgido una diferente concepción de lo que realmente significa autonomía para una parte del derecho.

1) *Unidad del derecho.* — Toda referencia al tema "autonomía" requiere una consideración previa sobre la unidad del derecho. Esa unidad destruye toda posibilidad de independencias absolutas o de fronteras cerradas entre sus ramas. Los distintos sectores en que se divide el derecho no dejan de conformar, en su esencia, el carácter de partes de una única unidad científica.

Por eso, nunca la autonomía de un sector jurídico puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo. La autonomía en cualquier sentido que se tome no puede concebirse de

manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria. Así, por ejemplo, la "relación jurídica tributaria" (el más fundamental concepto de derecho tributario) es sólo una especie de "relación jurídica" existente en todos los ámbitos del derecho y a cuyos principios generales debe recurrir. De igual manera, conceptos como "sujetos", "deuda", "crédito", "pago", "proceso", "sanción", etc., tienen un contenido jurídico universal y demuestran la imposibilidad de "parcelar" el derecho.

De ahí que cualquiera que sea el grado o tipo de autonomía que se asigne al derecho financiero y al derecho tributario, en ningún caso significa que esas ramas del derecho constituyan algo "desgajado" de las restantes ramas. Todas ellas están ligadas en un todo inescindible (*"uno universo iure"*). La autonomía es a la unidad como los radios a la esfera (conf.: Berliri, t. 1, p. 19; Valdés Costa, t. 1, p. 51).

2) *Parcelación del derecho.* — No obstante, el estudio del derecho se presenta dividido en ramas que determinan especialización didáctica, profesional, científica, y aun la aparición de códigos, así como el fraccionamiento de competencia de los tribunales. Ésta es una realidad innegable, pero otra —igualmente llamativa— la relativiza: en diversos países y en distintas épocas, tales divisiones adoptan forma diversa o no se las reconoce (p.ej.: en los países anglosajones, la distinción primordial es entre *statute law* y *common law*, no existente en los países influídos por el derecho romano. Inversamente: en los primeros se asigna escasa o nula importancia a las divisiones entre derecho privado y público o entre civil y comercial). De todas maneras, y en los países de tradición romanista, la relativa independencia recíproca de las ramas del derecho (al menos en el plano didáctico) está fuera de toda duda (Aftalión, ob. cit., p. 554).

El origen de la fragmentación en ramas se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas. La "aceleración de la historia" hace que estas relaciones se diversifiquen velozmente en nuevas modalidades, y ello trae la aparición de normas que las reglamentan. A veces estas nuevas normas se consolidan en códigos, cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores, docentes y profesionales del derecho.

3) *Autonomía didáctica y funcional.*— Esta separación puede denominarse "autonomía didáctica" y reconoce como causa del estudio separado de una rama jurídica, las necesidades de orden práctico o de enseñanza. Cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es conveniente su estudio en forma unitaria e independizada de otras partes del derecho.

Por la simple razón de no poder existir regla jurídica independiente de la totalidad del sistema jurídico, la autonomía (en el sentido de independencia relativa) de cualquier rama del derecho positivo es didáctica. Con esta limitación su objetivo es importante y consiste en investigar los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de un determinado número de reglas jurídicas, descubrir su concatenación lógica y su unión con la totalidad del sistema jurídico (ver Becker, *Teoría...*, p. 28).

Si a su vez ese conjunto de normas está dotado de homogeneidad, y funciona como un grupo orgánico y singularizado, podremos hablar también de *autonomía funcional.*

4) *Autonomía científica.* — Plantearse el problema de una autonomía que exceda la anterior y que tenga carácter de "científica", significa embarcarse en un intrincado problema de imposible solución teórica y de inciertos resultados prácticos.

Contrariamente a lo que antes pensábamos, estamos ahora persuadidos de que no existe autonomía científica de rama alguna particular de un derecho nacional y de que la admisión de esta posibilidad implica la negación de la premisa de la cual partimos, esto es, la unidad del derecho. Lo único "científicamente autónomo" es el orden jurídico de un país en cuanto concreción de lo que ese país entiende por "derecho" (los fundamentos de esta posición se dan más adelante, al estudiar la autonomía del derecho tributario).

5) *En qué consiste la autonomía del derecho financiero. Corrientes doctrinales.* — A) *Posición administrativista.* — Los administrativistas niegan la autonomía del derecho financiero argumentando que la actividad del Estado tendiente a obtener los medios económicos para cumplir sus fines, así como la administración y empleo de ellos, es una función administrativa típica que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas del Estado regidas por el derecho administrativo.

Dicen tales autores que no modifica el problema la circunstancia de que esta materia (derecho financiero) esté regulada por

la ley, ya que otras actividades administrativas también están regladas de idéntica manera. Los sostenedores de esta posición afirman que el derecho financiero carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo o parte especializada del derecho administrativo.

Esta concepción puede verse en los viejos y notables tratadistas de derecho administrativo. Así, Zanobini justifica el tratamiento aparte sólo por razones de oportunidad. Otros tratadistas, como Mayer, Fleiner, Orlando y Del Vecchio, escriben sobre derecho financiero, pero admitiendo su subordinación al derecho administrativo. Pero también modernas concepciones doctrinales insisten en la dependencia, tanto del derecho financiero como del derecho tributario, con respecto al derecho administrativo. Pérez de Ayala advierte sobre la existencia de un poderoso movimiento de absorción en tal sentido (*Derecho...*, p. 13).

B) *Posición autonómica.* — Un prestigioso grupo de especialistas contemporáneos ha reaccionado contra la tendencia precedente y ha sostenido la autonomía científica del derecho financiero. Según vimos, quien defendió inicialmente esta tesis fue Myrbach Rheinfeld. En la escuela italiana se encuentran aportes a esta posición. Mario Pugliese (ps. 3, 4, 22) afirma que existe una necesidad científica en estudiar el derecho financiero con criterios uniformes. Los problemas jurídicos emanados de la actividad financiera del Estado deben ser resueltos mediante la aplicación de principios elaborados para regular la economía del Estado con criterios unitarios, lo cual —afirma Pugliese— no puede ser cumplido por otras ramas del derecho público, ya que de esa manera el derecho financiero perdería su unidad y pasaría a ser un capítulo de otro derecho. Reconoce Pugliese que la parte más importante del derecho financiero es el derecho tributario, pero sostiene que no solamente el fenómeno impositivo sino todo el complejo de la actividad financiera del Estado debe ser estudiado con criterios jurídicos unitarios.

Coincidentemente, Vanoni sostiene que el derecho financiero responde a principios generales propios independientes de los conceptos desarrollados en otros campos del derecho, por lo cual es justificado que constituya una disciplina autónoma dentro del derecho público (ver cita en Valdés Costa, *Curso...*, t. 1, p. 49).

Otro autor italiano, D'Amelio, explica que cuando un sistema jurídico llega a su madurez, se segrega del tronco originario y se torna autónomo, siempre que disponga de principios generales propios; tal es lo que sucede, según D'Amelio, con el derecho finan-

ciero, que tiene principios generales propios y actúa coordinadamente en permanente conexión tanto con el derecho administrativo como con otras ramas del derecho (cita de D'Amelio, en: Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., t. 1, p. 32).

Gustavo Ingrosso afirma que el derecho financiero goza de autonomía conceptual y metodológica. Refiriéndose a quienes reprochan heterogeneidad al derecho financiero, dice que esto sucede con otras ramas del derecho público y del derecho privado (por ejemplo, las distintas materias que trata el derecho civil: familia, sucesiones, contratos, obligaciones, derechos reales, etc.). Esta heterogeneidad —según Ingrosso— no excluye que los institutos financieros tengan contacto por la función que desempeñan y el órgano que las cumple (*Diritto*..., ps. 8 y ss.).

Sáinz de Bujanda sostiene que es inaplazable la necesidad de estudiar el derecho financiero despojándose de todos los elementos de naturaleza extrajurídica —económicos, contables, estadísticos— que hasta ahora lo han sometido a un verdadero proceso de asfixia. Más adelante, este catedrático llega a la siguiente conclusión: la autonomía del derecho financiero, no sólo respecto a la ciencia de la hacienda o economía financiera, sino también respecto a las restantes ramas del ordenamiento jurídico (*Hacienda*..., t. II, p. 121).

Esta posición autonómica es sostenida en nuestro país por distinguidos tratadistas como Giuliani Fonrouge, Rafael Bielsa y Benjamín Villegas Basavilbaso.

C) *Posición restringida.* — Una tercera posición en la materia niega que el derecho financiero tenga autonomía científica, admitiendo sólo su autonomía didáctica. Reconoce esta postura, sin embargo, que un sector del derecho tributario material goza de esa autonomía científica de que carece el derecho financiero.

Dino Jarach es uno de los autores que con mayor rigor científico ha defendido esta tesis restringida. Sostiene Jarach que sólo el derecho tributario material es científicamente autónomo. Descarta la autonomía del derecho financiero por ser esencialmente heterogéneo. Comprende institutos de diferentes naturaleza y estructura. Observa este autor que dentro del derecho financiero se comprende el estudio de materias totalmente disímiles, como el derecho presupuestario, con problemas específicos y ligado al derecho constitucional, la regulación jurídica de los ingresos originarios emanados de la propiedad o explotación de empresas industriales y comerciales, la regulación jurídica del crédito público, de la tributación,

de la moneda y de los gastos públicos. Dice Jarach que no puede haber sino heterogeneidad en los principios rectores de todas estas materias, y ello impide hablar de autonomía científica (*Curso...*, t. I, ps. 7 y ss.).

Esta posición es la predominante en la doctrina argentina y latinoamericana, teniendo importantes cultores en otras partes del mundo. Se adhieren a esta posición, entre otros, y aparte de los autores mencionados, los siguientes: Juan Carlos Luqui, Francisco Martínez, Ramón Valdés Costa, Juan Carlos Peirano Facio, Gabriel Giampietro Borrás, Louis Trotabas, Horacio García Belsunce, etc.

Cabe destacar en forma muy especial que fue ésta la tesis que triunfó en las primeras jornadas latinoamericanas de derecho tributario celebradas en Montevideo en 1956.

D) *Conclusiones en torno de la autonomía del derecho financiero.* – Resulta para nosotros evidente que la heterogeneidad de los temas comprendidos en la regulación jurídica de la actividad financiera estatal obstaculiza considerarla como rama autónoma del derecho. Encontramos allí instituciones de naturaleza disímil (presupuesto, tributo, empréstito, moneda, recursos gratuitos, multas, ingresos de empresas públicas, ingresos derivados de los bienes de dominio privado, ingresos por concesión de servicios públicos, ejecución del gasto público, control del gasto público, etc.) que son reguladas por leyes con respecto a las cuales no siempre puede aducirse su desprendimiento de otras ramas jurídicas y cuyas diferencias impiden encontrar el punto de enlace que permita su coordinación armónica ni la extracción de principios rectores y propios. Piénsese en la dificultad de ello ante instrumentos legales tan heterogéneos entre sí como las leyes tributarias, ley de contabilidad pública, leyes monetarias, leyes reguladoras de la actividad empresarial del Estado, ley de presupuesto, leyes de empréstito, leyes de las que surgen las sanciones patrimoniales, leyes que regulan la aceptación de legados, ayudas y otros recursos gratuitos, leyes que reglamentan la concesión de servicios públicos, leyes sobre el régimen de la tierra pública, etc.

No obstante admitimos que desde el punto de vista didáctico, puede ser conveniente un estudio conjunto y generalizado de las normas reguladoras de la actividad financiera, atento a su elemento común (la mencionada actividad financiera) diferenciable de otras actividades estatales.

Bien dice el profesor Valdés Costa que el derecho financiero representa uno de los ejemplos más vivos de las trasformaciones del derecho en el siglo XX.

Por otra parte, también aparecería como necesario este estudio conjunto y diferenciado de la regulación jurídica de la actividad financiera estatal, ya que de lo contrario, una serie de instituciones muy importantes quedarían marginadas de los estudios del derecho o serían estudiadas aisladas o inconexamente. Además, es innegable que las concepciones que han querido ver un todo autónomo en el derecho financiero, han permitido la elaboración de una doctrina de valor científico y de una literatura que aunque no tan abundante como la del derecho tributario, tiene alto mérito.

4. FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO. — Son fuentes del derecho financiero los medios generadores de las normas que regulan la actividad financiera del Estado (sobre las dificultades y equívocos en relación a las "fuentes del derecho en general", ver Aftalión, ob. cit., p. 286). Haremos referencia a la constitución, la ley, el decreto-ley, el reglamento y los tratados internacionales como fuentes del derecho financiero, limitándonos a una breve mención de otras fuentes de esta rama jurídica.

A) *La constitución.* — Es un medio generador fundamental de normas financieras. Las constituciones en los Estados de derecho contienen principios generales básicos y disposiciones reguladoras de la materia financiera.

En nuestra Constitución existen principios generales de derecho que no pueden ignorarse al crear normas financieras: tales, los principios relativos a la libertad (individual, de cultos, de prensa, de propiedad, de trabajar) y la igualdad (ante la ley, el impuesto y las cargas públicas). En materia tributaria existen normas constitucionales específicas cuyo estudio abordaremos *infra*.

Sin embargo, es evidente que la Constitución argentina vigente requiere reformas en materia financiera. Existen disposiciones constitucionales que deberán merecer la atención de los reformadores. A título de sugerencias, destacamos estos puntos: 1) Actualización del art. 4 sobre formación del Tesoro nacional (ver Vanossi, *Aportes*...). 2) Solución, por vía constitucional, a las posibles restricciones al tráfico interprovincial e internacional (art. 67, inc. 12) ante la multiplicidad de gravámenes locales, como el impuesto a los ingresos brutos, lo cual ha dado lugar a numerosas resolucio-

nes de la Corte Suprema nacional, con resultado diverso según su integración (así, por ejemplo, la resolución de la Corte en el caso "Quebrachales Fusionados c. Provincia del Chaco", luego modificada por el mismo tribunal —con otra integración— en la causa "Indunor" del 13/9/73). Un estudio de este problema puede verse en Jarach, *El impuesto a las actividades lucrativas y el comercio internacional e interprovincial*, en "La Información", t. XIX, ps. 177 y 277. 3) Modernización en la redacción de los ocho primeros incisos del art. 67 y del art. 86, inc. 13, a veces totalmente alejados de las realidades concretas nacionales (ver Vanossi, ob. cit.). 4) Clara y realística delimitación de las potestades tributarias entre Nación y provincias, con prescindencia de la controvertida distinción entre impuestos directos e indirectos (ver *Política fiscal en la Argentina*, publicación del C.F.I., vol. 1, ps. 429 y ss.). 5) De darse estado constitucional al régimen que rige la materia (la coparticipación), limitarse la posibilidad de que la Nación avance desmedidamente sobre las finanzas provinciales, indicándose el porcentaje mínimo del producto total que debe distribuírse entre las provincias. 6) Fijación constitucional de las normas básicas relativas al régimen financiero de la Municipalidad de la Capital Federal y de los municipios provinciales, o —en este último caso— dar al menos las pautas para que los poderes tributarios municipales sean adecuadamente reglados por las legislaciones provinciales (ver Jarach, *Régimen federal de unificación y distribución de impuestos*, vol. 2, publicación C.F.I.). 7) Inclusión expresa del principio de capacidad contributiva como base del aporte de los particulares a la cobertura del gasto público. 8) Delimitación o reglamentación de las frecuentes y amplias delegaciones que el Congreso hace al poder ejecutivo en materia tributaria, lo cual se conecta, por un lado, con una vigencia auténtica y no ficticia del principio de legalidad, y por el otro con la necesaria agilización del tratamiento parlamentario de dichas leyes. La idea expresada en el "proyecto Vanossi" en el sentido de dar sólo intervención a la Cámara de Diputados en la sanción de leyes financieras, las cuales, por otra parte, únicamente pueden ser proyectadas por el poder ejecutivo (art. 44 de ese proyecto), podrá despertar críticas por la exclusión del Senado y la cuestión podrá ser objeto de solución mejor, pero es ya un audaz paso adelante para inducir a los especialistas a contemplar este espinoso problema. 9) Atribución al Congreso para dictar un Código Tributario Nacional en el cual —como ocurre en muchos países (ver "Codificación")— se contengan los principios jurídicos fundamen-

tales de la tributación. 10) Solución por vía constitucional al también tan discutido problema sobre las facultades tributarias provinciales sobre actividades, personas y bienes ubicados en territorios provinciales pero "federalizados" (parques nacionales, zonas aledañas a instalaciones militares, zonas de yacimientos petrolíferos o carboníferos, etc.). 11) Consagración constitucional del Tribunal de Cuentas y del Tribunal Fiscal de la Nación.

Éstos, obvio es señalarlo, son solamente algunos de los aspectos financieros en relación a los cuales debe meditarse en caso de reforma constitucional. La precedente enunciación es perfectible tanto cualitativa como cuantitativamente.

B) *La ley.* — La ley, en sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa (conf. Giannini, *Instituciones...*, p. 14), y es la fuente inmediata de mayor importancia en el derecho financiero. Según el principio de legalidad financiera, todos los ingresos y los gastos estatales deben ser dispuestos o autorizados por el organismo legislativo.

Dice Gustavo Ingrosso (*Diritto...*, ps. 8 y ss.) que así como los ingresos públicos están sometidos a la legalidad financiera, también lo están los gastos públicos, existiendo "paralelismo jurídico" entre ingresos y gastos.

Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, ya que éstos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene la facultad de declarar inválidas dichas leyes.

C) *El decreto-ley.* — La facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional.

En algunos países se autoriza que en caso de extraordinaria necesidad o urgencia, el poder ejecutivo dicte decretos-leyes que regulen aspectos financieros (por ejemplo, en Italia según los arts. 76 y 77 de su Constitución).

En nuestro país sólo se concibe la facultad legislativa del poder ejecutivo en épocas de anormalidad constitucional (gobiernos *de facto*), pero no en épocas normales.

D) *El reglamento.* — Reglamentos son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general.

Según el art. 86, inc. 2, de nuestra Constitución nacional, es atribución del presidente de la Nación expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

En derecho financiero, y especialmente en derecho tributario, el reglamento tiene impórtancia como creador de normas jurídicas. Esto significa que el reglamento contiene también normas jurídicas aun cuando no emane del poder legislativo sino del poder ejecutivo. La producción de normas jurídicas no constituye una facultad exclusiva del poder legislativo, sino tan sólo su facultad normal (conf. Giannini, p. 16). Incluso suele suceder que determinadas leyes impositivas condicionen su vigencia a la reglamentación del poder ejecutivo.

Como hemos dicho, la facultad corresponde originariamente al poder ejecutivo, o sea, al presidente de la Nación, pero puede delegarse a órganos especializados ante problemas técnicos complejos. Vemos, así, que según la ley 11.683, la Dirección General Impositiva está facultada para impartir normas generales obligatorias e interpretar con carácter general las disposiciones legales (art. 8). La Dirección Nacional de Aduanas está facultada para reglamentar los servicios de recaudación. Los códigos tributarios provinciales conceden a los respectivos organismos impositivos facultades semejantes a las concedidas en el orden nacional a la Dirección General Impositiva.

Debe destacarse, sin embargo, que las circulares o instrucciones de estos organismos fiscales carecen de valor jurídico creador, y teóricamente no pueden obligar a los contribuyentes. Sostenemos, por lo tanto, la ilegalidad de tales circulares en cuanto establecen obligaciones específicas. Concordantemente con esta posición, Giuliani Fonrouge dice que tales circulares son sólo disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares. Agrega este autor que si las normas contenidas en las instrucciones se apartaran, como suele acaecer, de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes

(t. I, p. 67; en igual sentido: Alessi, *Istituzioni*..., p. 18; De la Garza, *Derecho*..., p. 47).

E) *Los tratados internacionales.* — En virtud del creciente auge del derecho tributario internacional, los tratados internacionales han adquirido extraordinaria importancia. Los problemas de la doble imposición internacional pueden ser solucionados únicamente mediante convenciones entre los países.

Se discute si los tratados internacionales son fuente directa o indirecta del derecho financiero. Se dice que constituyen una fuente indirecta porque su validez depende de una ley nacional aprobatoria.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta la categórica disposición del art. 31 de la Constitución nacional, que dice en su primera parte: "Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación...". Conforme a esta clara disposición, no puede caber duda alguna de que las convenciones con países extranjeros constituyen fuente directa del derecho financiero.

F) *Otras fuentes.* — También suele considerarse fuentes del derecho financiero los acuerdos o convenciones internas que se celebran en los países de organización federal entre las diversas entidades con poder financiero. Ello sucede específicamente en materia tributaria, y en nuestro país podemos citar especialmente los convenios multilaterales de actividades lucrativas (hoy, impuesto a los ingresos brutos) y las leyes de coparticipación.

Algunos autores mencionan también otras fuentes del derecho financiero: la doctrina, la jurisprudencia, los usos y costumbres y los principios generales del derecho. La utilización de estas fuentes choca, sin embargo, con el principio de legalidad, en materia tributaria.

5. DERECHO TRIBUTARIO. NOCIÓN. — El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Hace notar Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 37) que en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación "derecho tributario", los alemanes prefieren la expresión "derecho impositivo", mientras que los franceses se refieren al "derecho fiscal", que es la

expresión más generalizada entre nosotros. Agrega el autor mencionado que probablemente la denominación más correcta es la de "derecho tributario", por su carácter genérico, pero que no encuentra inconveniente en continuar utilizando el término "derecho fiscal" por estar en nuestras costumbres. Aparte de ello, la expresión "derecho fiscal" ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de la disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución: la International Fiscal Association (IFA).

En América Latina predomina la expresión "derecho tributario", y la principal entidad especializada se denomina "Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario". Sin embargo, la más importante entidad nacional de la especialidad tiene el nombre de "Asociación Argentina de Estudios Fiscales".

No cabe duda de que el término "tributario" es más exacto que el término "fiscal", porque esta última palabra puede interpretarse que se refiere al "fisco" como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido, la actuación del "fisco" no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado.

Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal nombre, debe concluírse en que las expresiones "derecho fiscal" y "derecho tributario" pueden utilizarse con análogo significado.

Contemplado el contenido del derecho tributario en general y en forma panorámica, observamos que comprende dos grandes partes: una primera parte, o *parte general*, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una *parte especial* que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

La *parte general* es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Se busca, al igual que en las otras ramas del derecho público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado.

La *parte especial*, en cambio, contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. Previo a este estudio suele hacerse consideraciones sobre "sistema tributario", es decir, sobre el conjunto de tributos en determinado país y en un momento dado, tomado ese conjunto como un todo.

La codificación del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta distinción entre la parte general y la parte especial del derecho tributario. Uno de los métodos de codificación consiste en limitar los ordenamientos a la *parte general.*

Siguen esa modalidad, entre otros, los códigos tributarios de Alemania, Méjico, Chile, España, Uruguay, Venezuela, etc., siendo la adoptada por el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID.

Por el contrario, hay codificaciones que no sólo contienen los principios generales sino también la *parte especial*, es decir, las disposiciones específicas sobre los tributos en particular.

Así, el Código Tributario Nacional del Brasil (ley 5172), el *Internal Revenue Code* de Estados Unidos, el *Code Général des Impôts* de Francia. En nuestro país se adhieren a este último sistema algunos códigos tributarios provinciales (por ejemplo: el Código Tributario de Córdoba, etc.).

6. POSICIONES SOBRE LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. — Existen también posiciones divergentes respecto al punto. Ellas son, en síntesis:

a) las que niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario (aun la didáctica), porque lo subordinan al derecho financiero (posición ya analizada; ver *supra*, punto 3, letra B);

b) los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo. Ya examinamos la posición administrativista al referirnos a la autonomía del derecho financiero (*supra*, punto 3, letra A), pero es de destacar que, con respecto al derecho tributario, esta corriente doctrinal adquiere singular relevancia, porque no sólo la sostienen administrativistas como Alessi, Gaetano o Vita, sino también destacados especialistas en derecho tributario (así, Giannini, *Instituciones*..., p. 7; Tesoro, *Principi*..., p. 8; Micheli, *Corso*..., p. 5; Hensel, *Diritto*..., p. 2; Blumenstein, *El orden*..., p. 111; Ataliba, *Hipótese*..., p. 30).

c) aquellos que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo. Autores

extranjeros como Trotabas y De la Garza, y argentinos como Jarach y García Belsunce, adoptan esta postura. Aclaramos que los escritores últimamente citados hablan de autonomía "estructural u orgánica" y "dogmática o conceptual".

d) quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan sólo un "particularismo exclusivamente legal". Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste (posición del autor francés Gény).

7. LA UNIDAD DEL SISTEMA JURÍDICO NACIONAL. — A los fines de tomar posición sobre tan controvertido y trascendental asunto, es necesario poner en claro algunos puntos previos.

Hemos hablado precedentemente de la unidad del derecho (punto 3-1 de este capítulo). Completamos ahora la idea sosteniendo que el sistema jurídico de un país es una unidad y que siempre —cualquiera que sea la materia tratada— debe funcionar como un todo coherente.

Con la unidad del derecho está de acuerdo la doctrina sin discusión. Pero insistimos en este aspecto porque si bien a primera vista resulta obvio y todos los autores lo tienen como valor entendido, pareciera que cuando se entra en el tema de las ramas del derecho y de su autonomía, la cuestión de la unidad del derecho se va sumiendo en un cono de sombra. Esto es fácilmente advertible con el énfasis que algunos autores ponen en el tema autonómico, lo que se observa en el caso de especialistas de nuevas disciplinas jurídicas que al pretender su "lugar bajo el sol" se creen en la necesidad de sostener a ultranza la "autonomía" de esa nueva rama con respecto a las restantes. La paulatina y ascendente gravitación de las ramas especiales, la multiplicación de tratadistas exclusivamente ocupados en dichas especialidades, e inclusive cierto amor propio nada científico, se exteriorizan en el rechazo de toda teoría que subordine su materia. Estas posiciones son inconvenientes, puesto que en muchos casos se ha llegado a sostener una original independencia y autonomía de la especialidad con olvido de la concepción del derecho como unidad. Tales posturas autonómicas absolutistas traducen más un cierto "orgullo de especialistas" que una visión imparcial y científica de la cuestión (ver Ernesto Guel-

perín, *Derecho común*, en *Enciclopedia jurídica Omeba*, t. VII, p. 46).

Es indiscutible que la profusión de las relaciones jurídicas, la evolución de las ideas, la creciente complejidad de los negocios y de las actividades humanas en general, ha ocasionado una proliferación de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas, y que deben agruparse en ramas especializadas.

El nacimiento de nuevas perspectivas, los recientes descubrimientos e invenciones, que comienzan en el siglo XVIII, se afirman en el XIX y en nuestro siglo, alcanzan cada día insospechados horizontes y han reforzado las especializaciones, creándose cuerpos jurídicos sin antecedentes.

Pero esta fragmentación no puede hacer olvidar la afirmación inicial de que el derecho es uno y especialmente la consecuencia lógica de esta premisa: *que el legislador es único.*

No hay un legislador por cada "especialidad". El legislador dicta reglas que valen para todo el sistema jurídico. Cuando, por ejemplo, dice que las leyes rigen para el futuro salvo disposición en contra y cuando aclara que la ley retroactiva no puede afectar derechos constitucionalmente amparados (art. 3 del Código Civil), está dictando una norma total válida para el derecho en general sin distinción de ramas.

7.1. *Los objetivos del legislador.* — ¿Cuáles son los objetivos que guían la actuación de este legislador único? Estos objetivos están explicitados en la Constitución nacional, cuyo preámbulo anuncia que los fines perseguidos son los de constituír la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover al bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad.

Para desarrollar estas pautas, el legislador dicta todo el conjunto de normas que rigen las manifestaciones fundamentales de las personas en cuanto a tales, sus atributos, derechos, garantías y obligaciones.

Las normas que regulan estos derechos, obligaciones y garantías se desenvuelven por medio de las leyes que se dictan como consecuencia de la Constitución y que constituyen —junto con los tratados internacionales— la ley suprema de la Nación (art. 31 de la Constitución nacional).

7.2. *El derecho civil como derecho común.* — Las primeras normas que aparecen reglamentando los derechos y obligaciones de las individualidades son las del derecho civil. Esto es así porque en el trascurso del desarrollo de la civilización, antes ha actuado el hombre como simple persona que como profesional, antes ha necesitado la protección de derechos básicos (propiedad, familia, obligaciones, etc.) o, más propiamente, antes se ha visto obligado a regular sus actividades como individuo en sí, que como mercader, marino, asalariado, industrial, notario o contribuyente.

Esta prelación justifica la calidad de "común" que ostenta el derecho civil. Esto último es así, porque en el derecho civil están contenidas las normas fundamentales que rigen la vida del ser humano y no podemos ubicar en plano de igualdad a este núcleo primario con los distintos ordenamientos paralelos o posteriores que sólo abarcan una parte de las personas.

Este derecho común rige todas las facetas de la actuación humana, y de esa manera contempla al hombre desde que nace hasta que muere. Regula las personas, las obligaciones, los contratos, los derechos reales, la familia, las sucesiones; va creando las instituciones necesarias: la venta, la donación, la hipoteca, el mutuo, la locación, la sociedad, la mora, los intereses, el pago, el domicilio, la solidaridad, etc., y los dota de la normatividad suficiente para hacerlas funcionar.

7.3. *El derecho común como derecho privado.* — El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordemos que el *jus civile* romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió *tanto el derecho público como el derecho privado*, y ello puede comprobarse con la codificación de Justiniano. Luego de la caída del imperio, los textos sobre organización estatal y su administración (derecho público) se agruparon en reglas diferenciadas. *De tal manera, el derecho civil o común pasó a significar derecho privado.* Con posterioridad y al independizarse el derecho comercial se lo consideró como parte integrante de dicho derecho privado.

7.4. *Las ramas del derecho.* — Con el avanzar de los siglos, algunas materias fueron escapando de los moldes del derecho civil.

Así como primero surgió el desgajamiento del llamado "derecho público", con posterioridad se fueron separando otras ramas, como

el derecho comercial, el derecho agrario, el derecho laboral, el derecho industrial, etc.

Pero esta separación no ha sido total: aquellas ramas no tienen una completa independencia porque no resuelven todos los problemas jurídicos que se presentan a los comerciantes, labradores, obreros o industriales. Ello sucede porque carecen de integridad, y cuando sus normas no prevén un caso dado, es necesario recurrir al derecho civil (ver Borda, *Manual de derecho civil. Parte general*, p. 21).

7.5. *El derecho civil y los principios del derecho.* — Esto es así porque las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil reflejan criterios de validez universal referidos al derecho indistinto o a sus ramas, que expresan reglas de justicia, de lógica y de equidad como base permanente de todo orden jurídico (Arturo Orgaz, *Lecciones de introducción al derecho y a las ciencias sociales*, Assandri, Córdoba, 1945, ps. 173/174).

La incorporación de estos principios a la normativa es el producto de una lenta evolución sedimentada por los siglos y en virtud de la cual se forma el armazón de la legislación positiva. Como dice Carrió, estos principios abarcan las exigencias fundamentales de justicia y moral positiva y ciertas máximas o piezas de sabiduría jurídica tradicionales (aut. cit., *Principios jurídicos y positivismo jurídico*, Abeledo-Perrot, Bs. As., p. 69). La existencia de estos principios es fácilmente comprobable, porque si se examina el conjunto de leyes que en un país y en cierta época establecen un orden considerado como justo, se pueden extraer los principios generales que informaron esa legislación (Georges Ripert y Jean Boulanger, *Tratado de derecho civil según el Tratado de Planiol*, trad. Delia García Daireaux, "La Ley", Bs. As., 1966, t. I, p. 13, nº 15).

No puede ser de otra manera, ya que estos principios son los utilizados para formular las reglas del código, o sea, las que entraron en la composición del edificio legal.

De tal manera, entonces, el legislador de derecho común, al regular las diferentes instituciones, no hace otra cosa que ir desenvolviendo los principios de justicia, lógica y equidad elaborados a través de los tiempos. Principios, éstos, según los cuales, por ejemplo, no puede haber enriquecimiento sin causa, el dolo no es presumible, lo accesorio sigue a lo principal, no hay mora sin culpa, lo imposible no puede ser exigido, la convención es ley para las partes, a nadie puede aprovechar su propio fraude, etc.

8. EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO COMÚN. — Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica, esto es, en cuanto sea posible, en proporción a los patrimonios o rentas de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Como decía Adam Smith, los gastos del gobierno con respecto a los individuos, son como los gastos de un gran campo respecto a sus varios colonos, que están obligados a contribuír en la medida de sus respectivos intereses al cultivo de aquel predio (aut. cit., *Riqueza de las naciones*, vol. 3, p. 117, Barcelona, 1954).

El problema está en que casi siempre resulta muy difícil detectar los verdaderos signos de la potencialidad económica y, por ende, de la auténtica aptitud de contribuír en mayor o menor medida. Para lograr ello, debe recurrirse a las situaciones, cualidades, o circunstancias fácticas de la más diversa índole, tratando de extraer la realidad económica que subyace en ella.

Como los contribuyentes son básicamente los particulares, surge la posibilidad de investigar sus actos y negocios para tratar de captar las realidades económicas y seleccionar los hechos imponibles.

De ahí que el legislador, puesto en función tributaria, vuelve a poner sus ojos en las mismas instituciones que creó al actuar como legislador de derecho común. Recurre entonces a las ventas, donaciones, permutas, expropiaciones, locaciones de obra y locaciones de servicios, enajenaciones inmobiliarias, sociedades, hipotecas, etc.

A veces, el legislador puede no encontrar razón alguna para producir modificaciones en estas instituciones. Pero también es posible que se crea necesario introducir las variantes legales, cuando son consideradas desde el punto de vista tributario.

8.1. *La legitimidad de los apartamientos.* — Esto nos lleva al problema de dilucidar si esos apartamientos a las instituciones y conceptos del derecho común, son legítimos, y en su caso cuáles son sus límites.

Para algunos autores, la ley fiscal no puede alterar directa ni indirectamente disposiciones del Código Civil, porque la ley civil es dictada por el Congreso con carácter general de derecho común para toda la Nación.

Se afirma que el poder fiscal encuentra sus límites en las prohibiciones constitucionales determinadas por la prioridad del derecho común, tanto frente al fisco nacional como al provincial. Por tanto, el poder fiscal no puede afectar principios del derecho civil en ins-

tituciones como la propiedad, la familia y la autonomía contractual (Bielsa, *Lineamiento general de un método para el derecho fiscal*, en *Memoria de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal*, 1962, ps. 45 y ss.).

No obstante, existe general coincidencia en admitir la legitimidad de estos apartamientos con los límites que veremos más adelante.

El legislador puede estimar que las regulaciones civiles no son adecuadas para solucionar con justicia y eficacia los problemas tributarios y especialmente para captar la verdadera realidad económica que encierran los actos y negociaciones. De allí que cuando se trata de establecer normas fiscales y especialmente en materia de construcción de hechos imponibles, la técnica jurídica introduzca elementos nuevos que complementan el sistema jurídico sin destruírlo. Se produce entonces el traslado de ciertas figuras que al pasar de una a otra rama del derecho, pierden sus perfiles originarios y toman otros que resultan indispensables para la correcta concreción del objetivo del legislador.

Claro está que como advierte Becker, para justificar estos apartamientos legislativos no es necesario recurrir a la supuesta autonomía de las ramas jurídicas. Si el derecho tributario puede modificar las regulaciones civiles, *ello es pura y simplemente porque se trata de derecho positivo* (aut. cit., *Teoría geral do direito tributário*, S. Pablo, 1963, p. 28).

Coincidentemente con estas ideas, nos parece legítimo que el derecho tributario cree sus propios conceptos e instituciones o adopte las del derecho privado asignándoles diferente significado. Para ello, basta con considerar que es parte integrante del sistema jurídico nacional con normas de igual jerarquía a las del derecho privado.

No obstante, esta última afirmación está demostrando que existen límites jerárquicos a los apartamientos respecto de la ley común. El primero de ellos es que las normas alterantes no sean de menor jerarquía constitucional que las alteradas. En segundo lugar se requiere que las normas alterantes no violen normas jerárquicamente superiores.

8.2. *Igual jerarquía de las normas alterantes (El caso del derecho tributario provincial).* – Según el art. 31 de la C.N., las leyes que dicte el Congreso son ley suprema de la Nación *y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas*, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

De este precepto constitucional surge que son inconstitucionales las disposiciones del derecho tributario provincial que modifiquen instituciones, conceptos o principios contenidos en la legislación nacional de derecho común.

Ello es así porque si las leyes del Congreso son ley suprema nacional y las autoridades provinciales deben sujetarse a ellas, es evidente que las primeras son de jerarquía superior a las segundas. A su vez, esto se conecta con el art. 67, inc. 11, de la C.N., que reserva la Nación por delegación de las provincias, la facultad de dictar los códigos civil y comercial, o sea, la legislación de derecho privado.

Como consecuencia de lo anterior, "la potestad provincial no puede, en ningún caso, crear un tributo sobre la base de la tortura de conceptos jurídicos que están en el derecho privado, ni puede, con el fundamento de las lógicas proyecciones del concepto de potestad tributaria, que es en doctrina la capacidad de configurar el tributo en todas sus manifestaciones, ir en contra de las determinaciones del derecho privado en cuanto éste califica y perfila determinadas figuras jurídicas" (Manuel Andreozzi, *Derecho tributario arg.*, Bs. As., 1951, t. 1, p. 40).

El autor últimamente citado pone algunos ejemplos ilustrativos de las limitaciones provinciales en la materia:

a) La ley tributaria provincial no puede dar a la palabra "bienes", otro alcance que el que está definido en los arts. 2311, 2312 y 2313 del Código Civil.

b) Cuando la ley tributaria provincial se refiere al locatario, donatario, cesionario, heredero, acreedor, etc., no puede dar a estas palabras otro contenido jurídico que el que ya tienen en las leyes de fondo.

c) No puede trasformar, a efectos tributarios, la naturaleza de la vinculación del socio con la sociedad.

d) No puede dar un contenido *sui generis*, de carácter fiscal, a los conceptos de propiedad, posesión, tenencia, hipoteca, prenda, etc.

e) No puede modificar con fines fiscales el principio y las proyecciones de los conceptos de familia, herencia, patrimonio, colación, anticipo de herencia, separación de patrimonio, etc., que son claros en el derecho privado.

La mayor parte de la jurisprudencia, salvo contadas excepciones, ha coincidido con este criterio y se ha pronunciado en contra de la constitucionalidad de las leyes tributarias locales que han pretendido modificar instituciones, conceptos o principios del dere-

cho privado preservando la intangibilidad de los conceptos de los arts. 67, inc. 2, y 31 de la C.N.

En un caso de singular importancia, la mayoría de la C.S.N. sostuvo que su doctrina no significaba trasferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31 de la C.N.), sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria *pero respetándolos en su esencia y significado jurídico.* Agrega la Corte que "las conclusiones que impone el presente pronunciamiento son las que mejor concilian la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva sobre las provincias en tanto éstas proponen tributos directos y permanentes, pero dando sentido económico y tomando como materia imponible, las entidades jurídicas, tal como las crea el derecho sustantivo nacional" (caso "Liberti, Julio César, c. Pcia. de Bs. As.", del 10/8/56, public. en "J.A.", 1956, t. III, p. 572, y "Fallos", t. 235, p. 571). Con anterioridad a este fallo, la Corte ya se había expedido en sentido similar en numerosos casos llevados a su consideración (ver "Fallos", 149-417; 161-397; 169-296; 168-403; 188-403; 175-300; 176-115; 183-143; 215-5; 226-587; 232-482).

En uno de estos fallos se sostuvo que en el establecimiento de normas que regulan el ejercicio de la potestad impositiva de nación y provincias, debe tenerse en cuenta que la uniformidad de la legislación común en toda la nación (art. 67, inc. 11), tiene un claro propósito de unidad nacional, con el que no es compatible un ejercicio de la potestad impositiva que cree para sus propios fines normas explícitas o implícitamente relativas a la naturaleza de los bienes que determinan la capacidad contributiva, a la relación del contribuyente con ellos, al carácter y las modalidades de su trasmisión, etc., *inconciliables con los principios del derecho común sobre el particular* ("Fallos", 217-189).

Con posterioridad al caso "Liberti", se registran pronunciamientos en igual sentido, entre los que se destacan los casos "Martínez y Esquivel, Dora R., c. Pcia. de La Pampa", del 4/12/67 ("Fallos", 269-379); "Liebig's Extract of Meat S.A. c. Pcia. Entre Ríos", del 7/2/72 ("D.F.", XXI-B, 1169), y "Nidera Arg. S.A. c. Pcia. de Entre Ríos" ("D.F.", 22-B-998).

En conclusión, el criterio jurisprudencial, con el cual coincidimos, afirma que bajo el pretexto de una presunta autonomía del derecho tributario no puede desconocerse la uniformidad de la legis-

lación de fondo consagrada por el art. 67, inc. 11, de la C.N. "Esta uniformidad no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes que les están reservados... Ello no implica negar, por cierto, que las provincias gozan de un amplio poder impositivo..., sino simplemente reconocer que ese poder encuentra sus límites constitucionales en la delegación de atribuciones efectuadas al gobierno nacional, con mira a lograr la unidad, entre otras materias fundamentales, en lo tocante a la legislación de fondo" (del voto de la mayoría de la Corte en el caso "Martínez y Esquivel" cit. *supra*).

8.3. *Sometimiento de las normas alterantes a las garantías constitucionales.* — Aun tratándose de normas alterantes de similar jerarquía a las alteradas, ello no implica por sí solo su legitimidad, ya que además es necesario que las mencionadas normas no vulneren los principios, garantías y derechos, reconocidos por la C.N. Ello está expresamente exigido por el art. 28 de la carta magna.

Recuerda Kelsen que si una norma se halla en contradicción con la Constitución, carece de toda validez (es la "nada jurídica"), puesto que la única razón para la validez de una ley es que ha sido creada en la forma que la Constitución establece y con sujeción a sus principios (aut. cit., *Teoría general del derecho y del Estado*, México, 1969, p. 185).

En nuestro país, es indispensable tener en cuenta que tanto el derecho civil como el derecho fiscal están subordinados al orden constitucional, especialmente en todo lo relativo a los derechos individuales. Por eso, la Corte ha dicho que puede configurarse infracción constitucional de dos maneras: una es *indirecta* y consiste en la oposición de ley fiscal jerárquicamente inferior (p.ej. la provincial) a los principios y normas de derecho común que dicta el Congreso.

La otra infracción constitucional es *directa* y se da cuando la ley impositiva, aun de similar jerarquía, afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a los habitantes de la República (del voto de la mayoría en la causa "Liberti" antes cit.).

9. LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. — Cumpliéndose las condiciones arriba mencionadas, se puede concluír en que es legí-

timo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias señalando sus caracteres legales (por ej.: rédito, expendio, retención de la fuente, exención, sustitución, percepción en la fuente, etc.).

Por la misma razón es también legítimo que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tiene en sus ramas de origen (p.ej.: así sucede en la venta, permuta, locación de obras, enajenación inmobiliaria, domicilio, sociedad conyugal, residencia, ausentismo, etc.).

Pero lo discutible es que de estas realidades intente extraerse una noción de autonomía científica del derecho tributario. Al respecto, Becker advierte que por la simple razón de no poder existir regla jurídica independiente de la totalidad del sistema jurídico, la autonomía (en el sentido de independencia relativa) de cualquier rama del derecho positivo, *es siempre y únicamente didáctica* y su utilidad consiste en investigar los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de determinado número de reglas jurídicas, descubrir la concatenación lógica que las reúne en un grupo orgánico y que une este grupo a la totalidad del sistema jurídico (aut. cit., *Teoría geral do direito tributário*, p. 28).

Con fundamentos similares señala Norberto Godoy que prefiere no utilizar el término "autonomía", puesto que se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho se halla constituído por partes autosuficientes, cuando la realidad hace que sea menester tomar en cuenta al derecho de un determinado Estado, en una visión total de conjunto, a fin de comprender de mejor manera las instituciones y los conceptos jurídicos que se deba analizar (aut. cit., *Reflexiones sobre la autonomía del derecho tributario*, Bs. As., 1982, p. 2).

También Andreozzi se expide en forma parecida, sosteniendo: "no empleamos la palabra «autonomía» porque su uso podría llevarnos a la consecuencia extrema de dar a esta rama del derecho caracteres de un nuevo derecho, lo que no es posible, pues un derecho fiscal de semejante especificidad pretendería fundamentos exclusivamente fiscales, con lo que se llegaría a lo arbitrario y a una justicia fiscal reñida con la equidad y la razonabilidad".

El autor últimamente mencionado se manifiesta acorde con la propuesta de Gény y le parece aceptable que el derecho tributario tenga un "particularismo" como consecuencia de su especificidad. Agrega que afirmar lo contrario y sostener una independencia total de cualquier rama del derecho, significaría lo mismo que aceptar su

anarquía, es decir, precisamente lo contrario de lo que es el derecho (aut. cit., *Derecho tributario argentino*, t. 1, p. 34).

Por nuestra parte pensamos que puede aceptarse una autonomía didáctica del derecho tributario. También es aceptable una *autonomía funcional* derivada de que constituye un conjunto de reglas jurídicas homogéneas, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado.

El singularismo normativo de este grupo de reglas, le permite tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas del derecho asignándoles un significado diferenciado.

10. EL VERDADERO PROBLEMA QUE ENCIERRA LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. — Claro está que lo dicho no agota el contenido del problema, puesto que la mayor dificultad se presenta cuando el derecho tributario hace uso de los conceptos e instituciones del derecho privado sin darles un contenido particularizado. Tal es lo que sucede, por ejemplo, si la norma fiscal se refiere a las sociedades anónimas, a las quiebras, a los comerciantes, a las naves, a los hijos, etc., y nada dice sobre el significado de estos términos.

Para algunos autores, como François Gény, en tales supuestos debe recurrirse indefectiblemente a los principios de la ley civil (aut. cit., *Le particularisme du droit fiscal*, en "Revue Trimestrielle de Droit Civil", Ed. Recueil Sirey, t. XXX, París, 1931, p. 797). En igual sentido se pronuncian Andreozzi (ob. cit., t. 1, p. 33) y Becker (ob. cit., p. 113).

Al contrario, otra posición doctrinal sostiene que en caso de silencio de la ley fiscal, no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, *ya que sus fines pueden ser opuestos a aquél* y porque el hecho imponible es sólo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, mientras que la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado. Así opina, por ejemplo, Horacio García Belsunce (*Temas de derecho tributario*, p. 41).

10.1. *Solución legislativa del problema.* — Desde el punto de vista legislativo existe inclinación mayoritaria hacia la posición mencionada en segundo lugar. Según el art. 7 del Modelo de Código Tributario para América Latina, "en las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas

jurídicas *que más se avengan a su naturaleza y fines*". Fórmulas parecidas contienen los códigos tributarios de Bolivia (art. 7), del Perú (T.P.X.), de Méjico (art. 1), del Ecuador (art. 1), de Chile (art. 2), del Brasil (art. 109). En la República Argentina la cuestión está tratada en el art. 11 de la ley 11.683, cuyo texto es el siguiente: "En *la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes* impositivas sujetas a su régimen, se atenderá *al fin de las mismas* y a su *significación económica.* Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o *por su espíritu*, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado" (los subrayados son nuestros).

El análisis en detalle de las partes esenciales de este dispositivo nos permitirá tomar posición sobre cuál es el verdadero alcance que se puede asignar a este dispositivo.

10.2. *El fin de las normas tributarias.* — La norma comienza afirmando que para interpretar las leyes impositivas debe estarse al fin de ellas. Esto no encierra nada que sea peculiar al derecho tributario. Es valor entendido que en todos los casos y cualquiera que sea el precepto de que se trate, el intérprete debe investigar el fin propio de la ley, para lo cual debe tener en cuenta las relaciones de hecho que el legislador quiso organizar jurídicamente (ver Eduardo B. Busso, *Cód. Civil anotado*, t. 1, p. 148). Pero si se quiere utilizar esta expresión para fundar la independencia del derecho tributario respecto al derecho privado (la "división de aguas" de que habla Becker, ob. cit., p. 112) o para limitar la aplicabilidad de las regulaciones del derecho privado, ello es erróneo.

Para alguna doctrina el derecho tributario tiene un fin propio consistente en el hecho de asegurar al Estado los recursos que, provenientes del patrimonio de los habitantes, le son necesarios para cumplir con sus funciones. En virtud de este objetivo, se argumenta en pro de la autonomía dogmática del derecho tributario: no es posible recurrir necesariamente a los principios del derecho privado porque sus fines pueden ser opuestos a aquél (García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, p. 41).

Pero sucede que tal contradicción de fines no puede acaecer, ya que ninguna rama del sistema jurídico puede, en sí misma, tener fines propios ajenos a éste.

Los fines son propios de todo el sistema jurídico y se llevan a cabo mediante la aplicación de un cúmulo de normas que conforman

las distintas ramas jurídicas. Como explica Godoy, "los fines —aspecto teleológico— se fijan en base a valoraciones —aspecto axiológico— que están inmersas o se vuelcan en la formulación de dichas normas y en consecuencia no puede admitirse razonablemente que en una rama jurídica prevalezcan o se contraríen supuestos fines que los que se pretenden como propios de otra rama jurídica, cuando esas ramas forman parte del mismo orden jurídico. Admitir lo contrario sería negar la unidad de éste, lo que es desdeñable atento que de acuerdo con la teoría general del derecho, dicho conjunto de normas forma una singularidad que se da en un sistema" (aut. cit., *Reflexiones sobre la autonomía del derecho tributario*, p. 17).

Andreozzi razona entendiendo que no hay una verdadera autonomía de las ramas del derecho, es decir que ninguna de ellas es en sí y por sí misma como un edificio con suelo y construcción específica, pues todas tienen un solo fundamento; y agrega: "a medida que se ha hecho más técnico, el ordenamiento jurídico ha exigido la clasificación de las normas partiendo del principio que su fundamento está en relación con su finalidad, pero reconociendo como base inconmovible la equidad y la justicia. Cada norma crea los medios para que esa justicia se cumpla; *pero ello no quiere decir que exista una autonomía de fines*, aunque se puede invocar una autonomía de fines inmediatos" (aut. cit., *Derecho tributario argentino*, t. 1, p. 34).

No puede existir entonces diversidad de fines, puesto que éstos son siempre los mismos: satisfacer necesidades de la población respetando sus derechos esenciales. No es admisible que con el pretexto de satisfacer las necesidades públicas se violen los derechos de los individuos porque entonces ya se deja de satisfacer las necesidades más importantes, cuales son las de propiedad, libertad y seguridad. Es lícito que el Estado reclame fondos de los particulares, pero dejando a salvo estas garantías.

En conclusión, los fines del derecho tributario son los fines del preámbulo constitucional, de su texto y del sistema jurídico en general.

10.3. *La significación económica.* — Exige también el dispositivo que para interpretar la ley tributaria, se atienda a su "significación económica". Este concepto aparece como confuso y redundante, según veremos.

En primer lugar cabría preguntarse qué ha intentado el legislador al colocar la "significación económica" como pauta interpretativa. Si se ha deseado que términos como "renta", "capital" o "consumo", se interpreten según su significación económica, ello encierra, de por sí, una dificultad, ya que en las ciencias económicas estos conceptos han variado en el tiempo, atento a que su significado está subordinado a la técnica que adopte la legislación positiva. Además, muchos términos y expresiones usados en el derecho tributario son propios de la ciencia jurídica y no tienen ningún sentido desde el punto de vista económico (Godoy, *Reflexiones...*, p. 20).

Pareciera que la "significación económica" hace referencia a la importancia que tienen los distintos tributos como medios de cobertura de los gastos públicos. Desde ese punto de vista, la significación económica de los tributos es fundamental por cuanto la cobertura del gasto implica la satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia.

Pero analizada la cuestión desde este aspecto, nos encontramos con que la significación económica coincide con los "fines", de que hablamos en el punto anterior. El objetivo de los tributos es asegurar al Estado recursos que necesita para cumplir sus funciones y que provienen del patrimonio de los particulares. Si los individuos se organizan en una comunidad que les garantiza la propiedad privada, es consecuencia ineludible que cada uno de ellos destine una parte de su riqueza al mantenimiento del Estado.

La "significación económica" de las leyes impositivas consiste en que mediante ellas se regula ese traspaso de riqueza en forma tal que el Estado cubra sus gastos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Pero dentro de esas necesidades está también el respeto a la propiedad privada, así como a la libertad, la seguridad jurídica, y a las demás garantías que protege la Constitución. A su vez, esta protección de garantías es la finalidad de todo el derecho.

De lo expuesto se deduce que ni de la finalidad de las leyes impositivas ni de su importancia o "significación" económica, pueden surgir pautas interpretativas que pongan en contradicción al derecho tributario ni con el derecho privado ni con el resto del derecho positivo.

10.4. *El espíritu de la ley tributaria.* — En su segundo párrafo, el precepto establece la recurrencia a las normas, conceptos y tér-

minos del derecho privado sólo cuando el sentido o alcance de las normas impositivas sea de imposible determinación por su *letra* o por su *espíritu*.

Admitir la recurrencia a los conceptos de derecho privado sólo cuando no sea posible fijar *por su letra* el sentido de algunos términos impositivos, es correcto y coincidente con lo antes afirmado sobre la singularidad del derecho tributario.

Sin embargo, la pretensión de fijar el significado de conceptos tributarios recurriendo al "espíritu" que anima sus normas, vuelve a sumirnos en el campo de la indefinición con el consiguiente peligro de que estas vaguedades sean arbitrariamente cubiertas.

Los civilistas han estudiado este punto atento a la terminología utilizada por el art. 16 del Código Civil. Su conclusión es que por espíritu de la ley debe entenderse el *principio o el conjunto de principios fundamentales* en los cuales el legislador se ha inspirado al organizar la institución jurídica de la que el texto en cuestión forma parte (Busso, *Código Civil anotado*, Bs. As., 1944, t. 1, p. 147).

A su vez, se sostiene que los principios generales del derecho son los principios fundamentales de la legislación positiva que aun cuando no se hallen escritos en ninguna parte, son los presupuestos lógicos de las normas legislativas (aut. y ob. cit., p. 155).

Pero si el "espíritu de la ley" se refiere a los principios fundamentales de la legislación positiva, es evidente que son los mismos que gobiernan al derecho privado. No puede ser de otra manera, dado que las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil y en el Código de Comercio, reflejan criterios de validez universal que están referidos al derecho en general. Esto es así, porque expresan reglas de justicia, lógica y equidad que son la base permanente de todo el orden jurídico, y no de una rama en particular.

De tal manera, no se puede hablar de "principios propios" del derecho tributario diferentes de los del derecho privado y de los que se pueda extraer un "espíritu" diferenciado que justifique una interpretación especial.

Sostiene con razón el profesor Andreozzi, que el derecho tiene un solo fundamento, que es el principio jurídico de equidad y justicia, que a su vez constituye la única verdad sobre la cual se puede asentar la paz social, ya que ninguna rama jurídica puede asentarse sobre lo antijurídico, lo ilógico o lo injusto (aut. cit., *Derecho tributario argentino*, t. 1, p. 31).

En definitiva, dentro de un orden jurídico determinado *existe un solo espíritu* que debe buscarse en los grandes principios que le sirven de basamento. *Ninguna rama jurídica tiene su propio "espíritu" que sirva de guía interpretativa ni que dé pautas de recurrencia o no a legislaciones supletorias.*

11. EL ORDEN JURÍDICO COMO UNIDAD. — El derecho es un orden coactivo de la conducta humana, o sea, una técnica específica de organización social compuesta por *un conjunto de normas que relacionadas entre sí y unificadas, conforman un sistema del que deriva un cierto orden jurídico.*

Las normas componentes de ese orden jurídico, tienen por objeto provocar cierta conducta recíproca de los seres humanos: hacer que se abstengan de determinados actos que por alguna razón se consideran perjudiciales a la sociedad, y que realicen otros que por alguna razón repútanse útiles a ella (Kelsen, *Teoría general del derecho y del Estado*, Méjico, 1969, p. 17). Este orden jurídico trata de provocar la conducta deseada mediante el establecimiento de sanciones por lo cual recibe el nombre de orden coactivo (aut. y ob. cits., p. 21). Su finalidad es la de asignar a cada miembro de la comunidad sus deberes, y, por ende, su posición dentro de la comunidad, por medio de una técnica específica, estableciendo un acto coactivo, una sanción dirigida contra el individuo que no cumple su deber (aut. y ob. cits., p. 33).

Pero es condición indispensable para que este orden cumpla debidamente su misión que él funcione como una unidad y que no encierre contradicciones dentro de sí mismo. De lo contrario no podrá actuar como principio de organización y los miembros de la asociación no podrán conocer ni sus deberes ni su posición de dominación o sujeción dentro de la comunidad (conf. Kelsen, ob. cit., p. 32).

Esta unidad no se altera ante la existencia de las distintas ramas del derecho. Ellas existen porque determinado número de reglas jurídicas se reúnen en un grupo orgánico regulando relaciones jurídicas específicas y conformando esferas especiales del orden jurídico.

Estas ramas jurídicas son de aparición contingente en el tiempo y su existencia da lugar a instituciones y conceptos propios. Nada se opone a que contengan conceptos e instituciones diferentes de los de las ramas originarias e incluso a la posibilidad de que se adopten sus términos asignándoles una diferente acepción.

Pero también es factible la importante posibilidad de que las ramas jurídicas de reciente formación, adopten las instituciones y conceptos ya contemplados en las ramas de aparición anterior conservando su significado primitivo. Incluso esto no es una mera posibilidad, sino que ocurrirá en la gran mayoría de los casos cuando las nuevas ramas son de nacimiento reciente y no han podido desprenderse íntegramente de su tronco originario.

12. EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS CONCEPTOS E INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO. — Tal es lo que sucede con el derecho tributario, para el cual sería imposible prever en todos sus detalles los múltiples aspectos encerrados en la institución del tributo, comenzando por su creación legislativa y culminando con su recaudación. De allí que como ejemplifica Godoy, es indiscutible que cuando las normas jurídicas tributarias se refieren, por ejemplo, a las quiebras o a las sociedades anónimas sin formular ninguna salvedad, habrá que recurrir a las ramas jurídicas que contengan las instituciones y los conceptos empleados por aquéllas (aut. y ob. cit., p. 18, nota 45).

Esto se fundamenta en algo que sostenía Trotabas en el sentido de que debe reconocerse la existencia de un cierto fondo jurídico común que hace al derecho fiscal necesariamente dependiente del derecho privado (cita en García Belsunce, *Temas...*, p. 35).

En consecuencia, si la ley tributaria emplea las instituciones y conceptos del derecho privado, sin darles contenido particularizado, ellos no tienen otro significado que el que les asigna su rama de origen ni pueden ser interpretados en forma diferente de la que ésta lo hace. Si la ley tributaria cree insuficiente una solución de derecho privado, debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o de supuestas "pautas interpretativas". De no ser así, queda abierta la puerta a interpretaciones "abiertas" que quitan firmeza al derecho y provocan una peligrosa inseguridad (conf. Andreozzi, ob. cit., t. 1, p. 36).

Esto no es un peligro meramente teórico o potencial, sino que se han dado concretos casos jurisprudenciales en que la presunta autonomía del derecho tributario ha sido usada para pretender destruír el orden jurídico. Un ejemplo por demás demostrativo se encuentra en el fallo de la Suprema Corte de Bs. Aires del 3/12/74, en la causa "Ford Motors Arg. S.A." (public. en "D.F.", t. XXV, p. 1012), donde entre otras cosas se dice: "El derecho fiscal avanza

pujante arrollando instituciones del derecho privado, que han quedado rezagadas ante las continuas y aceleradas trasformaciones de un mundo en cambio. Es inútil pretender detenerlo con las instituciones privadas. Su objeto es otro, su fin también. El derecho privado sólo servirá para custodio de bienes que son inviolables desde ancestro, pero siempre y cuando ellos no entorpezcan los fines de justicia social que actualmente está tiñendo todo el derecho".

Resulta ilustrativo que uno de los más talentosos autonomistas, cual es el Dr. García Belsunce, haya reconocido que los argumentos en pro de la autonomía del derecho tributario han sido desteñidos por tribunales que pretenden usarla para arrollar el derecho privado, lo que es lo mismo que destruír las instituciones básicas en las cuales se asienta nuestro ordenamiento legal. Agrega este autor que es malo sostener que el derecho privado ha quedado rezagado, porque ello implica una clara tendencia hacia la publicización del derecho privado como una connotación jurídica de una ideología estatizante que pretende anteponer los derechos de Estado antes que los del individuo, cuando en nuestro sistema constitucional, republicano y liberal, es fundamento de su esencia el que el individuo es el motivo y fin a cuyo servicio se halla el Estado como forma jurídico-política de la sociedad organizada (aut. cit., *Temas...*, p. 56).

Felizmente no ha sido ésta la posición predominante en la historia jurisprudencial argentina, pero el peligro de los desvíos siempre existe si no se tienen bien en claro los conceptos de unidad del orden jurídico y de las limitaciones a la autonomía de sus ramas.

13. LOS CARACTERES ESPECÍFICOS Y COMUNES DEL DERECHO TRIBUTARIO.— Concluímos en que se puede hablar de una autonomía didáctica y funcional del derecho tributario consistente en que *constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional* (*supra*, punto 9).

El *singularismo normativo* del derecho tributario se desprende de un conjunto de características específicas y comunes que permiten atribuírle su calidad de grupo regulador de naturaleza propia, uniforme y diferenciada.

Tales características específicas y comunes son:

A) *Coacción en la génesis del tributo.* — El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del

Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide *unilateralmente* crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente (Jarach, *El hecho...*, p. 51). Luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción (si el individuo no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente en su contra e incluso su actitud podrá ser considerada un ilícito penalmente sancionable), pero ésa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones (ver Kelsen, *Teoría...*, p. 21).

B) *Coacción normada.* — La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza, como pudo haber sido en alguna época histórica (Jarach, *El hecho...*, p. 19), sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad (ver *supra*, cap. IV, punto 1).

La vigencia de tal principio origina *consecuencias* entre las cuales destacamos las siguientes:

1) *Tipicidad del hecho imponible.* El hecho o situación tomado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable.

2) *Distinción de tributos en género y en especie.* La tipicidad del hecho imponible permite distinguir entre sí, a los tributos tanto *in genere* (impuestos, tasas y contribuciones especiales —ver *supra*, cap. IV, punto 1 B—) como *in specie* (diversos impuestos entre sí).

3) *Distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias.* Los distingos precedentes tienen importancia en cuanto a la distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias en los países con régimen federal de gobierno, y también en cuanto a las potestades tributarias de los municipios (conf.: Araújo Falcão, *El hecho generador...*, p. 110).

4) *Analogía.* No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo

(hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del *quantum*) (ver fallo del Tribunal Fiscal de Córdoba en "J.A.", 1965-I-448), ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones.

5) *Retroactividad.* Tampoco es admisible (no obstante las desviaciones legislativas y jurisprudenciales al respecto) la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a ninguno de sus elementos estructurales (p. ej., no es legítimamente aplicable una alícuota mayor establecida por ley posterior, con respecto a tributos cuyos hechos imponibles se produjeron estando vigente una ley anterior que establecía una alícuota más baja). La doctrina (Sáinz de Bujanda. t. 4, p. 37; Araújo Falcão, p. 107) y la jurisprudencia (ver "El Derecho", 28-365) sostienen correctamente que sólo se cumple el principio de legalidad tributaria si el particular conoce de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de mensuración.

6) *Indisponibilidad del crédito tributario.* Surge asimismo de la legalidad, la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello (p. ej., el art. 39 de la ley 11.683, que autoriza a la D.G.I. a conceder prórroga en casos especiales para el pago de tributos). Doctrinalmente, ver Sáinz de Bujanda, t. 4, p. 162; Llamas, p. 67; jurisprudencialmente, sentencia en "La Ley", t. 131, p. 674.

C) *Finalidad de cobertura del gasto público.* — La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia (cap. I, punto 2). Si los individuos asociados resuelven organizarse en una comunidad entre cuyas realidades sociales se halla la propiedad privada (es decir, la posibilidad de aprehensión privada de riqueza en mayor o menor grado —ver cap. IV, punto 3—), debe considerarse indispensable que cada miembro destine una parte de su riqueza a la satisfacción de sus necesidades privadas y otra parte al mantenimiento del Estado. A su vez, los

criterios axiológicos de justicia distributiva consideran equitativo que ese aporte lo sea en mayor o menor medida según el plus de riqueza del individuo, una vez satisfechas sus necesidades privadas vitales (ver *supra*, cap. III, punto 7). Ese "plus" de riqueza es el que dará la pauta de la medida en que cada uno deberá cooperar para cubrir las erogaciones estatales.

Dado entonces que la finalidad de los cobros coactivos normados (tributos) es económico (cubrir gastos públicos con medios escasos en relación a necesidades públicas numerosas), *también debe tener base económica el criterio de graduación del aporte individual.*

De tal circunstancia surge otro fundamental principio del derecho tributario: el de la "capacidad contributiva".

D) *Capacidad contributiva.* — Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, y conforme reiteradamente hemos dicho, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva.

Es frecuente la objeción doctrinal según la cual la capacidad contributiva es un concepto metajurídico y anticientífico, que está fuera de la caracterización jurídica del tributo. Dice el brasileño Alfredo Augusto Becker: "Es una locución ambigua, un recipiente vacío que se presta a las más variadas interpretaciones" (*Teoría...*, p. 439; en igual sentido: Giannini, *I concetti...*, p. 74; Giuliani Fonrouge, t. 1, p. 293, y abundante doctrina).

Creemos, en coincidencia con no menos calificados escritores, que, por el contrario, la indagación sobre la capacidad contributiva tiene como meta investigar el fundamento del derecho del Estado a incorporar a la legislación tributaria un determinado tributo, y esa indagación del criterio selectivo del legislador se halla dentro de la construcción dogmática del derecho tributario (conf.: Sáinz de Bujanda, t. 4, ps. 436 y 549). Matías Cortés Domínguez pone énfasis en dicho aspecto al sostener que la capacidad económica "es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo". Tanta es la importancia que este autor asigna al principio, que sostiene: "En una palabra, a nuestro entender, lo que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es su fundamento jurídico: la capacidad económica" (*Ordenamiento...*, p. 174). Coincidentemente, Rosembuj sostiene que para la configuración del

tributo no basta la sola mención de la coacción. Todo cuanto el elemento de la coacción no esclarece, se aclara apenas se piensa que el tributo es instrumento de la autoridad política para gravar manifestaciones de capacidad contributiva (*La imposición...*, p. 23).

En virtud de ese principio, todas las situaciones y hechos a los cuales se vincula el nacimiento de la obligación tributaria, deben representar un estado o movimiento de riqueza. Es cierto, entonces, que se toman como datos de hecho fenómenos económicos.

Pero lo económico pasa a ser jurídico cuando los derechos positivos de casi todos los modernos Estados de derecho contienen normas (prevalecientemente de rango constitucional) que imponen una sustancial limitación a la potestad tributaria: tributación sobre la base de la capacidad contributiva, dejándose al legislador decidir "cómo", "cuándo" y en "qué medida" los particulares presentarán tal aptitud.

Es aplicable al respecto el agudo razonamiento de Emilio Giardina: "La ley constitucional, al consagrar el principio de la capacidad contributiva y al formularlo con ayuda de los criterios técnicos que le proporciona la ciencia financiera, a los fines de la estipulación concreta de las prestaciones tributarias, tal vez no acierte a plasmar una verdad de hecho o de lógica, sino una simple verdad de opinión o creencia. Pero esto carece de importancia, pues la ley no es un sistema de verdades sino de valores, que no pretenden estar en armonía con la justicia absoluta sino con los ideales de determinada sociedad en una época dada" (*Le basi...*, p. 452; en igual sentido: Micheli, *Profili...*, p. 2).

El principio esbozado tiene *consecuencias* jurídicas, entre las cuales sobresalen las siguientes:

1) *Elemento unificador.* Así como el hecho imponible típico distingue a los tributos, la capacidad contributiva los uniforma, ya que si bien todos captan realidades diferentes, tienen la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público.

2) *Elemento explicativo de la evolución de los tributos.* Destaca Jarach que "el hilo conductor de la evolución histórica de los impuestos nacionales es la imposición de la vida económica de acuerdo al principio, cada vez más perfeccionado, de la capacidad contributiva" (autor cit., *El sistema...*, en "J.A.", 1947-II-44).

3) *Garantías sustanciales de los contribuyentes.* La capacidad contributiva "constitucionalizada" o de cualquier forma "juridizada" no es sólo un criterio orientador del legislador, como piensa alguna

doctrina, sino una garantía concreta de los particulares (conf. Pérez de Ayala, *Las ficciones...*, p. 107). Volveremos sobre esto al tratar la capacidad contributiva como principio jurídico-constitucional limitativo de la potestad tributaria.

4) *Sustitución tributaria.* Proporciona la base teórica para solucionar jurídicamente el arduo problema de la sustitución tributaria en la sujeción pasiva de la obligación tributaria (ver cap. IX, puntos 2 y 7).

5) *Capacidad jurídica tributaria.* Da fundamento al distinto tratamiento que hace el derecho tributario de la capacidad jurídica tributaria, apartándose del derecho privado (conf. Pugliese, *Istituzioni...*, p. 45).

6) *Inmunidad tributaria.* Es lo que explica el problema de la inmunidad tributaria y su diferencia con conceptos parecidos, como la exención y la no incidencia. El Estado no puede ser destinatario legal de la obligación tributaria, porque técnicamente carece de capacidad contributiva, concepto, éste, sólo aplicable a los particulares (ver Jarach, trabajo publicado en "J.A.", 1942-II-93).

7) *Impuestos directos e indirectos.* Proporciona la más precisa base para la imprecisa distinción entre impuestos directos e indirectos (ver *supra*, cap. IV, punto 5, letra B).

14. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS. — El derecho tributario argentino ha hecho uso de su singularismo normativo en una serie de regulaciones jurídicas que se apartan del derecho privado.

En materia de *sujetos*, tienen tal carácter las personas de existencia ideal a las cuales el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos (art. 15, inc. 2, ley 11.683), pero también las sociedades, asociaciones, entidades, empresas, *que no tengan tal calidad*, e incluso los patrimonios destinados a fines determinados si la ley tributaria los considera unidad económica para la atribución del hecho imponible (art. 15, inc. 3, ley 11.683).

También se reconoce como posibles sujetos pasivos a las personas de existencia visible incapaces según el derecho privado (en contra de lo dispuesto por el art. 54 y concs. del Código Civil). Asimismo, las sucesiones indivisas, que no tienen personalidad de derecho privado, pueden ser sujetos tributarios (art. 15, inc. 4, ley 11.683; arts. 1, 33 y ss., ley 20.628).

A la inversa, se desconoce tributariamente personalidad a ciertas sociedades que la tienen en derecho privado, gravándose individualmente a los integrantes como si las sociedades no existiesen (p.ej.,

sociedades colectivas), lo cual, en cambio, no sucede con otras sociedades (p.ej., las anónimas) que son consideradas individuales sujetos tributarios.

En materia de *sociedad conyugal* no se aceptan las disposiciones del Código Civil (arts. 1217 y ss.) y se disocian las rentas gananciales (*arts. 28 a 30, ley 20.628*). *Asimismo, la ley tributaria asigna* especial tratamiento a las *sociedades entre cónyuges* con peculiaridades que se apartan de las de derecho privado (art. 32, ley 20.628).

En materia de *domicilio*, la ley tributaria adopta algunos conceptos civiles sobre la institución (ver art. 13, párr. 1º, ley 11.683), pero los modifica cuando ellos no se avienen a su especificidad de sector jurídico autónomo (ver párrafos 3º y ss., art. 13, ley 11.683).

En la ley de impuesto al valor agregado se da a la palabra *"venta"* un significado diferente del que tiene en el derecho privado, y se comprende a todas las trasmisiones entre vivos de cosas muebles a título oneroso, de una persona a otra. Se incluyen dentro del concepto la adjudicación por disolución de sociedades, los aportes sociales, las subastas judiciales, la dación en pago, la permuta y ciertos casos de locación de obra, prestación de servicios y realización de obras (art. 2, ley 20.631).

El impuesto a las ganancias (ley 20.628) tiene su concepto peculiar de *residencia* de personas de existencia visible (art. 26), disímil del que define el Código Civil (arts. 89 y ss.). En este mismo tributo, y tratándose de inmuebles, se considera que hay *enajenación* cuando existe boleto de compraventa u otro compromiso similar y siempre que se haya otorgado la posesión, y aun sin escritura traslativa de dominio (art. 3, ley 20.628, en contra de lo que al respecto legislan los arts. 1184, inc. 1, 1185 y concordantes del Código Civil).

En materia de *hipotecas*, suele decidirse su imponibilidad en el lugar de situación de los bienes afectados con prescindencia de toda disposición civil sobre lugar de exigibilidad de la obligación, domicilio del acreedor, etc. (ver Giuliani Fonrouge, t. 1, p. 54).

En materia de *sucesiones*, la ley tributaria aplicable suele ser la vigente cuando la trasmisión hereditaria se exterioriza (art. 119, C. Fiscal de Buenos Aires), y no la vigente al fallecer el causante, no obstante ser este último, según la ley civil, el momento en que se trasfieren los derechos hereditarios (art. 3282, C. Civil).

15. CODIFICACIÓN. — El derecho tributario ha sido elaborado intensamente por la doctrina, y se han manifestado importantes tendencias en favor de la codificación.

No obstante estas tendencias, se han formulado algunas objeciones en contra de la codificación, objeciones que aún hoy suele escucharse. Especialmente son las siguientes: 1) la multiplicidad de las situaciones fiscales impide su codificación; 2) la acción fiscal debe inspirarse en criterios de oportunidad, y no es apta para plasmar en normas rígidas contenidas en un código; 3) la variedad de los preceptos fiscales impide someterlos a un esquema lógico.

Estas objeciones son antiguas, y como hace notar Sáinz de Bujanda, se han repetido constantemente en el trascurso de los años. Sin embargo, tanto la doctrina administrativa como tributaria han reaccionado unánimemente en casi todos los países contra estas críticas. Se ha sostenido, con acierto, que lo que se trata de codificar no es la actuación tributaria del Estado, sino aquellos principios jurídicos que presiden esa acción y a los cuales el Estado debe ajustarse (conf. Sáinz de Bujanda, *La codificación fiscal*, en *Hacienda...*, t. I, p. 56).

Se ha puesto de relieve, asimismo, que el tratamiento jurídico unitario de los fenómenos fiscales facilita cualquier reforma tributaria de estructura y tiene otras ventajas, las cuales enumera el autor español últimamente citado. Ellas son las siguientes: 1) los principios codificados sirven de base o cimiento para la jurisprudencia; 2) las normas codificadas orientan al legislador para acomodar sus mandatos a un sistema jurídico permanente; 3) en defecto de normas particulares para cada grupo de impuestos, las normas codificadas constituirán el derecho común de los actos fiscales. Junto a estas ventajas técnicas, el código fiscal puede constituír un instrumento de cohesión nacional y un medio eficaz de expansión cultural.

En Alemania tuvo lugar la primera manifestación en este sentido, a través del Ordenamiento Tributario del Reich, obra de Enno Becker, y que fue sancionado en 1919. Esta codificación concentraba todas las normas de orden sustancial y formal, tanto las de carácter general como penal, pero sin detalle de los distintos gravámenes.

En Méjico, y sobre la base del ordenamiento tributario alemán, se sancionó en 1939 el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento, éste, que rigió hasta fines de 1966, pues el 30 de diciembre de ese

año se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación que contiene disposiciones sustantivas, formales, penales y procesales.

En Brasil rige desde el 25 de octubre de 1966 el Código Tributario Nacional, que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, no conteniendo, en cambio, disposiciones sobre el ilícito tributario.

Países como Estados Unidos y Francia cuentan desde hace varios años con códigos fiscales, y a la tendencia codificadora se han sumado últimamente varios países. Entre ellos podemos citar a Chile desde 1961, a Ecuador desde 1963, a Perú desde 1966, a España desde 1964, a Uruguay desde 1975 y a Venezuela desde 1983.

En nuestro país el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge elaboró un anteproyecto de código fiscal en 1943, el cual, no obstante sus grandes méritos, no tuvo sanción legislativa. Posteriormente, en 1963, el poder ejecutivo nacional confió a ese mismo tratadista la tarea de preparar otro proyecto de código tributario, que fue remitido a consideración de las autoridades el 20 de julio de 1964. Se trata de un proyecto de alto valor científico que trata sobre aspectos sustanciales, formales, penales y procesales, con novedosas normas al respecto. No obstante sus méritos, este proyecto no fue sancionado.

La situación en la Argentina continúa como antes, con la ley 11.683 continuamente modificada, la ley de Aduanas y disposiciones aisladas de leyes especiales.

Es visible la situación de atraso de nuestro país en esta materia con relación a otras naciones de América Latina, como las que hemos mencionado precedentemente. Esta situación que se advierte en el orden nacional no existe, sin embargo, en las provincias, que han elaborado códigos fiscales que significan un verdadero progreso en cuanto a sistematización y ordenamiento del régimen tributario.

Consideración muy especial merece el Modelo de Código Tributario para América Latina (M.C.T.A.L.) elaborado por los profesores Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa y Carlos M. Giuliani Fonrouge, quienes finalizaron su labor en 1967.

Este Modelo se concreta a los principios generales de la tributación, tanto en el orden sustancial como en los aspectos procesal y administrativo, con prescindencia de los distintos tributos en particular. Consta de 196 artículos distribuídos en cinco títulos: 1) Disposiciones preliminares; 2) Obligación tributaria; 3) Infracciones y sanciones; 4) Procedimientos administrativos; 5) Contencioso-tributario.

En las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se analizó el citado Modelo, declarándose que constituye un instrumento de alto valor científico a los fines de cumplimentar la codificación en forma sistemática y ordenada de los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.

16. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO. — En el centro del derecho tributario está la relación jurídica tributaria principal (obligación tributaria sustancial) distinguible de las restantes relaciones jurídicas por su objeto, el tributo.

Si tomamos el tributo como núcleo de análisis, encontramos en el derecho objetivo, múltiples y variadas normas jurídicas pertenecientes a distintos sectores (al derecho constitucional, administrativo, penal, procesal, internacional), que, sin embargo, presentan en común el hecho de estar referidas al tributo.

Esto significa que adoptando una concepción lata del derecho tributario (que puede observarse no sólo en el campo docente sino también legislativo y jurisdiccional), tenemos que comprender en su ámbito todas esas normas reguladoras no sólo de la relación jurídica tributaria principal, sino de otras relaciones jurídicas que de alguna manera se vinculan a ella (delimitación constitucional de la potestad tributaria, regulación de infracciones, de controversias, de conexiones internacionales, de actividades administrativas fiscalizadoras e investigatorias, etc.).

Esto da lugar a las divisiones del derecho tributario. Tales divisiones, sobre las cuales no han faltado críticas de excesiva "fragmentación", parecerían negar la existencia del derecho tributario como sector singularizado del conocimiento jurídico, puesto que aparecen en su seno normas que en realidad siguen perteneciendo a otros sectores jurídicos.

Pero la razón del estudio conjunto del derecho tributario en sentido lato obedece a la misma razón que a la aceptación del estudio unitario del derecho financiero. Se trata de una autonomía didáctica basada en objetos comunes y que se funda en razones prácticas o técnicas de oportunidad y utilidad, máxime como cuando, por ejemplo, en el caso del derecho procesal tributario, sus regulaciones van generalmente unidas a los ordenamientos tributarios generales y son aplicadas por órganos jurisdiccionales tributarios.

Veamos las mencionadas divisiones de la *Parte general* del derecho tributario, y lo que cada una de las secciones correspondientes estudia concretamente:

El derecho tributario material contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y cómo se extingue esa obligación; examina cuáles son sus diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa, así como sus privilegios y garantías.

El derecho tributario formal estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos: analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer qué suma de dinero concreta adeuda cada persona y cómo esa suma llega a ingresar en las arcas estatales.

El derecho procesal tributario contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzadamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones, todas éstas, que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

El derecho penal tributario regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones. Como no siempre el obligado actúa conforme a la ley, corresponde el análisis de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los trasgresores.

El derecho internacional tributario estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que eviten la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

En cuanto al *derecho constitucional tributario*, estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas

de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o Estados).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO VI

AFTALIÓN, Enrique, y otros: *Introducción al derecho*, Buenos Aires, 1967.

ALESSI-STAMMATI: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

AMORÓS, Narciso: *Derecho tributario*, Madrid, 1963.

ANDREUZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, Buenos Aires, 1951.

ARAÚJO FALCÃO, Amilcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, cit.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, cit.

— *Hipótese de incidencia tributária*, San Pablo, 1973.

— *Estudios e pareceres de direito tributário* (2 volúmenes), en Revista dos Tribunais, San Pablo, 1978.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria geral do direito tributário*, San Pablo, 1963.

BECKER, Enno: *La elaboración autónoma de los principios del derecho tributario*, en "Estudios del Centro de Investigaciones de Derecho Financiero", 1941, p. 462.

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, cit.

BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, Buenos Aires, 1951.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, en el *Tratado* de GERLOFF-NEUMARK, cit., t. I, p. 111.

BOBBIO, Norberto: *Diritto e stato nel pensiero di Emanuele Kant*, Turín, 1957.

— *El problema del positivismo jurídico*, Buenos Aires, 1965.

BORDA, Guillermo: *Manual de derecho civil. Parte general*, Buenos Aires, 1969.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, Madrid, 1968.

COCIVERA, Benedetto: *Principî di diritto tributario*, Milán, 1961.

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Política fiscal en la Argentina*, Buenos Aires, 1963.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, cit.

DE BARROS CARVALHO, Paulo: *A estrutura lógica da norma juridica tributária*, San Pablo, 1973.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DE LA GARZA, Sergio: *Derecho financiero mexicano*, cit.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de derecho financiero español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

FLORES, Polo Pedro: *Derecho financiero y tributario peruano*, Edic. Valenzuela (2ª ed.), Lima, Perú, 1986.

FLORES ZAVALA, Ernesto: *Finanzas públicas mexicanas*, cit.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Estudios financieros*, cit.

— *Temas de derecho tributario*, Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo: *Positivismo jurídico, realismo sociológico y jusnaturalismo*, Méjico, 1968.

GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *La teoría autonómica del derecho tributario*, informe en Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

GIANNINI, A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, cit.
— *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Turín, 1956.
— *Instituciones de derecho tributario*, cit.
GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, Milán, 1956.
INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, Nápoles, 1956.
JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.
— *El hecho imponible*, cit.
— *El sistema del derecho tributario material argentino a través de sus hechos imponibles*, en "J.A.", 1947-II-44.
— *Régimen federal de unificación y distribución de impuestos*, publicación del Consejo Federal de Inversiones, vol. 2.
KELSEN, Hans: *Teoría general del derecho y del Estado*, Méjico, 1969.
LUQUI, Juan Carlos: *Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, en "J.A.", t. 1956-IV, p. 155.
LLAMAS LABELLA, Miguel: *Las contribuciones especiales*, cit.
MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, Tucumán, 1956.
— *Estudios de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1973.
MAZZ, Addy: *Curso de derecho financiero y finanzas*, Edit. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1984.
MICHELI, Gian Antonio: *Corso di diritto tributario*, Turín, 1972.
— *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, cit.
MYRBACH RHEINFELD: *Précis de droit financier*, París, 1910.
PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *Proyecciones de la teoría autonómica del derecho tributario en Uruguay*, en Primeras Jornadas de Derecho Tributario.
PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, cit.
— *Las fracciones en el derecho tributario*, Madrid, 1970.
POSADAS BELGRANO: *Derecho tributario*, cit.
PUGLIESE, Mario: *Istituzioni di diritto finanziario*, cit.
ROSEMBUJ, Tulio: *La imposición como política*, cit.
— *Sobre el fondo real de la persona jurídica*, en "La Información", t. XXX, p. 937.
SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda pública, derecho financiero y derecho tributario*, en t. 1, p. 3, de *Hacienda y derecho*.
— *La codificación fiscal*, en t. 1, p. 47, ob. cit.
— *La autonomía del derecho financiero*, en t. 2, ob. cit.
— *Lecciones de derecho financiero*, Sección Publicaciones Universidad Complutense, Madrid, 1979.
SCHMÖLDERS, Günter: *Teoría general del impuesto*, Madrid, 1962.
SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Edit. Almedina, Coimbra, 1983.
SOUTO MAIOR BORGES, Jose: *Iniciação ao direito financeiro*, cit.
TALLEDO, César: *Manual del Código Tributario*, Edit. Economía y Finanzas, Lima.
TESORO, Giorgio: *Principî di diritto tributario*, Bari, 1938.
TORRÉ, Abelardo: *Introducción al derecho*, Buenos Aires, 1972.

TROTABAS, Louis: *Essai sur le droit fiscal*, en "R.S.L.F.", 1928.
— *Finances publiques*, París, 1967.
— *Le particularisme du droit fiscal*, París, 1937.
VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, cit.
— *El derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas*, Edit. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1985.
— *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Edit. Amalio Fernández, Montevideo, 1982.
VALLADO BERRÓN, Fausto: *Teoría general del derecho*, Méjico, 1972.
VANOSSI, Jorge: *Aportes para una reforma constitucional argentina*, en rev. "Poder Político", nº 3, nov. 1970.
VILLEGAS, Héctor B.: *La teoría del órgano en el impuesto a las ganancias*, en "Factor", nº 244, Córdoba.
— *Tratamiento fiscal de filiales de empresas extranjeras*, en "Factor", nº 237, Córdoba.
— *Curso de Direito Tributário*, Edit. Revista dos Tribunais, San Pablo, 1980.
VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín: *Derecho administrativo*, Buenos Aires, 1949.
XAVIER, Alberto: *Manual de direito fiscal*, Lisboa, 1974.

Capítulo VII

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

1. Interpretación. Noción general. — Interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Para ello, se ha preconizado la utilización de métodos diversos. Dice al respecto Giuliani Fonrouge que la continua búsqueda de métodos de interpretación más flexibles, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial (t. I, p. 75).

De esto se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida.

En concordancia con este criterio, el art. 5 del Modelo de Código Tributario para América Latina dice que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones". En la respectiva exposición de motivos se explica que esta disposición responde al principio admitido en nuestra época de que las leyes tributarias son normales y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las normas jurídicas. Sin embargo, las ya vistas peculiaridades del derecho tributario merecen algún especial análisis en cuanto a interpretación. En efecto, los hechos elegidos como imponibles son hechos de sustancia económica (ver *su* cap. VI, punto 6), cuya

selección se debe a su idoneidad abstracta para revelar *"capacidad contributiva"*. Pero sucede que a veces las palabras utilizadas no se ajustan, en el significado que se quiso darles, con el que se tiene en el uso común. Determinar en tales casos "el sentido y alcance" de las palabras que utilizó la ley, es quizá la parte más dificultosa en la tarea del intérprete (ver "J.A.", 1956-III-296). Claro está que lo afirmado no puede llevar a la errónea tesis de que para interpretar el derecho tributario debe recurrirse a los criterios de la ciencia de las finanzas (posición de Buhler). Al contrario, y como afirma Giannini, cualquiera que sea la corriente doctrinal en que se inspiren los principios rectores de interpretación de leyes tributarias, y cualesquiera que sean los medios utilizados en los casos particulares para penetrar el pensamiento legislativo, es lo cierto que este complejo y delicado trabajo de interpretación, debe llevarse a cabo con los criterios propios de la lógica jurídica (*Principios*..., p. 11).

Haremos un ligero análisis de los principales métodos de interpretación dentro del campo de la ciencia jurídica.

2. MÉTODO LITERAL. — Se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical, etimológico, de sinonimia, etc. (ver Aftalión, *Introducción*..., p. 464).

Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica. Filosóficamente, significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas: si el derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho.

Por ello Montesquieu decía que los jueces eran sólo la boca que pronunciaba las palabras de la ley.

Los especialistas de la materia tributaria coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según Griziotti puede llevar a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y, por tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar.

3. MÉTODO LÓGICO. — Este sistema interpretativo quiere llegar a resolver el interrogante de qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su *ratio legis*. Según Savigny, la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que

forman toda la legislación de un país. La Corte Suprema nacional ha establecido, mediante reiterada jurisprudencia, que las normas tributarias deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que las integran, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a una razonable interpretación ("Fallos", 259-391; 280-18; 295-755).

El intérprete, además, debe actuar en concordancia con los principios constitucionales. Vale decir que según este método, la interpretación no se limita a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador. La interpretación lógica puede ser *extensiva* si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también *restrictiva* cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

4. MÉTODO HISTÓRICO. — Sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. Para ello se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de sanción de la ley (*ocatio legis*). Se utilizan, por ejemplo, como instrumento de interpretación el mensaje del poder ejecutivo que eleva la ley al congreso, la discusión en comisiones por parte del poder legislativo, los correspondientes debates parlamentarios, los artículos de la época aparecidos en la prensa, las opiniones doctrinales, etc.

Este método identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador. Sin embargo, este sistema es objeto de crítica en materia fiscal. Se dice que la fiscalidad se caracteriza por su movilidad, y no se puede interpretar las cláusulas impositivas según el pensamiento del legislador cuando la ciencia tributaria está en constante evolución.

5. MÉTODO EVOLUTIVO. — El problema que se plantea esta corriente es el de enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales económicas, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad, debe investigarse —según los propugnadores de este método— cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado (ver Aftalión, *Introducción...*, p. 479).

Este método surge como reacción contra los métodos tradicionales. Decía Saleilles que "la ley es base y fuente de todo sistema jurídico, pero debe adaptarse a las nuevas exigencias determinadas por la evolución social". Partiendo de esta idea, Saleilles confiere a los textos vida propia e independiente de la voluntad del legislador, de la cual se desligan una vez promulgados.

Autores como Recasens Siches, Gény, Radbruch y otros, propugnan este método y atacan el histórico, que "en el fondo no hace sino paralizar la vida". La ley se desliga del legislador, y es el intérprete quien la revive dándole un sentido y alcance que muchas veces no fue previsto por el mismo legislador.

En materia tributaria, el principio de legalidad es una valla para este método. No se puede, por ejemplo, por vía de una interpretación evolutiva de la ley, modificar la integración del hecho imponible.

6. INTERPRETACIÓN SEGÚN LA REALIDAD ECONÓMICA. — *a*) *Origen.* El enfoque económico en la interpretación de las leyes impositivas apareció por primera vez en Alemania en 1919 con el "Ordenamiento Tributario del Reich". Fue una reacción ante la situación hasta entonces imperante: los tribunales fiscales se veían impedidos de aplicar en la forma correspondiente los gravámenes, ya que la base de la imposición estaba prefijada por elementos de derecho civil. Bajo la inspiración de Enno Becker se incluyó la fórmula del art. 4 del Ordenamiento: "En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias". El criterio de interpretación surge, entonces, como la combinación de los tres factores citados: 1) el fin u objeto de la ley; 2) la significación económica de ella; 3) los hechos tal como han sucedido realmente.

Tuvo acogida en Alemania, Francia, Italia y Suiza, entre otros países, y en el nuestro comenzó a tener vigencia legal con las modificaciones que en 1947 se efectuaron a la ley 11.683, así como con el Código Fiscal de Buenos Aires (1948), inspirado en Jarach, y al cual siguieron en sus lineamientos principales los restantes códigos tributarios provinciales.

b) *Fundamento.* La interpretación según la realidad económica se basa en que el criterio para distribuír la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la *realidad económica.* Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero "sentido y

alcance" de la ley, recurriendo a esa misma *realidad económica* que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo.

El tributo, en efecto, se funda en la capacidad contributiva, y ésta es una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que objetivamente esa riqueza se exterioriza (mi adquisición de una mansión fastuosa será un hecho exteriorizante, por ejemplo, de potencialidad económica y, por lo tanto, de capacidad contributiva), y por ello la interpretación de normas que establezcan obligaciones tributarias y definan hechos imponibles, forzosamente deberá tener en cuenta esos elementos objetivos de la riqueza que son económicos.

Pero lo dicho no debe llevar a confundir las cosas. La tarea de interpretación de normas jurídicas es siempre tarea jurídica. El procedimiento en estudio no es un "método económico" de interpretación con el sentido de que las reglas interpretativas dimanen de la economía. Esta ciencia no se ocupa de desentrañar el significado de la ley y no puede contener reglas o principios sobre el punto.

c) Funcionamiento. Veamos cómo funciona la interpretación según la realidad económica: cuando los hechos imponibles se vinculan con actos jurídicos de carácter negócial o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los propios particulares. En derecho no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites (demarcados por el orden público; ejemplo: plazo de las locaciones), el tratamiento jurídico a que quieren someter sus operaciones. Muchas veces existe la posibilidad de elegir diferentes operaciones jurídicas para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos. Por ejemplo, una realidad económica consistente en la explotación de un campo a porcentaje puede asumir la forma jurídica de una aparcería rural o la de una sociedad.

Es que cuando en general se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la *intención empírica (intentio facti)* y la *intención jurídica (intentio juris).*

La *intención empírica* es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza.

La *intención jurídica* es aquella que se dirige a alcanzar, mediante el acto o negocio, determinados efectos jurídicos, para lo cual se encuadra ese acto o negocio dentro de un determinado molde o figura del derecho.

En el ejemplo señalado (explotación de un campo a porcentaje), la intención empírica, el resultado económico buscado es

que el aparcero explote el campo del dador con distribución proporcional de utilidades o productos de la explotación. La intención jurídica, en cambio, es aquella que se encamina a que el acto produzca determinados efectos jurídicos deseados. Para ello, las partes adoptarán la forma (aparcería, sociedad, etc.) mediante la cual sientan sus derechos más protegidos, o mediante la cual les sea más fácil exigir el cumplimiento a la otra, o mediante la cual paguen menos tributos.

Es aquí donde entra en funcionamiento la interpretación según la realidad económica. El derecho tributario se interesa de la operación económica que hacen las partes, sin reconocer eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la voluntad individual si las partes han distorsionado la realidad de la operación mediante una forma jurídica inapropiada que se busca al solo efecto de defraudar al fisco.

Mediante la aplicación de este criterio, los jueces tienen entonces la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas y prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas engañosas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación. El tema de la "interpretación económica" ha sido muy tratado (y controvertido) por la doctrina. Consúltese con provecho: Alessi, *Instituciones*..., p. 10; Hensel, *Diritto*..., p. 65; Blumenstein, *El orden*..., p. 124; Tesoro, *Principî*..., p. 12; Barbosa Nogueira, *La interpretação*..., p. 42, y las obras y trabajos del profesor Dino Jarach.

d) *Legislación.* La ley 11.683 establece, en el art. 12, que se tendrán en cuenta los actos, situaciones o relaciones que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, prescindiendo de las formas o estructuras jurídicamente inadecuadas.

Análogas disposiciones tienen los códigos tributarios provinciales (Código Tributario de Córdoba, art. 4; Código Fiscal de Buenos Aires, art. 7. Este último ordenamiento expresa: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exteriorizan, mientras que el código de Córdoba agrega en forma categórica: "La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de la aplicación del tributo").

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina dice en su art. 8: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuír a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

La interpretación que se basa en la realidad económica es aceptada legislativamente en casi todos los países y proporciona a los intérpretes un medio adecuado para la aplicación de las normas fiscales cuando se pretende soslayarlas mediante fraude. Ello no significa que no encierre ciertos peligros para la seguridad jurídica, por lo cual requiere un cuidadoso manejo para que manos inexpertas o con designios preconcebidos no conviertan la utilización del método en abusivo.

e) *Límites de aplicación.* Debe también tenerse en cuenta que como bien hace notar el Modelo de Código Tributario para América Latina, el procedimiento sólo tiene aplicación en aquellos tributos cuyo hecho imponible haya sido definido atendiendo a la realidad económica (por ejemplo, el impuesto a las ganancias), pero no la tiene en los tributos cuyo hecho generador se definió atendiendo a la forma jurídica (por ejemplo, los impuestos de sellos que gravan la "instrumentación", prescindiendo del contenido de los actos comprendidos en el instrumento). En estos casos en que el legislador hace expresa renuncia a atenerse al principio de la realidad económica, no parece correcto aferrarse a dicho principio, como alguna vez ha hecho la jurisprudencia (p.ej.: en el caso "Perco", resolución de la S.C. de Bs. As. publicada en "El Derecho", nº 3471).

Por último y para que la utilización de la interpretación según la realidad económica sea realmente de estricta justicia, debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco (conf. Jarach, *El hecho imponible*, p. 127).

f) Jurisprudencia. La jurisprudencia nacional ha utilizado esta modalidad interpretativa en casos en que los contribuyentes exteriorizaron dolosamente su propósito efectivo (voluntad empírica) con apariencias formales distintas de las apropiadas. Por ejemplo, aquellos que encubren una donación bajo el aspecto de una compraventa, o disimulan un arrendamiento mediante un contrato de sociedad, o entregan utilidades de capital con la apariencia de retribución de servicios (ver un interesante caso de estas características en revista "Impuestos", 1970, p. 599), documentan el pago de remuneraciones a dependientes como si fuesen honorarios de no dependientes, etc. En estos casos, y en otros similares, la jurisprudencia se apartó de las apariencias y determinó la obligación fiscal según la realidad ocultada, sin necesidad de demostrar la nulidad de los actos o accionar por vía de simulación.

g) *Conclusión.* Para finalizar el tratamiento de tan delicado asunto, consignamos nuestra opinión en el sentido de que: 1) el criterio de interpretación de las normas jurídicas tributarias según la realidad económica ha sido acogido en fórmulas diversas, pero con similar significado, por la legislación positiva argentina y de muchos países; 2) no tiene la entidad de "método interpretativo" tal como a éstos entiende la ciencia jurídica, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales (es decir, la búsqueda de la *intentio facti* de las partes) (conf. Del Busto Quiñones, *Teoría...*, p. 55); 3) su uso está justificado en derecho tributario, porque facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso en las formas jurídicas.

7. MODALIDADES DE INTERPRETACIÓN. — Existen dos modalidades con las cuales el intérprete puede encarar la interpretación de la ley. Estas modalidades vienen a ser preconceptos de favorecimientos al fisco o al particular, que guiarán la interpretación que se efectuará según los métodos precedentemente indicados.

El preconcepto denominado "*in dubio contra fiscum*" sostiene que debe partirse de la base de que cualquier duda debe favorecer al contribuyente, por cuanto la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad.

En cambio, el preconcepto opuesto ("*in dubio pro fiscum*") sostiene que cualquier duda debe favorecer al Estado. Con este último criterio se pretende apuntalar los intereses del fisco, pero sus abusos o excesos llevan al fiscalismo exagerado.

Con respecto a estas modalidades interpretativas es acertada la opinión de Giuliani Fonrouge. Sostiene que no se debe actuar con preconceptos en favor o en contra del individuo o del Estado. La única finalidad del intérprete debe ser la de obtener el "sentido de justicia" para que la norma pueda cumplir la función que le corresponde en las diversas situaciones de la vida (t. 1, ps. 94 y 95).

En concordancia con esta opinión, el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos (art. 5), sostiene que debe rechazarse las antiguas teorías de que las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda en contra del fisco, de que sólo eran admisibles algunos métodos de interpretación y de que ésta debe ser estricta o restrictiva.

8. LA ANALOGÍA. — Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante. El art. 16 del Código Civil argentino dispone que si una cuestión no se la puede resolver por las palabras o el espíritu de la ley, se acudirá a los principios de leyes análogas, y si aún subsistieren dudas, a los principios generales del derecho. Como estas prescripciones rigen en derecho privado, se suscitan dudas respecto de su aplicabilidad en materia tributaria.

Debe aclararse, en primer lugar, que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello se ha sostenido, con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla.

Hay algunas discusiones doctrinales con respecto a la analogía en materia tributaria. Ciertos autores, como Ingrosso, la aceptan. Sostienen que su aplicación no significa la creación de una nueva norma jurídica, sino que pone de manifiesto una norma contenida indirectamente en la ley. Otros autores, como Berliri, Bielsa y Andreozzi, se pronuncian en contra de la aplicación analógica. Sostiene el autor italiano Berliri (*Principios...*, t. 1, p. 125) que como norma general la interpretación analógica debe quedar excluída, y sólo puede admitirse en el caso de que el legislador lo consienta expresamente para determinado impuesto.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, acepta la analogía con ciertas restricciones, la principal de las cuales es, lógicamente, que mediante la analogía no es posible crear tributos. Giannini

dice que no pueden ser objeto de interpretación analógica las normas que determinan los hechos imponibles, pero no se opone a la analogía en otros supuestos (*Instituciones*, p. 32). Horacio García Belsunce afirma que no puede admitirse la analogía en derecho tributario sustantivo ni en derecho penal tributario, pero que sí puede admitirse en derecho tributario formal y derecho tributario procesal (*La interpretación...*, p. 64).

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece en su art. 6: "La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Esta norma es incompleta, ya que se omite prohibir la analogía en todo lo relativo al ilícito tributario, prohibición ésta que estimamos necesaria. Por su parte, Jarach ha criticado la disposición del Modelo por cuanto por vía de analogía no puede designarse sujetos pasivos ni atribuírles obligaciones que la ley no les atribuye. Nada dice de esto el art. 6 del Modelo, y de ahí la mencionada crítica.

En definitiva, coincidimos en que la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo.

Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.

9. APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO. LA RETROACTIVIDAD FISCAL. — La determinación del momento a partir del cual son obligatorias las normas tributarias no ofrece, en principio, mayor problema porque usualmente cada ley expresa la fecha de su entrada en vigencia. Si tal mención se omite, es aplicable el art. 2 del Código Civil, en virtud del cual si las leyes no expresan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial.

El problema de la retroactividad de las leyes surge con respecto a las relaciones jurídicas que nacieron durante la vigencia de una ley y cuyos efectos se prolongan durante la vigencia de una nueva

ley que modifica la anterior (por ej., se contrata un alquiler por dos años en 1984; ¿le son aplicables al contrato modificaciones legales de 1985?).

El principio general que debe regir estas situaciones es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos del derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, se rigen por dicha legislación que fue la tenida en cuenta al planear y realizar esos actos.

En materia tributaria, y atento al principio de unidad del orden jurídico (ver cap. VI, punto 11), es de aplicación el art. 3 del Código Civil, según el cual las leyes se aplicarán desde su vigencia a las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes. Agrega esta disposición que las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Este último párrafo significa el reconocimiento de que en ciertos casos el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes, pero seguidamente el mismo art. 3 limita esta posibilidad legislativa al estipular que esa retroactividad en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Esta redacción significa la admisión de la teoría de los derechos adquiridos. En efecto, la remisión que el art. 3 hace a "los derechos amparados por garantías constitucionales" no puede significar otra cosa *que derechos adquiridos por oposición a meras expectativas.* García Belsunce señala al respecto: "Compartimos el concepto de que la reforma al art. 3 no ha introducido ninguna variante en cuanto a la limitación a la irretroactividad de las leyes, porque lo mismo es decir que no se pueden alterar derechos adquiridos o que deben respetarse los derechos amparados por garantías constitucionales, en razón de que el derecho adquirido no es sino el respeto a la inviolabilidad del derecho de propiedad que consagra el art. 17 de la Constitución nacional (aut. cit., *Retroactividad de las leyes tributarias: casos inconstitucionales*, en "D.F.", t. XXXV, p. 858).

Trasladada la teoría al ámbito específicamente tributario, entendemos que *el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible* (sobre acaecimiento del h.i., ver cap. IX, punto 15, nº 3, y punto 15 D).

Respecto de este aserto, hay coincidencia doctrinaria general (ver, por ej., Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, 3ª ed., t. 1, p. 106; Jarach, *Curso...*, ed. 1980, t. 1, p. 83; García Belsunce, *Retroactividad...*, p. 862; Bielsa, *Compendio de derecho público*, 1952, t. 3, p. 40; Sáinz de Bujanda, *Hacienda...*, t. 4, p. 37; Araújo Falcão, *El hecho...*, p. 107). Es especialmente valedero el argumento de que el principio de legalidad no se agota con el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino también de que la ley *debe ser preexistente*, única forma mediante la cual el particular puede conocer *de antemano* tanto su obligación de tributar como los elementos de medición de dicha obligación (ver cap. VI, punto 13 B5). Por otra parte, si hay acuerdo en que la determinación tributaria tiene carácter *declarativo*, y no constitutivo de la obligación, ello es porque ésta nace al producirse el hecho imponible (ver cap. X, punto 3), siendo este acaecimiento el que marca la ley aplicable (ver ídem, punto 3 A).

Ahora bien, el hecho imponible puede ser "*de verificación instantánea*" (por ej., ganar un premio en el Prode), y en este caso la aplicación de la ley tributaria no presenta problemas, ya que dada la instantaneidad, ninguna legislación posterior a la producción de ese hecho puede ser utilizada para modificar la obligación surgida (p.ej., no sería admisible que una norma posterior a la fecha de obtención del premio elevara la alícuota).

Si el hecho imponible es de "*verificación periódica*", ello significa que ese hecho imponible es la resultante de un conjunto de actos jurídicos o económicos que se desarrollan en un período temporal (p.ej., el impuesto a las ganancias que grava los ingresos que se van produciendo a lo largo del período).

En este caso, y tal como explicamos más adelante (ver cap. IX, punto 15 D), el legislador tiene por acaecido el hecho imponible en el último instante del período dentro del cual se computan los ingresos. De tal manera, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida y no retroactiva, puesto que el hecho imponible no se tuvo aún por realizado.

Analizando la cuestión desde el punto de vista jurisprudencial, cabe decir que la Corte Suprema nacional y otros tribunales han reconocido que la prohibición de retroactividad sólo tiene lugar en lo que respecta a situaciones de derecho privado, pero no tiene lugar en relación a cuestiones de derecho público, como son las tributarias.

Sin embargo, la Corte Suprema nacional, al tiempo de admitir que las leyes tributarias pueden tener efecto retroactivo, trató de atemperar los efectos perjudiciales que esta posición podía tener en relación a los derechos adquiridos de los particulares. Dijo entonces la Corte que en materia tributaria existe un derecho patrimonial garantizado por la Constitución, cuando media un contrato *o una convención especial* en virtud de la cual ese derecho está incorporado al patrimonio del deudor, como en el caso de que el Estado mediante la intervención de sus funcionarios hubiere aceptado el pago de una obligación fiscal otorgando el correspondiente recibo (ver "Fallos", 161-270; 180-16; 209-213; 210-611; 213-34; 218-596; 224-935; 225-703; 227-72; 269-261; etc.).

Es decir que según la posición que nuestro más alto tribunal sostuvo en numerosos casos, *el pago de un tributo* surte pleno efecto extintivo que no permite revivir la obligación, salvo que mediare ocultación o dolo por parte del contribuyente, en razón de originar una relación de naturaleza contractual entre fisco y contribuyente que determina el surgimiento de un derecho patrimonial garantizado por el art. 17 de la Constitución nacional.

Quiere decir, entonces, que según nuestra jurisprudencia nacional, *la ley tributaria no puede ser aplicable retroactivamente cuando media un pago de por medio.* El pago libera al contribuyente y le otorga un derecho adquirido imposible de ser modificado por una ley posterior.

En un caso más reciente, la Corte precisó su posición sosteniendo que nadie tiene derecho adquirido a la inalterabilidad de los gravámenes y de que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho imponible. La irretroactividad sólo funciona si el contribuyente realizó un pago aceptado por el fisco o si fue objeto de dispensas o rebajas fiscales por tiempo determinado (caso "Moiso", fallo del 24/11/81, en "Derecho Fiscal", XXXII, 923).

Analizando este fallo, encontramos válido como principio general que nadie tiene derecho al mantenimiento de cierto régimen a perpetuidad (si, p. ej., alguien inicia su actividad sometida a cierto tributo, no tiene derecho a que éste no se incremente en el futuro), pero siempre y cuando no altere los derechos que ya adquirió (de que ese incremento no se lleve a los ejercicios pasados).

La segunda afirmación jurisprudencial es reprochable, ya que no puede negarse, a la luz del más elemental sentido común, *que el hecho imponible acaecido genera un derecho adquirido.* Jarach ilustra este

punto con el siguiente ejemplo: "Si efectúo un contrato por el que logro una ganancia de $ 50, debo saber que esta ganancia es suficientemente remuneradora de mi esfuerzo; pero si una vez realizado el acto de la ganancia llega el poder público y me establece un impuesto que absorbe una parte importante que ya no hace remuneradora mi actividad, es posible que, si hubiese conocido cuáles eran las consecuencias de la misma, habría dejado de realizarla. Y no puede ser que el poder público, por una decisión posterior de cualquier tiempo, invada mi esfera de propiedad y me haga soportar sacrificios que, tal vez, no habría soportado voluntariamente si hubiese sabido cuáles eran las consecuencias" (aut. cit., *Curso...*, edición 1957, t. I, ps. 103/104).

La tesis del pago como límite a la retroactividad es jurídicamente objetable y tiene alcances muy relativos, ya que según el alto tribunal, el derecho adquirido sólo se genera mediante la aceptación del pago por el ente recaudador que debe entregar el correspondiente recibo *con efecto cancelatorio*. Pero ocurre que en materia tributaria el pago no es casi nunca cancelatorio por sí solo, ya que la declaración jurada y el importe oblado en su consecuencia están sujetos a verificación administrativa y el fisco está facultado a determinar el tributo que en definitiva corresponda mientras no esté prescrita la acción (art. 21, ley 11.683). O sea que el contribuyente no obtiene la "aceptación" de un pago con efecto liberatorio, sino tan sólo una mera constancia de recepción del mismo, lo cual significaría su sujeción a cambios legislativos retroactivos al menos durante el término de la prescripción. Aparte de esto, es inadmisible que siempre exista la posibilidad de la aplicación retroactiva de nuevas leyes respecto a quienes no hubieran pagado con anterioridad. Como si esto fuera poco, existen casos de retroactividad donde toda posibilidad de pago es imposible sencillamente porque el *tributo no existió* a la época de suceder el hecho imponible. Un típico ejemplo de esto es el impuesto sobre los activos financieros sancionado mediante ley 22.604, que creó con fecha 7/6/82 un hecho imponible acaecido el 31/12/81. Esto es directamente atentatorio al derecho de propiedad porque priva retroactivamente a los particulares de una porción de utilidad legítimamente obtenida o de un capital legalmente poseído (ver Villegas, *Dos temas de interés fiscal*, en "La Información", t. XLVI, p. 702). Casos similares se dan con las leyes 22.752, que gravó los intereses y ajustes de los depósitos a plazo fijo, y 22.915, que impuso un adicional de emergencia al

impuesto a las ganancias (ver García Belsunce, *Retroactividad...*, ob. cit., p. 866).

Semejantes engendros legislativos demuestran los peligros de la doctrina de la Corte, que en definitiva ha trastrocado las cosas aprobando la retroactividad de las leyes impositivas, como la conducta normal del legislador tributario, siendo que debería ser exactamente a la inversa. Parece haberse olvidado que el principio general del derecho es que las leyes rijan para el futuro, lo cual no es nada novedoso si se tiene en cuenta que ya los romanos decían: *"leges et constituciones futuris certum est dara forman negotiis, non ad facta praeterita revocari"* (las leyes y los edictos dan forma a los negocios futuros, pero no se retrotraen a los hechos pretéritos).

10. APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ESPACIO. — Conforme al principio de soberanía, cada Estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio, lo cual implica, en primer lugar, que el poder de imposición se ejerce dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía del Estado. El art. 11 del Modelo de Código Tributario para América Latina dispone lo siguiente: "Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas".

Eventualmente, este principio puede ser modificado o atemperado mediante convenios tendientes a evitar la doble imposición, y en sentido inverso puede suceder que en virtud del principio de soberanía, el Estado grave a sus nacionales, residentes o domiciliados, por las riquezas obtenidas fuera del territorio del país (sobre el tema puede verse Alessi, p. 25; De la Garza, p. 329; Aftalión, p. 507, y bibliografía citada en el punto anterior).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO VII

AFTALIÓN, Enrique, y otros: *Introducción al derecho*, cit.

ALESSI-STAMMATI: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

AMORÓS, Narciso: *Derecho tributario*, cit.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.

ARAÚJO FALCÃO, Amílcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, cit.

ATALIBA, Geraldo: *O princípio da irretroactividade das leis em materia tributária*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy: *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, San Pablo, 1965.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria geral do direito tributário*, cit.

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, cit.

BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, cit.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, cit.

BOCCHIARDO, José, y VILLEGAS, Héctor B.: *El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria. Retroactividad de la ley más benigna*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

CARDOZO DA COSTA, José Manuel: *Curso de direito fiscal*, Coimbra, 1970.

COCIVERA, Benedetto: *Principî di diritto tributario*, t. 1, Giuffrè, Milán, 1961.

DE LA GARZA, Sergio: *Derecho financiero*, cit.

DEL BUSTO QUIÑONES, Juan: *La teoría de la realidad económica en la interpretación de la ley tributaria*, Lima, Perú, 1975.

DUVERGER, Maurice: *Hacienda pública*, cit.

ESTÉVEZ PAULÓS, José: *La constitución y la irretroactividad de las leyes tributarias*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

FLORES ZAVALA, Ernesto: *Finanzas públicas mexicanas*, cit.

FREYTES, Roberto: *El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *La interpretación de la ley tributaria*, Buenos Aires, 1959.

— *Retroactividad de las leyes tributarias. Casos constitucionales*, en rev. "Derecho Fiscal", nº 417, nov. 1983, p. 853.

— *Temas de derecho tributario*, cit.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE: *Procedimiento tributario*, Edic. Depalma, Buenos Aires, 1981.

— *Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires*, Edic. Depalma, Buenos Aires, 1980.

GODOY, Norberto: *Efecto en el tiempo de las leyes tributarias*, rev. "La Información", t. XLVII, p. 27.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, cit.

INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, cit.

JARACH, Dino: *Análisis del Modelo de C.T.A.L. OEA/BID*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 189.

— *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *El hecho imponible*, cit.

— *Fundamentos de la retroactividad o la irretroactividad de la norma tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, Edit. Contab. Moderna, Buenos Aires, 1978.

MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, cit.

— *El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intentio facti) y la intención jurídica (intentio juris)*, en revista "Derecho Fiscal", t. XX, p. 849.

— *Estudios de derecho fiscal*, cit.

MAZZ, Addy: *La retroactividad de las leyes tributarias materiales y su colisión con los principios constitucionales vigentes en el Uruguay*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

MICHELI, Gian Antonio: *Corso di diritto tributario*, cit.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro: *El principio de la retroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

OCTAVIO, José Andrés: *El principio de la irretroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *El principio de la irretroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, cit.

POSADAS BELGRANO: *Derecho tributario*, cit.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y derecho*, t. 4, cit.

— *Lecciones de derecho financiero*, cit.

SALOMÓN, Bernardo: *El criterio económico en la interpretación de las leyes fiscales en la doctrina y jurisprudencia alemanas*, en "Impuestos", t. 25, p. 785.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio: *Da lei tributária no tempo*, San Pablo, 1968.

SHAW, José Luis: *Los fundamentos constitucionales del principio de la irretroactividad de la ley tributaria material*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Edit. Almedina, Coimbra, 1983.

TALLEDO, César: *La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

TESORO, Giorgio: *Principî di diritto tributario*, cit.

TROTABAS, Louis: *Finances publiques*, cit.

TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón: *El principio de la irretroactividad de las leyes y de los actos administrativos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código tributario de la República Oriental del Uruguay*, Edic. Amalio Fernández, Montevideo, Uruguay, 1975.

VILLAR, Celestino: *Aplicación e interpretación de las leyes fiscales*, en "Impuestos", t. 27, p. 355.

VILLEGAS, Héctor B.: *Dos temas de interés fiscal: retroactividad y mora culpable*, en "La Información", t. LXVI, p. 698.

Capítulo VIII

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. Noción. — El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas que hemos denominado "derecho constitucional tributario" (*supra*, cap. VI, punto 9). Reiteramos la caracterización antes adelantada: *El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen (y aun cuando no sean "constituciones escritas", ver "infra"). Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o Estados federados).*

En otras palabras, y al decir de De la Garza: Normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales (autor cit., *Derecho...*, p. 35).

El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse "tributario" por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal. En este caso, en una de sus manifestaciones más típicas, cual es la potestad tributaria (*infra*, punto 2). Para estudiar tal tarea regulatoria tomamos al Estado en sentido lato (*supra*, cap. I, punto 4), y por ello nos referimos tanto a la potestad tributaria "originaria" como a la "derivada" (sobre esta distinción, ver *infra*, punto 13).

Así considerada, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias.

Tal subordinación tiene especial importancia en los países como el nuestro, en los cuales la constitución es *rígida* (lo es, cuando no es modificable sino mediante procedimientos diferentes de los modificatorios a la legislación común. Ver: Bidart Campos, *Manual...*, p. 31), y donde existe *control de constitucionalidad* de las normas legales por parte de los órganos judiciales (*infra*, punto 4). Lo primero le otorga permanencia; lo segundo, efectiva vigencia.

Quizá sea útil destacar que en todos los ordenamientos de los modernos Estados de derecho existen normas de este tipo (normas jerárquicas de un grado superior), aun en los casos de las llamadas "constituciones no escritas" (así se denominan las normas de carácter constitucional *totalmente no escritas* o consuetudinarias, y *las escritas*, pero no contenidas en un cuerpo unitario. Ver Bidart Campos, ob. cit., ps. 17 y 31).

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA. CARACTERIZACIÓN. — La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (ver *infra*, cap. XIII, punto 3). Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior (conf. Alessi, *Istituzioni...*, p. 29).

Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: *la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.* Pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un *status* de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal *status* significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un "deber tributario", como sostiene Blumenstein

(*El orden jurídico...*, en Gerloff-Neumark, t. 1, p. 125), sino simplemente un "estado de sujeción" (conf. Jarach, *El hecho...*, p. 49).

Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano *abstracto* como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

3. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA. PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS TRIBUTOS. — Pero tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los "consejos del reino", "representaciones corporativas" e incluso "asambleas populares". Mal podía hablarse de "garantías" de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas *resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.*

La potestad tributaria —entonces— se trasforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en *la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.*

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva). Claro está que tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición (conf. Hensel, *Diritto...*, p. 54; Sáinz de Bujanda, *Hacienda...*, t. 3, p. 253). Por eso, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el *límite material* en cuanto al *contenido* de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el *límite formal* respecto al *sistema de producción* de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.

Es necesario advertir, por otra parte, que las cláusulas constitucionales no sólo limitan *directamente* la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen *en forma indirecta* y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

4. CONTROL JURISDICCIONAL. — En nuestro país, donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña —de hecho— su ilegítima modificación. Para decirlo de otra forma: *implica una reforma llevada a cabo mediante procedimiento diferente del por ella expresamente instituído.* Tales violaciones son, por ende, "inconstitucionales", o sea, carecen de validez legal. Es necesario entonces arbitrar el remedio para restablecer la efectiva vigencia de la constitución alterada.

Dentro de la separación de poderes que deriva de nuestro régimen de gobierno, el órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento a la constitución es el Poder Judicial. Todos los jueces con competencia en el caso pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, sin perjuicio de la decisión que, en última instancia, corresponde a la Corte Suprema nacional por vía del recurso extraordinario (ley 48, art. 14). Pero sólo el Poder Judicial tiene a su cargo ese control, ya que cualesquiera que sean las facultades del poder administrador o cualquiera de sus órganos (aun con funciones jurisdiccionales, como p.ej. los tribunales fiscales y de cuentas), no es admisible su facultad para declarar inconstitucionalidades (conf. Bidart Campos, *Manual...*, p. 63, y fallo de la Corte en el caso "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c. Provincia de Salta", sentencia del 8/11/67, que el mencionado autor cita).

En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas (como cualquier otro acto estatal) al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes, o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades tributarias entre Nación y provincias.

Este control judicial no se ejerce en forma abstracta. No pueden los jueces tomar *per se* una ley tributaria cualquiera y declararla violatoria de una garantía constitucional. La Corte ha sostenido

reiteradamente que en el orden federal no hay acciones declarativas de "inconstitucionalidad pura", cuyo efecto sea el de obtener la sola declaración de ineficacia de normas legales. Al contrario, el control de constitucionalidad "funciona" dentro de las causas judiciales, en la medida que es pertinente para solucionar una controversia y siempre que pueda llegarse a una sentencia condenatoria que reconozca la legitimidad de un derecho que está en pugna con las cláusulas constitucionales (conf. Bidart Campos, p. 63).

Alguna doctrina se muestra contraria a este criterio y sostiene que el principio de que no se puede juzgar la inconstitucionalidad "en general", sino sólo en los casos concretos y con efectos restringidos a esos casos, no pasa de ser un "principio inventado" por los jueces que contribuye a su deterioro (Agustín Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., 1974, p. III-7 del tomo I).

No compartimos esta postura y pensamos que si el Poder Judicial se arrogase semejante potestad (declarar inconstitucionalidades "en abstracto" y con efectos generales) pasaría a constituírse en un Poder Legislativo paralelo.

Sólo es *sujeto legitimado* para provocar el control de constitucionalidad judicial, el titular actual de un derecho que padece agravio por las normas o actos inconstitucionales (conf. Bidart Campos, ps. 61 y 64).

Además, la invalidez que declara el Poder Judicial está limitada al caso planteado, dejando sin efecto la norma o el acto respecto únicamente a las partes intervinientes en el pleito. Es decir, la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva —por ejemplo— no significa que ésta cese en su aplicación general. Sin embargo, es probable que ante tales declaraciones emanadas de la Corte, el legislador modifique la ley ateniéndose al criterio jurisprudencial. Así ha sucedido en diversas ocasiones en nuestro país. En casos en los cuales la Corte declaró confiscatorias ciertas leyes o disposiciones tributarias (v.gr., las alícuotas de los impuestos sucesorios), el legislador voluntariamente las adecuó a la decisión judicial.

Ésta es la forma en que idealmente deben funcionar los poderes del Estado: separados pero interinfluídos. Si se atribuyese al Poder Judicial la facultad de modificar o anular leyes en forma general, establecer alícuotas en reemplazo de las declaradas confiscatorias, revisar la oportunidad o conveniencia de las leyes impositivas, o el acierto económico con los que el legislador estableció los tributos, se le estaría otorgando una facultad legislativa o colegislativa que

no le compete. No se trata de indebidas autolimitaciones judiciales —como piensa Gordillo—, sino de equilibrado ejercicio de las funciones propias de cada Poder. Por eso concordamos con la doctrina de la Corte, que ha dicho: "Lo dispuesto impositivamente por la autoridad competente en ejercicio de facultades propias, es irrevisable en la instancia judicial en lo concerniente a su oportunidad y acierto" ("Fallos", 147-402; 243-98; 295-755).

El Poder Judicial federal tiene competencia de revisión constitucional en cuanto a los tributos sobre los cuales la Nación legisla (ya sea por facultades constitucionales propias o que las provincias le han delegado; ver *infra*). El Poder Judicial provincial, en cambio, juzga sobre la constitucionalidad de los gravámenes provinciales y municipales sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte.

5. LEGALIDAD. — Según reiteradamente hemos señalado, este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*"nullum tributum sine lege"*).

En la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215, la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos. Por otra parte, una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos que ponen en vigencia los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX fue precisamente ésa: la exigencia de consentimiento de la representación popular para la imposición. Ello porque los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares (conf. Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 102).

El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo (conf. Ernesto Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mejicanas*, p. 192, 12ª ed., Méjico, 1970; Sergio De la Garza, *Derecho financiero mejicano*, ed. Porrúa, Méjico, 1969).

El principio de legalidad —dice García Belsunce— constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica (aut. cit., *Temas de derecho tributario*, p. 78).

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley. Como bien expresa Jarach, el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer (autor cit., *Curso de derecho tributario*, ob. cit., p. 75).

En un meduloso fallo, la Suprema Corte de Méjico expresa con acierto que examinando atentamente este principio se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también, y fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuír, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los tributos sin claro apoyo legal, deben ser considerados absolutamente proscritos (fallo citado por Flores Zavala, ob. cit., p. 193, y por De la Garza, ob. cit., p. 303).

Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y que ha sido calificado como el "principio común" del derecho constitucional tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del estado de derecho constitucional (conf. Ramón Valdés Costa, *El principio de legalidad*, ps. 4 y 5, separata de la "Revista Tributaria", t. XIII, nº 75, Montevideo), si bien algún autor considera que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los modernos países occidentales desarrollados, y ello porque el principio de legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna (Neumark, *Principios de la imposición*, ob. cit., p. 71).

Por nuestra parte, y colocados en la realidad de nuestro país, pensamos, al contrario, que el principio debe ser reafirmado y enfatizado ante la situación que describe Giuliani Fonrouge, citando a Trotabas: No obstante ser indiscutido y proclamado oficialmente, ha resultado subrepticiamente eludido por la política fiscal de los gobiernos (Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, ob. cit., t. I, p. 302).

Sobre este principio hay general acuerdo doctrinal. Sea que se piense que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Poder Legislativo, y no del Poder Ejecutivo (salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución), sea que se considere que tal facultad normativa del Poder Legislativo se reduce a algunas materias expresamente delimitadas, *hay acuerdo en ambas posiciones en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley* (o sea, que es materia de competencia del Poder Legislativo).

Lo que actualmente se discute es la *amplitud del contenido de la ley tributaria*. Modernos tratadistas italianos y españoles opinan que la ley es sólo la "base" sobre la cual se ejerce la potestad tributaria. Para estos autores, basta con que la ley establezca algunos "principios fundamentales", siendo luego "integrada" por el Poder Ejecutivo mediante delegación de facultades (ver meditado análisis de estas teorías en Jarach, *Nuevas doctrinas...*).

Pero téngase en cuenta que estos autores se basan en las Constituciones respectivas. La italiana dispone que "ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino sobre la base de la ley", mientras que la española dice que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Un desarrollo de estas teorías puede verse en Jarach, *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, en "La Información", t. 26, p. 1081.

Alertamos sobre el peligro de esta tesis. Pensamos que las delegaciones al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, *los elementos básicos y estructurantes del tributo* (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del *quantum*) (sobre esta cuestión, ver García Mullin, *Hacia una redefinición...*).

En nuestra Constitución nacional, el principio de legalidad deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se

expresan en el art. 4. Además, el art. 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.

La Corte Suprema nacional ha dicho que la facultad atribuída a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno ("Fallos", 182-411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad ("Fallos", 184-542). Asimismo, la Corte ha sostenido que el principio de reserva de la ley tributaria sólo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible (en aplicación del principio, el alto tribunal declaró inválido —por ejemplo— un gravamen creado por circular del Banco Central: "Fallos", 292-152).

Conforme a nuestra realidad constitucional, en la República Argentina no se puede dudar de que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: 1º) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2º) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3º) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4º) los elementos necesarios para la fijación del *quantum*, es decir, base imponible y alícuota; 5º) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. (También corresponde que surja de la ley la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación. Conf., sobre que los elementos estructurantes del tributo deben surgir únicamente de la ley: De la Garza, ob. cit., p. 303; Valdés Costa, ob. cit., ps. 23, 24, 25 y 26; García Belsunce, ob. cit., p. 80).

Corresponde ahora hacer algunas precisiones sobre el alcance del principio de legalidad.

1) Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. La aclaración la formulamos porque alguna doctrina puso en duda que la tasa necesitase de ley previa, por ser accesoria del poder de policía (así lo hace notar Jarach, *Curso...*, ob. cit., p. 76), lo cual es incorrecto, porque en todos los casos estos gravámenes importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, y tal prestación coactiva sólo puede tener validez en cuanto la ley le dé sustento (conf. García Belsunce, ob. cit., p. 80; Jarach, *Curso...*, p. 77).

2) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido (conf. Jarach, *Curso...*, p. 81; García Belsunce, ob. cit., ps. 84, 88. Jurisprudencialmente, la Corte Suprema nacional, en "Fallos", t. 178, p. 224; t. 182, p. 244; t. 183, p. 116; t. 199, p. 442; t. 246, p. 221, etc.). Tampoco puede hacerlo la D.G.I., mediante resoluciones generales o interpretativas.

3) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la D.G.I. mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, *aun cuando haya delegación legal.* Ello, porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable (dice Valdés Costa: "Todos los elementos que influyan en la existencia y cuantía de la obligación están reservados a la ley, salvo que una disposición constitucional expresa establezca una excepción". Coincidentemente, y en contra de la delegación legal de facultades propias del legislador: García Belsunce, ob. cit., ps. 84 y 85; Giuliani Fonrouge, ob. cit., t. 2, p. 302).

4) Ni aun por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio (conf. Jarach, *Curso...*, ps. 83 y ss.).

En conclusión, y como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, estimamos que ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos, cuando se configure alguna de las siguientes circunstancias:

a) cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley (por ejemplo, si como ocurrió en alguna oportunidad, el Banco Central pretende crear un impuesto mediante una circular);

b) cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley;

c) cuando se pretenda recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley;

d) cuando el poder administrador incremente las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley, y aun cuando exista

delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello;

e) cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley;

f) cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado;

g) cuando se produzca, aun por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya sea la creación retroactiva de tributos no existentes, alteraciones retroactivas perjudiciales en la base imponible, o incremento retroactivo de alícuotas.

Las exenciones deben también ser dispuestas por ley, pero a su respecto es admisible (al menos en nuestro país) la delegación de facultades, *mediante ley*, al Poder Ejecutivo, para concederlas (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 305).

6. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. — En líneas anteriores de este capítulo hemos expresado que la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad" (*supra*, punto 3).

Incursionando en los antecedentes, observamos que la Declaración francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791 contenían el principio ("La contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens *en raison de leurs* facultés"). Su origen fue, sin embargo, anterior, y su evolución condujo a su consagración constitucional en la gran mayoría de los Estados de derecho (sobre orígenes y evolución del principio, ver Tamagno, *El contribuyente*, ps. 61 y ss.).

Observando el derecho comparado, vemos que numerosos países han incluído la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales. Así, el art. 53 de la Constitución italiana expresa que "todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva", y también lo hallamos expresamente consagrado en las Constituciones de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalía, etc.

Por el contrario, otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas al regular la materia, ya que las hay que contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario, y de guías o

pautas para que la normativa tributaria se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago. Así, los casos de Chile, Portugal, Túnez, Yugoslavia, Liechtenstein, etc.

En nuestro país se habla de una "igualdad fiscal" que estaría contenida en la fórmula según la cual "la igualdad es la base del impuesto" (art. 16, *in fine*), y que sería aplicación específica de la "igualdad general" derivada del precepto del párrafo 2º, mismo artículo, según el cual "todos sus habitantes son iguales ante la ley" (ver Bidart Campos, *Manual...*, p. 317). A su vez, el sentido de esa "igualdad fiscal" sería equivalente a "capacidad contributiva" (ver Luqui, *Las garantías...*, ps. 6 y 7).

Lo cierto es que la Constitución nacional, al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dejar dudas sobre la intención de los constituyentes. Vemos así que:

a) en el art. 4 se habla de contribuciones que *equitativa* y *proporcionalmente* a la población, imponga el Congreso;

b) en el art. 16, *in fine*, se dice que la *igualdad* es la *base* del impuesto;

c) en el art. 67, inc. 2, al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser *proporcionalmente iguales* en todo el territorio de la Nación.

Observamos la utilización combinada de las nociones de "igualdad", "equidad" y "proporcionalidad". Esa conexión de tan trascendentales conceptos torna viable llegar a la siguiente conclusión: la *igualdad* a que se refiere la Constitución como "base" del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de *proporcionalidad*, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada (conf. Bidart Campos, ob. cit., p. 317) y se refuerza axiológicamente con el de *equidad*, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es *justa* y *razonable* (sobre el significado constitucional de conceptos como "justicia", "razonabilidad", "equidad", "proporcionalidad", etc., que ante su abstracción, son de difícil apreciación concreta, recomendamos el trabajo de Bielsa, *La locución "justo y razonable" en el derecho y en la jurisprudencia*, en *Estudios...*, t. 1, ps. 479 y ss. También Tamagno, ob. cit., ps. 97 y ss., especialmente su enfoque sobre "equidad" —p. 33—).

Ello es lo que se desprende del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por quienes la plasmaron: que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva. Como dice Bidart Campos (ob. cit., p. 307), reproduciendo la tesis de la Corte: "a igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes".

Concretando: si bien la Constitución argentina no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, sí lo hace implícitamente. Y es importante consignar que según relata Alberto González Arzac (*La Constitución...*, p. 16), el convencional doctor Arturo Sampay —en ocasión de la reforma constitucional de 1949— elaboró un anteproyecto de gran similitud con el texto aprobado. El art. 27, párrafo 1º, de ese anteproyecto estipulaba: "Los impuestos y las cargas públicas serán determinadas en proporción a la capacidad tributaria de los habitantes" (González Arzac, ob. cit., p. 20). Si bien el texto final de la reforma no acogió en forma expresa el principio, él se hallaba dentro de las concepciones de su principal inspirador, el doctor Sampay. Por otra parte, y según expresa Rosembuj (*Aspectos...*, en "La Información", t. XXI, p. 116), el 2º Plan Quinquenal del gobierno justicialista disponía que la distribución de los impuestos debía hacerse según la capacidad contributiva de la población.

La nueva Constitución de Córdoba, en su art. 71, referido a tributos, contiene la novedad de enumerar diversos principios de imposición, y entre ellos el de capacidad contributiva, lo cual constituye un adelanto constitucional.

No se puede dejar de reconocer que la capacidad contributiva, como principio válido del derecho tributario, ha sido objeto de severas objeciones doctrinales y de ataques a menudo muy mordaces, tanto para el principio en sí mismo, como a la forma en que se lo pretende aplicar prácticamente.

Así, Alfredo Becker dice que esta expresión por sí misma es un recipiente vacío, que puede ser llenado con los más diversos contenidos. Se trata de una locución ambigua que se presta a las más variadas interpretaciones (autor cit., *Teoría geral do direito tributário*, p. 439, San Pablo, 1963).

Giannini sostiene que se trata de un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista (autor cit., *I concetti fondamentali*

di diritto tributario, p. 74, Torino, 1956). Para Dalton, sería conveniente que la frase "capacidad contributiva" fuera desterrada de todo estudio serio de las finanzas públicas (autor cit., *Principios de finanzas públicas*, cap. XII, párr. 5º, p. 192, Buenos Aires, 1953). Einaudi escribe sosteniendo que la capacidad contributiva es un par de palabras que se escapa entre los dedos, se escurre inaprensiblemente, y vuelve a aparecer en cada momento inesperado y persecutorio (autor cit., *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, p. 72, ed. Ariel, Barcelona, 1963).

Para Pérez de Ayala se trata de un principio que pocos se atreven a negar, y que sin embargo cada cual entiende y aplica de distinta forma (autor cit., *Derecho tributario*, p. 87, Madrid, 1968).

En términos igualmente desfavorables se expiden, entre otros, Giuliani Fonrouge, Cocivera, Romanelli-Grimaldi, Maffezzoni, etc.

Pero existe también un crecido número de autores que han tocado con mucha seriedad el tema, lo han desarrollado *in extenso*, y le han asignado un importante significado científico.

Fritz Neumark reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto preciso, pero no obstante señala que es posible definir con cierta exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones e ideales similares, cuáles son los criterios decisivos en cuanto a la definición de la capacidad contributiva (autor cit., *Principios de la imposición*, ob. cit., p. 165).

Sáinz de Bujanda señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado, y, por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Esas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo (autor cit., *Hacienda y derecho*, p. 185, Madrid, 1963).

Se expiden en favor del principio Vanoni, Jarach, Micheli, Giardina, Lasarte, Moschetti y Cortés Domínguez, entre otros muchos. Por nuestra parte, coincidimos con esta segunda posición.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, nos parece correcto el de Fernando Sáinz de Bujanda, según quien la capacidad

contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto (autor cit., t. 3, p. 190). Para García Belsunce, la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización. (*Temas de derecho tributario*, p. 115).

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuír en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición (conf. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, p. 25, Madrid, 1968).

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Estas implicancias significan que como garantía defensiva de los contribuyentes, el principio debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imponibles no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente, sea excedida.

A su vez, la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad. Por eso, un escritor tan prestigioso como el español Pérez de Ayala llega a decir –refiriéndose a la generalidad (a la que llama "universalidad") y a la igualdad– que esos principios no pueden considerarse criterios de realización de justicia tributaria, sino reglas de aplicación y desarrollo del principio de capacidad económica (autor cit., *Las ficciones...*, p. 107).

Lo dicho es demostrable mediante un ligero análisis: la "generalidad" (*infra*, punto 7) exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la "igualdad" (*infra*, punto 8) quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales, como se verá enseguida); la "proporcionalidad" (*infra*, punto 9) garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza. La "confiscatoriedad" (*infra*, punto 10) se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado.

7. GENERALIDAD. — Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuír, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Este principio, igual que el de igualdad, surge del art. 16 de la Constitución nacional, y ordena que tributen —sin exclusión arbitraria— todos los que están incluídos en el ámbito de la capacidad contributiva.

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta.* En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

La Corte Suprema nacional ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra (ver "Fallos", 157-359; 162-240; 168-305).

El límite de la generalidad está constituído por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente; ver *infra*, cap. IX, punto 16) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca

en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Se observa, así, que existen exenciones en favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, actividades, éstas, que por beneficiar a la comunidad, deben ser alentadas con la eximición impositiva. También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica. Existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. También suele eximirse a manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuír por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia. Se ha dicho con acierto que ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho a exigir tributos.

En nuestro país, la facultad legislativa de conceder exenciones tributarias ha sido reconocida desde antiguo por la Corte Suprema nacional, que ha dicho: "El Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales —así sean ellos de la Nación, como de las provincias y de los municipios— toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de la facultad que le confiere el art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional" ("Fallos", 18-340; 68-227; 104-73; 188-272; 237-239).

Conforme a esta tesis, si el gobierno federal hace uso de tal facultad, las provincias no pueden obstaculizarla, ante lo cual adolecen de invalidez las disposiciones provinciales que establezcan impuestos a empresas o actividades que el Congreso decidió beneficiar mediante exenciones ("Fallos", 183-181; 248-736).

En aplicación de esta postura, la Corte declaró, por ejemplo, inválido el impuesto de sellos que la provincia de Buenos Aires pretendió imponer a la empresa Hidronor S.A. atento a las exenciones establecidas para la construcción y explotación del Complejo Chocón-Cerros Colorados fundadas en la trascendencia de la obra en lo que al progreso y prosperidad respecta. La Corte dejó a salvo —sin embargo— la posibilidad de imponer a Hidronor tributos retributivos de servicios o mejoras de orden local (es decir, tasas o contribuciones de mejoras) (causa "Hidronor", fallo del 20 de julio de 1976, en "Derecho Fiscal", XXVI, 662).

8. IGUALDAD. — El art. 16 de la Constitución nacional, que ya mencionamos, establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, *con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.* En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuír al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.

Dice bien Giuliani Fonrouge, que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente (autor y ob. cits., t. I, p. 303).

Señala Jarach que este principio ha sido interpretado de manera distinta, según los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad de una u otra manera, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado. Pero seguidamente, el autor citado se encarga de aclarar que en nuestro país ha ocurrido lo contrario. El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio (autor cit., *Curso de derecho tributario*, p. 88, Buenos Aires, 1980).

Es muy dificultoso definir con precisión lo que se entiende por igualdad dentro de la jurisprudencia argentina. Encontramos una serie de fallos, mediante los cuales se ha ido elaborando casuísticamente el criterio de la igualdad o uniformidad.

Como antes dijimos, la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su *quantum* para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o

circunstancias. Ello, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal (conf. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, ob. cit., p. 89).

La Corte Suprema nacional y la jurisprudencia en general han evolucionado en cuanto al significado de este principio.

En 1875, la Corte Suprema nacional ("Fallos", 16-118) sostuvo que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones. La Corte aceptó que este criterio era aparentemente vago (ver "Fallos", 168-5), pero estimó que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examine el contenido de la garantía.

En el año 1923 ("Fallos", 138-313) la Corte aceptó la posibilidad de "*distingos*" en las leyes fiscales, siempre que estos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento. No es aceptable, por ejemplo, que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas.

En 1926, la jurisprudencia afirmó ("J.A.", 19-449) que existe facultad de hacer distingos, pero que esta facultad no debe ser discrecional y arbitraria, sino razonable.

En época más reciente ("Fallos", 207-270) la Corte Suprema nacional estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, "*igualdad*" significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva. No obstante este criterio de la Corte, la jurisprudencia nacional admitió que cuando se trata de impuestos con fines de protección o fomento, puede hacerse distingos, no fundados en la capacidad contributiva, sino en valoraciones económico-sociales del legislador, valoraciones, éstas, que no son controlables por el poder judicial y que se fundan en la facultad que al Congreso otorga el art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional.

Pero esto no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los "fines" (fiscales o extrafiscales) que el legislador se proponga obtener. La capacidad contributiva debe ser

siempre evaluada tan sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas. Debe, entonces, bastar con decir que en ciertos casos, en los cuales, *además del fin fiscal*, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente *no fundar los distingos* en la capacidad contributiva, siempre que ellos, por supuesto, sean justificados y razonables (en contra, Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 188, para quien la capacidad contributiva puede valorarse según los fines de la tributación).

Es decir, la jurisprudencia de nuestro país ha admitido la posibilidad de hacer distingos entre los contribuyentes, siempre que sean razonables y no arbitrarios.

En virtud de la interpretación jurisprudencial de este principio, los tribunales han admitido como válida la distinción que algunas leyes fiscales han efectuado entre presentes y ausentes ("Fallos", 195-135), entre sociedades y personas físicas ("Fallos", 179-86), entre propiedades urbanas y rurales ("Fallos", 190-231), entre compañías extranjeras y nacionales ("Fallos", 150-89), en la elección de cierta categoría de contribuyentes, aun cuando los tributos sostengan servicios de interés general ("Fallos", 273-245), entre extensiones mayores y menores de diez hectáreas, a los fines de la contribución inmobiliaria ("Fallos", 245-85). También han aceptado formar una categoría diferente con los contribuyentes que explotan el juego, aun siendo lícito ("Fallos", 248-285); asimismo han aceptado que los matarifes sean divididos en distintas categorías ("Fallos", 171-62); se han admitido la variabilidad impositiva, ya que la igualdad no significa que los impuestos deban ser inmutables ("Fallos", 198-112); también han sostenido como razonable el distingo según el cual los latifundios son objeto de gravámenes más elevados ("Fallos", 171-390).

En cambio, la jurisprudencia declaró inválido un impuesto inmobiliario a bienes en condominio, teniendo en cuenta su valor total, y no la porción de cada condómino ("Fallos", 184-592), también declaró inválido un impuesto a la herencia gravado según el acervo total, y que no tenía en cuenta el monto de las hijuelas ("Fallos", 149-417); asimismo invalidó una discriminación según la mayor o menor cantidad de azúcar producida ("Fallos", 95-20); declaró inconstitucional un distingo entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás ("Fallos", 200-424). De la misma manera, la jurisprudencia tachó de inconstitucional un distingo en bienes territoriales situados en la República, ya que la ubicación por sí sola no es razón suficiente para un trato diferenciado ("Fallos", 195-270; a la luz de esta jurisprudencia sería inconstitucional

el impuesto inmobiliario que grava con alícuotas diferentes según la ubicación geográfica, y con prescindencia de la capacidad contributiva reflejada en el valor de los inmuebles). De este último fallo se desprende también la tacha de inconstitucional para un tratamiento impositivo igual a propiedades de distinto valor.

En numerosos fallos se declaró, por otra parte, que no cabía hacer diferencias en razón de ideas políticas, religión, razas, sexo o nacionalidad ("Fallos", 175-109; 210-284; 218-595; 258-176; etc.).

En definitiva, el criterio de la jurisprudencia puede resumirse de la siguiente manera: El principio de la igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del art. 67, inc. 16, de la Constitución nacional (prosperidad, progreso y bienestar), puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio ("Fallos", 270-374; 295-758).

En conclusión, esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que está violado el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual. Un claro ejemplo de esto sería el caso de los impuestos inmobiliarios con mínimos desmesuradamente altos, que en definitiva, al igualar a quienes tienen distinta capacidad contributiva, violan el principio de uniformidad.

Sin embargo, el legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en procura de los objetivos extrafiscales del art. 67, inc. 16, de la C.N. (prosperidad, progreso y bienestar), pero en tal caso el contribuyente podrá invocar la garantía si considera que los distingos son arbitrarios y no razonables, obedeciendo a un propósito de injusta persecusión o de indebido beneficio.

9. PROPORCIONALIDAD. — Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseadó es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella.

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente "progresivo"

cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada).

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la *proporcionalidad* (para las finanzas públicas, un impuesto es "proporcional" cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada). Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

La Corte Suprema nacional ha admitido la progresividad y ha entendido que no lesiona la Constitución nacional. La Corte ha dicho que la proporcionalidad que menciona la Constitución debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una *proporcionalidad graduada.* Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr *la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.* Es evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente. No es lo mismo fijar un impuesto de $ 10.000 a quien gana $ 100.000, que establecer un impuesto de $ 100.000 a quien gana un millón.

A través de los fallos de la Corte Suprema nacional se llega a la conclusión de que la proporcionalidad que establece la Constitución, no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los habitantes. En una sentencia que puede verse en "Fallos", t. 195, p. 270, el alto tribunal ha dicho que si el impuesto progresivo ha sido aceptado por nuestra jurisprudencia como legítimo, es porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

10. NO CONFISCATORIEDAD. — La Constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17). La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales.

La Corte Suprema nacional ha desarrollado con amplitud la teoría de que las contribuciones no pueden ser confiscatorias.

Ha sostenido el alto tribunal que los tributos son confiscatorios *cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.* La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por "parte sustancial", y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer *en cada caso concreto*, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan. La Corte ha fijado el 33 % como tope de validez constitucional de ciertos tributos. Así, ha declarado inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33 % de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación ("Fallos", 196-122). También ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33 % del valor de bienes recibidos por el beneficiario ("Fallos", 190-159). Asimismo, ha declarado no válida la contribución de mejoras que no guarda prudente relación con la valoración del inmueble ("Fallos", 130-161; 179-188).

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas ("Fallos", 187-306). Por otra parte, y en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33 % ("Fallos", 170-114).

10.A. FUNDAMENTO DE LA CONFISCATORIEDAD POR UN TRIBUTO.— Manuel Andreozzi sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituír un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad (autor cit., *Derecho tributario argentino*, t. II, p. 108).

Desde el momento que las constituciones de los Estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas

no deben ser confiscatorias (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. 1, 3ª ed., p. 307).

La Corte Suprema nacional ha dicho que es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos (caso "Mario Sáenz c. Prov. de Buenos Aires", 1942, "Fallos", t. 193, ps. 373/74). Precisando más este concepto, se dijo, en otro caso, que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (caso "Banco de la Prov. de Buenos Aires c. Nación Argentina", "Fallos", 186-170).

Esta jurisprudencia del más alto tribunal argentino ha sido resumida por Linares Quintana con las siguientes palabras: "El eje en torno del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscatoriedad de la contribución, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, *y este "quantum" es razonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos*" (autor cit., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, 2ª. ed., t. V, p. 313).

Bulit Goñi explica la cuestión de la confiscatoriedad en el derecho argentino afirmando que la Constitución se propone asegurar la viabilidad de la Nación Argentina en términos de nacimiento, de afirmación, de continuidad y de progreso. Para ello, va desgranando una serie de definiciones que importan una elección en torno de lo que los constituyentes consideraron caminos idóneos para arribar a tales objetivos. En lo atinente la Constitución, descarta las formas colectivistas, por lo que autoriza y tutela la propiedad privada desde distintos ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria útil y lícita. De tal manera, actuar desautorizando o desprotegiendo a la propiedad privada en general, o coartando en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o aplicar gravámenes contradictorios con el interés general así definido,

requeriría reformar la Constitución, o, al contrario, violarla (autor cit., *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*, trabajo publicado en "La Información", t. LVII, p. 73).

Los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostuvieron, en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de setiembre de 1989), que el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

Para Geraldo Ataliba, el análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, *pero sin destruír su base creadora*. Tanto el *conjunto de impuestos*, como *cada impuesto*, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuída patrimonialmente, *pero sin destruírla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación*. La violación a esta regla por excesos tributarios –concluye Ataliba– configura confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad (autor cit., *Ponencia nacional de Brasil*, en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

En conclusión, se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.

10.B. LA CONFISCATORIEDAD POR UNA SUMA DE TRIBUTOS.— Es la situación que se produce cuando el exceso se origina no por un tributo puntual, sino por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan.

Si partimos de la premisa de que el conjunto de tributos que recae sobre el sujeto contribuyente marca el *límite crítico de la imposición*, se puede observar que, superado este último por la falta de racionalidad jurídica económica de los tributos, se manifiesta sobre los administrados graves situaciones, cuya directa derivación es la violación de garantías constitucionales (Vicente Oscar Díaz, comunicación técnica presentada en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

Creemos que un contribuyente afectado por una presión insoportable de gravámenes debe tener acción para defenderse, pudiendo argumentar que la aplicación sobre él de múltiples gravámenes que afectan su capacidad contributiva exceden esa capacidad, detraen su patrimonio y le impiden ejercer su actividad.

La cuestión no pasa por el análisis de una presión tributaria global que se configure por el sólo hecho de la superposición impositiva.

Hay aquí dos diferencias: la primera se refiere al hecho imponible, porque no se requiere el análisis técnico para determinar si ha existido una múltiple imposición, sino que se trata de la concurrencia de diversos gravámenes, todos los cuales, individualmente considerados, podrían resultar inobjetables. Además, y como dice Bulit Goñi, no se trata de que esta situación afecte en mayor o menor medida la capacidad contributiva, sino que directamente excluye al contribuyente del mercado (autor y ob. cits., p. 81).

Esta situación es correctamente explicada por José Osvaldo Casás, quien señala que la objeción más seria respecto de la concurrencia impositiva es que en la utilización de los gravámenes los distintos planos gubernamentales suelen desentenderse de la intensidad con que se aplican análogos tributos por los restantes fiscos, con lo cual la situación del contribuyente puede convertirse en insostenible al ver ampliamente sobrepasada su efectiva capacidad contributiva (autor cit., ponencia argentina en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario).

Coordinando los dos puntos tratados (confiscatoriedad por un solo impuesto o por un conjunto de ellos), concluímos en que así como un tributo singular puede ser considerado como exorbitante y, por tanto, confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se trasforma en imposible de soportar para el contribuyente.

No puede haber variación entre una y otra violación desde el punto de vista de la propiedad privada, que queda menoscabada

cuando la concurrencia tributaria va más allá de lo que razonablemente puede aportar el contribuyente.

En otras palabras: si se admite la posibilidad de que un tributo puede ser confiscatorio, no puede negarse la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes. Si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas formas, y ello da lugar a los múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales. Siempre es una sola, y, en definitiva, todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado. Si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, al disminuír ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

11. LIBERTAD DE CIRCULACIÓN TERRITORIAL. — El art. 9 de la Constitución nacional dice que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. El art. 10 especifica que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases despachadas en las aduanas exteriores. Del art. 11 surge que el paso del territorio de una provincia a otra, está libre de los derechos llamados de tránsito, y el art. 12 también elimina los derechos de tránsito en relación a los buques que circulan de una provincia a otra.

Según surge de los artículos constitucionales mencionados, puede observarse que el mero tránsito dentro del país no puede constituír, en sí mismo, motivo de imposición alguna. Esto deriva de la libertad de circulación territorial, garantía que no debe confundirse con la circulación económica de los bienes, que sí es objeto de gravámenes.

En aplicación de estos preceptos la C.S.N. declaró que infringía el principio en estudio y era inválido el impuesto provincial cobrado a quien trasportó ganado desde su campo de Entre Ríos hasta otro inmueble de su propiedad sito en Buenos Aires, sin efectuar trasferencia de hacienda (caso "Sánchez Alzaga", en "D.F.", XXVII-910). También anuló la Corte la imposición provincial a empresas de trasporte interprovincial (caso "Trasportes del Litoral", en "E.D.", nº 4415), en cuyo caso no sólo se consideraron vulnerados los arts. 9, 10, 11 y 12 de la C.N., sino también los arts. 67, inc. 12 (que declara facultad exclusiva de la Nación reglar el comercio internacional c

interprovincial), y 108 (que impide a las provincias ejercer poderes delegados a la Nación).

Al contrario, el alto tribunal legitimó el gravamen provincial a actividades nacidas, desarrolladas y terminadas dentro de su ámbito, sin interesar que los bienes producidos fueran a salir luego de la provincia para ser exportados, ya que en este caso el tributo no recayó sobre el tránsito (caso "Bovril Argentina S.A.", fallo del 30 de marzo de 1978).

11.1. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL TURISMO.— Existe una reciente tendencia de diversos países a crear tributos que graven el derecho de los individuos a viajar fuera del país, tema éste que se conecta con el de la libertad de circulación territorial.

En el Perú existe un impuesto que grava con u$s 100 el derecho de los peruanos a salir del país, tributo éste que ha sido declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Lima.

Nuestro país no ha sido ajeno a esta temática, y reiteradamente, a lo largo de varias temporadas, se ha amenazado con la idea de crear un tributo semejante.

Conforme al art. 14 de la Constitución nacional, está consagrado explícitamente el derecho de cada habitante -nacional o extranjero- a "entrar, permanecer, transitar y salir fuera del territorio argentino". Por su parte, el Pacto de San José de Costa Rica, que también es ley para la Argentina, proclama que "toda persona tiene derecho a salir libremente de cualquier país, inclusive del propio". Solamente permite restricciones como las siguientes: para prever infracciones penales, proteger la seguridad nacional, proteger el orden, la moral, la salud pública, así como los derechos y libertades de los demás (art. 22).

Podría surgir la siguiente duda: si ciertos derechos constitucionales, como el de propiedad, de asociarse con fines útiles, de comerciar, etc., son regulables y pueden ser objeto de impuestos, ¿no se daría la misma situación con respecto al "derecho de salida"?

Este interrogante debe responderse de modo negativo. El constitucionalista Néstor Sagüés desarrolla una interesante teoría al respecto: desde el punto de vista tributario hay derechos constitucionales "imponibles" y derechos constitucionales "no imponibles". Los derechos constitucionales "no imponibles" son aquéllos cuyo ejercicio se conecta directamente con la dignidad humana, y en cuya práctica está interesado no sólo quien los ejerce, sino el sistema

político todo. Por ejemplo, sería absurdo pensar en un "impuesto al honor", pagadero por quienes posean prestigio, o en un "impuesto a la libre expresión", a satisfacer por quien desee emitir una opinión. Estos impuestos son inconstitucionales porque impiden o traban el ejercicio de derechos indispensables al ser humano, e indispensables también para el sistema político.

Del mismo modo, un "impuesto de salida" va contra la Constitución, porque en un país libre ella reputa necesario garantizar a quien desee viajar, que lo haga. El derecho de locomoción es un *derecho fundante*, en el sentido de que posibilita la actuación de los demás derechos constitucionales. Si no hay plena libertad de circulación no hay libertad física completa, y, consiguientemente, tampoco hay posibilidad de un íntegro despliegue de las otras libertades (conf. aut. cit., *La inconstitucionalidad del impuesto de salida*, trabajo publicado en "La Nación", edic. del 21 de julio de 1990, p. 7).

No obstante, hay otro aspecto a considerar. El viajero al exterior le ocasiona ciertos gastos al Estado para expedir el pasaporte, mantener un aeropuerto en funciones, edificar o reparar puentes fronterizos, etc. Cabe la pregunta de si no es correcto demandar al viajero una retribución por el requerimiento y utilización de tales servicios.

Se impone la respuesta afirmativa, pero con limitaciones. Debe distinguirse entre tasas razonables y tasas desproporcionadas, esto es, impuestos disfrazados de tasa. En este sentido, se debe tener cuidado porque las iniciales tasas pueden pasar a trasformarse en breve tiempo en abultados impuestos que desde luego serían inconstitucionales. Citamos por ejemplo, a tasas excesivas para obtener un pasaporte o para hacer uso de un aeropuerto, o aranceles exorbitantes para cruzar puentes internacionales, así como el recargo de tributos en pasajes aéreos. Ante esto cabe la consideración de que si una persona no puede ejercitar su derecho de salida porque le resulta excesivamente oneroso el pago de estos verdaderos impuestos disfrazados de tasa, nos encontraríamos con que dicho derecho habría quedado perjudicado en forma inconstitucional.

Es decir, en estos casos la tasa sería inexigible porque el interés social en la libertad de circulación supera al interés fiscal de recaudación.

En este sentido parecido, y como ejemplifica Sagüés, si un Estado crea una tasa por inscripción de matrimonio resultaría descabellado impedir casarse a quien no tuviera lo necesario para pagarlo (autor y ob. cits., p. 7).

12. DERECHO TRIBUTARIO Y RÉGIMEN FEDERAL. PROBLEMAS. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA. — En los países federales pueden surgir conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los Estados o provincias, o entre estos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal.

Sin embargo, este tipo de doble imposición no es inconstitucional. García Belsunce sostiene que ha prevalecido en nuestro país la tesis de que la superposición de gravámenes nacionales y provinciales no importa por sí inconstitucionalidad. Dice este autor que resultan de ella serios inconvenientes económicos que afectan el costo y evolución de los procesos comerciales, pero el hecho de la sola concurrencia de los gravámenes no viola ninguna norma constitucional (*Estudios*..., p. 211).

La doble imposición puede sí ser inconstitucional cuando por su conducto se viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen.

Puede decirse, en términos generales, que las principales soluciones al problema de la doble imposición interna son las siguientes:

1) Separación de fuentes: consiste en distribuír taxativamente los tributos entre los distintos organismos de gobierno con potestad tributaria. Esta solución es de difícil aplicación práctica.

2) Coparticipación: este método (en su estado puro) consiste en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación y distribuye todo o parte del producto entre las provincias, sobre la base de lo que a cada uno corresponde por su contribución al fondo común.

Nuestra Constitución adopta en principio el sistema de la separación de fuentes, pero la realidad ha llevado a que se utilice en forma amplia el régimen de la coparticipación (aunque no en su "estado puro", según veremos).

Los arduos problemas derivados de la doble imposición interna, y las posibles fórmulas destinadas a solucionar el asunto lo más armónica y equitativamente posible, han motivado el análisis de especialistas, tanto de derecho constitucional como tributario. Al respecto, puede verse con provecho el excelente trabajo de Sampaio Dória, *Discriminação*..., ps. 9 y ss., y amplia bibliografía allí

citada. Para el caso argentino, y aparte de las obras constitucionales y tributarias clásicas en ambas materias, consúltese: Consejo Federal de Inversiones, *Política...*, t. 1, ps. 427 y ss.; Frías, *Nación y provincias...*, ps. 47 y ss.; Abad Hernando y otros, *El poder financiero...*, ps. 193 y ss.; Jarach, *La prohibición...*, p. 855; Villegas, *Consideraciones críticas...*, ps. 63 y ss.

13. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA ARGENTINA. RÉGIMEN FEDERAL DE GOBIERNO Y POTESTADES TRIBUTARIAS. — Según el art. 1 de la Constitución nacional, nuestro país ha adoptado la forma federal de gobierno, lo cual implica que existen diversos entes estatales: un Estado nacional o central y Estados provinciales o locales. Por otra parte, el art. 5 establece que las provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo, en consecuencia, los municipios como un tercer orden de ente estatal.

De este sistema político descentralizado surgen importantes consecuencias para el sistema tributario, dado que los entes gubernamentales mencionados aparecen como sujetos diferenciados de potestades tributarias.

Históricamente, la nación está constituída por una reunión de unidades autónomas (provincias) que son preexistentes a la primera, y de ello deriva que las provincias tengan la generalidad de las facultades tributarias, ya que según el art. 104 de la Constitución nacional conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal. En cambio, la nación sólo tiene las facultades que resulten de la delegación efectuada por la Constitución. Por otra parte, las municipalidades, según la corriente de opinión con la cual coincidimos, son entidades administrativas autárquicas nacidas de la delegación de poderes provinciales, tema que desarrollaremos con mayor amplitud más adelante (punto 16 de este capítulo).

La distribución y delimitación de los poderes tributarios entre nación, provincias y municipios constituye uno de los problemas más dificultosos del derecho tributario argentino.

14. POTESTADES TRIBUTARIAS DE NACIÓN Y PROVINCIAS. — De la correcta interpretación de los textos constitucionales pertinentes (arts. 4, 9, 10, 11, 12, 67, 104 y 108 de la Constitución nacional) surge, entre todas las interpretaciones dadas, la que consideramos más aceptable en relación a la delimitación de potestades tributarias de Nación y provincias.

Según esa interpretación, los *impuestos indirectos* son concurrentes, es decir, pertenecen a la Nación y también a las provincias que no han hecho delegación exclusiva de facultades, salvo en lo que respecta a los gravámenes de importación y exportación (aduaneros), los cuales, en consecuencia, son exclusivamente nacionales. Los *impuestos directos*, por su lado, son exclusivamente provinciales, pero son fuente de recursos utilizables por la Nación durante un plazo limitado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Esta última facultad del poder central surge del art. 67, que trata de las atribuciones del Congreso; el inc. 2 de tal artículo está redactado en los siguientes términos: "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

La distribución de potestades tributarias mencionadas precedentemente, es aceptada por la mayoría de la doctrina y fue también la que aceptó el Congreso nacional al establecer distintas imposiciones. Así, puede verse que al implantar los impuestos internos, el impuesto a las ventas y posteriormente el impuesto al valor agregado (que son indirectos), lo hizo sin limitación de tiempo, mientras que justificó como impuestos de emergencia y estableció por tiempo determinado los impuestos a los réditos, a las ganancias eventuales, a los beneficios extraordinarios, sustitutivo al gravamen a la trasmisión gratuita de bienes, y posteriormente los impuestos a las ganancias (ley 20.628), sobre los capitales y patrimonios (ley 20.629) y a los premios de determinados juegos y concursos (ley 20.630) (todos ellos impuestos directos). Otro importante antecedente corroborante surge de la ley 20.221, cuando hace la nítida diferencia entre los "impuestos indirectos", por un lado, y los que se establecen "conforme a la facultad del art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional", por el otro (ver art. 7).

Según la interpretación mencionada, los poderes fiscales resultarían distribuídos de la siguiente manera:

1) Corresponden a la Nación:

a) derechos aduaneros: exclusivamente y en forma permanente (arts. 4, 9, 67, inc. 1, y 108);

b) impuestos indirectos: en concurrencia con las provincias y en forma permanente (art. 4);

c) impuestos directos: con carácter transitorio y configurándose las circunstancias del art. 67, inc. 2.

2) Corresponden a las provincias:

a) impuestos indirectos: en concurrencia con la Nación y en forma permanente (art. 4);

b) impuestos directos: en forma exclusiva y permanente, salvo que la Nación haga uso de la facultad del art. 67, inc. 2.

La realidad demuestra, sin embargo, que la delimitación constitucional no se cumple en la práctica, ya que los gravámenes indirectos más importantes (impuestos internos al consumo, valor agregado) son legislados y recaudados exclusivamente por la Nación, mientras que la legislación y recaudación de los impuestos directos fundamentales "originariamente provinciales" ha dejado de ser transitoria en virtud de prórrogas que llevan muchos años sin miras de modificarse, como en el caso del impuesto que grava las rentas (antes "impuesto a los réditos" y ahora "impuesto a las ganancias").

Examinando nuestra realidad tributaria actual, y teniendo en cuenta los principales impuestos argentinos, vemos que la *Nación* legisla y recauda —además de los aduaneros— los gravámenes de mayor significación fiscal como los impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, al capital de las empresas, al patrimonio neto, etc. En cambio las *provincias* recaudan y legislan sobre los siguientes impuestos: inmobiliarios, de sellos, a los ingresos brutos (ex impuestos a las actividades lucrativas) y a los automotores, aparte de otros de mayor importancia financiera (al consumo de energía eléctrica, a las entradas a hipódromos, a las entradas a espectáculos cinematográficos, etc.). Debe hacerse notar que los impuestos mencionados como de resorte provincial son también legislados y recaudados por la Nación, pero con ámbito de aplicación limitado a la Capital Federal y territorios nacionales.

Es visible la contradicción entre esa realidad tributaria actual y las cláusulas constitucionales vigentes. Si bien las provincias renuncian a sus facultades de recaudación y legislación con respecto a los impuestos comprendidos en la coparticipación mediante las llamadas "leyes-convenios", debe tenerse en cuenta que esas facultades impositivas provinciales son esenciales para su autonomía, ya que el poder decisorio local carece de significado cuando no va acompañado con la posibilidad de financiar las decisiones. Por tanto, si se considera irrenunciable el poder decisorio provincial, también deben serlo las facultades impositivas. *Al respecto, el problema más serio no es en cuanto a la recaudación, sino en cuanto a la legislación.* Debe tenerse en cuenta que la Nación legisla en forma exclusiva, regulando sustancial y formalmente los ordenamientos legales impo-

sitivos sin solicitar la anuencia de las provincias. Como bien dice Jarach, todos los elementos de las obligaciones tributarias son establecidos sucesivamente por las leyes de la Nación, la que también resuelve las alícuotas de impuestos aplicables; las aumenta o las reduce; establece exenciones o franquicias y hasta llega a suspender o suprimir totalmente algún gravamen. Así ha ocurrido en innumerables casos. Por eso resulta evidente que el régimen de coparticipación representa una verdadera delegación por parte de las provincias a la Nación de sus facultades impositivas, y no una simple delegación de la administración y recaudación de esos impuestos. Por ello, se plantea esta alternativa: o bien se admite que la potestad tributaria de las provincias es delegable sin violar la Constitución, o bien —para mantener el régimen vigente— debe enmendarse la Constitución.

La solución que adopta Jarach es la de la enmienda de la Constitución, puesto que el poder tributario es consustancial con la existencia del Estado y su delegación implica una abdicación inadmisible. "Considero paradójico —afirma Jarach— que se sostenga la irrenunciabilidad del poder provincial y se niegue al mismo tiempo la necesidad de la enmienda constitucional" (autor citado, *Curso...*, t. 1, p. 31).

Concordamos en sostener que existe una verdadera delegación "en blanco" inconciliable con el espíritu constitucional, por lo cual es necesaria una reforma constitucional, que contemple adecuadamente la delimitación tributaria entre Nación y provincias.

14 A. LIMITACIONES CONSTITUCIONALES A LAS FACULTADES TRIBUTARIAS PROVINCIALES. — A su vez, y al ejercer su potestad tributaria, las provincias encuentran importantes limitaciones originadas en dispositivos de la Constitución nacional, que deben acatar atento a su supremacía. Entre ellas, destacamos las siguientes:

a) Según el art. 67, inc. 12, C.N., es facultad de la Nación reglar el comercio internacional e interprovincial. Esta potestad nacional no puede ser afectada por disposiciones impositivas provinciales.

Así, y en virtud de esta restricción, la C.S.N. invalidó un tributo "al té" que una provincia aplicaba ante la sola salida de la mercadería del territorio provincial. Se estimó que tal gravamen funcionaba de hecho como derecho aduanero interno afectando el comercio interprovincial (causa "Urrutia", fallo del 12 de julio de 1977).

Igual suerte (invalidez) corrió un impuesto provincial aplicado a una empresa interprovincial de personas, por considerar que el vocablo "comercio" utilizado por el art. 67, inc. 12, C.N., comprende no únicamente el tráfico mercantil y de circulación de mercaderías, sino también el trasporte de personas en el país (causa "ETMO", fallo del 28 de julio de 1977).

Pero en sentido contrario, la Corte ha afirmado que la existencia de jurisdicción de la Nación sobre la navegación, o el comercio interestatal que puede llevarse a cabo en un curso de agua, no excluye el dominio provincial, autorizando ese dominio a ejercer todos los derechos inherentes (entre ellos, los tributarios) en tanto no traben la libre navegación ni otras facultades propias de la Nación (C.N., arts. 26 y 67, incs. 9, 12 y 27). Aplicando esta tesis, la C.S.N. hizo lugar al cobro de una tasa retributiva de servicios de inspección, mensura y señalización de fondeaderos que la provincia de Buenos Aires aplicó a la Gendarmería Nacional, que utilizaba un espejo de agua sito en los ríos Tigre y Luján. Dijo la Corte que aun admitiendo que estos ríos estaban destinados a la navegación interestatal, la jurisdicción nacional sobre dichas aguas debe estar directamente relacionada con esa actividad de navegación, no habiéndose probado que dicha actividad se ejerciese en forma de ser obstaculizada por el tributo cobrado (caso "Provincia de Buenos Aires c/ Gobierno Nacional", fallo del 29 de marzo de 1977, en "J.A.", nº 5035).

b) Según el art. 67, inc. 16, C.N., corresponde a la Nación proveer lo conducente a la prosperidad, adelanto y bienestar del país, lo cual puede hacer mediante concesión temporal de privilegios. Según se vio oportunamente, este dispositivo ha sido interpretado como facultad nacional para otorgar exenciones fiscales, y ello no puede ser obstaculizado por leyes impositivas provinciales (ver *supra*, punto 7 de este capítulo).

c) El art. 67, inc. 27, C.N., faculta a la Nación a ejercer legislación exclusiva sobre establecimientos de utilidad nacional sitos en lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias. De lo antedicho se sigue que esos establecimientos están sometidos a la jurisdicción federal y excluídos del poder impositivo provincial. Así lo declaró la Corte en el caso del impuesto de sellos con que la Provincia de Santa Cruz pretendió gravar el contrato de una empresa con Y.P.F. para la ejecución de obras relacionadas con la explotación de petróleo y gas proveniente de los yacimientos

que la empresa primeramente mencionada poseía en territorio de dicha provincia. La C.S.N. estimó, en el caso, que la calificación de "establecimiento de utilidad nacional" resultó implícita ante la facultad del Poder Ejecutivo nacional de fijar la política petrolera nacional en cuanto a su exploración y explotación para satisfacer las necesidades de hidrocarburos del país (causa "SADE", fallo del 29 de diciembre de 1977, en "E.D.", nº 4418).

Al contrario, el alto tribunal estimó que era válido el impuesto a las actividades lucrativas que la provincia de Buenos Aires estableció a una empresa con motivo de un establecimiento situado en el puerto de La Plata. En este caso, la Corte sostuvo que se trataba de una empresa industrial privada ubicada en la mencionada zona portuaria, pero que ninguna relación tenía con los fines de "utilidad nacional" de dicho puerto, como no fuera el beneficio que ella misma recibía por estar en esa ubicación (causa "Swift de La Plata S.A.", fallo del 30 de marzo de 1978). (Para un amplio análisis de la evolución jurisprudencial en esta materia, ver Giuliani Fonrouge, *De nuevo sobre jurisdicción federal en lugares adquiridos en provincia*, en "Derecho Fiscal", t. XXVII, p. 1217).

15. RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN. — Como consecuencia de la concurrencia entre Nación y provincias en materia de impuestos indirectos y de la atribución al Congreso nacional de establecer impuestos directos por tiempo determinado, surgió la superposición entre impuestos nacionales y provinciales, o por lo menos la posibilidad de superposición.

Ello motivó que surgiera un régimen de coordinación mediante leyes-convenio. Este régimen se inició en 1934 con la ley 12.138, de unificación de impuestos internos, y luego se complementó con la participación que la Nación concedió a las provincias del producto de réditos y ventas (leyes 12.143 y 12.147), agregándose más tarde a este régimen el impuesto a los beneficios extraordinarios y el impuesto a las ganancias eventuales. En el año 1952 se estableció por ley 14.060 un régimen de coparticipación respecto al impuesto sustitutivo al gravamen a la trasmisión gratuita de bienes.

Luego, el régimen de coparticipación quedó básicamente integrado por las regulaciones de las leyes 14.390, 14.788 y 14.060, régimen, éste, que analizado en su conjunto era heterogéneo e irracional. Carecía de justificación de multiplicidad legislativa en la materia, sobre todo respecto a impuestos muy semejantes, como

los impuestos internos al consumo del título II y el impuesto a las ventas, incluídos en leyes diferentes y con producto distribuído sobre la base de índices disímiles. Tampoco resultaba lógico la multiplicidad de organismos que, con funciones semejantes, creaba cada régimen, y era destacable la arbitrariedad de los porcentajes de distribución entre Nación y provincias, carente de base científica alguna y dependiente —en cambio— del poder negociador de las partes. Asimismo, eran difíciles de justificar científicamente los índices de la distribución de provincias entre sí (sobre estos puntos ver Villegas, *Consideraciones críticas*..., p. 73).

El actual sistema (ley 20.221 y sus modificaciones), aun cuando es continuador de la inconstitucionalidad intrínseca que resulta de la delegación irrestricta de facultades legislativas que competen con exclusividad a las provincias, ha entrañado, en muchos de los aspectos criticados, un importante paso adelante, como se verá.

15 A. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN VIGENTE. — El radical vuelco al régimen coparticipatorio surgió mediante la ley 20.221, dictada el 21 de marzo de 1973. Su lapso de vigencia quedó comprendido entre el 1 de enero de 1974 y el 31 de diciembre de 1983 (ley 20.633). La ley 23.030 ("B.O.", 14/12/83) prorrogó este término hasta el 31/12/84. Asimismo, el art. 2 de esta última normativa dispone que el derecho de las provincias a participar a partir del 1/1/84, en el producido de los impuestos, queda supeditado a la adhesión expresa por parte de cada una de ellas.

La ley 20.221 fue parcialmente reformada por la ley 23.548, sancionada el 7/1/88, y publicada en el "B.O.", el 26/1/88. Esta última ley estableció a partir del 1/1/88 un régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias. Sin perjuicio de referirnos posteriormente a las modificaciones, hemos considerado necesario mantener el tratamiento de la ley 20.221, en parte porque muchas de sus regulaciones subsisten reproducidas por la ley 23.548, y, además, porque el examen de la ley 20.221 es antecedente valioso para comprender lo reafirmado.

1) *Objetivos.* *a*) Garantizar una mayor estabilidad de los sistemas financieros provinciales mediante el importante aumento de su porcentaje global de coparticipación; *b*) trato preferencial a provincias con menores recursos para posibilitar la prestación de los servicios públicos a su cargo, en nivel garantizador de igualdad de tratamiento de todos los habitantes del país; *c*) simplificar el régimen

a fin de facilitar el mecanismo de distribución y la actividad de los órganos de administración y control (ver mensaje que acompañó a la ley 20.221).

2) *Soluciones.* Para lograr esos fines, el régimen implantó innovaciones que consistieron básicamente en: *a*) establecimiento de un sistema único para distribuír todos los impuestos nacionales coparticipados; *b*) asignación por partes iguales a la Nación y al conjunto de las provincias, del monto total recaudado por dichos impuestos; *c*) distribución entre provincias en forma automática del 48,5% del total recaudado utilizando los índices que se verán *infra*; *d*) creación de la "Comisión Federal de Impuestos" y del "Fondo de Desarrollo Regional" cuyas funciones y finalidades veremos también más adelante.

3) *Gravámenes comprendidos.* Mediante dos formas los gravámenes pudieron quedar comprendidos dentro del régimen de coparticipación. En primer lugar, los comprendidos por expresa inclusión en la ley 20.221 y sus modificaciones (tal el caso, por ejemplo, de los impuestos a las ganancias, a los premios, sobre los capitales, sobre el patrimonio neto, al valor agregado, internos, de regularización patrimonial, adicional a los aceites lubricantes). En segundo lugar, quedaron también comprendidos aquellos tributos cuyos textos legales disponían que su producto se coparticipara según el sistema de la ley 20.221, y aun cuando esos tributos no hubiesen estado mencionados en esta última ley (así, por ejemplo, los impuestos a la producción agropecuaria, a los beneficios eventuales, a la trasferencia de títulos valores, etc.).

4) *Porcentajes de distribución del producto (distribución primaria).* El monto total recaudado por los gravámenes mencionados se distribuía así: 48,5% en forma automática a la Nación, 48,5% en forma automática al conjunto de provincias adheridas al régimen; 3% en forma automática al "Fondo de Desarrollo Regional" creado por el art. 16 de la ley en análisis (porcentajes en art. 2).

5) *Índices de distribución entre provincias adheridas (distribución secundaria).* El monto correspondiente a provincias se repartió según los siguientes índices: *a*) 65% directamente proporcional a la población. El fundamento era la estrecha vinculación entre los servicios públicos provinciales y el número de sus habitantes. *b*) 25% en proporción *per cápita* a la *brecha de desarrollo* entre cada provincia y el área más desarrollada del país, siempre que la provincia no

perteneciera a dicha área. La justificación de este índice residía en la necesidad de compensar la relativa debilidad de la base tributaria global de las provincias más rezagadas. La *brecha de desarrollo* de cada provincia era la diferencia porcentual entre su "nivel de desarrollo" y el correspondiente al área que comprende a la Capital Federal y a la provincia de Buenos Aires. El "nivel de desarrollo" de cada provincia se determinaba aplicando un promedio aritmético simple de los siguientes índices: *calidad de vivienda* (según surja del último Censo Nacional de Viviendas), *grado de educación de los recursos humanos* (según surja del último Censo Nacional de Población), *automóviles por habitante* (según, también, el Censo Nacional de Población) (art. 4, ley 20.221); *c*) 10% a provincias con densidad de población inferior al promedio de conjunto de provincias y en proporción entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio. En el mensaje que acompañó a la ley 20.221 se denominó a este índice "por dispersión de población", y se justificó en la situación especial de las provincias de baja densidad de población.

6) *Obligación de las partes.* I) *Nación* (arts. 7 y 8). Su obligación consistía básicamente en mantener el régimen de distribución para los gravámenes comprendidos y mientras la ley coparticipatoria subsistiera. Debían también ser incluídos los que en el futuro se establecieran, ya se tratase de impuestos indirectos a los consumos o actos o de impuestos que implantase haciendo uso de la facultad del art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional. Se excluía la obligación respecto de impuestos nacionales afectados a obras, inversiones y en general actividades declaradas de interés general. Sin embargo, y cumplido el objetivo de creación, tales gravámenes dejaban de estar "afectados", y si subsistían debían incorporarse al sistema de coparticipación (art. 7, ley 20.221). Además de su parte correspondiente, la Nación debía asignar los porcentajes que fija la ley a la Municipalidad de Buenos Aires y territorios nacionales. Por último, los organismos administrativos y municipales de jurisdicción de la Nación, fuesen o no autárquicos, asumían similares obligaciones a las de las provincias adheridas (las contenidas en los incs. *b*, *c*, *e* y *f* del art. 9, que pasamos a puntualizar).

II) *Provincias* (art. 9). Sintetizando en lo posible, éstas eran sus obligaciones: 1) su adhesión debía ser por ley que acepte el régimen sin limitaciones ni reservas; 2) no aplicar -las provincias ni los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, con o

sin autarquía- gravámenes análogos a los coparticipados por la ley. Se declaraba excluídos de tal situación los impuestos inmobiliarios, los impuestos a los ingresos brutos (antes, "actividades lucrativas"), impuestos a la trasmisión gratuita de bienes, impuestos sobre los automotores e impuestos sobre los actos, contratos y operaciones a título oneroso (tradicionalmente denominados "impuestos de sellos"). Para que las provincias adheridas se encuadrasen en el régimen, no debían gravar por vía de ningún tributo las materias imponibles de los impuestos coparticipados, ni las materias primas utilizadas para elaborar productos gravados por impuestos coparticipados (por ejemplo, no se podía gravar los vinos ni las uvas con que éstos se fabrican por estar gravados los primeros por los impuestos internos, tributo que entra en el régimen coparticipatorio). Esta obligación no alcanzaba a las tasas retributivas de servicios que fueran efectivamente prestados (en relación a estas "tasas permitidas", v. La Rosa, *Modificaciones...*, p. 282); 3) respecto de *impuestos internos específicos a los consumos*, las actividades vinculadas con la producción, comercialización, trasporte, expendio o consumo de bienes gravados por tales impuestos (o de materias primas utilizadas para elaborarlos) no podían gravarse por leyes impositivas provinciales con una imposición mayor a la aplicada por esas leyes a actividades similares respecto a bienes *no gravados* por los impuestos internos específicos a los consumos (por ejemplo, no podía gravarse el trasporte de cubiertas [artículo gravado por la ley de impuestos internos] con una suma mayor de la que se gravaba el trasporte de ladrillos [bienes no gravados por dicho tributo]; a lo sumo, las imposiciones podían ser iguales). Ello salvo el expendio al por menor de vinos, sidras, cervezas y demás bebidas alcohólicas, respecto de lo cual se admitía "imposición diferencial" (sobre esa "imposición diferencial", consúltese: La Rosa, *Régimen...*, p. 1043; *Modificaciones...*, p. 283); 4) estaba vedado a las provincias gravar productos alimentarios en estado natural o manufacturado (pero regía la excepción en cuanto a "tasas" y la "imposición diferencial" mencionada en el punto anterior); 5) las provincias debían establecer un sistema de coparticipación (respecto de los ingresos derivados del régimen general coparticipatorio en estudio) con sus municipios, con índices adecuados y remisión automática de fondos.

7) *Organismos creados.* La ley 20.221 creó a la "Comisión Federal de Impuestos" (que fue ratificada, sin modificación, por la ley 23.548), y al "Fondo de Desarrollo Regional", que desapareció al ser

sustituído por el "Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias" (art. 3, inc. *d*, de la ley 23.548).

a) *Comisión Federal de Impuestos.* Este organismo controla, en general, el cumplimiento estricto de los diferentes aspectos contemplados por la ley, y sus decisiones son *obligatorias* para Nación y provincias adheridas, salvo el recurso de revisión (ver art. 13). Cumple funciones administrativas y jurisdiccionales. Entre las primeras se destaca las tareas de control, estudio y asesoramiento; y entre las jurisdiccionales, la de aplicar el derecho contenido en la ley, actuando como un verdadero tribunal. Está integrado por un representante de la Nación y un representante de cada provincia adherida. Cuenta con un Comité Ejecutivo, compuesto por el representante de la Nación y los de las ocho provincias (art. 10). Una de las más importantes facultades de este organismo consiste en declarar si determinados impuestos nacionales o provinciales están en pugna con el *régimen legal. Si así sucediese, los contribuyentes que han pagado* estos impuestos tienen derecho a solicitar su *repetición* en la forma establecida por el art. 15 de la ley 20.221.

b) *Fondo de Desarrollo Regional.* Este organismo se constituía con el objetivo de financiar inversiones en trabajos públicos de interés nacional o regional, destinado principalmente a la formación de la adecuada *infraestructura* requerida para el desarrollo del país, incluyendo estudios y proyectos (ver objetivos en el art. 16, ley 20.221). Los recursos que contribuían a formar este Fondo eran los siguientes: *a*) aportes que fijaba esta ley; *b*) aportes que efectuase la Nación; *c*) recursos de fuentes internas o externas; *d*) recursos de operaciones que realizase el Fondo.

8) *Procedimiento.* La Ordenanza Procesal dictada por la Comisión es la que regula el procedimiento ante la Comisión Federal de Impuestos. Las controversias pueden originarse en el reclamo que interpongan los fiscos (nacional, provincial o municipal), los contribuyentes, las instituciones reconocidas y la Comisión Federal de Impuesto por impulso propio, es decir, de oficio. De la demanda interpuesta se da traslado a la Nación o a las provincias, según corresponda, quien deberá contestar respecto a la violación de los términos del convenio que se atribuye articulando todas las defensas y excepciones. Concluída la producción de las pruebas y los alegatos sobre su mérito, se cierra la instrucción de la causa, la que deberá ser resuelta en el plazo de 60 días. Contra este pronunciamiento, la parte afectada puede solicitar revisión, la que será deci-

dida por sesión plenaria. Esta decisión será definitiva, de cumplimiento obligatorio y sólo puede ser revisada judicialmente mediante la interposición del recurso extraordinario ante la Corte Suprema (art. 14, ley 48), que no tendrá efecto suspensivo respecto de la decisión apelada.

9) *Derechos de los contribuyentes.* Según el texto legal, podemos resumir los derechos de los contribuyentes en: *a*) Peticionar a la Comisión Federal de Impuestos para que decida si gravámenes nacionales o locales se oponen y en qué medida a las disposiciones de la ley de coparticipación. Este derecho puede ejercerse sin perjuicio de la obligación de cumplir con las disposiciones fiscales pertinentes. Este trámite y la decisión de la Comisión Federal de Impuestos no enervan la facultad de recurrir ante la Corte Suprema de Justicia Nacional por vía del recurso extraordinario que autoriza la ley 48. *b*) Derecho de repetición: el art. 14 de la ley 20.221, reproducida por la ley 23.548, otorga a los contribuyentes la facultad de ejercer el derecho de repetición a aquellos que están afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen, los que pueden solicitar la devolución de lo pagado en tal concepto, a partir de la fecha de vigencia de la ley. Este derecho puede ejercerse en forma judicial o administrativa ante los respectivos fiscos, conforme a lo establecido en la legislación local.

15.B. MODIFICACIONES POR LA LEY 23.548.

I) *Tributos integrantes.*

Según el art. 2 de esta ley, la masa de fondos a distribuír está integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

a) derechos de importación y exportación previstos por el art. 4 de la C. N.;

b) aquellos cuya distribución se prevea en otros regímenes especiales de coparticipación;

c) impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a inversiones, servicios, obras, y al fomento de actividades de interés nacional;

d) impuestos y contribuciones con afectación específica a destinos determinados.

Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados (incs. *c* y *d*), si los gravámenes siguen vigentes, se incorporan al sistema de coparticipación de esta ley.

II) *Distribución.*

El monto total recaudado se distribuye de la siguiente forma (art. 3):

a) el 42,34 %, en forma automática, a la Nación;

b) el 54,66 %, en forma automática, al conjunto de provincias adheridas;

c) el 2 %, en forma automática, para el recupero relativo de las provincias de Buenos Aires (1,5701 %), Chubut (0,1433 %), Neuquén (0,1433 %) y Santa Cruz (0,1433 %);

d) el 1 % para el Fondo de Aportes del Tesoro nacional a las Provincias; este fondo se destina a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales, y es previsto presupuestariamente por el Ministerio del Interior.

A su vez, la distribución del monto que resulte por aplicación del art. 3, inc. *b* (o sea, el correspondiente al conjunto de provincias), se efectúa entre éstas conforme a los porcentajes que establece el art. 4.

Aquí se puede observar una importante diferencia con el sistema de la ley 20.221, ya que para distribuír el monto entre provincias adheridas se recurría a distintos índices, mientras que a éstos se los sustituye por los porcentajes fijos que establece directamente la ley. Nos parece más correcto el método anterior, que distribuía según parámetros con cierta base técnica y de equidad. Eso ahora es reemplazado por porcentajes que seguramente dependerán más del poder negociador de las partes que de base científica alguna.

El Banco de la Nación Argentina trasfiere automáticamente a cada Provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, el monto de recaudación que les corresponda conforme a la ley. Esta trasferencia es diaria, y el Banco Nación no percibe retribución alguna (art. 6).

III) *Obligaciones emergentes.*

La Nación, de la parte que le corresponde, debe entregar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles

históricos, la cual no puede ser inferior, en términos constantes, a la suma trasferida en 1987.

Además, la Nación asume las obligaciones previstas en los incs. *b*, *c*, *d*, *e* y *f* del art. 9 de la ley, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos (art. 8).

Las obligaciones referidas son las mismas que corresponden a las provincias, básicamente la de aplicar gravámenes análogos a los distribuídos por la ley.

En cuanto a las provincias, el régimen de obligaciones establecido por la ley 23.548 es similar al que contenía la ley 20.221, el cual hemos analizado *supra* (punto 15 A, nº 6, II, de este capítulo).

15.C. CONSIDERACIÓN CRÍTICA SOBRE LA REALIDAD ACTUAL DE LA COPARTICIPACIÓN.— No obstante sus innegables bondades, el régimen vigente no subsana los importantes problemas constitucionales analizados *supra* (punto 14 de este capítulo; ver, asimismo, el correcto enfoque del problema por Frías, *Nación y provincias*..., p. 58). Esa solución puede provenir de una reforma constitucional conforme a algunas de las pautas que en su oportunidad señalamos (*supra*, cap. VI, punto 4 A).

Pero resultaría poco razonable negar el avance que el actual régimen de coparticipación significa. Pedro J. Frías resume sus ventajas: "Ha simplificado el mecanismo de distribución y control, ha innovado en los criterios de distribución entre las provincias combinando indicadores más dinámicos, ha aumentado hasta la paridad con la Nación la participación de las provincias y ha introducido, por fin, a las provincias en la programación impositiva a través de la competencia atribuída a la Comisión Federal de Impuestos en que todas están representadas" (autor y ob. cits., p. 56).

16. POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.— Es motivo de discusión doctrinal el alcance de la potestad tributaria de los municipios, y, en general, de sus facultades legales. Para comprender mejor el tema, previamente repasemos la organización institucional del país.

16.1. LA ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL DEL PAÍS.— Según antes expresamos, la República Argentina ha adoptado la forma federal de gobierno, lo cual implica que el país esta constituído por una reunión de unidades autónomas con funciones defmidas.

El hecho de tratarse de "reunión de unidades" alude al origen histórico del conjunto —la Nación—, al cual las unidades que lo componen —las provincias— son preexistentes. Si bien ésta no es una condición indispensable de un régimen federal, tal es la situación que se configura en la Argentina, y ello influye en la índole de las atribuciones de las unidades componentes.

La autonomía consiste en darse sus propias normas de gobierno y administración, con independencia de todo otro poder, y tal es la situación de las provincias argentinas. Sus normas tienen vigor desde que son dictadas, sin revisión ni aprobación previa de otra autoridad, pero esos preceptos deben conformarse a otros superiores, que son los de la Constitución.

Así, el art. 105 de la Constitución confirma lo expresado al disponer que las provincias "se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas". Eligen sus "gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia sin intervención del gobierno federal".

El art. 104 dispone que "las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

En cambio, la Nación sólo tiene las facultades que resultan de la delegación efectuada por la Constitución, las cuales ya no pueden ser ejercidas por las provincias (art. 108).

Es decir, en la Argentina los entes autónomos constituyeron una entidad nueva que no consistió en la suma de las entidades que la formaron, sino en un nuevo ente de índole distinta, para lo cual le delegaron poderes relativos a sus funciones, conservando los no delegados expresamente.

Por otra parte, el art. 5, C.N., establece que las provincias deben asegurar su régimen municipal, surgiendo, en consecuencia, los municipios como un tercer orden de ente estatal.

16.2. EL PROBLEMA DE LOS MUNICIPIOS EN LA ARGENTINA. DISCUSIÓN EN TORNO A SU AUTARQUÍA O AUTONOMÍA.— Es motivo de discusión doctrinal en la Argentina la cuestión relativa al alcance del régimen municipal y al grado de independencia que supone el municipio en el marco de la provincia, así como el de la Capital Federal en el marco de la Nación. De allí que los autores se han dividido entre quienes sostienen la *autarquía* de los entes municipales, por un lado, y quienes sustentan la *autonomía*, por el otro.

La primera concepción puede resumirse así: Hay un ente superior, el Estado, que es soberano. Debajo de él están las provincias, que como lo indica la propia Constitución, son autónomas, y después están las municipalidades, que aparecen como personas jurídicas subordinadas a las provincias. Si están subordinadas no pueden tener igual capacidad jurídica, es decir, son autárquicas. Hay pues tres círculos superpuestos: soberanía del Estado nacional, autonomía de los Estados provinciales, autarquía de los Estados municipales. Por ello el municipio debe sujetarse a las prescripciones de las normas provinciales por imperativo de la Constitución nacional, según cuyo art. 5 cada provincia debe asegurar su régimen municipal (ver Grun, *La Corte Suprema considera autónomos a los municipios*, en "L.I.", t. LX, p. 825).

La segunda concepción piensa que la municipalidad, como entidad de derecho público estatal, tiene autonomía, entendiendo como tal la capacidad de dictar sus propias normas dentro del marco normativo general y sin sujeción a la normativa provincial (concepción de Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t, 1, p. 332, 4ª ed., Buenos Aires, 1987).

La Corte Suprema nacional, conforme a su jurisprudencia tradicional acuñada a lo largo de muchos años, ha sostenido que las municipalidades carecen de autonomía, poseyendo en cambio autarquía como meras delegaciones administrativas de los poderes provinciales circunscritos a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial, y sujetas a su propia legislación.

Esta corriente comienza en 1911 ("Fallos", 114-282) y se reafirma en diversos pronunciamientos ("Fallos", 123-313, 154-25, 156-323, 192-17). En 1944 la Corte destacó que los límites de las facultades municipales surgen de las Constituciones y leyes provinciales, materia extraña a la Nación, en tanto que se respeten los principios, derechos y garantías de la Constitución nacional, tesis ésta que se ratificó en "Fallos", 249-99, 259-166 y 308-409. Es decir, para la Corte las municipalidades eran autárquicas y no autónomas.

Pero en el caso "Rivademar, Ángela, c. Municipalidad de Rosario" (fallo del 21/5/89, publicado en "La Ley", diario del 22/5/89, en un vuelco fundamental cuya profundidad discute la doctrina, la Corte ha sostenido que los municipios son autónomos respecto del poder provincial. Admitió que con anterioridad siempre se ha expedido por la autarquía, pero sostuvo que esa doctrina debía ser revisada.

Según el alto tribunal, la doctrina de la autarquía ya no puede ser afirmada con carácter uniforme para todo el territorio de la

Nación Argentina, ya que, a partir de 1957, diversas constituciones provinciales han consagrado el criterio de la autonomía de los municipios, que puede ser plena o semiplena.

Como segundo argumento, la Corte dijo que con prescindencia de las normas provinciales, el concepto de autarquía no se aviene con diversos caracteres propios de los municipios, tales como su origen constitucional, la base sociológica constituída por la población, la imposibilidad de su supresión porque la Constitución asegura su existencia, el hecho de que dicten legislación local y no meras resoluciones administrativas, el carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los municipios (art. 33, Código Civil, en su redacción original), el hecho de que sus resoluciones afectan a todos los habitantes del distrito, su posibilidad de crear otros entes autárquicos dentro de los municipios y la elección popular de sus autoridades.

Este razonamiento tiene consecuencias fundamentales, pues significa que los ordenamientos provinciales no pueden reconocer una mera autarquía a los municipios, ya que ello equivaldría a desnaturalizar su esencia, que es la de ser organismos autónomos.

16.3. IMPLICANCIAS EN EL CAMPO TRIBUTARIO. FACULTADES ORIGINARIAS Y DERIVADAS.— Trasladando la cuestión de la autonomía o autarquía al campo tributario, los especialistas argentinos han distinguido entre potestades originarias y derivadas.

La mayor parte de la doctrina coincide en que la Constitución reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y las provincias, y por eso las llama *potestades originarias*. Las facultades de los municipios, en cambio, no surgen de la misma forma de la Constitución, sino que ésta se limita a disponer la obligación para las Constituciones provinciales de establecer su régimen municipal, lo que implica que deben reconocerles potestades tributarias, que por ello son llamadas *derivadas* (ver Enrique Bulit Goñi, *Autonomía o autarquía de los municipios*, en revista "La Ley", t. 1989, ps. 1053 y ss. y especialmente autores citados en nota 18).

El profesor Dino Jarach sostiene que cuando el poder fiscal nace de la propia Constitución es *originario*, y por tanto tienen ese carácter tanto el poder fiscal provincial como el nacional. En cambio, el poder fiscal es *derivado* cuando surge de leyes dictadas por los Estados, en virtud de su propio poder fiscal originario, y tal sería el caso del poder fiscal municipal (*Curso de de echo tributario*, t. 1, p. 25).

La distinción se conecta con los conceptos de autonomía y autarquía antes vistos. Las provincias son *autónomas* porque se administran y dan sus normas de gobierno con independencia de todo otro poder, y su poder tributario es *originario* porque nace de la propia Constitución. Los municipios son *autárquicos* porque deben sujetarse a las prescripciones de las normas provinciales, y su poder tributario es *derivado* porque no surge de la Constitución, sino de lo que le reconozcan los Estados provinciales.

Hasta ahora, y salvo alguna discrepancia prestigiosa (por ejemplo la de Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. 1, p. 332, 4ª ed., Buenos Aires, 1987), la mayor parte de la doctrina estuvo en esta postura, y ella fue siempre respaldada por la jurisprudencia (Bulit Goñi, ob. cit., p. 1060, y autores mencionados en nota 18).

El vuelco que significa la nueva posición de la Corte en el caso "Rivademar" puede tener graves implicancias para la República Argentina si no se lo interpreta debidamente. El fallo no se refirió a cuestiones tributarias, pero suponiendo que el criterio de la autonomía se aplicara a lo tributario, tal cosa significaría que los municipios, por ser autónomos, tendrían potestades tributarias originarias. De ser ello así, los poderes provinciales no podrían establecer límite alguno a la potestad tributaria municipal, lo cual podría ser de caóticas consecuencias. Por otro lado, perderían validez el régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 y el convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, por cuanto en ambos instrumentos las provincias contrajeron obligaciones de autolimitación tributaria en nombre propio y de los municipios, pero esto último habría pasado a estarles prohibido en virtud de la mencionada autonomía municipal.

No creemos, sin embargo, que ésta sea la solución adecuada, ni que el fallo "Rivademar" haya querido ir tan lejos, como lo demuestra convincentemente Bulit Goñi en su trabajo citado (ver, especialmente, puntos III-1, III-2, III-3 y III-4).

La conclusión sobre el punto no puede ser otra que la que vierte la procuradora de la Corte, Dra. María Graciela Reiriz, en su dictamen del mencionado caso "Rivademar".

Expresa que la exigencia contenida en el art. 5 de la Constitución nacional, dirigida a las provincias, consistente en asegurar su "régimen municipal", se traduce en la necesidad de implementar, en cada jurisdicción, la institución del municipio con personalidad que lo diferencia del resto de la Administración provincial, y dotado de atribuciones suficientes para llevar a cabo el gobierno y administra-

ción de los asuntos comunales. Pero la cláusula constitucional no importa una definición, en cuanto al grado de independencia que debe acordársele, quedando reservado a la discreción del constituyente o del legislador provinciales la determinación del modo e intensidad que revestirá la descentralización. Es decir, la provincia escogerá un régimen autárquico o autónomo, con las múltiples facetas que cada uno de éstos pueda adoptar.

Como bien razona Bulit Goñi, los municipios son una creación decidida por la Constitución nacional, pero que requieren de la necesaria e inevitable implementación provincial (autor y ob. cits., punto III-4).

De donde deriva la inevitable conclusión de que los municipios argentinos tienen las facultades tributarias que les asignan las provincias a las cuales pertenecen.

Este reconocimiento de facultades será con mayor o menor grado de independencia, pero siempre el estamento normativo provincial seguirá siendo el marco normativo y político de los municipios, y ***siempre será valor entendido que los municipios deben respetar las obligaciones de autolimitación tributaria que las provincias contrajeron en su nombre mediante las llamadas leyes-convenios (coparticipación, convenio multilateral o similares).*** En otras palabras, el ordenamiento provincial es el que delimita las atribuciones y competencias de la potestad tributaria municipal, aunque sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia.

Esta interpretación que formulamos, se ha visto corroborada con un ulterior pronunciamiento de la propia Corte Suprema nacional.

En este fallo, dictado en el caso "Municipalidad de la Ciudad de Rosario c. Provincia de Santa Fe, inconstitucionalidad" (del 4/6/91, "Errepar", Doctrina tributaria, nº 137, setiembre de 1991), la Corte, en primer lugar, ratifica el criterio vertido en "Rivademar", en cuanto a que a los municipios no se les puede negar las atribuciones mínimas necesarias para su cometido.

Pero en segundo lugar, y en referencia concreta a la autonomía, el alto tribunal declara que las facultades comunales no pueden ir más allá de aquellas que surjan de las constituciones y leyes provinciales.

Dice la Corte: "...Que en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías

establecidos en la Constitución nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31, C.N.). La Constitución nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales, conforme a los arts. 104, 105 y 106 de la Constitución ("Fallos", 199-423, "Cía. Swift de La Plata S. A. c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán, s. cobro de pesos", fallo del 17/2/61).

Es decir, queda convalidada nuestra postura. La autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial, y en especial los compromisos provinciales mediante leyes-convenio.

17. EL CASO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES COMO CAPITAL DE LA REPÚBLICA.— Dentro de este contexto general veamos la situación de la ciudad de Buenos Aires como capital de la República.

17.1. LA CIUDAD DE BUENOS AIRES EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL.— La Constitución nacional le impone a las provincias que dicten su propia Constitución (art. 5), la cual debe asegurar su régimen municipal como una de las condiciones para que el gobierno federal les garantice el goce y ejercicio de sus instituciones.

Ahora bien, el texto constitucional nacional regla, en su segunda parte (arts. 36 a 110), las "autoridades de la Nación" en dos títulos: el primero (arts. 36 a 103) para el gobierno federal, y el segundo (arts. 104 a 110) para los gobiernos de provincia. Ninguna regulación destina a los gobiernos municipales, lo cual es explicable, pues se trata de una materia que puso a cargo de los gobiernos de provincia.

Pero esto reconoce una excepción, ya que respecto del municipio de la Capital Federal, la Constitución contiene expresas referencias.

Conforme al art. 3, las autoridades que ejercen el gobierno federal residen en la ciudad que se declare capital de la República por una ley especial del Congreso, previa cesión hecha por una o más legislaturas provinciales del territorio que deba federalizarse.

La ley 1029, del 21/9/1880, declaró capital de la República al municipio de la ciudad de Buenos Aires "bajo sus límites actuales", y el 26 de noviembre del mismo año se produjo la cesión de su territorio por la legislatura de la provincia de Buenos Aires.

La capital tiene derecho a designar diputados (art. 37) y senadores (art. 46) en situación equiparable a las provincias. A su

vez, participa en igualdad de condiciones a las provincias en la elección de presidente y vicepresidente de la nación (art. 81).

Pero las disposiciones fundamentales son la del art. 67, inc. 27, según el cual la legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital corresponde al Congreso de la Nación, y la del art. 86, inc. 3, que asigna el carácter de jefe inmediato y local de la Capital al presidente de la República.

Observamos que, a diferencia de los otros municipios del país, la Constitución nacional se refiere al municipio de la Capital. Por un lado le asigna facultades similares a las de las provincias, por cuanto les permite elegir diputados, senadores y electores de presidente y vicepresidente. Pero por otro, establece una nítida diferencia, porque en lugar de permitirle que elija a su gobernante, como hace con las provincias (art. 105), la somete a la autoridad inmediata del Poder Ejecutivo nacional (art. 86, inc. 3), y en vez de facultarla a dictar sus propias leyes "sin intervención del gobierno federal", la subordina a la legislación ejercida por el Congreso de la Nación (art. 67, inc. 27).

17.2. SITUACIÓN DE BUENOS AIRES EN CUANTO A LA AUTONOMÍA Y AUTARQUÍA.— Nos preguntamos ahora cuál es la situación de Buenos Aires en cuanto a la controversia que envuelve a los municipios argentinos sobre su autonomía o autarquía.

En el señalado caso "Rivademar" la Corte Suprema nacional se refirió a la municipalidad de Rosario, provincia de Santa Fe, es decir, a una municipalidad provincial.

No obstante, contiene referencias respecto del municipio capitalino. Explica que los propios constituyentes entendieron atribuír a la Municipalidad de Buenos Aires el carácter de modelo para las municipalidades provinciales (se refiere la Corte al proyecto de ley orgánica para el municipio de Buenos Aires que el Congreso General Constituyente dictó el 6 de mayo de 1853, siguiendo en general los lineamientos del decreto de Urquiza del 2 de setiembre de 1852; ver referencias a estos precedentes en Salomón Wilhelm, *Recursos municipales*, ps. 9 y 18), y señala que no es una mera repartición administrativa nacional, sino un organismo de gobierno de carácter esencial, aun cuando no se trate de gobierno político, sino de gobierno municipal.

Pero lo que no se puede dejar de advertir, tal como lo hizo el procurador general de la Nación Andrés D'Alessio (dictamen en el caso "Reig Vázquez Ger y Asociados c. Municipalidad de Buenos Aires. Repetición. Recurso de hecho"), es que varias de las peculia-

ridades propias de los municipios de provincia que sirvieron para que la Corte reconsiderara su naturaleza, desestimando el carácter autárquico, pueden ser observadas también en el régimen jurídico a que está sometida la municipalidad de la Capital, por ejemplo, su base sociológica, la legislación local que importan las ordenanzas municipales, el alcance de sus resoluciones, la elección popular de sus autoridades y la posibilidad de creación de entes autárquicos del municipio.

No obstante, creemos innegable que la municipalidad de la Capital Federal es un ente autárquico.

A diferencia de las provincias, no es uno de los entes que concurrió a formar el órgano de superior nivel, o sea la nación. Al contrario, el municipio de la Capital Federal es una creación de la Constitución, que le asigna ciertas facultades, pero que la subordina a la legislación del Congreso nacional y a la jefatura del presidente de la República.

Tributariamente las provincias tienen potestades reconocidas por la propia Constitución, y que son todas aquellas que no delegaron expresamente, mientras que a la capital, la Constitución no le asigna poder fiscal alguno, y sólo tiene los que le otorga el Congreso.

Cierto es que se dan a su respecto, al igual que a los restantes municipios, una serie de peculiaridades que indican un innegable grado de independencia, y que impide asimilarla a una mera entidad autárquica administrativa.

Pero no menos cierto es que, así como las potestades de las municipalidades provinciales están delimitadas por la normativa de las provincias, las potestades de la comuna capitalina están delimitadas por lo que le delegue el Congreso. *En ambos casos estamos ante autarquías territoriales con poderes fiscales derivados.*

17.3. ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL DEL MUNICIPIO DE BUENOS AIRES.– Instituída definitivamente la ciudad de Buenos Aires como capital de la Nación, y federalizado su territorio por cesión de la provincia de Buenos Aires, el Congreso nacional debió abocarse al estudio de una ley que estructurara su régimen municipal. Así se sancionó la ley 1129, el 31 de octubre de 1881, pero ante observaciones del Poder Ejecutivo se realizó un nuevo estudio, y tras un prolongado debate dictó la ley 1260, del 23 de octubre de 1882, que estructuró el régimen municipal de la ciudad de Buenos Aires.

No obstante sucederse algunas modificaciones por diversas leyes, esta normativa tuvo prolongada vigencia, hasta desembocar en la ley 19.987, llamada "Ley Orgánica de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", dictada el 29 de noviembre de 1972, y que rige actualmente. El mensaje explicativo del ordenamiento destaca la trascendencia del municipio en el régimen republicano de gobierno, y particularmente el de la ciudad de Buenos Aires, por la importancia alcanzada dentro del país.

Según su art. 1, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, como persona jurídica pública estatal, ejerce el gobierno y administración de la ciudad de Buenos Aires.

Sus órganos de gobierno son: *a*) la Sala de Representantes o Concejo Deliberante; *b*) el Departamento Ejecutivo; y *c*) los Consejos Vecinales (art. 9).

La Sala de Representantes se elige en votación directa y obligatoria de los ciudadanos (art. 4), utilizándose al efecto los padrones de la elección nacional, y dicta la legislación del municipio mediante ordenanzas que se refieren a los múltiples aspectos de la vida ciudadana (art. 9).

El Departamento Ejecutivo está a cargo de un funcionario denominado intendente municipal, que es designado por el presidente de la nación, y que es el representante legal de la comuna, ejerciendo su dirección administrativa (arts. 27 y 31).

En lo referente a su régimen económico financiero, la comuna de Buenos Aires tiene asignados recursos provenientes de distintos impuestos, tasas y contribuciones, así como el canon por el uso de bienes del dominio público municipal, y derechos por el uso y goce del derecho privado municipal (art. 106). Asimismo, la nación, de la parte que le corresponde conforme a la ley de coparticipación, debe entregar a la Municipalidad de Buenos Aires una participación, que por ley 20.221 estaba fijada en un equivalente al 1,8% del monto recaudado a distribuir (art. 8). Este porcentaje ha desaparecido en la actualidad, y la ley 23.548 ha establecido que se le entregará una "participación compatible con los niveles históricos, que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma trasferida en 1987" (art. 8).

La Municipalidad sanciona su presupuesto a iniciativa del Departamento Ejecutivo, que cada año debe presentar al Concejo Deliberante el proyecto respectivo (art. 31, inc. *k*), y que este órgano aprueba sancionando la respectiva ordenanza (art. 9, inc. *e*). La ejecución y el control están atribuídos a organismos municipales (art.

33), y el intendente municipal debe someter anualmente al Concejo Deliberante la cuenta de inversión (art. 31, inc. 11).

En materia específicamente tributaria, el art. 107 establece que la tasa de los gravámenes debe ser fijada anualmente por ordenanza municipal, y el procedimiento para su percepción compulsiva, por normas especiales.

A tal fin, y al igual que el presupuesto, el intendente presenta anualmente los proyectos de ordenanzas Fiscal y Tarifaria, correspon-

17.4. LEGITIMIDAD DE LA DELEGACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.— Del análisis precedente surge como evidente que el Congreso nacional, si bien ha realizado una enumeración de posibles recursos tributarios en el art. 106 de la ley 19.987, nada ha legislado sobre los elementos estructurales básicos de los tributos que efectivamente cobra, ni tampoco sobre su procedimiento de determinación, fiscalización y percepción, habiendo delegado esos aspectos a la propia Municipalidad, que los regula en sus ordenanzas Fiscal y Tarifaria. Esta delegación ha sido objetada por alguna doctrina jurisprudencial que la ha considerado inconstitucional.

En tal sentido se expidió la Cámara Nacional Civil, Sala B, expresando el vocal Dr. Vernengo Prack, que el Congreso no tiene facultad para delegar las funciones legislativas, ni mucho menos las tributarias, cuya iniciativa, por precepto constitucional expreso, sólo incumbe a la Cámara de Diputados de la Nación (art. 44). Añadió este magistrado que siendo la Municipalidad una repartición del Poder Ejecutivo, no puede sancionar normas tributarias. Podrá el Concejo Deliberante participar en un proyecto de presupuesto junto con el intendente, pero la ley debe ser sancionada por el Congreso de la Nación. "Eso es lo que prescribe la Constitución para garantizar a los ciudadanos de la ciudad de Buenos Aires, los mismos derechos que a los demás habitantes de la Nación Argentina, y no dejarlos librados al arbitrio de un organismo fuertemente vinculado al Poder Ejecutivo nacional". El otro vocal, Dr. De Mundo, en términos parecidos hizo hincapié en la indelegabilidad de las facultades tributarias del Congreso nacional, y sostuvo que enfrenta a la Constitución (art. 44) y también a la razón, delegarlas a órganos que como la Municipalidad de Buenos Aires, son una dependencia del Poder Ejecutivo, que designa al intendente como directo funcionario de su propio gobierno (caso "Marítima Key Kar S.R.L. c. Municipalidad de Buenos Aires", fallo del 24/2/87, publicado en revista "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 473).

Este fallo tuvo consecuencias gravosas para Buenos Aires, ya que declaró válido nada menos que el impuesto a los ingresos brutos, espina dorsal de su recaudación, con la amenaza cierta de propagarse como un incendio. Su trascendencia produjo una profunda conmoción doctrinal.

Se expidió en contra Enrique Bulit Goñi (*Los actos propios y la función judicial*, en revista "La Información", t. LVII, p. 920). En favor lo hizo Horacio García Belsunce, en un panel sobre "Crisis del principio de legalidad tributaria" en la Universidad de El Salvador, el 7/10/88, y llegó a ser calificado como de un virtual apocalipsis fiscal (Rodolfo Spisso, *¿Apocalipsis fiscal?*, en revista "La Ley", 1988-B, p. 390).

El fallo fue revocado por la Corte Suprema nacional, pero con fundamento en una cuestión procesal: la inadmisibilidad de la declaración oficiosa de inconstitucionalidad de las leyes, sin entrar a opinar sobre la doctrina de la Cámara, con excepción del voto de los vocales Belluscio y Fayt, que se expidieron en sentido contrario al tribunal *a quo* (fallo del 18/10/88, publicado en revista "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 455).

Entre lo mucho escrito sobre el tema, no ha faltado el análisis sobre las motivaciones sicológicas del fallo de la Cámara, destacándose la influencia de la falta de razonabilidad general en la política fiscal de la comuna metropolitana. Se mencionó, entre otras cosas, la desmedida presión tributaria, las remisiones favorecedoras de especiales categorías de contribuyentes, el estímulo a la evasión mediante periódicas moratorias, y otra serie de incoherencias y arbitrariedades (ver Ezequiel Sarmiento, *Ejercicio del poder tributario por la Municipalidad de Buenos Aires. Pérdida de legitimidad*, en revista "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 394).

En cuanto al fondo de la cuestión, pensamos que así como las provincias han delegado a sus municipios las facultades normativas tributarias en general, ello también puede ser hecho por el Congreso, y así lo ha reconocido la Corte Suprema nacional. Es que como antes había expresado el más alto tribunal ("Fallos", 154-25, 156-323, 192-20), y reiteró en el caso "Rivademar", los municipios, el de la Capital Federal incluído, no son meras reparticiones administrativas, sino órganos de gobierno de carácter esencial, pudiendo serle encomendado a la Municipalidad de Buenos Aires que dicte las normas que rijan la imposición permitida por el Congreso ("Fallos", 305-1672).

17.5. NORMATIVA VIGENTE.— La hacienda de la Capital Federal está regulada jurídicamente, en primer lugar, por la ley orgánica 19.987, cuyo art. 106 contiene la enumeración de los recursos con que en general puede contar la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Esta enumeración ha sentido el paso de los años, por cuanto data de 1972, y, en consecuencia, las verdaderas fuentes de ingreso del municipio, con sus nombres actualizados, surgen de lo que disponen al respecto la Ordenanza Fiscal y la Ordenanza Tarifaria.

La Ordenanza Fiscal permanente es la 40.731, promulgada el 3/9/85, y que anualmente suele ser objeto de algunas modificaciones. A su vez, esta Ordenanza Fiscal permanente está complementada por la Ordenanza Tarifaria que se sanciona anualmente, y que contiene las tasas o alícuotas de los tributos, así como los aforos correspondientes a otros ingresos. También complementan a la Ordenanza Fiscal los decretos del Departamento Ejecutivo que reglamentan los procedimientos para determinar de oficio la materia imponible, aplicar multas, intimar gravámenes y multas, y verificar los créditos fiscales en los juicios concursales.

En el orden procesal operan, subsidiariamente, la ordenanza 33.264, que rige el procedimiento administrativo general, y la ley 19.549, de procedimiento administrativo en el orden nacional y aplicable a la Municipalidad con pocas excepciones, conforme a la ley 20.261.

17.6. LA COPARTICIPACIÓN DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES EN EL PRODUCIDO DE LOS IMPUESTOS NACIONALES.— Una parte importante de los gastos de Buenos Aires se financia, o debería ser financiada, mediante los fondos recibidos por el sistema de coparticipación.

Después de diversos ordenamientos normativos, en los cuales se pudo advertir que con el paso del tiempo el porcentaje de la Capital Federal iba en disminución, se llegó a la ley 20.221, del 21 de marzo de 1973, según cuyo art. 8, la Nación, de la parte que le correspondía conforme a la ley, debía otorgar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación equivalente al 1,8% del monto recaudado a distribuír.

Este porcentaje quedó anulado mediante modificación introducida por la ley 22.451, del 27 de marzo de 1981, modificando al art. 8, primera parte, de la ley 20.221, ante lo cual se eliminó el porcentual que la Nación debía reconocer de su parte a la Municipalidad.

Esta eliminación fue duramente criticada por alguna doctrina, según la cual ello no significaba, ni mucho menos, la pérdida del derecho de la Capital Federal a recibir una parte de la coparticipación (Susana C. Navarrine y Carlos M. Giuliani Fonrouge, *La Municipalidad de Buenos Aires integrante del régimen de coparticipación federal*, revista "Impuestos", t. XL-B, ps. 1793 y ss.

La legislación actual sobre la materia está constituída por la ley 23.548, según cuyo art. 8, la Nación, de la parte que le corresponde en la coparticipación, debe entregar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación compatible con los niveles históricos, la que no puede ser inferior, en términos constantes, a la suma trasferida en 1987.

O sea que por un lado se reconoce que el municipio capitalino debe recibir parte de la coparticipación, pero por otro lado es objetable que se haya dado una fórmula vaga y difusa al hablarse de "compatibilidad de niveles históricos", y también es objetable que se haya colocado un mínimo referido al pasado, cuando es sabido que las necesidades comunales van creciendo año a año.

Doctrinalmente es motivo de discusión si la Capital Federal tiene realmente derecho a recibir parte de la coparticipación.

La Conferencia de Ministros de Hacienda efectuada en 1956 emitió una declaración por la cual se negó a la Capital Federal el derecho de coparticipar de los impuestos nacionales, basándose en las siguientes razones:

a) que la Municipalidad no constituye un Estado federal componente de unión nacional y signataria de la Constitución nacional;

b) que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, no siendo Estado federal, carece de la facultad constitucional de establecer impuestos; por tanto no puede participar como tal en la distribución del producido de impuestos sujetos a un régimen de coparticipación;

c) que se debe evitar todas aquellas causas que contribuyan a favorecer el crecimiento desmedido de la ciudad de Buenos Aires en relación con el interior del país (ver referencia de Salomón Wilhelm, *Recursos municipales*, ob. cit., p. 138).

Sin embargo, la Municipalidad respondió que dentro de la estructura constitucional del país, Buenos Aires ocupaba un lugar equivalente al de las provincias, estando representada en ambas ramas del Congreso nacional. Dado que el Congreso ejerce el poder local en la Capital, éste se lo ha delegado a la Municipalidad, acordándole la debida autonomía financiera, y acordándole la facultad de establecer impuestos.

El Dr. Dino Jarach, en un trabajo para el Consejo Federal de Inversiones, se inclinó en el sentido de que la Municipalidad de Buenos Aires debía continuar recibiendo la participación en los impuestos nacionales (ver referencia en Wilhelm, ob. cit., p. 138).

En el mismo sentido se expidieron Giuliani Fonrouge y Navarrine. Expresan estos autores que durante muchos años la Municipalidad ha recibido una cuota en los impuestos nacionales percibidos por el gobierno federal, y ello no constituyó una donación, sino un justo reconocimiento al derecho que le asiste a recibir una parte de lo que ha contribuído a formar (autores y ob. cits., p. 1796).

Como conclusión del tema pensamos que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires es integrante obligatoria del régimen de coparticipación federal por su carácter de ente político que asume las obligaciones y derechos del sistema como una jurisdicción provincial más, resultando deseable que las futuras leyes de coparticipación volvieran a asignarle un porcentaje determinado.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO VIII

ABAD, Hernando José Luis, y otros: *El poder financiero en la Argentina,* en "Boletín de la Fac. de Derecho de la Univ. Nac. de Córdoba", año XXXIV (enero-diciembre 1970), ps. 193 y ss.

ALESSI-STAMMATI: *Istituzioni di diritto tributario,* cit.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino,* cit.

ARGÜELLO VÉLEZ, Gustavo: *El principio de legalidad tributaria,* informe en las Primeras Jornadas Regionales de Derecho Tributario, Punta del Este, 1972.

ATALIBA, Geraldo: *Lei complementar na constituição,* San Pablo, 1971.

— *Sistema constitucional tributário brasileiro,* San Pablo, 1968.

— Ponencia nacional de Brasil en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

BALEEIRO, Aliomar: *Limitações constitucionais ao poder de tributar,* 4ª ed., Río de Janeiro, 1974.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoría geral do direito tributário,* San Pablo, 1963.

BIDART CAMPOS, Germán: *Manual de derecho constitucional,* Buenos Aires, 1972.

BIELSA, Rafael: *Estudios de derecho público. Derecho constitucional,* Buenos Aires, 1952.

— *Derecho constitucional,* 2ª ed., Buenos Aires, 1954.

— *Estudios de derecho público. Derecho administrativo,* Buenos Aires, 1950.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas,* cit.

BULIT GOÑI, Enrique: *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*, en "La Información", t. LVII, p. 73.
— *Autonomía o autarquía de los municipios*, en revista "La Ley", t. 1989, ps. 1053 y ss., y especialmente autores citados en nota 18.
— *Los actos propios y la función judicial*, en "La Información", t. LVII-920.
CASÁS, José Osvaldo: Ponencia argentina en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Política fiscal en la Argentina*, Buenos Aires, 1963.
CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1968.
DALTON: *Principios de finanzas públicas*, cap. XII, Buenos Aires, 1953.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
DE LA GARZA, Sergio: *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, Méjico, 1969.
DÍAZ, Vicente Oscar: Comunicación técnica presentada en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
EINAUDI: *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ed. Ariel, Barcelona, 1963.
FLORES ZAVALA, Ernesto: *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 12ª edición, México, 1970.
FRÍAS, Pedro J.: *El comportamiento federal en la Argentina*, Buenos Aires, 1970.
— *Nación y provincias en el federalismo argentino*, en "Boletín de la Fac. de Derecho de la Univ. Nac. de Córdoba", año XXXVII (enero-diciembre 1973), ps. 9 y ss.
— *Introducción al derecho público provincial*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980.
GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Estudios financieros*, cit.
— *Temas de derecho tributario*, cit.
— *Crisis del principio de legalidad tributaria* en la Universidad de El Salvador, 7/10/88.
GARCÍA MULLÍN, Roque: *Hacia una redefinición del principio de legalidad*, en "La Información", t. 30, p. 1049.
GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Torino, 1956.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
— *De nuevo sobre jurisdicción federal en lugares adquiridos en provincia*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 27, p. 1217.
GONZÁLEZ, Joaquín V.: *Manual de la Constitución argentina*, Buenos Aires, 1951.
GONZÁLEZ ARZAC, Alberto: *La constitución justicialista de 1949*, ed. D.A.E.S.A., Buenos Aires.
GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan A.: *Curso de derecho constitucional*, 3ª ed., Buenos Aires, 1960.
GORDILLO, Agustín: *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., 1974 (tomo I).
GRONDONA, Mariano F.: *La reglamentación de los derechos constitucionales*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986.
JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.
— *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, en "La Información", t. 26, p. 1081.
— *La prohibición constitucional de la doble imposición y de los impuestos confiscatorios con referencia al impuesto de patente de la Capital Federal*, en "J.A.", t. 1944-III, p. 850.
— *Curso de derecho tributario*, cit.

LA ROSA, Ricardo: *Régimen de coparticipación de impuestos*, en "La Información", t. 28, p. 1936.

— *Modificaciones al régimen de coparticipación impositiva*, en "La Información", t. 29, p. 282.

LINARES QUINTANA: *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, cit.

LÓPEZ VARELA, Manuel: *El régimen impositivo argentino*, Buenos Aires, 1925.

LUQUI, Juan Carlos: *Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, en rev. "La Ley", 29/4/71.

MACAGNO, Julio Ariel: *El régimen financiero de los municipios*, Córdoba, 1971.

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, cit.

NAVARRINE, Susana C.: *Presunción de incrementos patrimoniales injustificados. "Paraísos fiscales"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1990.

NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O.: *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

NAVARRINE, Susana C., y GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *La Municipalidad de Buenos Aires integrante del régimen de coparticipación federal*, revista "Impuestos", t. XL-B, ps. 1793 y ss.

NEUMARK, Fritz: *Principios de la imposición*, cit.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Las ficciones en el derecho tributario.*, Madrid, 1970.

— *Derecho tributario*, Madrid, 1968.

SAGÜÉS, Néstor: *La inconstitucionalidad del impuesto de salida*, en "La Nación", edic. del 21 de julio de 1990, p. 7.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y derecho*, cit.

SAMPAIO DORIA, Antonio: *Discriminação de rendas tributárias*, San Pablo, 1972.

SARMIENTO, Ezequiel: *Ejercicio del poder tributario por la Municipalidad de Buenos Aires. Pérdida de legitimidad*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 394.

SEABRA FAGUNDES, M.: *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*, 4ª ed., Rio de Janeiro, 1967.

SPISSO, Rodolfo: *El supuesto poder tributario delegado de las municipalidades*, en rev. "Impuestos", t. 28, p. 552.

— *¿Apocalipsis fiscal?*, en "La Ley", 1988-B-390.

TAMAGNO, Roberto: *El contribuyente*, Buenos Aires, 1953.

TARANTINO, Jacinto R.: *Diálogo sobre tributación fiscal*, en "Veritas", 15 de julio 1963, nº 322.

— *La reforma tributaria*, Buenos Aires, 1974.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Ed. Amalio Fernández, Montevideo, 1982.

— *El principio de legalidad*, separata de la "Revista Tributaria", t. XIII, nº 75, ps. 4 y 5, Montevideo.

VIDAL HENDERSON, Enrique: *Los principios tributarios y la Constitución*, Lima, Perú, 1972.

VILLEGAS, Héctor B.: *Reforma tributaria en la Argentina*, en rev. "Impuestos", t. 28, p. 636.

— *Consideraciones críticas sobre el régimen impositivo argentino, en Temas de finanzas y derecho tributario* (recopilación de trabajos del autor publicada por el Departamento de Acción Social de la Universidad Nacional de Córdoba), Córdoba, 1973.

WILHELM, Salomón: *Recursos municipales*, cit.

Capítulo IX

DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

1. Noción general. — Si considerado en sentido lato, el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. A su vez, será complementado por otro sector jurídico que le está indisolublemente unido (el derecho tributario formal, *infra*, cap. X). Este último proporcionará las reglas mediante las cuales se comprobará (*"accertare"*) si corresponde cobrar cierto tributo a cierta persona y la forma en que la acreencia se trasformará en un importe tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el tesoro público.

Básicamente, el derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (*hecho imponible*). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor (sujeto activo), quiénes son (sujetos pasivos) y quiénes "pueden ser" (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago. Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma (exenciones y beneficios tributarios). Comprende también el derecho tributario material, los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia (elementos cuantitativos), así como los medios mediante los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculó a los dos polos de la relación (medios extintivos de la obligación tributaria). Regula, por último, otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios. Es a este sector jurídico a quien le corresponde investigar si

existe o no la "causa" como elemento jurídico integrante de la relación obligacional.

No compartimos la idea de quienes piensan que el derecho tributario material se agota en el estudio del "hecho imponible", ya que —al contrario— comprende otros hechos y situaciones con relevancia jurídica sustancial tributaria. Estamos de acuerdo en que la voluntad de ley se hace concreta y da lugar a la relación jurídica tributaria principal en virtud del hecho imponible (primero como hipótesis y luego como acontecimiento en el mundo fenoménico). Pero igualmente en virtud de hechos o situaciones (primero previstos como hipótesis y luego ante su acaecimiento en el mundo fenoménico), la relación jurídica tributaria principal puede modificarse cuantitativamente o extinguirse. Por ejemplo, el casamiento o la paternidad en impuestos como el I.G. (ley 20.628), que admiten deducciones por cargas de familia, el quebranto anual de quien es regularmente contribuyente del I.G., el incendio destructivo de obras de arte integrantes del patrimonio gravable por el impuesto al patrimonio neto, el cambio de destino de juegos mecánicos por parte de quien decide destinarlos exclusivamente a niños (y se libra entonces del impuesto al valor agregado respecto de tal actividad), el pago, etc. Nos adelantamos ante posibles críticas: esos hechos o situaciones sólo tienen cabida en el derecho tributario material en cuanto a su significación tributaria (no pretendemos, verbigracia, que el derecho tributario material contenga las normas reguladoras del matrimonio, por el hecho de que ciertos impuestos permiten deducción por cónyuge).

2. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL. CARACTERIZACIÓN Y ELEMENTOS. — *a*) *Concepto.* La relación jurídica tributaria principal es el *vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.* Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada (Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 22).

Conforme antes expusimos (cap. VI, punto 1 A), a toda acción humana es posible considerarla en su interferencia con otras acciones humanas (interferencias intersubjetivas). Surgen entonces rela-

ciones sociales que deben ser disciplinadas por normas jurídicas (indicadoras del "deber ser").

Si la vinculación entre plurales sujetos significa la facultad concedida a un sujeto para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación (necesariamente normada) es una *relación jurídica.* Diversos autores (aun de diversas tendencias) han destacado la contextura *doblemente relacional* de toda norma jurídica en tanto prescribe deberes y concede facultades, subordinados ambos a la previa producción de un hecho condicionante que correlaciona el deber de un individuo con la facultad de otro (ver García Máynez, *Lógica del juicio jurídico,* p. 30).

Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, *podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido*: *a*) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); *b*) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible).

Atento a tal concepto de la relación jurídica tributaria principal, es dable observar *la estructura lógica de las normas* que regulan tal relación. En ellas encontramos dos partes perfectamente diferenciadas: 1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato de pago tributario contenido en la norma; 2) el mencionado mandato de pago tributario, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada.

b) *Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria.* Es necesario ahora coordinar la noción que estamos caracterizando (la de relación jurídica tributaria principal) con la fundamental noción examinada en el capítulo anterior (la de potestad tributaria, *supra,* cap. VIII, punto 2).

Cuando los esquemas tributarios que el Estado construye abstractamente, mediante ley y en ejercicio de la potestad tributaria, se aplican a integrantes singulares de la comunidad, ya no hay

propiamente ejercicio de la potestad tributaria (que se agota mediante la emanación de la norma; ver *supra*, cap. VI, punto 6 A), sino ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (el Estado como fisco) respecto de un sujeto pasivo que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida (el tributo).

La actividad estatal se desarrolla entonces no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para cumplir la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado. Como todo acreedor, el fisco encamina su actividad a conseguir, mediante la actuación concreta del mandato normativo abstracto, el paso material a sus arcas de una determinada cuota de riqueza privada.

Pero no olvidemos la diferencia entre esos "cualesquiera acreedores" y este peculiar acreedor. A diferencia de los primeros, cuya acreencia surge generalmente de la confluencia negocial de voluntades convergentes con sus deudores, el acreedor "fisco", primero actúa en un plano de supremacía decidiendo unilateralmente atribuír a las personas obligaciones que éstas no asumieron espontáneamente, y luego sobreviene la "mutación". El fisco se convierte en el polo positivo de una relación en cuyo polo negativo es ubicado un sujeto pasivo. Esa relación es de derecho, y no de fuerza. El ulterior poder coactivo del fisco (p.ej., perseguir judicialmente al deudor y ejecutar sus bienes) es el que normalmente emana de todas aquellas normas que imponen obligaciones pecuniarias (ver art. 505, inc. 1, del Código Civil argentino).

c) El destinatario legal tributario. La creación normativa de un tributo implica como primer paso la *descripción objetiva* (aspecto material del hecho imponible) de una circunstancia hipotética y condicionante que el legislador espera se produzca respecto de *una persona* en *un momento* preciso predeterminado y en *un lugar* también legalmente preestablecido. Acaecido en el mundo fenoménico, el hecho imponible acarrea la consecuencia potencial de que un sujeto pasivo pague al fisco correspondiente (el sujeto activo) la prestación "tributo" (correlaciónese con lo dicho en el capítulo IV, punto 1).

La circunstancia hipotética y condicionante no puede ser (porque la Constitución lo prohíbe; ver cap. VIII, puntos 3 y 6) *arbitrariamente elegida*, sino que debe exteriorizar, razonablemente, capa-

cidad contributiva (*supra*, cap. III, punto 7) de un concreto individuo. Ese individuo, considerado poseedor de aptitud de pago público, es quien debe recibir *por vía legal* (no por la traslación económica que describimos en el cap. IV, puntos 6 y ss.), el detrimento pecuniario que representa el tributo. Lo llamaremos *"destinatario legal tributario"* por la razón de que a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en cuenta *su* capacidad contributiva (salvo decisión expresa en contra del legislador).

El "destinatario legal tributario" es, en consecuencia, aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura (o si se prefiere, quien queda *encuadrado* en el hecho imponible). En otras palabras: el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo.

Pero la circunstancia de que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible y sea —por consiguiente— su elemento personal, *no significa forzosamente que ese mandato de pago vaya a él dirigido.*

Para emplear otras palabras y en el afán de clarificar algo que creemos vital: *el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.*

Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo (el destinatario legal tributario se denominará en tal caso "contribuyente").

No será sujeto pasivo si el mandato de la norma tributaria obliga a un tercero ajeno al hecho imponible (el sustituto) a efectuar el pago tributario. El destinatario legal tributario queda entonces excluído de la relación jurídica tributaria principal *y el único sujeto pasivo será el sustituto.* Eso no significa que el patrimonio o la renta del destinatario legal tributario se liberen de sufrir *por vía legal* la carga pecuniaria que el tributo contiene. Pero el destinatario legal tributario excluído o sustituído recibe esa carga, no en virtud de la relación jurídica sustancial trabada con el fisco, sino en virtud de la relación jurídica derivada del resarcimiento que debe satisfacer a aquel que pagó por él (el sustituto). Creemos que la discriminación hecha es indispensable para entender debidamente el tan debatido problema de la sustitución tributaria. Por eso considero trascendental el aporte que a la teoría general del derecho tributario material ha efectuado el jurista brasileño Paulo de Barros Carvalho en cuanto a su correcta conclusión de que el sujeto pasivo

no está contenido en la hipótesis tributaria, sino en el mandato ("mandamento") de la norma (autor cit., *Teoría...*, ps. 135 y ss.).

d) El destinatario legal tributario debe ser un particular. Desde un plano conceptual, el Estado nacional, los Estados provinciales, los municipios y los órganos que les pertenezcan no pueden ser destinatarios legales tributarios, por cuanto técnicamente carecen de capacidad contributiva. Dice Jarach: "La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuír a los gastos públicos. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyese al Estado, a las entidades públicas o las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuírle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas" (autor cit., *El hecho imponible*, p. 154; en igual sentido de La Garza, *Derecho...*, p. 485).

De lo expuesto surge que no es posible, sin contradicción lógica, atribuír hechos imponibles a los entes estatales, y sólo se puede admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas sometiéndolas al mismo régimen jurídico y económico (Jarach, *El hecho...*, p. 155).

En virtud de estos razonamientos nos parece objetable la última parte del art. 15 de la ley 11.683, reformada por ley 21.281, y según la cual: "Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluídos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligados a su pago salvo exención expresa".

Según esta norma, quedan incluídas como posibles obligadas tributarias las reparticiones centralizadas (o sea, aquellas en que el poder decisorio pertenece a los órganos superiores administrativos), las reparticiones descentralizadas (es decir, aquellas separadas sólo funcionalmente de la administración general, como, por ejemplo, la

propia Dirección General Impositiva), las reparticiones autárquicas (aquellas entidades con personalidad jurídica propia y capacidad de administrarse a sí mismas), las empresas estatales (pareciera que se quiso comprender a las denominadas "empresas del Estado" que pertenecen al Estado y desarrollan generalmente actividades comerciales e industriales) y las mixtas (o sea, aquellas en que el capital es, en parte, de personas privadas).

Las entidades nombradas (y salvo las empresas mixtas) tienen una característica básica común, y es la siguiente: son de propiedad del Estado, el cual podría eventualmente suprimirlas y establecer el destino de sus fondos como lo desee. Es decir, que si bien estos entes aparecen formalmente como propietarios de sus bienes, en realidad resulta serlo tan sólo el Estado (Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., 1974, t. 1, p. XI-4; Marienhoff, *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., 1970, t. 1, p. 443).

Si ello es así, no se advierte sentido en que el Estado detraiga bienes de su patrimonio para que éstos vuelvan a ingresar a dicho patrimonio por otro conducto. La finalidad puede ser la de canalizar en forma diversificada, por medio del presupuesto, las masas monetarias que se trasfieren de un sector a otro de la economía estatal, o quizá el objetivo esté encaminado al mejoramiento interno de las entidades estatales, tratando de asimilarlas en lo posible a las empresas privadas.

Lo dicho nos lleva a pensar que los "tributos" que paguen las reparticiones o empresas estatales no son verdaderamente tales, sino tan sólo trasferencias de fondos de un sector a otro de la economía estatal (sostiene tal tesis, refiriéndose al "impuesto" soviético a los rendimientos industriales de sus empresas, Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, t. 1, p. 418).

e) La relación jurídica tributaria se traba entre personas. A esta altura de la evolución del derecho tributario ya no cabe duda de que la relación jurídica tributaria principal *se traba entre personas*, y jamás podrá decirse que la obligada al pago es una cosa, como a veces se ha sostenido respecto a los impuestos inmobiliarios y aduaneros.

Sin embargo, las sorprendentes y subsistentes confusiones sobre el punto obligan a su consideración.

Se dice que en los impuestos aduaneros la carga fiscal no es de las personas, sino de las mercaderías que trasponen los límites aduaneros. Esta opinión se funda en que en estos impuestos el legislador

suele no definir quién es el sujeto obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, empleando a veces terminología equívoca.

El error se funda también en disposiciones que permiten el secuestro y la aprehensión de la mercadería, cuyo producto se destina al pago de la deuda con prescindencia de la persona del deudor. Sin embargo, ni tales disposiciones son privativas del impuesto aduanero (existen también en los impuestos internos al consumo), ni pueden alterar la naturaleza personal de la obligación. Son simplemente garantías privilegiadas para el crédito del fisco.

También suscita dudas el impuesto inmobiliario, puesto que se suele sostener que la deuda recae sobre los inmuebles y no sobre las personas. Jarach explica que la confusión surge porque el legislador, que no es un técnico, emplea a veces formas sencillas y empíricas de explicar las cosas. Por eso, cuando dice que "los inmuebles pagarán el impuesto", debe tomarse esa expresión como una forma empírica de expresarse, poco precisa desde el punto de vista jurídico, pero que no debe llevar a la conclusión de que quien paga el impuesto sea el inmueble.

En los tributos inmobiliarios, el error está muy difundido, y ello es particularmente grave porque comprende a dos tributos (el impuesto inmobiliario y la contribución de mejoras), y porque la confusión puede crear equivocadas colisiones de derechos entre particulares en casos de enajenaciones de los inmuebles. Al menos en el sistema positivo argentino, diversas regulaciones son ampliamente demostrativas de que la obligación tributaria inmobiliaria es personal y en modo alguno una "carga real" de los inmuebles. Destaquemos algunas de ellas: 1) El propietario actual del inmueble no es responsable por los períodos anteriores a su adquisición. Ello salvo que la ley tributaria *expresamente* declare su solidaridad con el anterior dueño (así lo hacen —aunque con limitaciones— el C. Fiscal de Bs. As., y el C. Trib. de Córdoba). 2) El fisco acreedor tiene facultad para realizar su crédito *proveniente del tributo inmobiliario*, no sólo ejecutando el inmueble que originó la deuda, sino sobre cualquier otro bien del deudor. Ni siquiera está obligado a dirigirse en primer término contra el inmueble. 3) El deudor no tiene facultad de liberarse de la deuda tributaria abandonando el predio o dándolo en pago si —en este último supuesto— el valor del inmueble es insuficiente para cubrir la deuda tributaria originada en dicho inmueble. 4) Si el inmueble se remata en ejecución del crédito del fisco, pero el importe obtenido no alcanza a cubrir la deuda, ello

no libera al deudor, que sigue respondiendo con sus otros bienes. 5) En el último caso señalado (subasta) el adquirente obtiene el inmueble libre de toda carga tributaria, aun cuando el producto de la venta forzosa no haya cubierto la deuda tributaria. El gravamen seguirá siendo adeudado por el subastado, y en definitiva, todo ello lleva a la más amplia demostración de que tal gravamen no es una carga "inseparable" del fundo.

f) *Cuestión terminológica.* La relación jurídica sustancial no es la única que surge del ejercicio de la potestad tributaria, pero es la *principal, puesto* que toda la normatividad tributaria tiende al primordial objetivo del pago público. La doctrina le ha dado distintas denominaciones. La predominante la llama simplemente "obligación tributaria" (p. ej.: Giuliani Fonrouge); otros, "deuda tributaria" (Giannini); para algunos, el nombre correcto es "relación de deuda tributaria" (Carretero Pérez), aunque no faltan quienes la denominan "crédito impositivo" (Blumenstein). Talentosos escritores no se atan a una sola terminología y emplean varios nombres que reflejan con igual entidad la esencia de lo que quieren decir (p. ej., Jarach, que la llama "relación jurídica propiamente dicha", "relación jurídica tributaria sustancial", "relación jurídica *stricto sensu*", etc.).

Elija el lector el nombre que más le guste. Por nuestra parte, no somos afectos a hacer problemas semánticos por la semántica misma. La precisión terminológica es primordial para la elaboración de toda ciencia (conf. Norberto Bobbio, *Teoría...*, p. 200), pero si la construcción gramatical explica sin confusiones lo que deseamos expresar, no hay razón para magnificar la importancia de las terminologías. Creemos que la denominación más correcta es la de "relación jurídica tributaria principal", pero en modo alguno nos oponemos a las otras denominaciones (las cuales incluso utilizamos de vez en cuando sin que nos remuerda la conciencia).

2 A. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL EN LA DOCTRINA. — Se discute doctrinalmente cuál es el real contenido de la relación jurídica tributaria.

a) Giannini y otros autores sostienen que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. Afirman estos autores que tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad

financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluído el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, individualizado con el nombre de *deuda tributaria* (así la llama Giannini), reservando la expresión más genérica de "derechos y obligaciones tributarios" para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídico-tributaria. La diferencia principal consiste en que mientras la deuda u obligación tributaria sólo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos (Giannini, *Instituciones*..., p. 68).

b) Otros tratadistas (Jarach, Tesoro, Pugliese) rechazan esta posición. Dino Jarach no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para este autor se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina Jarach que mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de "relación jurídico-tributaria" sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria (Jarach, *Curso*..., t. 1, p. 162).

Sobre la base de lo expuesto en el punto anterior, nos adherimos a la segunda postura doctrinal.

3. SUJETO ACTIVO. — Hemos visto cómo el Estado, titular de la potestad tributaria, se trasforma (ya en papel de "fisco") en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.

El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad (ya sea originaria o derivada, *supra*, cap. VIII, punto 13) en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vinculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos.

En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria) el Estado actúa *básicamente* (ver *supra*, cap. VIII, punto 5) mediante uno de los poderes que lo integran (el Poder Legislativo).

La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es *atribución* de otro poder del Estado (el Poder Ejecutivo). Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo (ver *Contribuciones parafiscales*, cap. 5, punto 9).

4. SUJETO PASIVO. — Existe gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, sobre las cuales creo interesante dar somera noticia. Haremos un breve resumen de las principales corrientes de opinión asumiendo el obvio riesgo de toda tarea que pretenda ser sistematizadora.

1) La primera corriente (pensamos que mayoritaria) divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: *contribuyentes* (sujetos pasivos por deuda propia) y *responsables* (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria (así, Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flórez Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingrosso, de la Garza, etc.).

2) Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el *contribuyente* o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores (p. ej., A. D. Giannini).

3) Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el *contribuyente* y el *sustituto*. Se excluye —en cambio— al responsable como sujeto pasivo (así, Blanco Ramos, Cardoso Da Costa, Pérez de Ayala, etc.).

4) Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente *paga el tributo al fisco*, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él (tal, la posición de Berliri, Cléber Giardino, etc.).

5) Las ideas que otros renombrados autores tienen sobre la cuestión, son difícilmente encuadrables en alguna de las posturas básicas examinadas, y el análisis individual de cada tesis excede las posibilidades de este curso (así las posiciones de Hensel, Tesoro, Bompani, Giovanni Ingrosso, Dino Jarach, Manuel Andreozzi, etc.) (un análisis más amplio de la cuestión en Villegas, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, ps. 51 y ss.).

6) Por nuestra parte, adoptamos la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, los que definimos así: *a*) *contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. *b*) *Sustituto* es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga "en lugar de". *c*) *Responsable solidario* es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye

de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

4 A. CAPACIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA. — Este punto desea responder al interrogante de "quienes pueden ser" sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal.

En líneas generales, puede afirmarse que en el derecho tributario argentino (ley 11.683, códigos fiscales provinciales, ordenamientos que regulan tributos en particular, etc.) pueden ser sujetos pasivos de la relación sustancial las personas de existencia visible (art. 51 del Código Civil) capaces o incapaces para el derecho privado, las personas jurídicas (arts. 32 y 33 del Código Civil), y en general, las sociedades, asociaciones, empresas u otras entidades, sin que interese si el derecho privado les reconoce o no la calidad de sujetos de derecho. Lo que primordialmente tiene en cuenta el legislador tributario es la posesión de una autonomía patrimonial tal que les posibilite encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imponibles (conf. Jarach, *El hecho...*, p. 146). Por eso es que también pueden ser sujetos pasivos las sucesiones indivisas. Cabe aclarar, sin embargo, que no todos los dotados de capacidad jurídica tributaria para ser contribuyentes, pueden serlo de todos los tributos. Así, por ejemplo, en el impuesto sobre los capitales (ley 21.287) sólo pueden ser contribuyentes las sociedades y entidades que menciona la ley, pero no las personas físicas. En cambio, en el impuesto sobre el patrimonio neto (ley 21.282) únicamente tienen capacidad de ser contribuyentes las personas físicas y las sucesiones indivisas, pero no las entidades colectivas.

Corresponde hacer ahora una aclaración en vista de que a veces se trastruecan involuntariamente los conceptos.

No confundir *capacidad jurídica tributaria* con *capacidad contributiva*. La primera es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea. La segunda es la aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica. Por ejemplo: un menesteroso tiene capacidad jurídica tributaria, pero no capacidad contributiva.

Es decir: es muy posible la posesión de capacidad jurídica tributaria no acompañada de capacidad contributiva.

No así el caso inverso: difícilmente a quien tenga capacidad contributiva el legislador deje de atribuírle capacidad jurídica tributaria.

5. CONTRIBUYENTES. — Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

Lógicamente, se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el "realizador" del hecho imponible y es —por consiguiente— quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. La "vía legal" mediante la cual el legislador le destina el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación jurídica tributaria (p.ej., el vendedor de cosas muebles inscrito, en relación al impuesto al valor agregado, ley 20.631).

Creemos, en cambio, y en contra de lo sostenido por la generalidad de la doctrina, que es inconveniente continuar llamando *"contribuyente"* al destinatario legal tributario que no asume por ley la obligación de pagar el tributo al fisco por haber sido objeto de sustitución. La obligación del sustituído —en efecto— es la de resarcir al sustituto, pero no la de pagar un tributo al fisco.

Con relación a los *sucesores*, cabe hacer algunas consideraciones especiales. Las leyes tributarias hablan de los contribuyentes y sus herederos. Esta situación de los herederos respecto a la deuda tributaria del causante se rige por el derecho civil. Según los arts. 3266, 3279, 3343, 3417, 3431, 3432 y concordantes del Código Civil, el heredero es el continuador de la persona del causante y responde por la deuda tributaria, incluso con sus bienes. Ello salvo que renuncie a la herencia o la acepte con beneficio de inventario, en cuyo caso, y como bien sostiene Giannini (*Instituciones...*, p. 121), no debe responder con sus bienes (así surge establecido en nuestra ley civil. Ver arts. 3311, 3343, *a contrario sensu*, y concord. del Código Civil respecto a la renuncia, y arts. 3358, 3363, 3371, 3373 y concord. del Código Civil respecto al beneficio de inventario presumiéndose que toda aceptación de herencia es bajo este beneficio, según reforma del Código Civil por ley 17.711).

Si hay pluralidad de herederos, cada uno debe responder por su cuotaparte, ya que según el Código Civil (arts. 3485, 3492, 3496 y 3498), no se presume la solidaridad entre los herederos.

En cuanto a los sucesores a título singular, las leyes tributarias disponen que el adquirente es solidario con el cedente por todo lo adeudado por este último hasta la trasferencia aunque con limitaciones, ya que diversas causas (por ejemplo, si se estima que el cedente tiene adecuada solvencia) hacen caducar la responsabilidad del adquirente (ver art. 18, inc. 4, ley 11.683). Por último, debe destacarse que conforme enseñan los tratadistas (Giuliani Fonrouge y Pugliese, entre otros), la calidad de contribuyente no es trasmisible o sustituíble por voluntad de los particulares.

Debe también hacerse alguna especial consideración con respecto a los llamados *conjuntos económicos*. No existe concepto unívoco en la doctrina al respecto. No es conjunto económico toda reunión de capitales. Como dice Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 410), es necesario para que exista conjunto económico un todo orgánico con autonomía funcional y desarrollando actividades como ente independiente. Pero en realidad, el conjunto económico no suele ser contribuyente de la obligación tributaria en el derecho tributario argentino, ya que quienes responden son las personas o entidades que integran el conjunto, en forma solidaria. En este sentido es acertada la solución del C. Fiscal de Bs. As., y del Código Tributario de Córdoba, que consideran a los integrantes del conjunto económico como codeudores del impuesto.

En materia jurisprudencial es ilustrativa la reseña de fallos sobre "conjunto económico" contenida en "El Derecho", t. 55, ps. 312 y ss.

6. RESPONSABLES SOLIDARIOS. — Otra de las soluciones legislativas en materia de sujeción pasiva consiste en lo siguiente. No se excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su polo negativo (conservando —por tanto— el carácter de "contribuyente"). Pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se asigna —también a ese tercero— el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

En el supuesto analizado, el "realizador" del hecho imponible (el destinatario legal tributario) y el tercero extraño a la realización del hecho imponible coexisten como sujetos pasivos indistintos de

la relación jurídica tributaria principal. Es uno de los casos de "solidaridad tributaria" que analizaremos *infra*.

Este tercero (sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena) recibe el nombre de *responsable*, incorrecta denominación surgida de viejas teorías alemanas que distinguían entre el "*Schuld*" (deuda) y el "*Haftung*" (responsabilidad). La distinción es inapropiada según el criterio que hemos adoptado. En efecto, todos aquellos a quienes la ley declara sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal (o sea, potenciales *deudores*) son igualmente "responsables" con respecto a la pretensión crediticia estatal, con prescindencia de si son o no los "realizadores" del hecho imponible. Es inaceptable distinguir, entonces, como hace Pugliese (*I soggetti...*, ps. 324 y 361), "*deuda*" de "*responsabilidad*", ya que todos los deudores (a título propio o ajeno) son responsables. Es acertada —en consecuencia— la terminología de la ley 11.683, cuando en el capítulo tercero habla de "responsables por deuda propia" y "responsables del cumplimiento de la deuda ajena". El M.C.T.A.L. OEA/BID adopta la vieja e incorrecta terminología (arts. 24 y 27), pero obviamente la cuestión no pasó inadvertida a sus redactores, que aclararon: "no se oculta que la terminología es convencional, pues en realidad, desde el punto de vista jurídico todos son responsables, unos por deuda propia, otros por deuda ajena" (exposición de motivos, p. 26).

Didácticamente, y para evitar demasiadas confusiones, aceptamos tal nombre convencional siempre que se le añada el adjetivo "solidario". De tal manera, y cuando hablemos de "responsable solidario", estaremos señalando con suficiente claridad que no nos referimos ni al contribuyente ni al sustituto.

Concretando: si la ley crea un *responsable solidario*, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de *contribuyente*. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro).

Los principales "responsables solidarios" en el derecho tributario argentino (tomando en cuenta las leyes 11.683, 20.628, otras leyes reguladoras de tributos en particular y códigos tributarios provinciales) son: 1) el cónyuge que perciba y disponga rentas propias del otro; 2) los padres, tutores y curadores de los incapaces; 3) los síndicos concursales; 4) administradores de las sucesiones; 5) directores y demás representantes de sociedades o entidades; 6) administradores de patrimonios; 7) funcionarios públicos; 8) escribanos; 9) agentes de retención y de percepción. En una ajustada enunciación, el C. Fiscal de Bs. As. señala que tienen tal carácter las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen, por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos u operaciones considerados como hechos imponibles, servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones y todos aquellos designados como agentes de retención o de recaudación (art. 15).

7. SUSTITUTOS. — Llegamos por fin al sujeto pasivo que tangencialmente hemos mencionado *supra* (especialmente puntos 2, 4 y 5).

El legislador instituye al "sustituto tributario" cuando resuelve reemplazar *ab initio* al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo "fisco" y el sujeto pasivo "sustituto".

El sustituto —que es ajeno a la realización del hecho imponible— ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el "realizador" del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal.

Por ello, el sustituto no queda obligado "*junto a*" el destinatario legal tributario (como sucede con el responsable solidario), sino "*en lugar del destinatario legal tributario*", motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal.

Mucho se ha escrito sobre el tópico, y encontramos las teorías más variadas que pueda uno imaginar sobre "la naturaleza jurídica de la sustitución tributaria".

Observemos —a modo de demostración— algunas de las posturas:

1) El sustituto no existe. Lo que la doctrina llama sustituto es en realidad el único contribuyente del tributo (Allorio, *Diritto...*, p. 137).

2) La sustitución es una especial forma de ejecución contra terceros (Pugliese, Tesoro, Blumenstein, Stella Richter, etc.).

3) El sustituto es un intermediario que recauda por cuenta del Estado (Myrbach-Rheinfeld).

4) El sustituto es un representante *ex lege* (Uckmar).

5) La sustitución tributaria es una categoría de la más amplia institución de la "sustitución en el derecho público" (Bodda).

6) La sustitución es una figura típica del derecho tributario (Giannini).

Somos escépticos en cuanto a la utilidad de encontrar la "naturaleza jurídica" de la sustitución tributaria.

El sustituto existe porque el legislador lo ha creado para posibilitar o facilitar la mejor consecución de la principal finalidad para la cual el tributo es creado (llevar fondos al tesoro público). Basta entonces con caracterizarlo debidamente y señalar sus diferencias con contribuyentes y responsables solidarios. Las realidades legislativas conducen a que el jurista tributario no tenga —a veces— más remedio que ser pragmático.

En el derecho tributario argentino se ha producido un significativo progreso de la institución. La tendencia legislativa tradicional (ley 11.683 y códigos tributarios provinciales) era la de dar vida sólo a "contribuyentes" y "responsables solidarios", pero diversas leyes impositivas, especialmente luego de la "reforma tributaria 1974", han incorporado al sustituto. A modo de síntesis mencionemos algunos de los casos detectados:

a) *Impuesto a las ganancias* (ley 20.628). Si un pagador nacional está imposibilitado de practicar amputación retentiva sobre ganancias gravadas de residentes en el exterior (que son los destinatarios legales del tributo), debe *sustituirlo* en el pago del tributo al fisco, sin perjuicio del obvio resarcimiento.

b) *Impuesto sobre el patrimonio neto* (ley 21.282). Se configura sustitución cuando existen bienes situados en el país cuyos dueños (que son los destinatarios legales tributarios del gravamen) están domiciliados, ubicados o radicados en el extranjero. A tal fin, la ley dispone que todo sujeto del país que se halle con el destinatario del exterior en cualquiera de las situaciones de nexo económico o jurídico que la ley menciona (p.ej., que tenga la tenencia, custodia o administración de un bien sito en el país) debe pagar anualmente un porcentaje del valor del bien en sustitución del personaje del exterior. El sustituto nacional tiene derecho a reintegrarse el importe abonado, reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago por sustitución.

c) *Impuesto a los premios de determinados juegos y concursos* (ley 20.630). Quien obtiene un premio (en dinero o especie) en los juegos y concursos que la ley comprende, es el destinatario legal del impuesto, pero *es sustituído* en cuanto a la sujeción pasiva y queda fuera de la relación jurídica tributaria principal. El *vinculum iuris* se traba entre el sujeto activo "fisco" y el sujeto pasivo "sustituto" (que es el ente organizador del juego o concurso) (v. arts. 1 y 3, ley cit., así como mensaje respectivo). El resarcimiento se produce mediante retención o percepción en la fuente, según el caso.

8. ELEMENTOS COMUNES A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUSTITUCIÓN Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE TAL COMUNIDAD. — No obstante sus nítidas diferencias, hay aspectos que son comunes a responsables solidarios y sustitutos. Veamos:

I) Si el legislador los declara sujetos pasivos, no es sobre la base de una total discrecionalidad (difícilmente se declarará a alguien responsable solidario o sustituto de su vecino o amigo por el solo hecho de serlo). El legislador hace tal cosa porque aquellos que son trasformados en responsables solidarios o sustitutos, *tienen algún nexo económico o jurídico* con el destinatario legal tributario (paternidad, tutela, curatela, sindicatura, actividad que permita la retención o percepción en la fuente, etc.).

II) Pero tanto responsables solidarios como sustitutos *son totalmente ajenos al hecho imponible*, que se produce, configura o realiza respecto al destinatario legal tributario.

Estos aspectos comunes conducen a consecuencias jurídicas importantes: *a*) Si bien tanto el responsable solidario como el sustituto son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, sólo pueden ser colocados en tal situación jurídica si una norma legal expresa así lo determina, no siendo imprescindible que esa norma legal expresa esté contenida en una ley tributaria (así, el fiador responde solidariamente con el acreedor por deudas al fisco nacional o provincial, por disposición del art. 2013, inc. 9, del Código Civil argentino). No pueden surgir implícitos de la mera descripción del hecho imponible, como a veces sucede con el "contribuyente". *b*) Ni el sustituto ni el responsable solidario deben soportar pecuniariamente la carga del tributo. La ley les concede el resarcimiento (anticipado o *a posteriori*; ver *infra*, punto 11). Tal similitud de aspectos y consecuencias podría eventualmente justificar que el "responsable solidario" y el "sustituto" fueran objeto de una denominación común. Ello no sería del todo objetable siempre que a la

palabra elegida —p.ej., "responsable"— se le adicionase el adjetivo identificador. Debería decirse, entonces, *"responsable solidario"* y *"responsable sustituto"*.

9. AGENTES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN. — Ambos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena. No se puede decir *a priori* si son "responsables solidarios" o "sustitutos". Si el legislador los crea, pero a su lado deja el "contribuyente", serán "responsables solidarios". Éste es el criterio general que rige en la legislación argentina. Si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán "sustitutos".

En cuanto a la caracterización de estos sujetos pasivos: *a*) El *agente de retención* es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de *amputar* la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (una explicación más detallada sobre cómo se origina esa posibilidad de retención en: Villegas, *Los agentes...*, ps. 21 y ss.).

b) El *agente de percepción* es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite *recibir* del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco (la denominación de "agente de recaudación" que utilizan algunos textos legales, como, p.ej., el Código Fiscal de Buenos Aires, es equivalente). En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual *adiciona* el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le trasfiere o suministra un bien (p.ej., un espectáculo cinematográfico, un billete de lotería, una reunión turfística, gas, energía eléctrica, etc.) (más detalles en Villegas, *Los agentes...*, p. 253).

10. SOLIDARIDAD TRIBUTARIA. — Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son *autónomos* porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (*idem debitum*), son también *interdependientes* (*supra*, punto 6).

La solidaridad puede ser establecida entre diversas categorías de sujetos pasivos. Así, en primer lugar, la solidaridad de "contribuyentes" entre sí, cuando son plurales. Se trata, en este caso, de diversos sujetos pasivos "realizadores" del hecho imponible y, por ende, deudores a título propio. Podríamos didácticamente decir que cada uno de esos *"contribuyentes"* es *"destinatario legal tributario"* de una "porción de tributo", pero en virtud de la *solidaridad* cada uno queda convertido en *"sujeto pasivo"* de la relación obligacional en su integridad (p.ej.: los condóminos de un inmueble respecto al impuesto inmobiliario).

El hecho de ser esos contribuyentes solidarios, destinatarios legales tributarios *sólo en forma parcial*, tiene consecuencias jurídicas. En virtud de la solidaridad, el Estado ejecutará la totalidad de la deuda en la persona del contribuyente solidario que elija. Pero el contribuyente solidario pagador tendrá derecho a resarcirse, cobrando a cada uno de los coobligados su parte proporcional. Ello en virtud del universal principio del "enriquecimiento sin causa".

También puede haber solidaridad entre el "contribuyente" y el tercero ajeno al hecho imponible que hemos denominado "responsable solidario", así como entre diversos responsables solidarios entre sí.

La importancia de estos diferentes tipos de solidaridad estriba en lo siguiente: cuando es a los "contribuyentes" a quienes toca ser "solidarios", su solidaridad es resuelta genéricamente por el legislador *y sin necesidad de ley expresa*, lo cual sucede ya sea que esa solidaridad esté establecida con otros "contribuyentes" o con "responsables solidarios".

En cambio, la designación de un tercero ajeno al hecho imponible como "responsable solidario" *sólo puede provenir de ley expresa.*

En el sentido del texto, el M.C.T.A.L. (art. 23) y los códigos tributarios latinoamericanos que siguen sus lineamientos.

Si bien la solidaridad tributaria es una institución específicamente tributaria, en la realidad resulta generalmente aplicable el régimen del Código Civil (arts. 699 y ss.). Ello sucede porque se trata de uno de los casos en que el legislador no ha juzgado necesario apartarse de las regulaciones privadas, las que son aplicables, en tanto no resulten modificadas por ley tributaria expresa.

Examinaremos algunos de los más importantes *efectos* de la solidaridad:

a) El fisco acreedor tiene la facultad de exigir la totalidad de la deuda tributaria a uno cualquiera de los sujetos pasivos solidarios (sean éstos contribuyentes solidarios entre sí, responsables solidarios

entre sí o contribuyentes en solidaridad con responsables), pero puede también exigir la deuda a *todos* los solidarios en forma conjunta (arts. 699 y 705 del C. Civil). Sin embargo, las leyes tributarias suelen introducir variantes. Éstas consisten en que el *responsable solidario* queda liberado de responsabilidad si demuestra que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con la obligación (Código Fiscal de Buenos Aires, art. 16; Cód. Tribut. de Córdoba, art. 33; ley 11.683, art. 18, inc. 1. En este último ordenamiento, se requiere —además— la intimación previa de la administración al contribuyente y el incumplimiento de éste. Pero también contiene la ley 11.683 una injusta limitación: excluye de la posibilidad de liberación a los agentes de retención y de percepción).

b) Si la deuda tributaria se extingue para uno de los sujetos pasivos solidarios, la extinción se opera para todos (art. 707, C. Civil).

c) Si el fisco reclama el total de la deuda tributaria a uno de los sujetos pasivos solidarios y éste resulta insolvente, puede reclamar esa deuda a los otros (art. 705, C. Civil). Pero una vez indistintamente demandado uno de los sujetos pasivos solidarios, el fisco acreedor no puede abandonar la acción ante la simple "posibilidad de insolvencia", sino que ésta debe quedar demostrada palmariamente. Esto no quiere decir que el fisco deba esperar la terminación del juicio, porque puede suceder que antes las circunstancias del caso revelen con certeza la insolvencia del primer demandado.

d) La interrupción de la prescripción operada en contra de uno de los sujetos pasivos solidarios, perjudica a los otros (art. 713 del C. Civil). Es decir que cualquiera de los actos interruptores de la prescripción en materia tributaria (ver *infra*) operado respecto a un deudor solidario, tiene plena eficacia en cuanto a los otros. En el sentido indicado se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en pleno, al decidir que la interrupción de la prescripción debida al juicio de ejecución fiscal iniciado contra una sociedad anónima contribuyente, también se opera respecto a sus directores (responsables solidarios) (caso "Salvatierra", fallo del 2/10/75, en "Derecho Fiscal", t. 27, p. 997).

e) Si el fisco inicia reclamo judicial de deuda tributaria contra uno de los solidarios y obtiene sentencia favorable, la *cosa juzgada* alcanza a todos los solidarios a menos que estos últimos puedan oponer una excepción particular o una defensa común no planteada anteriormente. A la inversa sucede lo mismo. Si iniciado juicio contra un deudor solidario, éste triunfa utilizando una defensa o

excepción común, los otros deudores solidarios pueden invocar exitosamente la "cosa juzgada".

f) Si fallece uno de los sujetos pasivos solidarios dejando más de un heredero, cada uno de los herederos sólo está obligado a pagar la cuota correspondiente en proporción a su haber hereditario (ver arts. 3485 y 3490 del C. Civil). Vale decir: la solidaridad del causante no implica que los herederos sean solidarios entre sí.

g) Cada uno de los sujetos pasivos solidarios, en caso de ser demandado, puede oponer al fisco las excepciones que sean comunes a *todos* los sujetos pasivos solidarios (p. ej., la prescripción de la deuda) y también las que le sean personales o particulares. Pero no puede oponer las excepciones que sean personales o particulares de otro sujeto pasivo solidario no demandado (por ej.: una excepción de inhabilidad de título que podría oponer este último porque se consignó mal su nombre en la boleta de deuda).

11. EL RESARCIMIENTO. — La relación jurídica de resarcimiento que interesa al derecho tributario material es aquella que se entabla entre el sujeto pasivo que pagó el tributo al fisco sin ser destinatario legal tributario, o que es destinatario legal tributario en menor medida de lo que pagó, por una parte, como *acreedor*, y por la otra, el destinatario legal tributario, como *deudor*.

El derecho subjetivo del acreedor surge porque la suma tributaria que debió pagar al fisco, corresponde a una deuda total o parcialmente ajena.

El acreedor del resarcimiento puede ser: *a*) el "responsable solidario" que pagó el tributo al fisco y que se resarce a costa del "contribuyente"; *b*) el "sustituto" que pagó el tributo al fisco y se resarce a costa del "sustituído"; *c*) uno de los "contribuyentes plurales solidarios" que pagó el total del tributo y se resarce a costa de los restantes "contribuyentes".

El deudor del resarcimiento es siempre el destinatario legal tributario, o sea, aquel cuya aptitud de contribuír el legislador tuvo normalmente en cuenta al construír jurídicamente el tributo y a quien dio el papel de "realizador del hecho imponible", razón por la cual debe cargar con el peso patrimonial del tributo.

Cuando de la propia voluntad de ley surge que quien paga el tributo al fisco es "alguien" que nada tuvo que ver con la realización del hecho imponible, es ineludible consecuencia que ese "alguien" deba estar dotado de la facultad de resarcimiento y que tal facultad deba serle otorgada por norma legal.

Lo mejor sería que esa norma legal estuviese inserta dentro del ordenamiento tributario, pero aun cuando la ley nada diga, ello no implica la negación del derecho a resarcirse, por parte de quien pagó una deuda tributaria total o parcialmente ajena y en virtud del universal principio del "enriquecimiento sin causa".

Dijimos que el objeto de la relación jurídica principal es una prestación dineraria. Pero esa cantidad de dinero que originariamente *fue tributo* cuando el sujeto pasivo ajeno al hecho imponible lo pagó al fisco, *deja de serlo* cuando una suma de idéntico monto pasa del destinatario legal tributario a quien lo reemplazó en el pago.

Quiere decir que: *a*) si el resarcimiento es *anticipado* (mediante retención o percepción en la fuente), el monto que el agente de retención o percepción paga al fisco es *tributo*, pero no lo es el importe que el retentista detrae o el agente de percepción adiciona al destinatario legal tributario;

b) si el resarcimiento es *posterior*, es *tributo* la prestación que el responsable solidario o el sustituto efectúan al fisco, mas no lo es, el monto que el destinatario legal tributario debe entregar al pagador por deuda ajena como consecuencia del ejercicio de la acción de reembolso (también denominada acción de "resaca" o de "regreso").

Reiteramos la conveniencia y utilidad de que las normas legales que consagren expresamente el derecho a resarcimiento estén incluídas dentro de los textos normativos tributarios. Pero esa inclusión "física" no altera la sustancia privada y extratributaria de la relación jurídica de resarcimiento.

Para que el resarcimiento fuera "tributario" una parcela del poder público debería ser trasferida al acreedor del resarcimiento, lo cual no ocurre en la realidad (conf. y con decisivos argumentos: Cirne Lima, *Principios*..., p. 60; Alfredo A. Becker, *Teoría*..., p. 515).

Concretando y en síntesis: la relación jurídica de resarcimiento no es de naturaleza tributaria porque su acreedor no es titular de un derecho subjetivo público, y porque se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación que constituye su objeto, *no es un tributo*.

Solvente doctrina se inclina por esta postura: así, Allorio, *Diritto*..., p. 141; Blumenstein, *Sistema*..., p. 67; Hensel, *Diritto*..., p. 83; Gustavo Ingrosso, *Diritto*..., p. 616; Alfredo A. Becker, *Teoría*..., p. 517; etc.

Al no ser tributo la prestación objeto del resarcimiento, dicha relación jurídica está regulada por el derecho civil, a menos que la ley tributaria (ley específica en relación a la civil, que es genérica) disponga expresamente lo contrario.

Esto produce interesantes consecuencias jurídicas, entre las cuales destacamos:

1) Si los obligados al resarcimiento son varios, no rigen las reglas de la solidaridad tributaria. La obligación de resarcir será mancomunada en principio y sólo habrá solidaridad si ella surge expresamente de las fuentes que menciona la ley civil (ver arts. 690, 691, 693, 699, 700 y 701 del Código Civil argentino).

2) La prescripción de la acción de resarcimiento se rige en cuanto a términos, comienzo de cómputo de ellos, interrupción y suspensión, por las disposiciones de la ley civil.

3) En caso de falta de pago en término (mora) se devengan los intereses previstos por la ley civil, y no por la ley tributaria.

4) El accionador por resarcimiento no goza de las mismas garantías del fisco, ni de sus privilegios, ni puede iniciar juicio de ejecución fiscal ni hacer uso de la regla *"solve et repete"*.

5) Quien no cumple con la obligación de resarcir no comete una infracción tributaria encuadrable en el derecho penal tributario.

12. EL DOMICILIO TRIBUTARIO. — Con respecto al domicilio existe la tendencia de independizar el concepto tributario de las normas del derecho civil. El elemento subjetivo e intencional que caracteriza el domicilio civil, es difícil de establecer. El derecho tributario es necesariamente más pragmático: los tributos deben recaudarse en forma rápida y lo más simplemente posible. De allí el predominio de las situaciones objetivas.

La doctrina más autorizada y los ordenamientos legales más avanzados del país, que son los de las provincias que siguen los lineamientos generales del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, adoptan este criterio: con respecto a las *personas físicas*, se considera domicilio el lugar de su residencia habitual, y subsidiariamente el lugar donde ejercen sus actividades específicas (industriales, comerciales o profesionales). En lo que respecta a las *personas colectivas*, se considera domicilio el lugar donde está su dirección o administración efectiva, y subsidiariamente, en caso de no conocerse tal circunstancia, el lugar donde se halla el centro principal de su actividad (C. Fiscal de Bs. As., art. 18; C. Tributario de Córdoba, art. 36).

El Modelo de C.T.A.L. sigue en líneas generales estos conceptos en sus arts. 32 y 33, agregando que en caso de existir más de un domicilio se considerará a los efectos tributarios el que elija el sujeto activo, o sea, el fisco. Agrega también el Modelo que en caso de no existir domicilio, se tendrá como tal aquel donde ocurra el hecho generador. También legisla el Modelo sobre las personas domiciliadas en el extranjero (art. 34). Si esas personas tienen establecimiento permanente en el país, se aplican las mismas normas que en lo que respecta a los residentes en el país, pero si no tienen establecimiento permanente, se considerará que tienen el domicilio de su representante. En un tercer supuesto, y a falta de representante, las personas domiciliadas en el extranjero tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo. La ley 11.683 se remite en algunos aspectos al Código Civil (párrafo 1º del art. 13), pero luego introduce modificaciones específicas a tal concepto (ver párrafos 3º y ss. del art. 13, ley cit.).

13. OBJETO. — El objeto de la relación jurídica tributaria principal es la *prestación* que debe cumplir el sujeto pasivo. Algunos autores dan el nombre de objeto al hecho imponible, terminología, ésta, que desechamos, pues estimamos que puede dar lugar a confusiones. Nos adherimos, en consecuencia, a la opinión de Jarach (*Curso...*, t. 1, p. 176), quien afirma que desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo.

Se suele hablar de "objeto económico del tributo", al que se define como "realidad económica prejurídica independiente de la ley positiva" (Pérez de Ayala, *Derecho...*, p. 46), *y que en modo alguno debe confundirse con el objeto de la relación jurídica tributaria sustancial.* La noción "objeto económico del tributo" quiere explicar lo siguiente: existen hechos o situaciones que se configuran fácticamente pero que pululan en el campo de la extrajuridicidad tributaria, hasta tanto el legislador los convierta en hechos imponibles.

Un ejemplo aclarará mejor la cuestión. Durante muchos años no estuvo gravada en la Argentina la venta de automóviles usados. Eran hechos que ocurrían en el mundo fenoménico y que producían efectos jurídicos de diversa índole pero no tributarios. La posibilidad se hizo realidad cuando surgió el impuesto que gravó la trasferencia de autos usados. El económico y extrajurídico "objeto tributario" se trasformó en hecho imponible, y entonces esos negocios

adquirieron relevancia jurídica tributaria como generadores de relaciones jurídicas tributarias sustanciales.

14. CAUSA. — Un importante número de autores piensa que la causa es otro elemento integrante de la obligación tributaria. Sostienen que la deuda tributaria no surge, aun produciéndose el hecho imponible, sin el concurso de este otro elemento esencial: la causa.

Griziotti, principal sostenedor de esta tesis, tuvo por mira erigir una valla a la arbitrariedad y al ejercicio abusivo del poder tributario. En sus primeros trabajos, Griziotti sostuvo que la causa radica en la participación del contribuyente en la ventaja general o particular que deriva de la actividad y existencia misma del Estado. Posteriormente, el maestro italiano introdujo el concepto de capacidad contributiva como síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado.

Otros autores que se adhieren a la posición de creer en la existencia de la causa, difieren sobre su real significado. Jarach sostiene que la causa es la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria. Dice que en la tasa la razón está en la contraprestación; en la contribución, la ventaja o beneficio; y en el impuesto, la capacidad contributiva (*El hecho imponible*, p. 84).

Giorgio Tesoro (ob. cit., p. 162) piensa que la causa es el presupuesto de hecho de la obligación. Bielsa (p. 183) sostiene que la causa es de raíz constitucional, ya que la validez de la ley tributaria depende de su acatamiento a la Constitución. Señala que muchas decisiones de la Corte Suprema declarando la inconstitucionalidad de determinadas contribuciones se fundan en la falta de causa o en la falsa causa jurídica de esas contribuciones, que no es otra cosa que su falta de acatamiento a los principios de la Constitución.

Leónidas P. Bringas estima que todo tributo, como todo acto jurídico (o como todo acontecer), no tiene una causa, sino una serie de concausas que conducen a la obligación en particular, confluyendo con dos vertientes, una legal (norma política) y otra económica (en *Omeba*, t. 2, p. 902). Vanoni dice que la causa es el fin de obtener recursos, y Adriani estima que la causa es una circunstancia variable según el tributo de que se trate.

Otros autores, como Perulles, Ingrosso, Giuliani Fonrouge y Giannini, rechazan que la causa sea un elemento de la deuda tribu-

taria. Así, Giannini (p. 73) refuta a Griziotti, sosteniendo que la causa no puede ser "las ventajas generales o particulares", dado que el nacimiento e importe de la deuda por impuesto, es jurídicamente independiente de una contraprestación estatal concreta de cualquier clase. Agrega que tampoco la capacidad contributiva puede ser considerada como causa, porque quien hace la apreciación de la capacidad contributiva, como razón que justifica la imposición, es el legislador, al determinar los presupuestos de hecho de los diversos tributos. Dice Giannini que admitir la capacidad contributiva como causa sería dar pie al intérprete para declarar inválida la obligación tributaria cuando no la considerase adecuada a la capacidad contributiva.

Concordamos con la última postura expuesta. El rechazo de la "causa" como integrante de la relación jurídica tributaria principal es válido incluso respecto a países que incorporan a sus constituciones, en forma expresa o implícita, el principio de la capacidad contributiva (*supra*, cap. VIII, punto 6).

En tales países, el aplicador del derecho está facultado para indagar si el hecho imponible de cierto tributo es abstractamente y genéricamente idóneo como índice o indicio de capacidad contributiva (es decir, si el legislador ha "aprehendido" un hecho o situación normalmente reveladores de aptitud de pago público). Si tal idoneidad abstracta y genérica no existe, podrá declarar que el tributo es constitucionalmente inválido (p. ej., sería inconstitucional por violatorio a la igualdad tributaria —emanación de la capacidad contributiva— un tributo que discriminase entre gordos y flacos, aplicando alícuotas más elevadas a los primeros por estimarse que la obesidad revela capacidad contributiva). Pero en el supuesto ejemplificado no ha entrado en juego la "causa" como elemento de la obligación tributaria sustancial, sino el fundamento mismo tenido en cuenta por el legislador para conectar una hipótesis condicionante a un mandato de pago tributario, fundamento, éste, que se aparta de las pautas de "justicia y razonabilidad" que proporciona el principio de la capacidad contributiva.

Pero si, al contrario, un hecho imponible cualquiera, abstracta y genéricamente considerado, es idóneo como exteriorizador de capacidad contributiva (p.ej., un impuesto cuyo hecho imponible fuese la posesión por una sola persona física de dos o más automóviles deportivos), en modo alguno tendrá el aplicador legal la facultad de juzgar *en cada caso concreto* si ese hecho imponible fue o no un real revelador de capacidad contributiva. Es decir, y como bien

argumenta Sáinz de Bujanda: el fundamento de la elección del hecho imponible no puede ser revivido por el aplicador legal en cada uno de los vínculos obligacionales a los que da origen la realización del hecho imponible (autor cit., *Hacienda...*, t. 4, p. 552).

A la insólita conclusión contraria podría conducir la admisión de la causa como elemento jurídico integrante de la relación jurídica tributaria principal. El talentoso y prematuramente desaparecido jurista brasileño Araújo Falcão es terminante: "La noción exacta del hecho generador en cuanto a su esencia o consistencia económica basta para la correcta interpretación de la ley tributaria sin que sea necesario recurrir al muy discutido, variable e inútil concepto de «causa» como elemento integrante de la obligación tributaria" (*El hecho generador...*, p. 67).

15. HECHO IMPONIBLE. — Mucho es lo ya escrito sobre el hecho imponible a lo largo de lo hasta aquí expuesto. Veamos cuáles son las conclusiones que pueden darse por sentadas:

1) El "hecho imponible" como hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales).

2) El *"acaecimiento"* de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable (*"hic et nunc"*), trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco (*supra*, cap. IV, punto 1, letra *d*). Denominamos *"acaecimiento"* a la producción en la realidad de la imagen abstracta que formuló la norma legal (conf. Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 178).

3) La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando "hecho imponible", debe estar descrita por la norma *en forma completa* para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esa descripción completa es "tipificadora" del tributo (conf. M.C.T.A.L., art. 37), es decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (vinculados, de no vinculados, o usando la terminología clásica: impuestos, de tasas y de contribuciones especiales) y también *"in specie"* (diversos impuestos entre sí, o tasas entre sí o contribuciones especiales entre sí) (*supra*, cap. VI, punto 6, letra B).

4) La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma in-

dispensable diversos elementos: *a*) la *descripción objetiva* de un hecho o situación (aspecto material); *b*) los datos necesarios para individualizar a la *persona* que debe "realizar" el hecho o "encuadrarse" en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); *c*) el *momento* en que debe configurarse o tenerse por configurada la "realización" del hecho imponible (aspecto temporal); *d*) el *lugar* donde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial). Pero es inútil buscar en la "hipótesis" de la norma elementos que la "hipótesis" no posee (sujeto activo, sujetos pasivos, elementos de mensuración), ya que como convincentemente demuestra Paulo De Barros Carvalho, ellos no están en la "condición" sino en la "consecuencia" (autor cit., *Teoría...*, ps. 103 y *ss.*, y *especialmente su gráfica explicación* de p. 136).

La distinción terminológica propugnada por Geraldo Ataliba (*Hipótese...*, ps. 48 y ss.) es inobjetable y conceptualmente precisa. El citado autor llama *"hipótesis de incidencia"* a la descripción legal hipotética del hecho y, en cambio, denomina *"hecho imponible"* al hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y *que se amolda a la hipótesis* de incidencia. El discernimiento terminológico entre conceptos desiguales revela pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora. Su distinción es apoyada por De Barros Carvalho (ob. cit., p. 108), y la inconveniencia de dar un mismo nombre al supuesto jurídico hipotético y al acontecimiento que realiza tal supuesto ha sido puesta de relieve en otros campos del derecho. García Máynez (*Introducción...*, p. 170) critica la confusión entre hipótesis de la norma y realización de tal hipótesis, conclusión, ésta, derivada de "la terminología usual". En igual sentido Rafael Rogina Villegas (*Introducción al estudio del derecho*, p. 159, ob. cit. por De Barros Carvalho, *Teoría...*, p. 109). En derecho penal, Sebastián Soler señala que por delito se entiende, por un lado, "lo que la ley define concretamente subordinándolo a una pena", y por otro (además de varios significados disímiles), se considera delito "el hecho que un sujeto comete". Reflexiona Soler que esto no habría tenido importancia si el problema hubiera sido meramente verbal. Pero lamentablemente, y a fuerza de decir las mismas palabras, se ha concluído creyendo que se hablaba de la misma cosa (Sebastián Soler, *Derecho penal argentino*, ed. Tea, Buenos Aires, 1953, t. 1, p. 31).

No obstante lo señalado, resulta difícil, en un texto con pretensiones didácticas, "desdoblar" la tradicional denominación acu-

ñada por Jarach. Por eso continuamos utilizando la expresión *"hecho imponible"* para denominar la hipótesis legal tributaria condicionante. Hablaremos —en cambio— de hecho imponible "realizado" o "configurado" cuando ello sea necesario para indicar que nos estamos refiriendo al *hecho ocurrido* o a la *situación producida* con respecto a la persona y en el lugar y tiempo que previamente fueron hipotéticamente descritos por el legislador.

15 A. ASPECTO MATERIAL DEL HECHO IMPONIBLE. — Podría decirse que es el núcleo del hecho imponible. Es tanta su importancia que no faltan quienes erróneamente confunden este aspecto con el propio hecho imponible como hipótesis legal condicionante *total*, lo cual no es así.

El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, *para completar* el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético que veremos *infra* (personal, espacial y temporal). Este elemento siempre presupone un verbo (es un "hacer", "dar", "trasferir", "entregar", "recibir", "ser", "estar", "permanecer", etc.; conf. De Barros Carvalho, *Teoría*..., p. 114).

Ejemplifiquemos sobre la base de la legislación argentina.

En el impuesto a las ganancias (ley 20.628) el elemento material del hecho imponible hipotético es el *"obtener"* los beneficios que la ley menciona.

En el impuesto sobre los capitales (ley 21.287) *"ser"* poseedor de un capital resultante de un balance. En el impuesto sobre el patrimonio neto (ley 21.282) *"ser"* el poseedor de un patrimonio neto constituído en la forma que indica la ley.

En el impuesto a los premios (ley 20.630) es el hecho de *"ganar"* un premio en los juegos y concursos que la ley taxativamente puntualiza.

En el impuesto al valor agregado (ley 20.631). El aspecto material puede ser: *a*) *"vender"* cosas muebles en las condiciones y con las limitaciones que la ley señala; *b*) *"efectuar"* las tareas derivadas de locaciones de obras y servicios o *"prestar"* los servicios que la ley describe; *c*) *"importar"* definitivamente las cosas muebles que la ley particulariza (ley cit., art. 1, incs. *a*, *b*, *c*).

En el ex impuesto nacional al enriquecimiento patrimonial a título gratuito (ley 20.632). El aspecto material estaba dado por la circunstancia fáctica de *"enriquecerse"* como consecuencia de una trasferencia a título gratuito. (En doctrina y sobre aspecto material del hecho imponible, ver Ataliba, *Hipótese...*, p. 111; De Barros Carvalho, *Teoría...*, p. 113).

15B. ASPECTO PERSONAL. — El elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del "elemento material" del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria.

Según anteriormente hemos dicho, este realizador puede ser denominado *"destinatario legal tributario"*, nombre, éste, que fue también objeto de la correspondiente explicación. Nos remitimos al señalado punto de este capítulo (punto 2, letra *c*) —asimismo— para la siguiente afirmación que reiteramos: *el destinatario legal de tributo puede o no ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.*

Vamos a los ejemplos:

En el impuesto a las ganancias son destinatarios legales tributarios todos aquellos que obtienen las llamadas "ganancias de fuente argentina". En este impuesto, generalmente los destinatarios legales del tributo (o sea, los perceptores de los beneficios definidos legalmente como "ganancias") son designados *"contribuyentes"*. El legislador suele adoptar dos caminos para la sujeción pasiva de los "contribuyentes": *a*) los instituye en el carácter de únicos sujetos pasivos de la obligación sustancial; *b*) los nombra "contribuyentes", pero les proporciona un acompañante: el "responsable solidario" (el más frecuente de tales acompañantes es el agente de retención).

Pero en otras ocasiones, el legislador expulsa al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria sustancial y designa *un sustituto* que pasa a ser el único sujeto pasivo de la relación jurídica en cuestión.

En el "impuesto sobre los capitales" son las sociedades, entidades o empresas que menciona la ley.

En lo referente al "impuesto sobre el patrimonio neto" observamos dos tipos diferenciados de destinatarios legales del tributo: *a*) las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país poseedoras de lo que la ley entiende por "patrimonio neto", las cuales son sujetos pasivos a título de "contribuyentes"; *b*) las personas físicas

y sucesiones indivisas, domiciliadas o ubicadas en el extranjero en cuanto a la parte de su patrimonio neto compuesto por bienes sitos en la República Argentina. A diferencia de los anteriores (subpunto *a*), estos destinatarios legales tributarios *no son sujetos pasivos* de la relación jurídica emergente de este impuesto, puesto que son sustituídos.

En el impuesto a los premios (ley 20.630) es destinatario legal del tributo el ganador de un premio en dinero o en especie en los juegos o concursos legalmente comprendidos. Pero este destinatario se halla en el exilio jurídico tributario. En efecto, la ley lo sustituyó por el ente organizador del juego o concurso, único polo negativo de la relación jurídica sustancial que surge de este impuesto (arts. 1, 2, 3 y mensaje, ley cit.).

Entre los "contribuyentes" de los impuestos internos al consumo tenemos a los fabricantes de productos elaborados, y también a los productores de la materia prima con que tales productos se elaboran. Ninguna duda: son sujetos pasivos por deuda propia. Pero he aquí que estos últimos (los productores de la materia prima) pueden ser sustituídos por los elaboradores que les adquieren la materia prima. Consecuencia: los productores de materia prima pierden el carácter jurídico de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, y los fabricantes o elaboradores adquieren la sujeción pasiva, aunque por deuda ajena y en calidad de *sustitutos*.

La correcta identificación del "elemento personal" del hecho imponible (o sea, del destinatario legal del tributo) tiene decidida trascendencia jurídica tributaria, por cuanto todas las modalidades de los tributos "personales" o "subjetivos" que se refieren a la persona, hacen referencia *al destinatario legal tributario, y no al sujeto pasivo* (salvo —naturalmente— que el destinatario legal tributario haya sido convertido por el legislador en sujeto pasivo).

Ejemplos: *a*) las discriminaciones de mínimo no imponible según el origen de la ganancia (ver art. 23, incs. *a* y *c*, de la ley 20.628); *b*) las deducciones por "cargas de familia" en las cuales la familia tenida en cuenta es la del destinatario legal tributario con total indiferencia legislativa de que haya sido sustituído o no (ver art. 23, inc. *b*, ley 20.628, del I.G.); *c*) las deducciones por gastos de salud que anteriormente admitía la ley de impuesto a las ganancias se referían a la salud del destinatario legal tributario; *d*) las exenciones subjetivas de los diversos tributos están referidas en forma exclusiva al destinatario legal tributario.

15C. ASPECTO ESPACIAL. — El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica *el lugar* en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el "aspecto material" del hecho imponible.

A los efectos del aspecto espacial, es necesario tener en cuenta los denominados "criterios de atribución de potestad tributaria" (*infra*, cap. 13, punto 3), los cuales son determinables según tres tipos de pertenencia: política, social y económica.

Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan *nacido* en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la *pertenencia política* (principio de la "nacionalidad"), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible. Ello, porque el nacimiento de la obligación tributaria depende de un elemento, cual la nacionalidad, ajeno al hecho imponible.

Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se *domicilien* dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la *pertenencia social* (principio del "domicilio"). En este caso tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de "domiciliarse" en un país.

Por último, debe también tenerse en cuenta la *pertenencia económica* cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor (principio de "la fuente" o de "radicación"). En este último supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio. Este último es el principio que sigue en general (y salvo algunas excepciones) nuestro país.

Ejemplos:

En el I.G. (ley 20.628) se gravan las ganancias de "fuente argentina", o sea, las que provienen de bienes sitos en el país o las ganancias que se originan en actividades realizadas o hechos ocurridos dentro de los límites de la Nación. Se prescinde, como regla

general, de la nacionalidad o domicilio de los perceptores de las ganancias (arts. 1 y 5).

En los impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto se sigue también el criterio de pertenencia económica. Se tiene por integrantes de los "capitales" o "patrimonios" a bienes situados en la República Argentina, con indiferencia en cuanto a domicilio, radicación o nacionalidad de los propietarios. Según vimos *supra*, si el dueño del patrimonio reside en el extranjero, se lo sustituye.

En el impuesto a los premios (ley 20.630), los concursos y juegos con respecto a los cuales es gravable la obtención del premio, *deben ser organizados en el país* (art. 1).

En el IVA tenemos que: *a*) las ventas deben ser de cosas muebles situadas o colocadas en el país; *b*) las obras, locaciones y prestaciones de servicios deben ser realizadas en el territorio de la Nación; *c*) en materia de importaciones, el propio elemento descriptivo material indica el aspecto espacial. Las cosas muebles deben *ingresar en forma definitiva al país* (art. 1, *incs. a, b, c, ley* 20.631).

Vemos que en general en la República Argentina se sigue el criterio de pertenencia económica (salvo aisladas excepciones en el I.G., como se verá *infra*). También se sigue el señalado criterio respecto a los llamados "impuestos locales" (los que la Nación cobra en la Capital Federal y territorios nacionales y las provincias cobran en sus respectivos territorios).

Pero en cuanto a estos últimos tributos, se dan problemas comunes a países con régimen federal de gobierno. Así, se han suscitado delicados problemas de deslinde de competencia tributaria en los impuestos a los ingresos brutos, impuesto de sellos e impuesto al enriquecimiento por trasmisión gratuita de bienes. En materia de impuesto inmobiliario, se grava según la ubicación territorial de los inmuebles, y cada ente impositor conoce la esfera espacial de su competencia tributaria (salvo los casos de conflictos de límites interprovinciales e incluso internacionales, problemática, ésta, que no nos concierne). En cuanto al caso de establecimientos de utilidad nacional sitos en provincias, reiteramos que están bajo jurisdicción exclusiva de la Nación y fuera del poder de imposición de las provincias, de conformidad a lo que establece el art. 67, inc. 27, de la Constitución nacional (ver *supra*, cap. VIII, punto 14 A, letra *c*).

15 D. ASPECTO TEMPORAL. — El aspecto del rubro es el indicador del *exacto momento* en que se configura, o el legislador estima

debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el "aspecto material" del hecho imponible.

No interesa que la circunstancia fáctica hipotética sea *"de verificación instantánea"* (o sea que tal circunstancia se configure en un *preciso instante*) o que, al contrario, sea *"de verificación periódica"* (es decir que la circunstancia tomada como hipótesis deba ocurrir a lo largo de *una sucesión de hechos producidos en distintos momentos*).

Y el asunto no interesa por lo siguiente: es absolutamente necesario que el legislador tenga por "realizado" el hecho imponible en una específica, concreta y exacta unidad de tiempo, aun cuando para ello deba —en algunos casos— recurrir a la ficción jurídica.

La razón por la cual la ley requiere fijar *un preciso momento*, se debe a que ese *preciso momento* es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria (problema de la retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios o debe ser indexada, etc.).

Una vez más, intentemos explicar la cuestión mediante ejemplos extraídos de la legislación tributaria argentina.

En el impuesto a las ganancias, los ingresos computables son los obtenidos en el año fiscal, coincidente con el año calendario en las personas físicas (1 de enero a 31 de diciembre). Como podrá apreciarse, la verdad es que el hecho imponible se está generalmente "realizando" durante todo el período, ya que las ganancias comprendidas son habitualmente las periódicas (salvo aislados casos). En otras palabras: la ganancia gravada es —por lo general— un flujo que va llegando a manos del perceptor en el trascurso de todo el período. Pero como hemos dicho, la ley tributaria necesita un momento exacto de "realización". Por eso se recurre a una ficción jurídica, y el hecho imponible del impuesto a las ganancias se tiene por configurado a la hora 24 del día 31 de diciembre de cada año (o sea, el *último instante* del período dentro del cual se computan las ganancias obtenidas).

Algo semejante ocurre con los impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto. A nadie escapa que el capital o patrimonio gravado es el que se va formando o constituyendo a lo largo del período (incluyendo tanto incrementos como detrimentos). Pero a la ley sólo le interesa un momento exacto, y por eso procede a fijarlo expresamente. Así, en el impuesto sobre los capitales (ley

21.287), la realidad fáctica es una evolución patrimonial experimentada en el curso de un período y que se refleja en un balance. Pero la realidad jurídica (aun ficticia) es otra. El capital gravado es aquel que se posee en el momento del *cierre* del balance.

En el impuesto sobre el patrimonio neto (ley 21.282), el hecho imponible se tiene por temporalmente configurado el 31 de diciembre de cada año. Es la posesión de un determinado patrimonio a la hora 24 de ese día, lo que se considera "productor" del elemento objetivamente descrito en la hipótesis legal condicionante.

En los impuestos "de verificación instantánea" pareciera no haber mayor problema, pero no siempre es así. Es cierto que no hay complicación alguna en el impuesto a los premios (su obtención es absolutamente instantánea), pero sí puede haberla en el impuesto de sellos (no obstante que la instrumentación suele ser también instantánea). Una demostración de las dificultades es el caso de los negocios por correspondencia, respecto de los cuales el legislador se ve forzado a las soluciones alternativas.

Además, no siempre las soluciones son iguales en los casos de impuestos de "verificación instantánea". El IVA es un impuesto de verificación instantánea, y tanto es así que contiene una disposición expresa (el art. 5) que señala el momento en que cada hecho imponible debe tenerse por perfeccionado. Sin embargo, y por razones de simplificación recaudatoria, la ley reúne todos los hechos imponibles en un solo momento, y es sólo desde ese momento en que considera nacida la pretensión fiscal.

En cuanto al impuesto que gravaba los enriquecimientos por trasmisiones a título gratuito teníamos que el aspecto temporal de producción que fijaba la ley 20.632 (art. 10) era diferente del que elegían las legislaciones provinciales.

En materia de impuesto inmobiliario, no hay problemas para el fisco. Según las leyes respectivas se debe pagar el impuesto por la sola circunstancia de ser propietario de un inmueble en un momento dado.

En nuestro país las leyes en cuestión acostumbran no indicar cuál es ese momento, aunque como bien señala Jarach (*Curso...*, t. 1, p. 225), es inferible que tal momento es el *comienzo del año fiscal* (así, por ejemplo, quien desee vender su inmueble el 15 de enero de 1975 debe acreditar que pagó el impuesto inmobiliario correspondiente *a todo* el año 1975).

La falta de indicación del aspecto temporal del hecho imponible, no trae, como dijimos, complicación alguna ni para el legis-

lador tributario ni para el fisco recaudador. De ahí la falta de interés legislativo en proporcionar tal indicación.

Pero sí puede haber problemas para los particulares y para los aplicadores del derecho, quienes, a veces, se verán forzados a deducir cuál es el aspecto temporal de la hipótesis.

Para ello será necesario intentar interpretar la forma como el legislador "aprehendió" la capacidad contributiva demostrada por la propiedad del inmueble. Caben dos suposiciones: *a*) el legislador estimó que el solo hecho de que el particular sea dueño de un inmueble en una singular unidad temporal (p.ej., el 1 de enero de cierto año) es ya, de por sí, signo de capacidad contributiva; *b*) el legislador estimó, por el contrario, que tal signo de capacidad contributiva se halla únicamente dado si el particular es dueño del inmueble durante todo el año (del 1 de enero al 31 de diciembre de cierto año).

De la solución que se adopte dependerán las eventuales acciones privadas que entre sí podrán intentar los particulares en caso de que el inmueble se venda en el trascurso del año, y a los fines de asignar (si corresponde) la "proporción debida" a la parte de impuesto que a cada uno toca pagar.

16. EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS. — En la hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible) están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo (*supra*, punto 15 de este capítulo). Pero antes habíamos aclarado que el derecho tributario material no sólo estudia hechos imponibles, sino que también comprende *otros hechos o situaciones* que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de *neutralizar* la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.

Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan "exenciones y beneficios tributarios". Tienen la virtud de (a modo de metafórica tijera) poder "*cortar*" el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya

no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó.

Veamos, entonces: Tenemos una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola. *Está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria.*

La consecuencia de la realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la ley ordena.

La consecuencia de la segunda es impedir (total o parcialmente) que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto.

En otras palabras y utilizando didácticamente un idioma metafórico: la *hipótesis legal neutralizante tributaria* es la *enemiga* del hecho imponible. Su misión es la de *destruír* en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

Las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional de generalidad (*supra*, cap. VIII, punto 7) y sus fundamentos o motivos se deben buscar en la política fiscal y no en el derecho tributario.

Diferenciamos ahora los conceptos de "exención tributaria" y de "beneficio tributario" según el sentido dado en el texto.

1) *En la exención tributaria*, la "desconexión" entre hipótesis y mandamiento es *total.* No interesa para el caso si la hipótesis se produjo real o aparentemente. Lo cierto (en cualquiera de ambos supuestos) es que de esa configuración (real o aparente) no surge ninguna pretensión tributaria, ni consiguientemente deuda tributaria de sujeto pasivo alguno.

Por eso es que, conforme veremos *infra* (cap. XII, punto 6 A), el sujeto pasivo exento no es un auténtico sujeto pasivo tributario y en modo alguno puede ser considerado un "evasor legal" del tributo.

Las exenciones pueden ser subjetivas u objetivas.

a) *Las exenciones subjetivas* son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. Así, las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas (p.ej., en los impuestos a las ganancias, de sellos, a las trasmisiones gratuitas, al valor agregado, etc.). Otros ejemplos ilustrativos sobre el punto: En el impuesto a las ganancias están exentos, en cuanto a sus sueldos o dietas, los magistrados judiciales, los miembros de los tribunales fiscales y de cuentas

y los legisladores. También en dicho impuesto se dispone la exención de las instituciones latinoamericanas no lucrativas con sede en el país. En el IVA gozan de exenciones las personas lisiadas, así como los técnicos y científicos.

En las exenciones subjetivas pueden producirse situaciones aparentemente dificultosas cuando hay plurales contribuyentes solidarios y uno de ellos está exento. La solución correcta consiste en practicar estas operaciones: *a*) considerar a la deuda *"divisible"*, atribuyendo a cada contribuyente su "porción tributaria" ideal; *b*) eliminar la "porción de tributo" del contribuyente exento; *c*) una vez excluída tal porción, continuar considerando a los restantes contribuyentes como deudores solidarios en relación al saldo de deuda (tal es la solución que se suele adoptar en materia de impuestos de sellos).

b) *Las exenciones objetivas* son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la "persona" del destinatario legal del tributo. Algunos ejemplos: En los impuestos internos existen exenciones relativas a mercaderías nacionales que se exportan, a jarabes medicinales, a cubiertas y neumáticos destinados a tractores, implementos agrícolas, bicicletas, triciclos y juguetes, etc. En el impuesto a la renta normal potencial de la tierra, encontrábamos exenciones respecto a predios dedicados a explotación forestal o afectados a salinas, canteras, yacimientos minerales, etc. En los impuestos a los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito solía excluírse a las colecciones de valor artístico, científico o histórico; en el impuesto al valor agregado estaban exentas las ventas de materiales utilizables en la construcción de viviendas; en el impuesto a las ganancias gozan de exención los beneficios consistentes en intereses provenientes de depósitos en cajas de ahorro; etc.

2) Consideramos —en cambio— que hay *"beneficios tributarios"* cuando la "desconexión" entre hipótesis y mandamiento *no es total sino parcial*, siendo disímiles los nombres que asignan las distintas leyes tributarias a estos beneficios (franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc.). Suele otorgarse dos tipos diferenciados de beneficios tributarios:

a) En algunos casos, se produce una neutralización *cuantitativamente parcial* del efecto normal derivado de la realización del hecho imponible. Es decir, el sujeto pasivo paga el tributo, pero en menor cantidad a la que el legislador previó como monto pecuniario

normal generado por el hecho imponible realizado. Un claro ejemplo de este tipo de beneficio lo tenemos en las reducciones de alícuotas del ex impuesto a los réditos que se disponían ante las reinversiones de ganancias de las empresas (decreto-ley 18.891). Otro caso es el de la deducción en el impuesto a las ganancias de los montos invertidos en viviendas para alquilar (ley 21.771).

b) En otros supuestos, la neutralización es *temporalmente parcial*. Esto significa: no se disminuye el monto tributable, pero se dispensa de pago por un cierto período de tiempo (tal suele ser uno de los efectos de la declaración de las llamadas "zonas de emergencia económica").

c) En otros casos, los beneficios pueden consistir en montos que el Estado entrega a los particulares en casos excepcionales y por razones de incentivo fiscal (por ej.: reintegros o subsidios). El aprovechamiento indebido, tanto de las extensiones como de los restantes beneficios tributarios, está castigado con prisión, según los arts. 2 y 4 de la ley 23.771 (ver capítulo XII, punto 14).

En el derecho tributario argentino, tanto las exenciones como los beneficios tributarios tienen una importante limitación: ellos no producirán efectos en la medida en que pudiese resultar una trasferencia de ingresos a fiscos extranjeros (ley 11.683, art. 97. Reitera la limitación la ley 20.628 en su art. 21).

Las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta. No es admisible la interpretación extensiva ni tampoco la integración por vía de analogía. En aplicación de este principio, la C.S.N. resolvió, por ejemplo, que una exención a valores mobiliarios no podía interpretarse como extendida analógicamente a documentos que no revestían tal carácter jurídico (causa "Centenera", fallo del 5 de agosto de 1975, en "E.D.", nº 3803).

Las exenciones respecto de las cuales la ley nada dice sobre término de vigencia se entienden otorgadas por tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas (p.ej., la exención subjetiva a jubilados subsiste mientras el sujeto exento mantenga ese carácter, pero cesa si regresa a la clase activa).

La subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen. O sea que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevar a interpretar que la exención se otorgó "a perpetuidad" y una

ley posterior puede suprimirla, cuestión, ésta, que depende de la valoración del legislador de los intereses públicos en juego (en el sentido indicado, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, causa "Bartolomeo", fallo del 13 de setiembre de 1977).

Pero si la norma dispone expresamente la concesión "a perpetuidad" de una exención, se confiere a los sujetos exentos un derecho subjetivo pleno en forma permanente y su situación no puede ser alterada por un precepto ulterior revocatorio de la exención.

De igual modo, si se trata de un beneficio tributario concedido por un plazo determinado, dicho beneficio no puede ser legalmente abolido antes del vencimiento del plazo.

16.1. LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE LOS REGÍMENES DE PROMOCIÓN.— El último aspecto mencionado en el punto anterior necesita que se profundice un tanto el caso de los regímenes promocionales.

Estos regímenes (por ej., los de las leyes 21.608, 22.021, 22.095) consisten básicamente en que para incentivar una región o una actividad se invita a los contribuyentes a realizar inversiones y cumplir otros recaudos, como ser, instalación en lugares determinados, adquisición de cierta capacidad de producción, contratación de un número mínimo de personal, etc.

Correlativamente, el Estado se obliga a proporcionar diferimientos, reintegros, liberaciones y otros beneficios impositivos, con un lapso determinado de vigencia.

El acogimiento a un régimen de promoción, y su aceptación por la autoridad de aplicación, configura un acto administrativo bilateral con los alcances de un verdadero contrato, y de donde surgen derechos y obligaciones para ambas partes.

Sin embargo, en los últimos tiempos se ha dado la circunstancia de que este verdadero contrato ha sido modificado unilateralmente por el gobierno nacional, antes de que se operase el término de vigencia de los beneficios impositivos acordados, y mediante distintas disposiciones que alteraron su espíritu y alcance (por ej., leyes de ahorro obligatorio, suspensión del 50 % de beneficios por ley 23.697, derogación del IVA para compras por el art. 45 del decr. 435, etc.).

Tales alteraciones han sido justificadas por el estado de emergencia nacional. Por actuación de emergencia se entiende la acción que se debe efectuar sin dilaciones para conjurar un mal o evitar un mal mayor. En principio, las razonables medidas de emergencia son dictadas en una situación de características graves para el país,

y no entran en colisión con el derecho, ya que su sanción es incluso un deber pará el Estado.

Pero si bien el Estado ensancha sus poderes en la emergencia, eso debe generar la correlativa ampliación de la protección de las garantías individuales de la Constitución.

En tal sentido, la actuación estatal en emergencia puede catalogarse como actividad lícita lesiva, en cuanto por un lado se justifica por la crisis, pero por otro lado viola garantías consagradas por la Constitución nacional, especialmente el principio de igualdad (art. 16) y el derecho de propiedad (arts. 14 y 17).

Ante ello surge la tesis doctrinal y jurisprudencial según la cual corresponde la indemnización del daño ocasionado. Dice Luis Andorno, que cuando determinadas medidas del Estado, aunque lícitas, ocasionan un perjuicio de carácter excepcional y singular a un particular, surge la consecuente obligación del Estado de reparar el menoscabo causado (autor cit., *La responsabilidad del Estado por actividad lícita lesiva*, en *Responsabilidad por daños*, Bs. As., 1990, p. 89).

Abundante doctrina se inclina por esta solución, admitiendo que la responsabilidad estatal se extiende a los actos de índole legislativa (Segundo Linares Quintana, *La responsabilidad del Estado legislador*, en "L.L.", t. 36, p. 1038; E. Sayagués Laso, *Responsabilidad del Estado por acto legislativo*, en "J.A.", 1949-I, p. 54, sección Doctrina; Agustín Gordillo, *Derecho administrativo de la economía*, Bs. As., 1967, p. 316; Julio Altamira Gigena, *Responsabilidad del Estado*, Bs. As., 1973, p. 153; Elías Guastavino, *Indemnizaciones por la actividad lícita lesiva del Estado*, en "E.D.", 118-190; Jorge Mosset Iturraspe, *Indemnización del daño por el Estado. Sacrificio de los derechos patrimoniales como consecuencia de actos lícitos*, en "L.L.", 1979-C, p. 219; Augusto Morello, *Compensación del Estado por daños originados en su accionar lícito*, en "E.D.", 120-887; Atilio Alterini, *Lesión al crédito y responsabilidad del Estado*, Bs. As., 1990, p. 63).

La jurisprudencia de la Corte Suprema nacional se ha expedido en idéntico sentido, especialmente en los casos "Laplacette" ("L.L.", t. 29, p. 697), "Cantón" ("L.L.", 1979-C, p. 219) y "Sánchez Granel" ("Fallos", 306-1409).

Tal es, en consecuencia, la posición adoptable en materia de regímenes promocionales unilateralmente modificados o derogados antes de tiempo por el Estado en detrimento del derecho de propiedad de los promocionados. Éstos incorporaron a su patrimonio los beneficios derivados del régimen, y se ven alcanzados, sin culpa

alguna de su parte, por una discriminación violatoria del principio de igualdad. La justificación en la emergencia trasforma al acto en "lícito lesivo", con la consiguiente necesidad de indemnizar al perjudicado. En el caso "Metalmecánica" ("Fallos", 164-140), la Corte decidió expresamente que se debía indemnizar en el caso de un régimen promocional unilateralmente alterado y sin culpa del beneficiario.

17. EL ELEMENTO CUANTIFICANTE DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL. — Cuando el hecho imponible acaece fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma generalmente dineraria denominada "*importe tributario*".

Pero en el hecho imponible como hipótesis normativa no se encuentra el elemento necesario para precisar la cuantía de ese importe (conf. Blumenstein, *Sistema*..., p. 161; De Barros Carvalho, *Teoría*..., p. 159). Es —al contrario— en la consecuencia normativa donde se halla el "*módulo*", "*parámetro*", o "*elemento cuantificante*" indispensable para tal fijación (conf. De Barros Carvalho, *Teoría*..., p. 162).

El *elemento cuantificante* debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por una razón muy simple. La "cuantía" que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva. O sea, nada menos que lo siguiente: el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó "aprehender" al construír un cierto hecho imponible.

Debemos entonces tomar conciencia de la importancia de este elemento. Ser el factor de fijación del *quantum debeatur* implica tener la fundamental función de dimensionar la "porción" de capacidad contributiva atribuíble a cada hecho imponible realizado.

Pero pongamos las cosas en sus justos términos. De lo dicho no se sigue que el "elemento cuantificante" sea un elemento integrativo del hecho imponible, según piensa autorizada doctrina. En tal sentido es correcto el pensamiento del sutil Sáinz de Bujanda: el elemento cuantificante no es constitutivo del hecho imponible. Es un mero instrumento de cuantificación de la obligación tributaria

sustancial. Pero de ninguna manera podría sostenerse que forme parte del presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria sustancial (*Hacienda...*, t. IV, p. 389. En igual sentido, la Corte Suprema nacional en el caso "Indunor", en "El Derecho", nº 3296).

Colocados cada cual en su lugar, es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo.

Veamos. El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben aportar al gasto público.

Para que eso sea razonablemente cierto, el legislador debe encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma, y el importe de tributo que debe pagar ante la realización de esa acción. Por eso no debe ser escaso el esfuerzo legislativo encaminado a que la *trasformación de cada realización del hecho imponible, en una cifra pecuniaria determinada*, se produzca en la forma más justa y razonable que sea posible (sobre adecuación, congruencia, coherencia, adherencia, pertinencia, etc., entre hecho imponible y elemento cuantificante, la doctrina es terminante. Ver Araújo, *El hecho...*, p. 112; Jarach, *Curso...*, t. 1, p. 229; Pérez de Ayala, *Las ficciones...*, p. 97; Ataliba, *Hipótese...*, p. 113; De Barros Carvalho, *Teoría...*, p. 162).

Observemos ahora cómo se obtiene la "congruente adecuación" de los distintos tributos.

1) *En los impuestos*, los hechos imponibles deben ser reflejos idóneos de aptitud de pago público. Para no desnaturalizar tales hechos imponibles, los importes tributarios deben dimensionar razonablemente tal aptitud (ver *supra*, cap. IV, punto 1, letra B).

2) *En las tasas*, la adecuación exige tener en cuenta los diversos aspectos de la actividad jurisdiccional o administrativa singularizada en el obligado (p.ej., jerarquía científica de los profesionales que analizarán los requisitos de seguridad y salubridad de la nueva obra, costo de la tarea, responsabilidad que implica la tarea, grado de utilidad que representa para la colectividad el hecho de que los planos cumplan los recaudos debidos, etc.).

3) *En las contribuciones especiales*, la "congruente adecuación" exigirá tomar en cuenta diversos elementos, tales como: *a*) acción que el obligado ejecuta o situación en que se halla (p.ej., la de

propietario de un inmueble cuya calle se pavimenta); *b*) actividad o gasto que el Estado efectúa; *c*) presunción aproximativa de la ventaja económica que la actividad o gasto estatal produjo en el patrimonio del obligado (a fines de que el importe tributario exigido guarde razonable proporción con el beneficio presunto) (ver cap. V, puntos 7 y ss.).

Llamamos entonces "importe tributario" (prescindimos de otras denominaciones que no nos convencen, como, p. ej., "tarifa tributaria" —que consideramos específica de los impuestos aduaneros—, "cuota tributaria", "tipo impositivo", etc.) a la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible.

El importe tributario puede ser fijo o variable:

A) *El importe tributario fijo* es aquel en que la cuantía del tributo está especificada *ab initio* y directamente en el mandato de la norma. Así, eran importes fijos los de los antiguos impuestos de capitación. Modernamente encontramos estos importes en los impuestos de sellos (p.ej., según la ley impositiva anual de Córdoba para 1977 se pagaba un importe tributario de $ 5.000 por el contrato de constitución provisoria de una sociedad anónima, cualquiera que fuese el capital de dicha sociedad). También hay importes fijos disimulados en ciertos "mínimos" que suelen fijar algunas leyes impositivas (p.ej.: los crecidos "mínimos por baldíos que cobra la Municipalidad de Córdoba en concepto de contribución inmobiliaria"). Estos "mínimos" cuando son de alto monto violan el principio constitucional de igualdad, ya que tratan en la misma forma a quienes están en situaciones económicas diferentes.

B) *El importe tributario variable* es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago de la norma. En tal caso, el elemento cuantificante necesita —a su vez— de otros elementos dimensionantes para poder trasformar la obligación en cifra. Analicemos las diferentes probabilidades, aunque previamente aclarando lo siguiente:

El elemento cuantificante contiene cierta magnitud a la cual llamaremos *"base imponible"*. Ahora bien: esa "base imponible" puede ser una magnitud numéricamente pecuniaria (p.ej., el valor de un inmueble) *o puede no serlo*. En este último caso deberá consistir en una magnitud a la cual se le asigne cierta relevancia económica, de modo tal que pueda servir de sustento al importe tributario (p.ej., un litro de algo). La diferencia en que la base imponible sea una magnitud numéricamente pecuniaria o no lo sea,

salta a la vista. En el primer caso, sobre esa magnitud será factible aplicar el porcentaje o tanto por ciento denominado *"alícuota"* (p.ej., el 6 por mil del valor de un inmueble). En el segundo caso, como carecemos de magnitud numérica pecuniaria, será lógicamente imposible aplicar porcentaje alguno. De esto surge la diferencia entre los importes tributarios *ad valorem* y "específicos".

I) Tenemos entonces *importe tributario "ad valorem"* cuando la base imponible es una magnitud numéricamente pecuniaria sobre la cual se aplica *la alícuota.*

Damos el nombre de *"alícuota"* al porcentaje o tanto por ciento aplicable sobre la magnitud numérica "base imponible".

La alícuota es *proporcional* cuando el porcentaje o tanto por ciento permanece constante cualquiera que sea la dimensión de la base imponible sobre la cual se aplica. Por ejemplo, la alícuota del 10 por mil sobre el total de sueldos en el impuesto a la educación técnica, alícuota, ésta, cuya variabilidad depende de factores ajenos a la dimensión de la base imponible.

La alícuota es *progresiva* cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud "base imponible", o también se eleva ante otras circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación (p.ej., el alejamiento de grado de parentesco en los impuestos sucesorios). Casos de aumento de alícuota por incremento de la base imponible observamos en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre el patrimonio neto.

Es dable advertir, sin embargo, que en el derecho tributario argentino es generalmente utilizable la *"progresividad doble"* que consiste en lo siguiente: La ley impositiva estatuye una *escala* de cantidades que comprende diversas categorías numéricas, y dentro de cada categoría numérica establece *un monto fijo* con más *un porcentaje o tanto por ciento* sobre lo que exceda de la cantidad que se tomó como límite mínimo de la categoría. La operación aritmética de sumar el monto fijo y la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje, proporciona el "importe tributario". Esto que parece difícil es, sin embargo, sencillo, como lo demuestra el siguiente ejemplo. En el impuesto a las ganancias para 1977 una de las categorías numéricas está integrada por las sumas pecuniarias comprendidas entre los $ 30.000 y $ 70.000. Esta categoría numérica tributa un monto fijo de $ 2.100 con más el 8 % sobre el excedente de $ 30.000. Si suponemos el caso de un contribuyente cuyo impuesto tiene una base imponible de $ 50.000, el importe se integra sumando $ 2.100 (monto fijo) con más $ 1.600, que es el 8 % de

$ 20.000 (monto en el que $ 50.000 excede de $ 30.000). El importe tributario a pagar será entonces de $ 3.700.

II) Tenemos, en cambio, *importe tributario específico* cuando la base imponible no es una magnitud pecuniaria numérica, sino una dimensión simplemente valorativa respecto a la cual está relacionado el importe tributario, pero no bajo la forma de porcentaje o tanto por ciento. Vemos, por ende, que cuando el importe tributario es específico, *el elemento cuantificante tiene base imponible, pero no alícuota.*

Tratándose de importes específicos, la base imponible puede asumir muy diferentes modalidades. Veamos algunos ejemplos:

a) Puede ser una unidad de medida o de peso, como un metro, un kilo o un litro (así, los impuestos internos al consumo argentinos antes de su modificación por ley 21.425).

b) Puede ser el número de butacas de un cine en impuestos a la cinematografía que toman como hecho imponible la realización de una función (así, ciertos impuestos municipales argentinos a los cinematógrafos).

c) Puede ser el tipo de comodidad ofrecida en un hipódromo, sin tener en cuenta cuánto vale la entrada, o si se paga o no entrada (así, ciertos impuestos argentinos provinciales a las actividades del turf).

d) Puede ser la antigüedad de modelo de un automóvil, coordinada con su peso (así, los impuestos a los automotores).

Debe también mencionarse que en algunos casos y en ciertos impuestos se introducen "deducciones" que disminuyen la base imponible (ver, por ejemplo, las deducciones por cargas de familia de la ley de impuesto a las ganancias, 20.628) o "adicionales" que la incrementan (por ejemplo, los adicionales del impuesto inmobiliario por baldíos, art. 96, inc. *b*, Código Fiscal de Santa Fe, t.o. en 1970).

18. LA FUENTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. — La fuente de la obligación de pagar tributos es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria.

Mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada "hecho imponible", y entonces ése pasa a ser un concepto jurídico. Mientras no esté vertido en la ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria (ver *supra*, cap. IV, punto 1; cap. VI, punto 6 B; cap. VIII, puntos 2 y 5). A su vez, la ley debe atenerse a las disposiciones constitucionales, y el poder judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento de la ley a la Constitución en sus postulados esenciales (*supra*, cap. VIII, punto 4).

19. PRIVILEGIOS. — La naturaleza especial de la relación jurídica tributaria sustancial explica que se atribuya al crédito del fisco una situación preeminente con relación a otros créditos.

Los privilegios consisten en "el derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia de otro" (art. 3875 del Código Civil); en el caso tributario, el privilegio puede definirse como "la prelación otorgada al fisco en concurrencia con otros acreedores, sobre los bienes del deudor".

Alguna doctrina menciona las siguientes características del privilegio fiscal: 1) Su fundamento es la naturaleza especial de la obligación que tutela (la obligación sustancial tributaria), diferente en esencia de las obligaciones de derecho privado. 2) El privilegio tiene íntima conexión con la potestad tributaria y, por consiguiente, es una institución de derecho público. 3) Como las provincias no delegaron al gobierno federal la facultad de regular jurídicamente las normas que aseguren la percepción de los tributos, pueden los Estados provinciales legislar sobre privilegios fiscales en virtud de lo expresamente preceptuado por el art. 104 de la Constitución nacional (Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, 3ª ed., t. 2, p. 547). En contra de esta posición y argumentando que el privilegio deriva del Código Civil y, por tanto, es materia delegada al poder central, García Belsunce (v. *Estudios...*, ps. 247 y ss.) y Tarantino (*Efectos...*, p. 123). La Corte Suprema nacional está en esta última postura y ha sostenido que la circunstancia de que el derecho civil sea privado no impide que el código de la materia regule aspectos en que está interesado el orden público. En cuanto a régimen de privilegios, dice la Corte, su regulación requiere la consideración de las distintas especies de crédito, sean de naturaleza pública o privada, por lo que resulta materia propia de la Nación. En conclusión y según la Corte, las provincias no pueden legislar sobre privilegios (caso "Banco de la Nación Argentina c. Provincia de Buenos Aires", fallo del 6 de setiembre de 1977).

El art. 3879 del Código Civil, que es de aplicación mientras el derecho tributario no contenga normas modificatorias, asigna privilegio general sobre todos los bienes del deudor, a los créditos del fisco y municipalidades por impuestos públicos directos e indirectos.

Interpretando esta norma con amplitud y salvando las imperfecciones de la redacción, podemos concluír en que el privilegio del fisco cubre toda clase de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), refiriéndose tanto a tributos nacionales, provinciales y

municipales. Sustentan esta posición Giuliani Fonrouge, Tarantino y numerosos autores.

El privilegio fiscal, sin embargo, sólo protege la deuda tributaria en sí misma. No protege las sumas que se agreguen por otros conceptos (por ejemplo, intereses moratorios) ni las multas, dada su distinta finalidad (sancionar) con relación al tributo (cubrir gastos públicos).

Si ocurriese que un tercero (por lo común otro acreedor con privilegio) le paga al fisco para eliminarlo como acreedor, se subroga en los derechos de éste y se convierte en titular del privilegio general que amparaba el crédito pagado. Así lo sostiene correctamente Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. 1, p. 600) y numerosa jurisprudencia.

El aspecto más discutido en materia de privilegios deriva de la coexistencia de privilegios de derecho público y derecho privado, que dan lugar a la colisión entre las pretensiones de algunos acreedores. De todos estos conflictos, el que más discusiones doctrinales y dudas jurisprudenciales ha suscitado, es la prioridad del fisco por tributos o del acreedor hipotecario en relación al inmueble hipotecado. Creemos que el fisco tiene prioridad sobre el acreedor hipotecario por ser su privilegio de derecho público, y no de derecho privado. Sin embargo, en el caso jurisprudencial arriba señalado ("Banco de la Nación Argentina c. Provincia de Buenos Aires"), la Corte Suprema nacional decidió que el crédito hipotecario tiene preferencia sobre los impuestos provinciales posteriores a la constitución del gravamen.

El Modelo de C.T.A.L. contiene acertadas disposiciones de privilegios en sus arts. 63 y 64.

20. EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL. — Existen diversos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria. Es indudable que tratándose de una *obligación de dar*, el medio general de extinción es el pago. Éste es el medio que puede considerarse normal, pues toda obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor.

Existen, además, otros modos de extinguir la obligación según la ley civil (Código Civil, arts. 724 y siguientes, 3947 y 3949), algunos de los cuales son aplicables en materia tributaria.

El Modelo de C.T.A.L. (art. 41) menciona los siguientes medios de extinción: pago, compensación, transacción, confusión, condonación o remisión y prescripción. Los trataremos en ese orden pero omitiendo la transacción que nuestro derecho positivo no admite.

21. PAGO. — El pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del fisco.

Cabe decir que son aplicables al pago, en principio, las normas del derecho civil, aunque con carácter supletorio de las normas tributarias y para el caso de que estas últimas no contemplasen expresamente algún supuesto.

Para algunos autores el pago es un acto jurídico, para otros es un hecho jurídico, y según otra posición tiene naturaleza contractual.

Esta última es la posición de la Corte Suprema nacional, que reiteradamente ha declarado que el acto del pago crea una situación contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación, llegando a constituír un derecho patrimonial adquirido y amparado por el art. 17 de la Constitución nacional. Esta posición es jurídicamente objetable, y de efectos criticables como lo hemos explicado *supra* (ver cap. VII, punto 9). Es asimismo destacable que según reiterada jurisprudencia, la boleta de depósito bancario de importes tributarios, no tiene la entidad de recibo de pago otorgado por el fisco acreedor, dado que las instituciones bancarias no tienen facultad de decidir sobre la corrección del pago (ver "Derecho Fiscal", XXVII-1322 y 1324).

Conforme se vio al examinar los sujetos pasivos de la obligación tributaria, éstos son quienes deben realizar el pago, pero también pueden realizarlo otros terceros. El Modelo del C.T.A.L. expresa esta posibilidad en su art. 34: "Los terceros extraños a la obligación tributaria también pueden realizar el pago, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías, preferencias y privilegios sustanciales".

Esta solución es aplicable en nuestro derecho positivo por aplicación del principio contenido en el art. 727 del Código Civil. Es decir, que nada obsta a que un tercero efectúe el pago liberando al deudor. En tal caso, el fisco se desinteresa de la deuda y el tercero pagador ocupa su lugar con sus derechos, garantías, preferencias y privilegios sustanciales. Tal, la jurisprudencia sentada por la Corte

en el caso "Ballín" (en rev. "La Ley", 90-52). En materia de doctrina argentina, están de acuerdo —entre otros— Jarach (*Curso...*, t. 1, p. 239) y Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. 1, p. 528). También hay general coincidencia sobre el punto en la doctrina extranjera (ver Giannini, *Instituciones...*, p. 277; Baleeiro, *Direito...*, p. 492; De la Garza, *Derecho...*, p. 574; Pérez de Ayala, *Derecho...*, p. 349).

Nuestra doctrina (ver Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 555) y jurisprudencia (ver fallo en "La Ley", t. 53, p. 280), en concordancia con la solución del Modelo de C.T.A.L., coinciden, sin embargo, en negar al tercero el ejercicio de la vía de ejecución fiscal, por entenderse que es un procedimiento de excepción instituído en favor del fisco exclusivamente.

Debe destacarse muy especialmente que los pactos particulares respecto de la carga de la obligación tributaria pueden ser válidos entre ellas, pero no tienen efecto alguno en relación al fisco.

22. COMPENSACIÓN. — Este medio extintivo tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente. Si bien en derecho civil se considera a la compensación un medio normal de extinción, no ocurre ello en derecho tributario.

El autor italiano Tesoro dice que la compensación no puede operarse en derecho tributario por las siguientes razones: 1) porque el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos; 2) porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza; 3) porque los créditos contra el Estado no son ejecutables (*Principi...*, p. 496).

Sin embargo, la tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifiesta en favor de la compensación aunque generalmente limitada a créditos y deudas fiscales.

El Modelo de C.T.A.L. está en esta tendencia, y su art. 48 admite compensar de oficio o a petición de partes los créditos del fisco por tributos, con los créditos que el sujeto pasivo tenga por el mismo concepto.

Según se explica en la exposición de motivos del Modelo, se admite que los créditos líquidos y exigibles se compensen, y esta compensación no será el resultado de una decisión discrecional de la administración, sino de un derecho que pertenece al sujeto pasivo.

Según la ley 11.683, el contribuyente o responsable pueden compensar sus deudas hacia el fisco nacional con *sus saldos favora-*

bles, siempre que la Dirección General Impositiva ya hubiese acreditado ese saldo favorable del sujeto pasivo, o que éste hubiere consignado tal saldo en declaraciones juradas anteriores no impugnadas (art. 34).

A su vez, la administración fiscal puede compensar de oficio "los saldos acreedores del contribuyente" con "las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Dirección y concernientes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos", pudiendo provenir esos saldos deudores de distintos gravámenes sometidos al régimen de la ley 11.683. Igual facultad tendrá la administración para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa (art. 35, ley cit.).

Vemos que tanto en la compensación que puede hacer valer el fisco (art. 35), como el sujeto pasivo (art. 34), su oposición depende de la voluntad unilateral de la parte facultada (siendo, en cambio, obligatoria para la parte contra la cual la compensación se opone). Pero si el fisco hace uso de su facultad de compensar los saldos acreedores de un contribuyente con sus deudas tributarias, ello importa reconocer la existencia de esos saldos acreedores favorables al contribuyente. En consecuencia, dicho contribuyente puede repetir su importe en la medida que exceda el de las deudas tributarias. Por otra parte, ese reconocimiento por el fisco opera como interruptor de la prescripción que podría estar corriendo a su favor. Tal, la doctrina de la Corte Suprema nacional en el caso "Villegas Basavilbaso" (sentencia del 6/9/76, en "Fallos", 295-763). Destacamos, también, el criterio jurisprudencial según el cual, en todos los casos de compensación, debe haberse practicado previamente la determinación tributaria ("Derecho Fiscal", XXVII-1326).

El efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante.

23. CONFUSIÓN. — Se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la trasmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor (concepto del art. 53 del Modelo de C.T.A.L.). Esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; por ejemplo, en el caso de que el Estado recibe una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, es evidente que estas deudas se extinguen por confusión.

No estamos de acuerdo con la tesis de Giuliani Fonrouge según la cual también puede darse la confusión cuando el Estado pasa a ser sucesor a título singular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo (ejemplo: impuestos inmobiliarios adeudados con relación a inmuebles que el Estado expropia). Ello porque, como se ha dicho oportunamente, el impuesto no es una carga real que siga a la cosa, sino el objeto de una relación jurídica personal. En el ejemplo señalado, al producirse la trasmisión de dominio el dueño del inmueble seguirá obligado por los impuestos adeudados hasta ese momento y no habrá nuevas deudas posteriores a la expropiación por haber dejado de estar encuadrado en el hecho imponible. El Estado que adquirió el bien, por su parte, tampoco pagará el impuesto a partir de la expropiación, pero no por confusión, sino por estar exento. No se trata, pues, de un caso de confusión.

24. NOVACIÓN. — Una singular y reiterada extinción de la relación jurídica tributaria sustancial se produce ante las periódicas leyes de "regularización patrimonial" (vulgarmente, "blanqueo de capitales") que se dictan en nuestro país.

Ello por cuanto en el caso de deudas tributarias no pagadas a su debido tiempo, tales deudas originarias quedan extinguidas mediante el sometimiento del deudor al régimen de "regularización patrimonial".

Cuando se produce el acogimiento, los deudores suelen declarar sus gravámenes omitidos y sobre tales montos se aplica *una alícuota reducida*, de la cual surge una deuda tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiese cumplido en tiempo y forma la originaria obligación tributaria sustancial. Surge entonces *una nueva deuda* para con el fisco, cuyo importe dependerá de la alícuota que se fije sobre los montos impositivos omitidos.

Se produce, entonces, lo que para el derecho civil es la causal extintiva denominada *"novación"*, y que consiste en la trasformación de una obligación en otra (art. 724 del C. Civil), lo cual viene a significar la sustitución de una obligación por otra diferente, *al tiempo que queda extinguida la primera.* No cabe duda en cuanto a la extinción de la originaria obligación sustancial tributaria, por cuanto en su lugar aparece otra obligación diferenciable por su objeto, que pasa a ser un tributo de menor monto.

25. PRESCRIPCIÓN. — Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo.

Así, el Modelo de C.T.A.L. trata la institución partiendo del principio general de que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles (arts. 55 a 60).

En una rápida visión panorámica del régimen argentino en la materia, observamos que según el art. 53 de la ley 11.683, si el contribuyente se halla inscrito en la D.G.I. o, no estándolo, no tiene obligación de hacerlo, o él mismo regulariza espontáneamente su situación, la prescripción de su obligación sustancial se operará en el término de *cinco años*, pasado el cual el fisco carecerá de acción para reclamarle el pago de la suma que debió pagar y no pagó (inc. *a* del artículo citado).

Si, al contrario, el contribuyente no está inscrito en la D.G.I., teniendo la obligación de hacerlo o no regularizó espontáneamente su situación, su obligación sustancial en cuanto a importes no ingresados prescribirá en el plazo de *diez años* (art. 53, inc. *b*, ley cit.).

El C. Fiscal de Bs. As. estipula un único plazo *de 5 años*, trascurrido el cual prescribe la facultad fiscal de determinar obligaciones tributarias o de verificar y rectificar declaraciones juradas de los contribuyentes. En cambio, se fija en *diez años* el plazo de prescripción de la acción fiscal para el *cobro judicial* de tributos (art. 67). El C. Tribut. de Córdoba estipula un plazo único de 10 años (art. 89), término, este último, que es también el establecido por la ley 11.585 (esta ley regula la prescripción de los tributos nacionales no regidos por la ley 11.683).

Tampoco hay uniformidad con respecto a la fecha a partir de la cual debe contarse el término. Según la ley 11.683 (art. 54), el C. Fiscal de Bs. As. (art. 68) y el C. Tribut. de Córdoba (art. 90), la acción comienza a prescribir a partir del primer día de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaración jurada e ingreso del gravamen. Otros tributos, en cambio, regidos por ordenamientos que no tienen disposición específica al respecto, deben regirse por el principio general del Código Civil (art. 3956), y por tanto la prescripción comienza a contarse desde el momento en que nace el crédito fiscal. Respecto a la *interrupción de la prescripción* (la interrupción tiene como no trascurrido el plazo de la prescripción

que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor), observamos que la ley civil admite dos causas interruptivas que son la demanda judicial y el reconocimiento del derecho del acreedor (C. Civil, arts. 3986 y 3989). El C. Fiscal de Buenos Aires menciona las siguientes dos causales de interrupción: 1) el reconocimiento, expreso o tácito, de la obligación; 2) cualquier acto judicial o administrativo tendiente a obtener el pago (art. 69).

En cambio, otras leyes fiscales (ley 11.683, art. 63), si bien admiten las dos causales precedentemente mencionadas, introducen como tercer causal interruptiva, "la renuncia al término corrido de prescripción en curso", lo cual ha motivado críticas doctrinales (ver Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 1, p. 577) que compartimos plenamente.

Por último, y en lo relativo a la *suspensión de la prescripción* (la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al trascurrido con posterioridad), puede advertirse que las causales que menciona la ley civil (arts. 3966 y concord. del C. Civil) no se adecuan a las peculiares características de la obligación tributaria, por lo cual algunos ordenamientos tributarios modernos no la mencionan (así, el C. Fiscal de Buenos Aires) y sólo se refieren a la interrupción.

La ley 11.683 establece los siguientes casos de suspensión: en la determinación de oficio o cuando media resolución que aplica multas, se suspende el curso de la prescripción de la acción fiscal por el término de *un año* contado desde la fecha de intimación administrativa de pago. Sin embargo, si se interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (art. 71, inc. *b*, ley cit.), el término de suspensión se prolonga *hasta noventa días después* de notificada la sentencia del citado tribunal que declare su incompetencia, determine el tributo o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia. Así lo dispone el art. 62, inc. 1, de la citada ley.

26. LOS ANTICIPOS IMPOSITIVOS. NATURALEZA. CARACTERES. VINCULACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE.— En una excelente obra sobre la materia, Arístides Corti define a los anticipos impositivos como "cuotas de un presunto impuesto futuro" (autor cit., *Anticipos impositivos*, ed. "La Ley", Bs. As., 1981, ps. 9 y ss.).

Este instituto se presenta como una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplir antes de que se perfec-

cione el hecho imponible, o bien, aun perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para el pago del impuesto anual (autor y ob. cits., p. 9).

De estos dos casos, el que nos interesa especialmente es el primero. Hasta ahora tenemos dicho que la obligación tributaria nace ante la configuración del hecho imponible, es decir, ante el acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable (*infra*, punto 15 de este capítulo). Acá nos encontramos con obligaciones que nacen antes de que el hecho imponible se haya configurado, o al menos antes de que se haya completado o perfeccionado.

Para graduar los anticipos, el Estado presume que lo pagado en el período precedente es aproximadamente equivalente a lo que se deberá pagar en el período posterior, que es aquel por el cual se exige el anticipo. La Corte ha admitido que ésta es una presunción perfectamente razonable (caso "Cadepa", "Fallos", 235-794).

Ante ello, los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal.

Por supuesto que tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto. En otras palabras: el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. De esa liquidación final surgirán reajustes en más o en menos, de donde se desprende que los anticipos no revisten el carácter de pago, sino de ingresos que deben imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a su determinación definitiva y anual.

Estas cuotas adelantadas de una obligación que no está perfeccionada son entonces necesariamente provisorias, y si bien están dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse su integración en la obligación impositiva anual.

Por eso el art. 28 de la ley 11.683 establece que los anticipos son importes que se exigen a cuenta del tributo que se deba pagar por el período fiscal de que se trate, y sólo pueden ser exigidos hasta la fecha de vencimiento del plazo o de presentación de declaración jurada (la que resulte posterior). Después de estos eventos es evidente que ya no se podrá exigir anticipos, sino la obligación tributaria principal en sí misma. Este dispositivo autoriza su posibilidad de

ejecución judicial ante la falta de pago; ello se complementa con la norma del art. 42, según la cual los anticipos no pagados a su vencimiento devengan intereses resarcitorios, sin necesidad de interpelación alguna.

27. LOS INTERESES RESARCITORIOS.

27.1. NOCIÓN.— Con la prescindencia de las penas previstas para la infracción omisiva, la ley puede decidir imponer una sanción de tipo indemnizatorio, cuya misión es resarcir por el retardo moratorio.

En derecho civil nos encontramos con intereses de distinto tipo. Tenemos el interés resarcitorio, indemnizatorio o moratorio (art. 622 del C. Civil); existen también los llamados "daños e intereses" (arts. 519 y ss. del Código Civil) y además los "intereses compensatorios" (art. 621 del C. Civil).

El "interés" utilizado como sanción por la ley 11.683, en su art. 42, es el primeramente nombrado, es decir, el "resarcitorio". En consecuencia, se trata de aquella sanción que es una forma específica de indemnización por el atraso del deudor en el pago de una obligación pecuniaria. Sin necesidad de que el acreedor pruebe los perjuicios ocasionados por el retardo, el deudor le debe pagar los intereses porque la ley estima que tales perjuicios son inevitables, forzosos y automáticos, puesto que el acreedor se vio privado de disponer oportunamente de un capital que produce frutos, precisamente "intereses".

No cabe, pues, confusión con los llamados "daños e intereses" aplicables en las obligaciones, que no tienen por objeto sumas de dinero, ni con los denominados "intereses compensatorios", que son el precio por el uso de un dinero ajeno.

27.2. LA SANCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.— De lo expresado se deduce que el interés resarcitorio es de aplicación posible únicamente en aquellos casos de falta de cumplimiento en término de la obligación tributaria sustancial (la prestación tributaria), sea que esa falta de cumplimiento haya sido meramente omisiva o fraudulenta.

Los intereses en cuestión se fijan en virtud de una doble proporción: *a*) Cuantitativa: la suma debida en concepto de intereses está en relación directa con el importe del monto tributario no pagado en término. A tal fin, se calcula un número determinado de unidades de interés por cada cien unidades de capital (cómputo

porcentual). *b*) Temporal: el interés corre sin interrupción desde el momento en que la obligación tributaria es incumplida, acrecentándose gradualmente a medida que trascurre el tiempo. Se fija, generalmente, en períodos mensuales o anuales.

En el orden nacional, el art. 42 de la ley 11.683 dispone que la falta total o parcial de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará, desde los respectivos vencimientos y sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

La tasa de interés y su mecanismo de aplicación deben ser fijados por la Secretaría de Hacienda. El tipo de interés que se fije no puede exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina. A continuación, el dispositivo expresa que los intereses se devengan sin perjuicio de la actualización y las multas por infracciones, así como que la obligación de pagar los intereses subsiste no obstante la falta de reservas por parte de la Dirección General Impositiva al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya trascurrido el término de la prescripción. En casos de apelación al Tribunal Fiscal, los intereses continúan devengándose.

27.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL INTERÉS DEL ART. 42.— Antes de las reformas a la ley 11.683 que condujeron a su texto actual, se planteó, tanto en doctrina como en jurisprudencia, una aguda polémica con respecto a la naturaleza jurídica de los llamados "recargos". Alguna doctrina se pronunció sosteniendo que los recargos eran de naturaleza civil, y no penal (ver *Tratado de derecho penal especial*, dirigido por Enrique Aftalión, t, 2, ps. 383 y ss.); otras opiniones se inclinaron a pensar que tales recargos no eran otra cosa que accesorios del impuesto (tal, la jurisprudencia dominante del Tribunal Fiscal de la Nación a partir del plenario en el caso "Mulca", "D.F.", t. 15, p. 198); alguna resolución jurisprudencial sostuvo que el recargo tenía una naturaleza *sui generis*, es decir, una naturaleza específica no identificable con ninguna otra figura ni sanción (resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en el caso "Halliburton Argentina", "D.F.", t. 17, p. 768). Por último, la doctrina y la jurisprudencia predominantes en el país asignaron a los "recargos" el carácter de una sanción penal. Al reformarse la ley 11.683, mediante el decreto-ley 20.046/72, con vigencia a partir del 1 de enero de 1973, el texto del art. 42 sufrió un radical cambio, por cuanto la norma sustituyó el término "recargos" por el de "interés", aparte de otras diversas variaciones,

tanto en el artículo mismo como en el resto de las disposiciones legales, las cuales respondieron al inequívoco propósito de terminar con la discusión mencionada y asignar definitivamente a la sanción del art. 42 el carácter de interés civil de tipo resarcitorio, y no de sanción penal.

En nuestra opinión, el interés del art. 42 de la ley 11.683, en su redacción actual, tiene un carácter civil de tipo resarcitorio o indemnizatorio, y no constituye una pena, en el sentido que el derecho penal asigna a ese término. Es —en otras palabras— una forma específica de indemnización con que está ahora sancionada la infracción fiscal consistente en el atraso del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal, en cuanto al cumplimiento de la prestación pecuniaria que constituye el tributo.

La sanción mencionada es diferente del llamado "interés punitorio" del art. 55 de la ley 11.683, que rige para el supuesto de ejecución fiscal, o sea, la necesaria recurrencia a la vía judicial para hacer efectivos los créditos fiscales y las multas ejecutoriadas. En tal caso, se establece que a partir de la fecha de la interposición de la demanda, se devengará un interés cuya tasa fijará con carácter general la Secretaría de Hacienda, no pudiendo exceder en más de la mitad, la tasa que deba aplicarse conforme las previsiones del art. 42.

27.4. *PRINCIPIOS JURÍDICOS QUE RIGEN EN CASO DE SU IMPOSICIÓN.*—

I) El interés es un accesorio del tributo, y, por tanto, la suerte de esta obligación legal accesoria queda subordinada a la de la obligación tributaria principal.

II) De la aplicación de la tesis precedente se desprende que al participar el interés resarcitorio de la misma naturaleza del tributo y estar sometido a su mismo régimen legal, solamente podrá ser aplicado mediante el procedimiento para la determinación de oficio que prescribe el art. 24 de la ley 11.683, el cual asegura la debida defensa del sujeto pasivo sancionado mediante una vista para que formule su descargo, y la posibilidad de ofrecer o presentar todos los medios de pruebas relativos a su derecho. A su vez, la resolución deberá ser fundada, y objeto de los recursos que prevé el citado artículo.

III) El principio de legalidad es aplicable, pero no como emanación de la máxima "*nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*", sino de aquella que rige en materia de tributación ("*nullum tributum*

sine lege"). De tal manera, por ejemplo, los preceptos que rigen sobre prohibición de aplicar ley retroactiva, son los vigentes en derecho tributario sustantivo, y no los de derecho penal tributario.

IV) Tampoco tienen vigencia una serie de regulaciones emanadas del derecho penal común, y que adopta el derecho penal tributario cuando se trata de penalidades. Así, tenemos que el principio "*non bis in idem*" no tiene vigencia, y la sanción civil puede concurrir con cualquier penalidad, sin limitación alguna. De la misma forma, dejan de ser aplicables las disposiciones de derecho penal tributario sobre concurso de sanciones, concurso de infractores, reincidencia, condenación condicional, extinción de la pena, etc. Además, a falta de disposiciones específicas sobre algún aspecto concreto de aplicación, las regulaciones supletorias a que deberá recurrirse no serán las de la ley penal, sino las de la ley civil.

V) Tampoco habrá duda alguna en cuanto a que esta sanción es trasmisible a los herederos, que las colectividades responden por ella, y que se adeudan intereses en caso de hechos cometidos por terceros (Villegas, *Régimen jurídico de los intereses resarcitorios del art. 42 de la ley 11.683*, en "L.I.", t. 29, p. 421).

27.5. QUIÉNES PUEDEN SER PASIBLES DE LA SANCIÓN.— Tienen la posibilidad de ser sancionadas con los intereses del art. 42, todas aquellas personas con capacidad jurídica tributaria. Es decir, todos aquellos que aun no teniendo la calidad de sujetos de derecho para el derecho privado, tienen una autonomía funcional y patrimonial tal, que les posibilite ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, y cumplimentar los deberes formales atinentes a la determinación, la fiscalización y la investigación fiscal.

27.6. AUTOMATICIDAD DE LA MORA.— Conforme a la regulación expresa del art. 42 de la ley 11.683, el interés resarcitorio allí fijado se devenga sin necesidad de interpelación alguna. Se trata, por consiguiente, de una situación de "mora legal", que en materia de derecho privado se configura en variados casos. Se habla también de "mora automática".

Es menester recordar que, como rigen los preceptos de derecho civil, se debe aplicar la corriente jurisprudencial predominante, en cuanto considera que "es el acreedor quien debe justificar que el deudor se halla en la situación prevista por la ley para que corran los intereses de pleno derecho" (Cám. Civil 1ª, en "J.A.", t. 53, p. 74). Sin embargo, la naturaleza de la infracción sancionada (que es

una simple omisión de cumplimiento), torna prácticamente inexistente la exigencia, porque bastará la constancia, certificación o boleta de deuda, expedida por el órgano fiscal competente, para que la mora se tenga por probada. En tal supuesto, quien deberá acreditar que no existe retardo (por ejemplo, por haberse efectuado el pago o haberse concedido prórroga), será el presunto infractor sancionado.

Por consiguiente, y desde el punto de vista fáctico, se produce, en realidad, una inversión del *onus probandi* vigente en materia civil.

27.7. LA MORA CULPABLE COMO PRESUPUESTO DE SU EXIGIBILIDAD.— La infracción es predominantemente objetiva, pero es necesario un mínimo de subjetividad, que es la negligencia culposa.

El hecho externo del no ingreso en término de la suma tributaria, es suficiente para que se presuma por lo menos la culpa negligente y comiencen a devengarse los intereses resarcitorios.

Sin embargo, si la culpabilidad en cualquiera de sus dos formas (dolo o culpa) se halla totalmente excluída, la infracción omisiva no es sancionable, ya que lo que se pretende es hacer pagar intereses indemnizatorios a quien no ingresa por ser negligente (culpa) o porque no desea ingresar (dolo).

En este sentido, cabe anotar la importante circunstancia de que estos principios, que en el campo del ilícito fiscal son atinentes a la subjetividad (ver Villegas, *La subjetividad de la infracción tributaria*, en "D.F.", t. XXII, p. 612), no han sufrido variante, ni por haberse asignado carácter civil resarcitorio a la sanción, ni por haberse suprimido las alusiones del antiguo texto referidas a "circunstancias excepcionales debidamente justificadas" y a su "error excusable de hecho o de derecho".

En efecto, en derecho civil rige el principio general de que la sanción de intereses moratorios sólo es procedente si media dolo (voluntariedad en la mora) o culpa (negligencia en ella). Dice Eduardo B. Busso: "El art. 622 no deroga al derecho común en lo que se refiere a la necesidad de culpa o dolo para que el deudor incurra en responsabilidad. En tal forma, no deberá intereses moratorios cuando justificare que el retardo ha sido determinado por caso fortuito o fuerza mayor" (autor cit., *Código Civil anotado*, Bs. As., 1951, t. IV, p. 299).

El régimen general a que se refiere el tratadista es el que surge de los arts. 509 y ss. del Código Civil, y requiere, como una de las condiciones indispensables para que proceda la indemnización

moratoria, que el retardo en el cumplimiento sea imputable al deudor.

La Corte Suprema nacional se expidió, al respecto, con fecha 25/2/82, en la causa "Ika Renault S.A.I.C. y F.". La empresa entregó un certificado de reintegro imputándolo al pago del impuesto a las ventas, y dio por cumplida la obligación. Posteriormente el certificado de reintegro fue observado sin explicaciones, y se intimó el pago del impuesto. La empresa cumplió con la intimación, pero se reclamó el pago de intereses resarcitorios. Dijo la Corte que dada la naturaleza resarcitoria de los intereses del art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío. Esto significa aplicación de la doctrina que consideramos válida al tratar la autonomía del derecho tributario (ver cap. VI, punto 12).

Agregó la Corte que la constitución de la mora se produce automáticamente. Ello, en cuanto al elemento formal, pero nada dice la norma respecto del elemento subjetivo —imputabilidad del retardo— que integra el concepto de aquel instituto. En tal sentido resulta aplicable a la ley tributaria la última parte del art. 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando prueba que no le es imputable (fallo publicado en rev. "Derecho Fiscal", t. XXXII, p. 528).

Tal imputabilidad se configura cuando el deudor obra, por lo menos, con culpa por negligencia, la cual consiste en "la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación y que correspondiesen a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar" (art. 512, Código Civil). Es decir, como lo ha afirmado a menudo la jurisprudencia: "La culpa consiste en no prever el resultado previsible, o, si ha sido previsto, descartarlo como improbable o imposible, actuando sin el cuidado razonable según las circunstancias del caso" (ver "L.L.", t. 111, p. 316; "J.A.", 1964-IV-224). El criterio a tener en cuenta, para evaluar si un sujeto pasivo tributario retardó el cumplimiento de su obligación, culpablemente o no, es el de los resguardos o cuidados que le eran razonablemente exigibles según la naturaleza de la obligación y la actuación concreta que debía cumplimentar. Esos resguardos deben ser juzgados con arreglo a tres órdenes de circunstancias; las relativas a las personas, al tiempo en que la obligación debe ser cumplida y al lugar de ejecución de tal obligación.

Claro que si el deudor omite sus cuidados, si no hace de su parte todo lo que la naturaleza de la obligación y esas circunstancias

(personas, tiempo, lugar) exigen, la inejecución de ella le es imputable, y debe responder por sus consecuencias. En lo referente al aspecto probatorio, es indudable que ninguna obligación de este tipo recae sobre el fisco acreedor, para quien el simple retardo implica presuntivamente mora culpable. En consecuencia, la prueba de la falta de culpa le corresponde al deudor, pues si cree estar liberado de toda responsabilidad por caso fortuito o fuerza mayor, es él quien debe probarlo.

En cuanto a causas eximentes de culpa, para que sean procedentes los intereses del art. 42 debe mediar comprensión del hecho, libertad de acción e inexistencia de un impedimento insuperable que impida obrar en la debida forma.

Así, y en cuanto al error, son oportunas las siguientes afirmaciones de Busso: "El requisito de certidumbre de la deuda, en cuanto a hacer correr intereses moratorios, debe ser referido al conocimiento que el deudor tuviera o debiera tener, sobre la existencia y legitimidad de la obligación. Si inculpablemente la ignoraba, o si de buena fe pudo considerar que tenía motivos justificados para impugnarla, no se le debe condenar al pago de intereses moratorios, pues éstos constituyen la sanción de un incumplimiento voluntario y culpable" (autor y ob. cits., t. IV, p. 300, punto 72).

Jurisprudencialmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal (Sala III), dispuso en la causa "Vendomé S.R.L." que la conducta de la contribuyente distaba de haber sido culposa, ya que en los términos del art. 512 del C. Civil, no podía imputársele falta de diligencia conforme a la naturaleza de la obligación. La empresa incurrió en un error de cálculo en el IVA, justificable por la complejidad del impuesto, detectó el error por sí misma, y, advertida la diferencia, ingresó de inmediato. Ante ello se la dispensó de los intereses resarcitorios (fallo del 9/10/78, cit. por Corti, *Anticipos impositivos*, ob. cit., p. 57). El mismo tribunal, en la causa "Esso S.A. Petrolera Argentina" estableció que no correspondía el cobro de intereses, ya que la empresa debía realizar una retención, no estando establecido oficialmente en forma clara y pormenorizada cómo se debía llevar a cabo el cálculo. Se decidió que existió una concreta dificultad interpretativa, lo que excluía que la conducta de la empresa configurase mora culpable (fallo del 6/11/79, cit. por Corti, ob. cit., p. 58).

Se han dado otras circunstancias que la jurisprudencia tributaria ha considerado como justificativas de error en el cumplimiento de

obligaciones fiscales. Tal, el caso de las normas de aplicación que sufrieron una serie de variantes ("L.L.", t. 111, p. 410), o que fueron motivo de interpretaciones contradictorias en la administración fiscal y en la jurisprudencia ("J.A.", V-385).

En lo que se refiere a la imposibilidad material por caso fortuito o fuerza mayor, se debe recordar que el caso fortuito y la fuerza mayor contemplan lo mismo en los dos aspectos correlativos: caso fortuito es lo objetivo del hecho extraordinario; fuerza mayor es lo subjetivo de la imposibilidad de prever, y, sobre todo, de evitar el caso fortuito. Los casos fortuitos o de fuerza mayor pueden ser producidos por dos grandes causas: 1) por la naturaleza; por ejemplo: los terremotos y temblores de tierra, las tempestades o inundaciones, las pestes, enfermedades, incendios, etc.; en todas estas hipótesis, el caso fortuito o de fuerza mayor se caracteriza como un accidente natural; 2) otras veces, los casos fortuitos son hechos del hombre; por ejemplo: la invasión del país por ejércitos enemigos, los impedimentos resultantes de una orden o prohibición de las autoridades públicas, el robo, etc.; para que los hechos humanos lleguen a constituír casos fortuitos o de fuerza mayor, es indispensable que tengan una fuerza de imposición tan grande que el deudor no haya podido resistirlos.

En diferentes oportunidades, la jurisprudencia argentina dispensó de sanciones por imposibilidad material (ver, por ejemplo, los casos contemplados en "L.L.", t. 82, p. 278; "Impuestos", t. 25, p. 765). En el caso "Laboratorio John Wyeth S.A.", si bien no se hizo lugar, en el caso concreto, a la pretensión de la infractora, la forma como el tribunal sentenciante desarrolló sus argumentos demuestra que si no hubiera podido hacerse el pago el día del vencimiento porque lo impidió una huelga de empleados de la D.G.I., la eximición por imposibilidad material habría sido acogida (la falta de éxito del infractor, en el caso concreto, se debió a que ese día habían atendido al público los empleados jerarquizados de la repartición; ver el caso en "Impuestos", t. 28, p. 441).

27.8. LOS INTERESES RESARCITORIOS Y LA LEY DE CONVERTIBILIDAD.— La resolución de la Subsecretaría de Finanzas Públicas 25/91 ("B.O.", 9/4/91), dictada a raíz de la ley 23.928, de convertibilidad del austral, ha establecido las siguientes tasas de interés: 7% mensual para intereses resarcitorios, 10,5% mensual para intereses punitorios y 3,5% de intereses para repeticiones y devoluciones.

Esto significa que para la cancelación de obligaciones cuyos vencimientos hubieran operado hasta el 1 de abril de 1991 (incluso deudas en curso de discusión administrativa o ante el Tribunal Fiscal de la Nación o Poder Judicial), se debe aplicar por el período anterior los regímenes vigentes a dicha fecha.

Refiriéndonos concretamente a los intereses resarcitorios del 7% mensual, vemos que significan un interés anual del 84%, sobre moneda estadounidense (art. 1, ley 23.928), mientras que la propia Ley de Convertibilidad admite solamente un ajuste del 12% anual en dicha moneda (art. 9, ley cit.).

Conforme a lo que antes hemos visto (punto 27.3), ha sido motivo de discusión doctrinaria y jurisprudencial la naturaleza jurídica de los intereses del art. 42 de la ley 11.683. Dimos cuenta de nuestra posición según la cual dicho instituto, conforme a la redacción actual del dispositivo, tenía un carácter civil de tipo indemnizatorio y no constituía una pena.

Pero para que esto sea así, el interés debe ser moderado y compatible con los del mercado. El hecho de que la moneda local pase a mantener equivalencia con la extranjera (dólar estadounidense) lleva a que los intereses a tener en cuenta deben ser los de tipo internacional. Desde este aspecto, no cabe duda de que un interés del 84% anual sobre moneda dura es notoriamente desmesurado y excede largamente lo que puede ser considerado un mero resarcimiento. Giuliani Fonrouge y Navarrine sostienen que para que pueda mantener su carácter resarcitorio el interés debe permanecer en cifras moderadas, ya que de lo contrario el nombre que le dé el legislador no servirá para calificar la naturaleza jurídica, pues, como ha dicho la Corte, las instituciones tienen el carácter que resulta de su naturaleza esencial y no de la observación de meros formalismos (autores citados, *Procedimiento tributario*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1981, 2a. edición, p. 216).

Esto coincide con algo que ya sostuvimos hace algunos años. El fin del interés resarcitorio es el de reparar sin causar nuevas lesiones. Eso diferencia a la sanción compensatoria con la penal o represiva. Mientras la primera tiene por contenido una idea de restablecimiento o equivalencia dentro del orden externo, las segundas contienen algo más, y ese exceso es precisamente el que las caracteriza.

En efecto, las penas pecuniarias (multas) constituyen un plus con respecto al restablecimiento del *statu quo ante*, privando al infractor no sólo del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino también de algo suplementario que recae sobre otros bienes jurídicos (Villegas, *Derecho*

penal tributario, Ediciones Lerner, Córdoba, 1965, ps. 158 y 159).

En definitiva, intereses y multas se diferencian por el *quantum*. Cuando éste excede la necesidad de restablecimiento de equilibrio, pasa a ser una pena de multa, ante lo cual deviene ilegítima su concurrencia con la otra multa que para la misma conducta tiene prevista la ley 11.683 en su art. 45 (*non bis in idem*).

Por otra parte, la aplicación de esta pena puede resultar inconstitucional en la medida en que no se respete estrictamente los preceptos constitucionales sobre la defensa en juicio penal (art. 18, C.N.).

Ello sin perjuicio del restante agravio de inconstitucionalidad por el carácter confiscatorio de las tasas en razón de su fijación exorbitante en relación a las tasas de mercado (conf. Humberto Bertazza, *Aspectos tributarios de la Ley de Convertibilidad del Austral*, trabajo publicado en "Errepar", Doctrina Tributaria, nº 135, julio 1991, ps. 277 y ss., especialmente p. 284).

28. LA INDEXACIÓN TRIBUTARIA. NOCIÓN. — La actualización monetaria (conocida con el nombre de "indexación", quizá gramaticalmente incorrecto pero que adoptamos por su uso generalizado) es *la operación jurídico-aritmética de calcular, en un momento dado, el número de unidades monetarias que corresponde a una obligación dineraria anterior, en forma tal de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación, equivalencia, ésta, destruída por la inflación.*

En materia tributaria, la indexación significa que las sumas derivadas de tributos, sanciones no penales (intereses) y penalidades (multas) que sean legítimamente adeudados y que no se paguen en término, deben sufrir un incremento por devaluación monetaria. El incremento "se integra" con la suma originalmente debida. El mismo procedimiento se emplea en casos de repetición tributaria.

Dado que la principal suma objeto de indexación es la que surge de la obligación tributaria sustancial (la prestación "tributo") incluímos el tema dentro del derecho tributario material.

Uno de los efectos más nocivos de la inflación es el de perjudicar a los acreedores de sumas de dinero, quienes ven disminuída su acreencia ante el simple paso del tiempo. Esto sucede porque si bien la deuda es cancelada a su vencimiento con una cantidad cuya cifra nominal coincide con la adeudada, tal cancelación no refleja una realidad económica si durante el lapso en que se mantuvo la deuda

la inflación deterioró el valor de su monto. Sucede entonces que entre las dos fechas: la de nacimiento de la deuda y la de su pago, el patrón de medida (la moneda) es formalmente idéntico (en cuanto está formado por la misma cantidad de unidades), pero intrínsecamente distinto (por cuanto varió lo representado por el valor escritural).

Una de las formas de atenuar los efectos negativos de la inflación en ciertos rubros (por ejemplo, en el campo del ahorro o el del crédito dinerario) es la llamada "indexación", que consiste en la revaluación del dinero mediante pautas indirectas acerca de las oscilaciones de su poder adquisitivo logradas mediante ciertos índices oficiales (como, por ejemplo, el de variación de precios mayoristas).

En nuestro país, castigado por una inflación de hace décadas, se resolvió adoptar el sistema de revaluaciones de dinero para mantener a valor constante las deudas de los administrados respecto del fisco, así como las deudas que el fisco podía tener con los administrados. Tal fue el objetivo de la ley 21.281 (incorporada como capítulo XV del título I de la ley 11.683), según cuyo mensaje se proponía un conjunto de medidas destinado a evitar que "el trascurso del tiempo disminuya las consecuencias del riesgo del incumplimiento". Así, se creó un régimen de "ajuste" a valores constantes para tributos y sanciones que no se pagasen a su vencimiento, de manera tal que el paso del tiempo no afectase "la real magnitud de la deuda impositiva". A su vez, por razones de equidad, se previó la simultánea y paralela aplicación del sistema en favor de los administrados en sus reclamos repetitivos.

Según el art. 115, primer dispositivo incorporado por la ley 21.281, y objeto de sucesivas posteriores reformas, se estableció un régimen de actualización en favor del Estado, Administración central o descentralizada, y de los créditos en favor de los particulares emergentes de impuestos, tasas, contribuciones y multas.

Se decidió una delegación a la Secretaría de Hacienda de todo lo atinente a la competencia y de todo lo no especificado en la ley, en especial lo referente a plazos, cómputo e índice aplicable. Esta autorización excesivamente lata dio motivo a abusos por parte del fisco, como el concretado mediante la desafortunada resolución 10/88, del 29 de enero de 1988, mediante la cual se pretendió impropiamente actualizar no por los índices normales que para ese efecto elabora el Instituto de Estadística y Censos (INDEC), sino mediante un supuesto índice extraído de intereses bancarios de tipo financiero. Esto trasformó a la actualización en una sanción más, ante lo arbitrario y desorbitante, convirtiéndose en una confiscación (conf.

con esta crítica, Juan Oklander, *Nuevo régimen de actualización de deudas fiscales*, en "La Información", t. LVII, p. 722; Juan Carlos Meca, *Actualización de deudas fiscales*, en "Ámbito Financiero" del 19/5/88; Ernesto Grun, *Nuevas normas sobre actualización y derecho penal tributario*, en "La Información", t. LIX, p. 233; Rubén Asorey, *Notas sobre inflación y tributación en América Latina*, en "Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. nº 16 de junio de 1989, p. 69).

Este defecto de vincular lo que es actualización con intereses financieros de tipo bancario, fue incorporado a la propia ley, en el párrafo 3º del art. 115, según el cual los parámetros de actualización de créditos en favor del Estado deben asegurar que la compensación total que reciba el Estado, integrada por intereses resarcitorios y actualización, no resulte inferior a la tasa de interés activo general utilizada por el Banco Nación, incrementada en dos puntos mensuales, sin perjuicio de los intereses punitorios.

Esta norma no tenía razón de ser, ya que como se verá al analizar la naturaleza jurídica de la indexación, ella no es otra cosa que una nueva expresión numérica de la prestación original, y su monto será el que deba ser según los índices normales para medir la depreciación del signo monetario, sin que nada tengan que ver las tasas de intereses financieros activos que permitan los manejos bancarios según las oscilaciones del mercado específico. Esta norma, no puede prosperar en la jurisprudencia, a menos que se cambie el criterio sobre lo que realmente significa la indexación, y se reconozca legislativamente que su misión es la de castigar, ante lo cual se convierte en una sanción, dejando de constituír una reexpresión del signo monetario envilecido.

Ello, con más razón si se advierte que la indexación en favor del contribuyente se seguía expresando por el nivel de precios mayoristas elaborado por el INDEC, y sin que lo protegiese ninguna garantía de que su crédito no resulte inferior a ciertos intereses financieros, incluso incrementados en dos puntos.

28.1. LA DESINDEXACIÓN POR LEY DE CONVERTIBILIDAD.— Este sistema indexatorio de la ley 11.683 fue derogado por la ley 23.928, llamada "Ley de Convertibilidad del Austral" (sancionada y promulgada el 27/3/91; publicada en "B.O." el 28/3/91), cuyo art. 10 dispone lo siguiente:

> "Deróganse, con efecto a partir del 1 del mes de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios,

actualización monetaria [...] o cualquiera otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas [...]. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria [...] de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de australes que corresponda pagar, sino hasta el día 1 de abril de 1991 [...]".

Aun sin resultar de aplicación tan específica, el art. 7 reafirma que en ningún caso se admitirá la actualización monetaria, cualquiera que sea su causa, haya o no mora del deudor, con posterioridad al 1 de abril de 1991. A su vez, el art. 8 establece que los mecanismos de actualización monetaria dispuestos en sentencias judiciales se aplican exclusivamente hasta la indicada fecha del 1 de abril de 1991, no devengándose nuevos ajustes con posterioridad a ese momento.

28.1.1. ALCANCE DE LA DESINDEXACIÓN.— Conforme al texto literal del art. 10, la derogación de toda forma de indexación alcanza expresamente a los "impuestos", independientemente y sin perjuicio de que la desindexación se aplica también a las deudas en general.

Si el legislador hubiera deseado que la desindexación se aplicara a las deudas impositivas, no hubiera sido necesaria la alusión expresa a los impuestos. Así lo sostiene acertadamente Oklander (Juan Oklander, *Desindexación y desagio*, en rev. "La Información", nº 737, mayo 1991, t. LXIII, ps. 793 y ss., en especial p. 803).

Por tanto, y como sostiene el autor citado, la norma parece significar que al margen de la desindexación de las deudas impositivas que participan del doble carácter de ser *impuestos*, pero también constituír *deudas*, se quiso ir más allá. Precisamente la inclusión del vocablo "impuestos" junto al de "deudas", solamente encontraría justificación si se interpretara que la desindexación abarca también otros aspectos emergentes de la relación tributaria distintos de la obligación tributaria propiamente dicha.

Al respecto pensamos que se ha querido comprender en el cese de indexación no sólo al capítulo XV de la ley 11.683, referido a la deuda tributaria en mora, sino también a todos los mecanismos de actualización, aunque no se trate estrictamente de deudas tributarias no abonadas a su vencimiento, es decir, en mora. Ello porque estos mecanismos también se originarían en "impuestos".

Coincidentemente con este criterio, Gutman sostiene que en la Ley de Convertibilidad hay derogaciones explícitas o implícitas

referidas a la normativa tributaria (ver Raúl Gutman, *Algunos aspectos jurídico-tributarios de la Ley de Convertibilidad Monetaria*, en rev. "La Información", nº 738, junio 1991, t. LXIII, ps. 969 y ss., especialmente p. 973).

En consecuencia, quedan derogados explícitamente:

a) el art. 28, última parte, de la ley 11.683, en cuanto a actualización de anticipos;

b) el art. 34 de la ley 11.683, en cuanto dispone la actualización de ciertos impuestos no vencidos, precisamente hasta la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada;

c) el art. 38, penúltimo párrafo, en cuanto a actualización al exigir la D.G.I. el pago provisorio de impuestos vencidos;

d) los arts. IV y VII del nuevo capítulo agregado a continuación del capítulo XIII, por ley 23.905, capítulo éste referido al régimen de fiscalización para determinados contribuyentes.

Como derogaciones implícitas están todas las contenidas en las leyes tributarias de fondo (ganancias, IVA, capitales, activos) en la medida en que ellas jueguen en los balances fiscales.

Por último, y según Gutman, el tema tiene incidencia en la Ley Penal Tributaria, en la medida en que los arts. 2 y 3 de dicho ordenamiento contemplan una actualización de monto a los fines de la configuración de los delitos allí previstos.

28.1.2. MOMENTO DE LA DESINDEXACIÓN.— La expresión contenida en el art. 10, según la cual la derogación de las indexaciones tiene efectos a partir del 1 de abril de 1991, ha provocado dudas en cuanto a si se debe entender incluído o excluído el propio día 1/4/91 en la desindexación obligatoria. La cuestión no es meramente teórica, sino que tiene importancia económica, puesto que un día puede acarrear en algunos supuestos la no aplicación del índice de precios de un mes (febrero de 1991).

Coincidimos con Oklander en cuanto a que no obstante el hecho de que la norma del art. 10 no aparece como suficientemente clara, las dudas se desvanecen si se examina las otras disposiciones del título II de la Ley de Convertibilidad, y especialmente los arts. 7 y 8. En función de estos dispositivos, parece evidente que las indexaciones se aplican hasta el día 1 de abril de 1991 inclusive. La desindexación rige a partir, pero con posterioridad al 1 de abril de 1991 (autor y ob. cits., p. 804), o sea desde el 2 de abril inclusive.

Concuerdan con esta interpretación el decreto 529/91, reglamentario de dicha ley, en su art. 1, y la resolución 25/91 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, en su art. 4.

Consecuentemente, tratándose de *indexaciones* de deudas impositivas sometidas al régimen de la resolución S.S.F.P. 36/90 (ver rev. "La Información", t. LXII, p. 283) cuyos vencimientos se hubieran operado hasta el 28/2/91, se debe proceder del siguiente modo.

a) *indexar* el importe original de la deuda en función de la variación de los índices de la serie Precios al por Mayor Nivel General (P.M.N.G.) desde el mes de origen hasta el mes de febrero inclusive;

b) *indexar* el importe resultante del cálculo anterior en función de la variación de los índices financieros del decreto 435/90 desde el 28/2/91 hasta el 1/4/91, inclusive.

Por último, para los vencimientos que se produzcan a partir del 1/4/91, inclusive, la deuda deja de estar sometida a *indexación* (conf. autor y ob. cits. p. 805).

28.2. EL RÉGIMEN INDEXATORIO DE LA LEY 11.683.— Dado que el régimen indexatorio de la ley 11.683 mantiene su vigencia para las obligaciones anteriores al 1/4/91, hemos creído conveniente mantener su consideración, no obstante su derogación a partir de dicha fecha.

28.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.— Están comprendidos en el régimen indexatorio los tributos regidos por la ley 11.683, los tributos regidos por otras leyes, los tributos (inclusive municipales) de aplicación en jurisdicción nacional (Capital Federal, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur), así como los "anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones" correspondientes a estos tributos. También quedan sometidas al régimen las multas aplicadas con motivo de los mencionados tributos, y asimismo los montos por dichos tributos que "los particulares repitieren, solicitaren devolución o compensaren". Se aclara que el régimen es de aplicación general en el ámbito prefijado, sustituyendo regímenes propios que pudiesen existir para algunos de estos tributos, y la actualización (o sea, la "revaluación", "corrección" o "ajuste" monetario) corresponde sin perjuicio de intereses o recargos moratorios, intereses punitorios, demás accesorios y multas que aquéllos prevean (art. 116, ley 11.683).

De esta última regulación se desprende que la creación del sistema de ajuste de moneda no reemplaza ni deroga al régimen sancionatorio que para los ilícitos fiscales tiene establecido la ley 11.683 y otras leyes que prevean sanciones específicas.

28.4. MECÁNICA DE LA INDEXACIÓN.— Según la ley (art. 117), si los montos tributarios se ingresan con posterioridad a la fecha fijada por los respectivos vencimientos, la deuda resultante se actualiza por el lapso trascurrido desde dicha fecha, y hasta aquella en que se efectúa el pago.

La obligación de pagar los montos tributarios con más su actualización, surge automáticamente, y sin necesidad de interpelación alguna, subsistiendo la obligación aun si el ente acreedor recibe el pago de la deuda originaria y no hace expresa reserva en cuanto al importe de actualización. La obligación de pagar, en concepto de tributo adeudado, su importe con más el incremento derivado del reajuste monetario, perdura mientras no se haya operado la prescripción para el cobro del tributo. Si se pagare el monto originario del tributo sin el "plus" resultante del ajuste, esta última suma (el importe del acrecentamiento) pasaría a ser, a su vez, objeto de actualización según el régimen general y en la misma forma que sucede para los tributos (art. 120).

Si un tributo tiene previsto el régimen de retención, percepción, anticipo o cualquier pago que opere "a cuenta" del tributo, y esos pagos a cuenta no se hacen en el momento oportuno, pasan a sufrir "actualización monetaria". Si ese monto acrecentado es pagado antes del vencimiento del tributo, el importe del acrecentamiento no constituye crédito en favor del pagador contra el importe del tributo, es decir que se tiene como "pagado a cuenta" únicamente el monto de lo que debió retenerse, percibirse o anticiparse, pero no su incremento por corrección monetaria. Si sucediere, en cambio, que no obstante haberse hecho pagos a cuenta, el tributo en definitiva no resultara adeudado, los montos de incremento de los pagos a cuenta sí constituyen crédito en contra del fisco. Por otra parte, si al momento de pagarse el tributo, no es también pagado el monto de actualización de los importes sujetos a pagos "a cuenta", estos últimos quedarán sujetos al régimen general de actualización (art. 121).

También es aplicable el ajuste monetario en caso de prórrogas y hasta el ingreso total de los saldos adeudados (art. 122).

28.5. SANCIONES.— La ley considera multas actualizables a aquellas que hayan quedado firmes y correspondan a infracciones posteriores a la publicación de la ley (art. 119). En caso de multas recurridas, y si queda firma la sanción, corresponde la actualización, conside-

rando como vencimiento el fijado en la resolución administrativa que la hubiera aplicado. El cómputo se hará así, aun cuando la apelación de la multa integre la del impuesto, y en la proporción en que éste fuera confirmado (art. 119). A los efectos de su cálculo, debe tomarse la suma del tributo monetariamente revaluada conforme al régimen de la ley, y de la misma forma se procede para el cálculo de los intereses del art. 55 de la ley 11.683 (art. 123).

28.6. NO RETROACTIVIDAD DEL RÉGIMEN.— Las obligaciones correspondientes a tributos, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta en general, quedan comprendidas dentro del régimen de actualización si su vencimiento se produce con posterioridad a la fecha de publicación de la ley (7 de abril de 1976). Para el caso de vencimientos operados con anterioridad a dicha fecha, corresponde aplicar la actualización monetaria, pero solamente desde la mencionada fecha de publicación (art. 128). Es decir, que si bien entran en el régimen deudas impagas surgidas con anterioridad a su puesta en vigencia, en ningún caso el ajuste monetario se aplica a lapsos anteriores a esa fecha de puesta en vigencia.

28.7. EMBARGO.— Conforme a la disposición pertinente de la ley en examen, si la Dirección General Impositiva solicita embargo preventivo por la cantidad que presumiblemente adeuden los sujetos pasivos, podrá incluír en dicha cantidad la actualización presuntiva correspondiente a ella, sin perjuicio de la determinación posterior del impuesto y de la actualización adeudada (art. 124). Esta autorización se fundamenta en que el embargo preventivo es una facultad expresamente concedida por el art. 109 de la ley 11.683 a la D.G.I., con respecto a la cantidad que "presumiblemente adeuden los sujetos pasivos", y dado que el incremento derivado de la actualización integra el crédito del fisco.

28.8. RECLAMO ADMINISTRATIVO.— Contra las intimaciones administrativas de ingreso del monto de actualización procede el reclamo administrativo, que se resuelve sin sustanciación, debiendo estar limitado a aspectos relativos a su liquidación y sin incluír cuestiones referidas a la procedencia del gravamen. Si se incluyen tales cuestiones, son aplicables las disposiciones de la ley 11.683 que reglamentan tal impugnación, tanto en cuanto al gravamen, como en cuanto a la actualización (art. 125).

Conforme a esta regulación, el reclamo queda reducido a discutir posibles errores matemáticos en el cálculo del monto de actualización, a discrepancias sobre el lapso durante el cual se aplicó el ajuste, o a impugnaciones originadas en una incorrecta aplicación de los índices de actualización. Pero si el reclamo comprende impugnación al tributo, rige, tanto para su monto originario como para el *resultante de la corrección monetaria*, el procedimiento general impugnativo de la ley 11.683 (art. 78).

28.9. REPETICIÓN.— Dispone la ley que también serán actualizados los montos por los cuales los sujetos activos de la relación jurídica de repetición tributaria solicitaren restitución, reintegro o se compensaren (art. 129). En tales casos, los montos se actualizan desde la fecha de interposición del pedido de restitución, del reclamo administrativo, de la demanda judicial o del pedido de reintegro o compensación, según corresponda. Si los procedimientos repetitivos fuesen iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley, el ajuste monetario comenzará a correr desde el día de la publicación. En cuanto a la cesación de funcionamiento del mecanismo de ajuste monetario, ella se produce al momento de efectivizarse la devolución o compensación, según el caso.

28.10. NATURALEZA JURÍDICA DEL INCREMENTO DERIVADO DE LA INDEXACIÓN.— Según se ha visto, la actualización monetaria, tal como fue legislado su régimen, significó sustraer al acreedor (el Estado si se trata de tributos o sanciones, y el particular si se trata de repeticiones) *de los efectos nocivos de la inflación mediante una técnica específica*, cuyo funcionamiento depende de que el crédito dinerario hubiera resultado disminuído por desvalorización de la moneda.

Se intentó llegar a la misma cantidad que se adeudaba al momento del vencimiento, pero a valor constante, para que el hecho de pagar con atraso no se tradujera en el injusto beneficio de pagar menos de lo que se debería haber pagado.

La actualización monetaria en los ítems en que la ley 11.683 incluye, tiene la misma finalidad que en cuanto a otros institutos en que se aplica indexación (por ejemplo, en ciertos depósitos bancarios o en la deuda pública pagadera en "valores ajustables"). Se desea colocar en términos actuales y reales los montos dinerarios que tenían determinado poder de compra al momento de nacer la deuda o el crédito estatal, de modo tal que, aun recibiéndose tardíamente la suma adeudada, sea posible efectuar las mismas

adquisiciones que si se hubiera recibido tempestivamente el valor original. De esa forma se iguala a quien paga a tiempo con quien no lo hace, terminando con la injusta ventaja que la inflación proporcionaba a este último.

De lo expresado se desprende que la analizada "actualización monetaria" no fue legislada como penalidad. Al contrario, tanto la existencia misma, como la cuantía del incremento por indexación, dependen, no de circunstancias relacionadas con la conducta ilícita (omisiva o fraudulenta) del deudor, sino de algo ajeno a él, como es la marcha, estabilizada o no, de la economía nacional. Es decir que si bien la actualización monetaria se originaba en algunos casos, al igual que la penalidad, en un incumplimiento del deudor, estaba siempre condicionada a la circunstancia futura e incierta de que hubiera depreciación monetaria.

Por otra parte, mientras la pena es la consecuencia que el derecho tiene prevista ante el incumplimiento de un mandato normativo, la actualización monetaria podía aplicarse aun cuando no hubiera violación alguna; por ejemplo, cuando se actualizaba obligaciones aun no vencidas (art. 34).

En consecuencia, y como reiteradamente ha señalado la jurisprudencia (ver, entre otros, Cámaras Nacionales Civiles en pleno, caso "Iturraspe", en "E.D.", nº 3927 (21/4/76); Cámaras Nacionales del Trabajo en pleno, caso "Tedesco", en "La Ley", nº 196 (11/10/76); Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, caso "Mancini", fallo del 10/8/76), la actualización de crédito no responde a motivos resarcitorios ni punitivos, ya que no implica un beneficio para el acreedor, ni una lesión a los derechos del deudor; al establecer la ley que el pagador satisfaga el crédito actualizado, sólo se procura que cumpla con una prestación de igual valor a la que realmente debía.

Es decir que cuando se "indexa" un monto, el reajuste no hace otra cosa que otorgar al acreedor el mismo valor que le era adeudado en el momento que nació su crédito. De lo dicho, se desprende que el incremento derivado de la operación de actualización monetaria pasa a integrar un monto único y homogéneo con el monto dinerario primitivamente debido, sustituyendo este nuevo monto al objeto original de la obligación.

En materia tributaria, el incremento indexatorio integra una suma unitaria con el tributo, sanción o penalidad pecuniaria que fueron objeto de actualización (o con la suma objeto de repetición), y el número de unidades monetarias resultantes reemplaza al monto original.

La consecuencia jurídica de lo antedicho no carece de importancia, y es la siguiente: el incremento indexatorio queda sujeto al mismo régimen jurídico a que está sometido el instituto con el cual ese incremento se integra (tributo, interés, multa, anticipo de tributo, etc.)

La reforma introducida por ley 23.314 al art. 115 de la ley 11.683, corrobora este criterio, puesto que según el mencionado dispositivo, "el monto por actualización de los créditos que resulte de la diferencia entre su valor actualizado y su valor original, participará de la misma naturaleza del crédito a que corresponda" (art. 115, *in fine*, ley 11.683).

Frente a este criterio incluso legislativo, entendió alguna doctrina que la actualización es un accesorio de la presentación principal, y no goza de la misma naturaleza de lo actualizado (así, Arístides Corti, *La actualización por mora en el pago del impuesto no es impuesto*, "La Información", t. 50, p. 863; *Anticipos impositivos*, Bs. As., 1985, p. 53). La conclusión de ello era que la mora imputable al fisco es causa suficiente para detener la actualización de los tributos. Otros autores, al contrario, sostuvieron que la actualización tenía la misma naturaleza de la deuda que actualizaba (Rubén Asorey, *Anticipos impositivos*, en la revista "Impuestos", t. XXXVIII-B, p. 903; *Notas sobre inflación y tributación en América Latina*, en "Rev. del Inst. Peruano de Derecho Tributario", nº 16 de junio de 1989, p. 66). La Corte Suprema de la Nación, en distintos asuntos sobre el tema, se fue inclinando por el criterio de que la actualización no es un accesorio de la prestación principal, sino una nueva expresión numérica de la prestación original. No obstante, este criterio no fue óbice para atender las cuestiones relativas a la mora de las partes. En efecto, la Corte entendió que tanto para el caso de los intereses (causa "Ika Renault", en "Fallos", 304-203), como para el caso de la actualización (causa "SAFRA", en rev. "Derecho Fiscal", t. XLIII) corresponde eximir al deudor de tales conceptos, si se prueba que las responsabilidades en la mora no le son imputables. Sostuvo la Corte que, "ante la falta de toda previsión en el ordenamiento tributario acerca del carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, en especial para establecer el contenido del elemento subjetivo-imputabilidad en el retardo que integra también el concepto de este instituto jurídico".

No cabe duda de que la eliminación del mecanismo indexatorio de la ley 11.683 por la ley 23.928, de convertibilidad, es en principio un aporte positivo para la simplificacion del sistema tributario y para

terminar con las múltiples discusiones que ocasionaba el régimen, últimamente muy distorsionado por las razones que se explicaron precedentemente (ver, *supra*, punto 28.2).

Sin embargo, la subsistencia de la desindexación depende de que se gane la lucha contra la inflación, puesto que de seguir incrementándose los precios por encima de la inflación internacional, se seguirá envileciendo el valor de la moneda, y ello deberá ser reflejado de algún modo. Es desaconsejable, peligroso, y puede incluso ser inconstitucional, que tal deterioro pretenda ser reflejado en intereses desmesurados como los que ya ha empezado a aplicar la resolución 25/91, de la S. F. P. (ver punto 27.8). Ello porque en la práctica significa regresar al ilegítimo camino que ya criticamos, consistente en sustituír lo que debe ser el mantenimiento del valor de la moneda por pretendidos intereses, que por su desmesura no son tales, sino verdaderas penas pecuniarias que pueden ser incluso de mayor entidad económica que el verdadero incremento de precios.

Si lamentablemente la inflación no pudiera ser llevada a cifras internacionalmente razonables, es preferible la indexación por índices de variaciones de precios que al menos proporciona pautas controlables de ajuste en lugar de dejar ello librado a la discrecionalidad del administrador.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO IX

AFTALIÓN, Enrique: *Tratado de derecho penal especial*, t. 2, ps. 383 y ss.

ALESSI-STAMMATI: *Istituzioni di diritto tributario*, cit.

ALTAMIRA GIGENA, Julio: *Responsabilidad del Estado*, Bs. As., 1973, p. 153.

ALTERINI, Atilio: *Lesión al crédito y responsabilidad del Estado*, Bs. As., 1990, p. 63.

ALLORIO, Enrico: *Diritto processuale tributario*, Turín, 1969.

AMORÓS, Narciso: *Derecho tributario*, cit.

ANDORNO, Luis: *La responsabilidad del Estado por actividad lícita lesiva*, en *Responsabilidad por daños*, Bs. As., 1990, p. 89.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.

ARAÚJO FALÇÃO, Amilcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, cit.

ARGAÑARÁS, Manuel: *La prescripción extintiva*, Buenos Aires, 1966.

ASOREY, Rubén: *Notas sobre inflación y tributación en América Latina*, en "Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. nº 16 de junio de 1989, p. 69.

— *Anticipos impositivos*, en revista "Impuestos", t. XXXVIII-B, p. 903.
ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, San Pablo, 1969.
— *Hipótese de incidencia tributária*, cit.
BALEEIRO, Aliomar: *Direito tributário brasileiro*, cit.
BECKER, Alfredo Augusto: *Teoría geral do direito tributário*, cit.
BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, cit.
BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, cit.
BLANCO RAMOS, Ignacio: *Derecho tributario*, León, 1972.
BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, en *Tratado de finanzas*, de Gerloff-Neumark, t. I, p. 111.
— *Sistema di diritto delle imposte*, Milán, 1954.
BOBBIO, Norberto: *Teoría della scienza giuridica*, Turin, 1950.
BRINGAS, Leónidas: *Causa jurídica de los tributos*, en *Omeba*, t. II, p. 902.
BUSSO, Eduardo B.: *Código Civil anotado*, Bs. As., 1951, t. IV, p. 299.
CARDOZO DA COSTA, José Manuel: *Curso de direito fiscal*, Coimbra, 1970.
CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, cit.
CIRNE LIMA, Ruy: *Principios de derecho administrativo*, Porto Alegre, 1954.
COCIVERA, Benedetto: *Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero", 1960, p. 9.
— *Note sull'accertamento tributario*, en "Giurisprudenza delle imposte", 1958, ps. 189 y ss.
— *Principî di diritto tributario*, cit.
CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, cit.
CORTI, Arístides: *Anticipos impositivos*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1981.
— *La actualización por mora en el pago del impuesto no es impuesto*, en "La Información", t. 50, p. 863.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
DE LA GARZA, Sergio: *Derecho financiero mexicano*, cit.
ENGISH, Karl: *Introdução ao pensamento jurídico*, Lisboa, 1964.
FLORES ZAVALA, Ernesto: *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, cit.
GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Estudios financieros*, Buenos Aires, 1966
GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo: *Introducción al estudio del derecho*, Méjico, 1971.
— *Lógica del juicio jurídico*, Méjico, 1955.
GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.
— *I concetti fondamentali di diritto tributario*, cit.
GIARDINO, Cléber: *Relação jurídica tributária e o aspecto pessoal que a integra*, en "Revista de Direito Publico", nº 25, San Pablo.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GIULIANI FONROUGE y Bello: *Procedimiento impositivo*, Buenos Aires, 1963.
GIULIANI FONROUGE - NAVARRINE: *Procedimiento tributario*, cit.
— *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, cit.
GOMES DE SOUSA, Rubens: *Compendio de legislación tributaria*, 3ª ed., Río de Janeiro, 1960.
GORDILLO, Agustín: *Tratado de derecho administrativo*, cit.
— *Derecho administrativo de la economía*, Bs. As., 1967, p. 316.
GRECO, Marco Aurelio: *Norma jurídica tributária*, San Pablo, 1974.
GRUN, Ernesto: *Nuevas normas sobre actualización y derecho penal tributario*, en "La Información", t. LIX, p. 233.

GUASTAVINO, Elías: *Indemnizaciones por la actividad lícita lesiva del Estado*, en "E.D.", 118-190.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, cit.

INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, cit.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *El hecho imponible*, cit.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

JÁUREGUI, Román: *La obligación tributaria como función administrativa*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 270.

JÈZE, Gaston: *Le fait générateur de l'impôt*, en "Revue de Droit Public et de la Science Politique", 1944, p. 158.

LANZIANO, Washington: *Teoría general de la exención tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1979.

LINARES QUINTANA, Segundo: *La responsabilidad del Estado legislador*, en "L. L", t. 36, p. 1038.

MAFFEZZONI, Federico: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milán, 1969.

MARIENHOFF, Miguel: *Tratado de derecho administrativo*, Buenos Aires, 1970 (tomo I).

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, cit.

MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, cit.

— *Estudios de derecho fiscal*, cit.

MECA, Juan Carlos: *Actualización de deudas fiscales*, en "Ámbito Financiero" de fecha 19/5/88.

MEHL, Lucien: *Elementos de ciencia fiscal*, cit.

MICHELI, Gian Antonio: *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, cit.

— *Corso di diritto tributario*, cit.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro: *Derecho tributario moderno*, t. I, vol. 1, *Derecho tributario material*, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

MORELLO, Augusto: *Compensación del Estado por daños originados en su accionar lícito*, en "E.D.", 120-887.

MOSSET ITURRASPE, Jorge: *Indemnización del daño por el Estado. Sacrificio de los derechos patrimoniales como consecuencia de actos lícitos*, en "L.L.", 1979-C, p. 219.

NAVARRINE, Susana C.: *Presunción de incrementos patrimoniales injustificados. "Paraísos fiscales"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1990.

NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O.: *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

OKLANDER, Juan: *Nuevo régimen de actualización de deudas fiscales*, en "La Información", t. LVII, p. 722.

PAES DE BARROS LEALES, L. G.: *Obrigação tributária*, San Pablo, 1971.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, Madrid, 1938.

— *Las ficciones en el derecho tributario*, cit.

PERULLES, Juan José: *Manual de derecho fiscal*, Barcelona, 1961.

POSADAS BELGRANO: *Derecho tributario*, cit.

PUGLIESE, Mario: *Istituzioni di diritto finanziario*, cit.

— *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, en "Rivista Italiana per le Scienze Economiche", 1935, p. 324.

ROSEMBUJ, Tulio Raúl: *El hecho de contribuir*, Ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975.

ROTONDI, Aster: *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padua, 1950.

SACCONE, Mario Augusto: *Código fiscal anotado y ley impositiva anual de Santa Fe*, Rosario, 1972.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y derecho*, especialmente t. IV.

— *Los sujetos de la obligación tributaria*, en *Temas tributarios*, Buenos Aires, 1968, p. 347.

— *Lecciones de derecho financiero*, cit.

SAYAGUÉS LASO, E.: *Responsabilidad del Estado por acto legislativo*, en "J.A.", 1949-I, p. 54, sección Doctrina.

SCHMÖLDERS, Günter: *Teoría general del impuesto*, cit.

SHAW, José Luis: *La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal*, "Rev. de Direito Tributário", nº 31, San Pablo, Brasil, 1983.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Ed. Almedina, Coimbra, 1983.

SOUTO MAIOR BORGES, José: *Isenções tributárias*, Recife, 1969.

TARANTINO, Jacinto R.: *Efectos de la quiebra en el derecho tributario argentino*, Córdoba.

TESORO, Giorgio: *Principi di diritto tributario*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, cit.

— *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código tributario de la República Oriental del Uruguay*, cit.

VANONI, Ezio: *Opere giuridiche*, Milán, 1961.

VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fernando: *Configuración jurídica de la obligación tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1957, p. 71.

— *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 60, ps. 923 y ss.

— *Consideraciones sobre el hecho imponible*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1960, p. 559.

VILLEGAS, Héctor B.: *Los agentes de retención en el derecho tributario argentino*, obra vencedora en el concurso celebrado en conmemoración del 40º aniversario de la revista "La Información", en dicha revista, t. 24, p. 681.

— *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.

— *Régimen jurídico de los intereses resarcitorios del art. 42 de la ley 11.683*, en "L.I.", t. 29, p. 421.

— *La subjetividad de la infracción tributaria*, en "D.F.", t. XXII, p. 612.

Capítulo X

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

1. Noción general. — El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar (*"accertare"*) si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y —en su caso— cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir.

Esa inseparabilidad es la misma de *todo derecho sustantivo* que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un *derecho adjetivo* que proporcione las reglas de aplicación.

Efectuemos entonces el debido deslinde: el derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad. Es decir, el derecho tributario material se ocupa —entre otras cosas— nada menos que de *la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona.*

Pero —claro está— no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Esas previsiones son sólo normas "actuables" cuya operatividad necesita de normas "actuantes".

Es entonces cuando surge el derecho tributario formal, porque tal sector normativo contiene las regulaciones en que se puntualiza concreta y detalladamente cuáles son las vías de acción que el organismo fiscal (brazo ejecutor de la norma) debe seguir para corporizar las previsiones generatrices abstractas. O sea: *El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se trasforme en tributo fiscalmente percibido.*

Tal actividad ejecutante implica la previsión de otras relaciones jurídicas a surgir entre fisco e integrantes de la comunidad y que deben ser previamente delineadas. Ello es así porque el fisco puede

desarrollar su actuación en forma debida, sólo si los sometidos a la potestad tributaria cumplimentan diversos deberes formales. Dentro del derecho tributario formal se suelen englobar todas las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de deberes formales (o instrumentales).

Pero una aclaración se impone: esos deberes, aun siendo generalmente similares, no son —sin embargo— deberes que el fisco exija ante un único tipo de actividad "actuante".

Aclaremos. Observemos primero cuáles son los débitos instrumentales que habitualmente el fisco exige de las personas. Los hay de diversos tipos y características, y son generalmente obligaciones de hacer, no hacer o soportar. Pero todos tienen un signo común: el de ser precisamente débitos instrumentales (así, por ejemplo: presentar una declaración jurada, concurrir a una citación fiscal, contestar un informe, presentar un comprobante, permitir que sean inspeccionados los libros de contabilidad, llevar registros especiales, conservar ciertos documentos por los plazos que estipule la ley, soportar el allanamiento de domicilio autorizado por orden judicial, etc.).

Una segunda observación se dirige hacia el fin último de la actividad fiscal. Es la percepción en tiempo y forma de los tributos debidos. Este apetecido resultado implica tareas cualitativas y cuantitativas *previas a la percepción*. Esas tareas integran el procedimiento que denominaremos "*determinación tributaria*" y que en idioma italiano se expresa —quizá con mayor precisión técnica— con el vocablo "*accertamento*" (no exactamente traducible al castellano). *Tal procedimiento requiere, como es lógico, deberes formales* de las personas sometidas a la potestad tributaria.

Pero la cuestión no concluye allí porque el órgano fiscal debe necesariamente efectivizar dos diferenciables actividades.

a) Un sector de actividades tiene por finalidad controlar la corrección con que los obligados cumplieron los deberes formales que el procedimiento de determinación hizo necesarios. *Son las tareas fiscalizadoras de la determinación*, y su ejecución implica también deberes instrumentales de las personas.

b) *El otro sector de actividades es totalmente independiente no sólo de las dos tareas previamente descritas, sino también incluso de la propia obligación tributaria sustancial.* En efecto, el fisco debe cumplimentar actividades investigatorias de tipo policial cuyo objeto es verificar, *en forma predominantemente preventiva* (y con prescindencia de hechos imponibles realizados o sujetos pasivos identifi-

dos), *si los componentes de la sociedad, en general, acatan debidamente las obligaciones emergentes de la potestad tributaria.* Tales actividades, aun independientes de la determinación y su fiscalización, requieren asimismo de deberes formales de las personas. Y como ocurre que tales débitos instrumentales son semejantes a los exigidos con motivo de la determinación y su fiscalización, *llegamos al agrupamiento —quizá técnicamente incorrecto— de todos esos deberes formales y de las relaciones jurídicas a que ellos dan lugar, en el único campo de estudios denominado derecho tributario formal.*

Concretamente, tenemos:

1) Dos sectores jurídicos (el derecho tributario material y el derecho tributario formal) indisolublemente vinculados conforme a las razones dadas en las líneas que anteceden y antes, en *supra*, cap. VI, punto 9.

2) No obstante, la disimilitud de relaciones jurídicas comprendidas en uno y otro sector jurídico, torna conveniente su estudio fragmentado. Ello sólo implica —como bien señala Dino Jarach— el análisis "parte por parte" de las diferentes relaciones que se establecen para el objetivo final de la recaudación tributaria (autor cit., *Nuevas doctrinas*..., p. 1084).

3) Pero —además— la "sectorización" tiene una considerable implicancia práctica (el derecho tributario formal puede sujetar sus regulaciones a cánones diferentes en cuanto a interpretación, analogía, retroactividad, supletoriedad de normas ajenas, etc.).

Analicemos ahora la justificada y creciente importancia que se está asignando modernamente a este campo de la normatividad tributaria. Lo hace notar con eficacia Carlos Palao Taboada en su prólogo al volumen 3º de los *Principios de derecho tributario* de Berliri. Dice Palao: "Comienza, en efecto, a difundirse la convicción de que la justicia en este importante sector de la vida social no depende sólo de una correcta formulación de las leyes tributarias sustantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la actividad administrativa y de los recursos contra su ejercicio ilegal que armonice los derechos de la hacienda y de los contribuyentes" (p. 17).

Tiene razón el talentoso prologuista español, pero no por ello creamos ver al derecho tributario reducido a "función administrativa", o "procedimiento realizador de potestad tributaria", o "ejercicio de poder a través de actos recaudatorios", o "mecanismo técnico de imposición", o "conjunto de reglas técnicas económico-tributarias" o mera "normatividad procesal".

Según algunos escritores, la vida real del tributo debe ser reflejada en su dinámica, y no bajo el perfil limitado, deformante y estático de la relación tributaria sustancial; ello sólo se logra con una "concepción procesal" del derecho tributario y con la *sustitución* de la relación jurídica tributaria sustancial por el procedimiento en virtud del cual se realiza la potestad tributaria. Y ello es así —para los mencionados escritores— porque el estudio jurídico unificado de lo tributario sólo se justifica por la razón de ser del tributo (la participación del particular en el gasto público). Y ese resultado no se consigue necesariamente por la simple conexión de un derecho de crédito del ente impositor con una obligación del particular. Ese resultado se consigue mediante una muy variada combinación de actos, hechos o situaciones que desarrollan en forma variadamente conexa, tanto la administración como los particulares (Andrea Fedele, ob. publicadas en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", t. 28, p. 86, y t. 30, p. 433. Trabajos citados por Jarach en *Nuevas doctrinas...*, ps. 1094 y ss.).

Según nuestro entender, el concepto de relación jurídica tributaria sustancial podrá ser simplista, limitado, estrecho y deformante. Pero aún con tan deprimentes defectos, la relación jurídica tributaria sustancial sigue siendo tan insustituíble como lo fue siempre (y seguramente lo seguirá siendo).

Y ello por una razón muy simple: para que exista "normatividad actuante" tiene que existir "normatividad actuable".

Y en nuestro caso, las normas que deben ser actuadas no son otras que las normas reguladoras de la relación jurídica tributaria sustancial. *Existiendo esas normas*, sólo entonces tendremos toda la variada combinación de conexas actividades de que hablan los innovadores.

Porque es cierto que las normas que regulan la relación jurídica tributaria principal se hallan inmóviles mientras no hagan su aparición las actividades movilizantes, las cuales —a su vez— deben ser objeto de normatividad regulante (la normatividad que contiene el derecho tributario formal).

Y también es cierto que la vida del tributo debe ser reflejada en su "dinámica". Pero esa dinámica presupone un momento estático previo, así como el automóvil en movimiento necesita estar previamente detenido.

No hablemos entonces de "sustituír" el concepto de "relación jurídica tributaria sustancial" por el de "procedimiento de ejercicio de potestad tributaria". Hablemos, sí, de complementar debida-

mente ambos conceptos: el de la *normatividad dinamizable* (la relación jurídica tributaria sustancial estudiada por el derecho tributario material) y el de *normatividad dinamizante* (el conjunto de conexas y variadas actividades que concluyen con el resultado recaudatorio deseado y cuyo estudio engloba el derecho tributario-formal).

2. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. — Llamamos determinación tributaria *al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur").*

a) *"Acto"*. La determinación tributaria puede estar integrada solamente por un acto singular que puede emanar del obligado o de la administración. Así, en los tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad a ingresar señalada por la ley.

Por ejemplo, según la ley impositiva anual de Córdoba, se debe pagar un impuesto de importe fijo por los contradocumentos. En tal caso la tarea del tenedor consistirá únicamente en efectuar el pago mediante el correspondiente efecto timbrado, previo su propio reconocimiento de que al instrumentar el acto se produjo un hecho imponible y nació su obligación tributaria. De igual manera, si un particular solicita en la oficina de Registro Civil su certificado de nacimiento, será esta repartición la que cobre el tributo, previo constatar que el nacimiento del solicitante está inscrito y que la expedición de ese documento está gravada por una tasa fija. La Administración o el administrado no hicieron otra cosa que verificar o reconocer que un hecho imponible ocurrió y pagaron la cuantía del tributo directamente fijada por la ley.

b) *"Conjunto de actos"*. En la mayoría de los casos, el amoldamiento de la norma a la situación de las personas dista de ser tan sencillo. Por el contrario, es una operación compleja cuando el tributo es de importe variable *"ad valorem"* y los pagadores son entes de una cierta envergadura económica con intrincada organización interna y productiva. En tales casos, no bastará con "un acto" sino que se necesitará "un conjunto de actos" mediante los cuales se identificarán los hechos imponibles, se arribará a las magnitudes "bases imponibles" y por fin se podrá, mediante la aplicación de la alícuota, contar con el importe correspondiente. Estos actos son a veces muy complicados, y para desgracia de los

pagadores son los necesarios para cuantificar los tributos preponderantes numéricamente y de mayor importancia económica.

c) *"En cada caso particular"*. Sabemos que la norma tributaria tiene dos partes diferenciadas: la enunciación de un supuesto hipotético, y un mandato de pago consecuente al acaecimiento fáctico del supuesto. Como la norma no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, tiene como secuencia una operación posterior mediante la cual se amolda cada vez, a cada acaecimiento fáctico del supuesto. O como decimos en nuestra definición "en cada caso particular". De allí nuestro acuerdo con quienes sostienen que la determinación es insustituíble y de ineludible cumplimiento.

d) *"Si existe una deuda tributaria"*. Ante una hipótesis legislativamente plasmada y una circunstancia fácticamente sucedida, surge el interrogante del *"an debeatur"* (si se debe), para responder al cual será necesario cerciorarse de que el acontecimiento fenoménico encuadró exactamente en la hipótesis.

Esta comprobación puede ser muy fácil; por ejemplo, establecer que un comerciante vendió una mercadería y que por ese solo hecho debe tributar un porcentaje del valor de la mercadería. Puede ser muy difícil, en cambio, verificar si una gran empresa obtuvo beneficios tales que la tornen en contribuyente del impuesto a la renta o si, por el contrario, no sólo no hubo utilidades sino quebranto. Para este último caso, sólo puede saberse si hay hecho imponible mediante operaciones liquidatorias destinadas a establecer si hay base imponible, lo cual demuestra que, como más adelante decimos, las operaciones necesarias para llegar al *"an debeatur"* y al *"quantum debeatur"* suelen constituír un todo indivisible.

Será también necesario establecer que aquel cuyo hecho o situación se adecuó a la hipótesis (el destinatario legal tributario) no está eximido de tributar por alguna circunstancia preestablecida por la ley y que no se ha producido una causa extintiva de la obligación tributaria (p. ej., prescripción).

e) *"Quién es el obligado"*. Asunto también trascendental que debe dilucidar el determinador, atento a la innegable realidad legislativa actual de que no siempre el realizador del hecho imponible, o destinatario legal del tributo, es aquel a quien el legislador coloca en el polo negativo de la relación jurídica tributaria como sujeto pasivo, siendo este último el único vinculado obligacionalmente al fisco. Esta cuestión es consecuencia inseparable de la anterior. Si

es cierto que la obligación tributaria es siempre personal, el "se debe" tiene forzosamente que trasformarse en "alguien debe".

f) *"Cuál es el importe de la deuda"*. Es el resultado final del proceso, llamado por muchos liquidación, aunque también inescindible con los aspectos anteriores. Si "alguien debe" es necesario dar contenido patrimonial a lo que adeuda. Por eso decimos que el procedimiento puede considerarse por concluído cuando podemos afirmar que "alguien debe tanto".

Así concebimos la determinación tributaria. Sólo cabría aclarar que las tres operaciones últimamente nombradas se presentaron separadamente por razones expositivas, pero no están así divididas en la realidad sino que normalmente forman un todo indivisible.

De acuerdo en cuanto a esta conclusión, Matías Cortés Domínguez, *La capacidad contributiva y la técnica jurídica*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", t. 15 (1965), p. 1041. También Carlos Palao Taboada en su prólogo al tercer volumen de los *Principios de derecho tributario* de Berliri. Dice Palao: "Normalmente la determinación del *"an"* y del *"quantum"* del crédito tributario son dos operaciones íntimamente entremezcladas en la realidad y constituyen el resultado de la aplicación de todas las normas reguladoras de un tributo" (p. 50).

Claro que así considerada, no faltarán quienes digan que la "determinación tributaria" no es otra cosa que "una aplicación", como cualquiera otra, del derecho. Que se trata de la "activación" de una norma jurídica sin especificidad alguna, por cuanto al igual que toda otra norma jurídica, deberá ser "activada". Se dirá, ya más concretamente, que el procedimiento de determinación no es en el fondo diverso de la tarea que realiza la Administración en otros sectores de su actuar. No faltan los símiles. Así, por ejemplo, una resolución de *expropiación* obliga a verificar si se dan los recaudos constitucionales para que se ejerza tal potestad y a fijar un monto indemnizatorio. Lo mismo cuando se concede una autorización administrativa o se aplica una sanción gubernativa (ver Palao, prólogo al vol. 3º de Berliri, p. 22).

Puede ser cierto que la determinación sea una simple "aplicación del derecho" que en nada difiera con similares actividades de la administración. Pero permítasenos algunas reflexiones:

a) Habría que profundizar mucho la cuestión para dilucidar hasta qué punto llega tal semejanza, ante el rígido sometimiento de la potestad tributaria al principio de legalidad, el cual se extiende a la determinación (*supra*, cap. VIII, punto 5).

b) Sería también necesario analizar muy detenidamente la semejanza, por el hecho de tratarse —la determinación— de un *procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales sobre conveniencia o utilidad acerca del acto emanado*, lo cual no parece suceder en idéntica forma en otros actos administrativos.

c) Sea cual fuere la respuesta a las dos cuestiones precedentes, nadie podrá discutir que la determinación tributaria es una modalidad bastante peculiar de aplicación del derecho.

2 A. LA PRESUNTA DISCRECIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN. — Según acabamos de ver, la determinación es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional, dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia (conf. Araújo, *El hecho...*, p. 83; Rosembuj, *Apuntes...*, p. 549).

"*Discrecionalidad*" significa un campo de acción abierto a soluciones diferentes pero legítimas. Soluciones que deben ser elegidas conforme a valoraciones de oportunidad o conveniencia, según los objetivos deseados. Esto es, la facultad de opción entre diversas conductas posibles tanto fáctica como jurídicamente (hacer A, hacer B o no hacer nada). Dentro del amplio margen de apreciación del aplicador legal, cualquiera de sus decisiones será válida en tanto no implique desviación o abuso de poder (ver ejemplos de actividades discrecionales en el derecho tributario argentino, en Rosembuj, *Apuntes...*, p. 551).

Pero tal cosa no ocurre en la determinación. Las reglas de actuación determinativa no dan opción o libertad de elección entre varios resultados posibles. Al contrario, se requiere *una solución única*, que incluso pueda ser objeto de control jurisdiccional.

Tampoco hay discrecionalidad en las "valoraciones técnicas", o sea, conceptos de difícil apreciación *y cuya debida evaluación requiere conocimientos o reglas de tipo técnico* (medicinal, contable, geológico, etc., como, p. ej., las operaciones de relevamiento ecológico, o las estimaciones sobre "valor venal" o la comprobación científica de cuáles tabacos tienen virtudes curativas a los efectos de su debido encuadre impositivo, etc.). Si bien en tales casos se requiere una apreciación valorativa y la respuesta puede no ser única sino alternativa, tal alternatividad no implicará en modo alguno "opción" según conveniencia u oportunidad.

3. VALOR DE LA DETERMINACIÓN. TEORÍAS. — Se discute arduamente si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si, al contrario, nace en el momento de practicarse la determinación.

Según algunos autores, la determinación tiene *carácter constitutivo*. Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. Antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pretributaria, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación. Es decir, conforme a esta teoría, que mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido. Se adhiere a esta postura gran parte de la doctrina italiana: Ingrosso, Allorio, Griziotti, Rotondi, Berliri y otros.

En la posición opuesta están aquellos que sostienen que la determinación tiene *carácter declarativo*. Se afirma que la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible, y por tanto, mediante la determinación sólo se declara algo que preexiste de antemano. De esto se deduce que la función de la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación, pero en modo alguno su nacimiento depende de que se produzca la determinación. Sostienen estas tesis numerosos autores, entre los cuales podemos mencionar a Trotabas, Giannini, Francisco Martínez, Jarach, Giuliani Fonrouge, etc.

Ésta es también la posición del Modelo de C.T.A.L., que en su art. 37 establece que el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización *origina el nacimiento de la obligación.*

3 A. CONCLUSIONES. — Para advertir el verdadero valor de la determinación, entendida correctamente como "amoldamiento" al caso concreto del mandato genérico, es necesario tener en cuenta que la adecuación de cierta circunstancia fáctica a la hipótesis legal condicionante tributaria, *no hace nacer un crédito concreto* en favor del Estado, sino *la pretensión del Estado a cobrar un tributo* siempre que se den las condiciones predeterminadas en la ley.

Decimos esto, porque: 1) pese a encuadrarse un hecho realizado o una situación producida en la hipótesis legal condicionante que

describió ese hecho o esa situación, puede suceder que la persona que materializó fácticamente la hipótesis *resulte exenta de tributar* por razones preestablecidas por la ley (ver *supra*, cap. IX, punto 16); 2) porque *puede haberse operado una causa extintiva de la obligación de tributar.*

Esto significa que la materialización de la hipótesis, o sea, la realización del hecho imponible sólo generó una *obligación tributaria potencial* y a veces *ilíquida* que sólo logrará *realidad*, y a veces también *liquidez* (salvo en los tributos de importe fijo), cuando mediante la determinación se llegue al importe tributario concreto que el fisco debe cobrar al sujeto pasivo.

Nos adherimos entonces a la última posición doctrinal (carácter declarativo). Pensamos que muchos autores han confundido "carácter constitutivo" con "condición de eficacia".

Porque si bien es cierto que al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma exigible y a veces líquida. Por ello decimos que la determinación es una *fase ineludible para la culminación debida* de la relación jurídica tributaria sustancial, aunque le neguemos un carácter sustancialmente constitutivo.

La virtud de un acto *"declaratorio"* consiste en eliminar un estado de incertidumbre. *Esto es lo que sucede en el caso de la determinación*: se sabe que existe una obligación, pero ella es incierta en cuanto a sus características, y a veces ilíquida. El acto declarativo de la determinación queda particularizado: *a*) por la preexistencia de un derecho que la determinación se limita a reconocer, sin generar efecto alguno sobre una creación, trasferencia, modificación o extinción; *b*) por la existencia de un obstáculo al ejercicio de ese derecho, que el acto declarativo de la determinación remueve, instaurando la certeza y tornando ese derecho preexistente en eficaz y exigible (conf. Araújo, *El hecho...*, p. 75; Ataliba, *Apontamentos...*, p. 281).

Concluímos entonces en que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir, que el verdadero efecto de la determinación *es el de ratificar que cuando se produjo el hecho imponible nació realmente la obligación tributaria.*

Debe señalarse que la cuestión debatida no es meramente teórica, sino que tiene una importante implicancia práctica. En efecto,

es necesario saber si la existencia y cuantía de la obligación tributaria deben establecerse según la ley vigente (p. ej., en cuanto a alícuotas, exenciones, beneficios tributarios parciales, etc.), y teniendo en cuenta las circunstancias fácticas existentes en el momento de producción del hecho imponible (p. ej., en cuanto a la situación de soltero o casado del destinatario del tributo, cargas de familia, valor de los bienes, etc.), o si, al contrario, tal obligación tributaria debe regirse por la ley y por la circunstancia del momento en que se produce la determinación.

Según la solución que aceptamos (carácter declarativo de la determinación), no cabe duda de que las circunstancias de hecho a tener en cuenta y la ley que regulará el caso serán aquellas existentes al momento de producirse el hecho imponible.

4. FORMAS DE LA DETERMINACIÓN. — Existen tres modos diferentes de determinar la obligación tributaria, y ello justifica su examen por separado.

Analizaremos los diferentes procedimientos de determinación, y como conclusión del análisis haremos algunas consideraciones respecto a la discusión doctrinal sobre el punto.

5. DETERMINACIÓN POR SUJETO PASIVO. — La declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente (así, ley 11.683, art. 20; códigos fiscales y tributarios provinciales; también es el método genérico propugnado por el M.C.T.A.L., art. 134, y los ordenamientos latinoamericanos que siguen sus lineamientos). Ello sucede porque en nuestras leyes la determinación de oficio es generalmente subsidiaria de la declaración jurada, y en cuanto a la llamada determinación mixta, ella es aplicable en limitados impuestos.

La declaración jurada deben practicarla los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables solidarios o sustitutos) (ver *supra*, cap. IX, puntos 4, 5, 6 y 7). Además, las leyes suelen hacer extensiva esta obligación a terceros que de cualquier forma intervengan en las situaciones gravadas (ver, por ejemplo, el párrafo 2º del art. 20 de la ley 11.683). El procedimiento de este tipo de determinación es el siguiente: antes de la fecha de pago, la oficina recaudadora envía los formularios pertinentes a quienes deban practicar declaración jurada, o de lo contrario estas personas retiran los formularios en dicha oficina. Los declarantes *llenan esos formularios* especificando los elementos relacionados al hecho imponible;

posteriormente, y según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate (generalmente *base imponible* y *alícuota*. Ver *supra*, cap. IX, punto 17), *especifican el importe*. El paso siguiente consiste en pagar el tributo conforme a la declaración efectuada. Para ello *se deposita* el importe en el organismo fiscal o en los bancos autorizados. Una vez llenado el formulario se presenta al organismo recaudador dentro de los plazos previstos. Es de interés consignar que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas con datos que él mismo aporte, tienen también el carácter de "declaración jurada" a los efectos sancionatorios de las disposiciones punitivas. Jarach acertadamente dice que para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (*Curso*..., t. 1, p. 397).

A su vez y por ley 23.314 se agrega el siguiente artículo a continuación del 20: "Las liquidaciones de impuestos previstas en el artículo anterior, así como las de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos expedidos por la Dirección General mediante sistemas de computación, constituirán títulos suficientes a los efectos de la intimación de pago de los mismos si contienen, además de los otros requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Esto será igualmente válido tratándose de la multa y del procedimiento indicados en el artículo incorporado a continuación del art. 42".

Como se puede observar, queda ampliada la nómina de conceptos liquidables en forma administrativa y mediante sistemas de computación.

La declaración efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración. Sin embargo, la ley 11.683 dispone que el declarante puede corregir *errores de cálculo* cometidos en la declaración misma y reducir de esa forma el importe tributario resultante. Pero fuera de los mencionados "yerros aritméticos", no hay posibilidad de disminuír dicho monto. Es más, la ley declara la responsabilidad del declarante por la exactitud de los datos contenidos, y esa responsabilidad *subsiste*, aun ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa (art. 21, ley 11.683).

Por otra parte, y según el art. 101 de la ley 11.683, las declaraciones juradas, las manifestaciones y los informes que los sujetos pasivos o terceros presenten a la D.G.I. y los juicios contenciosos —en cuanto consignen aquellas informaciones y datos— *son secretos.* Conforme ha señalado la jurisprudencia, el fin de esta previsión legal es el de llevar tranquilidad al ánimo del sujeto pasivo, ante su seguridad de que las manifestaciones que formule ante la D.G.I. no serán divulgadas, lo cual se considera decisivo para facilitar la adecuada percepción de la renta pública ("Fallos", 250-530).

Las informaciones y datos expresados no serán admitidos como prueba en *causas judiciales,* debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en: *a*) cuestiones de familia; *b*) procesos criminales por delitos comunes y siempre que las informaciones secretas de que se trata, se hallen *directamente relacionadas* con los hechos que se investigan; *c*) cuando lo solicita el interesado en los juicios en que sea parte contraria el fisco nacional, provincial o municipal y siempre que la información no revele datos referentes a terceros.

Además, hay expresas e importantes *excepciones* al secreto estipulado en forma genérica por el mencionado art. 101. Las excepciones rigen:

1) cuando, por desconocerse el domicilio del sujeto pasivo, sea necesario recurrir a edictos;

2) en cuanto a los organismos recaudadores nacionales, provinciales y municipales, que tienen —por consiguiente— acceso a las informaciones, aunque siempre que ellas estén directamente relacionadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus jurisdicciones;

3) tampoco rige el secreto para personas, empresas o entidades a quienes la D.G.I. encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. Pero, por otro lado, estas personas y entidades deben guardar el más absoluto secreto sobre las declaraciones juradas, y si no lo hacen son pasibles de la pena prevista por el art. 157 del Código Penal (esta misma pena corresponde a todo tercero que tome conocimiento de las informaciones y las divulgue).

4) hay también excepción al secreto en la facultad del Poder Ejecutivo para publicar periódicamente la nómina de los contribuyentes de los impuestos a las ganancias, sobre los activos y al valor agregado, así como aportes de seguridad social, indicando en cada caso los

conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1 de enero de 1991. Se trata ésta de una disposición incorporada con motivo de la reforma al art. 101 de la ley 11.683 por ley 23.905.

La Dirección está obligada a suministrar la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de funciones legales, la Administración Nacional de Aduanas, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina. También debe la Dirección *requerir* dicha información a los citados organismos, siempre y cuando el organismo fiscal carezca de esa información. En tal caso y respecto a ello, no se puede alegar el secreto establecido en el título V de la ley 21.526 y en los arts. 8, 46 y 48 de la ley 17.811, sus modificatorias u otras normas pertinentes (ver punto 10A de este capítulo).

Debe también consignarse que según la Corte Suprema nacional, no rige el secreto de las declaraciones en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las declaraciones juradas, pida o consienta expresamente en que ellas sean traídas a juicios seguidos contra terceros ("Fallos", 237-355; 248-627). Sobre la base de este criterio, la Corte admitió, por ejemplo, que un contribuyente hiciera valer su declaración jurada como prueba en el juicio que seguía contra su asesor impositivo ("Fallos", 295-812).

6. DETERMINACIÓN MIXTA. — Este tipo de determinación es el que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo. A diferencia del procedimiento anterior, el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal, no el sujeto pasivo. En nuestro país esta determinación tiene un alcance limitado y es un procedimiento de excepción, aplicable en pocos impuestos, a diferencia de otros países, como Italia y Suiza, donde constituye la forma normal de determinar los tributos de mayor importancia.

Entre nosotros se aplica principalmente en los derechos aduaneros, en los cuales el sujeto pasivo debe presentar los datos que le solicita la autoridad aduanera, y valiéndose de esos datos y de la documentación que se debe aportar, la aduana establece el monto cuantitativo de la obligación.

En cuanto al impuesto inmobiliario, que antes se mencionaba como de determinación mixta, en general y conforme a las legislaciones provinciales vigentes ha pasado a ser determinado directamente de oficio por el fisco.

7. DETERMINACIÓN DE OFICIO. — Es la determinación que practica el fisco, ya sea por estar así ordenado en la ley este procedimiento o por otras circunstancias que analizaremos a continuación.

A los efectos del análisis correspondiente, proporcionaremos en primer lugar las pautas genéricas a que habitualmente se atiene la determinación de oficio en el derecho tributario argentino (ley 11.683, códigos fiscales y tributarios provinciales, ley de aduanas, etc.).

La determinación de oficio suele proceder en los siguientes casos:

1) Cuando tal procedimiento está expresamente establecido por la ley. Tal es lo que sucede en el impuesto inmobiliario. Al respecto, el Código Tributario de Córdoba dispone que el impuesto sea determinado por la Dirección, quien expide las liquidaciones para su pago. Si la ley nada dice en cuanto a la determinación de un impuesto concreto, corresponde la determinación por declaración jurada, la cual, según vimos, tiene el carácter de norma general.

2) Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada correspondiente en los casos en que está obligado a hacerlo, o cuando en los casos de determinación mixta el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco para concretar el importe del tributo.

3) Cuando la declaración jurada que presenta el sujeto pasivo (en caso de este tipo de determinación) o los datos que denuncia (en la determinación mixta) son impugnados, ya sea por circunstancias inherentes a los actos mismos o por defectos o carencia de elementos de verificación.

Circunstancias inherentes a los actos mismos serían errores de cualquier tipo en los datos aportados, así como omisiones o inexactitudes que pueden ser intencionales o no.

Defectos o carencia de elementos de verificación son la falta de libros, documentos o que éstos, si bien son presentados, no merecen fe al organismo fiscal.

7A. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SUBSIDIARIA. — Tanto si la declaración o información no se presentan, como si ellas son excluídas, la Administración fiscal debe llevar a cabo el acto de determinación procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el doble objetivo de recaudación eficaz y derechos individuales garantizados. Para lograr ello, el procedimiento determinativo debe desenvolverse en diversas etapas.

Las primeras tareas a que se ve avocado el fisco son las fiscalizadoras e investigatorias, las cuales, aun utilizando muchas veces los mismos procedimientos, se originan de distinta manera y persiguen una distinta finalidad.

Si la declaración, aun desechada, se presentó, la labor se simplifica en importantes aspectos para el fisco. Tengamos en cuenta que en aquellas legislaciones que aceptan la determinación por declaración del sujeto pasivo, el solo hecho de la presentación produce importantes efectos, a saber: 1) que una persona ha interpretado una norma tributaria sustantiva en forma tal que la ha llevado a reconocer la existencia de un hecho o situación que han encuadrado en la hipótesis condicionante de la norma, es decir que un hecho imponible ha acaecido; 2) que como consecuencia de ese acaecimiento el mandato de la norma lo ha colocado en la posición de sujeto pasivo ante el fisco, ya sea por deuda propia porque fue con respecto a ese sujeto que ocurrió el hecho imponible, o por deuda ajena si no fue así.

Como la declaración debe responsabilizar en forma definitiva e inmodificable al declarante por sus consecuencias (salvo los casos de error comprobado), la Administración se encuentra con la seguridad de un hecho imponible realizado y con un sujeto pasivo identificado. Sus pasos se dirigirán entonces hacia el importe de una deuda tributaria que se tiene por existente.

Más difícil es el asunto para el fisco cuando debiendo haberse declarado no se declaró. Por lo pronto, adviértase la importancia de lo expresado. Para poder llegar a la afirmación de que "se debió haber declarado", es necesario poder sostener que sucedió un hecho imponible del cual el fisco no ha tenido noticia por la vía pertinente, y que ello dio como lógico resultado que "alguien" resultara presunto deudor tributario. Se trata, entonces, ahora no de la mera verificación, fiscalización o control, sino de la a veces ardua tarea de investigación cuyo objeto será descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los sujetos pasivos pagadores.

Ahora bien, las tareas fiscalizadoras e investigatorias descritas pueden carecer de todo efecto determinativo. Puede suceder, así, que una vez practicada la fiscalización se llegue a la certidumbre de que el sujeto pasivo había declarado bien y que las sospechas que indujeron a dudar de su actividad, fueron infundadas. Si así ocurre, la declaración se convierte en determinación tributaria y la pesquisa fiscalizadora pierde toda consecuencia jurídica. Puede

también ocurrir que la investigación crea haber detectado un contribuyente que no declaró, pero que luego de la profundización de las averiguaciones surja la realidad de que no hubo hecho imponible realizado. Tampoco en este caso, la tarea investigatoria del fisco trasciende en resultado determinativo de especie alguna.

7A1. LA ETAPA INSTRUCTORIA DE LA DECLARACIÓN DE OFICIO SUBSIDIARIA. — Pero pueden suceder las hipótesis inversas. Tanto que las sospechas se confirmen y la declaración quede desechada, como que se descubra la existencia de un hecho imponible acaecido pero desconocido por no haber sido declarado.

En los supuestos aludidos, la tarea del fisco se trasforma en una etapa de instrucción preparatoria de la determinación con características marcadamente inquisitorias.

Sus objetivos son claros: el fisco debe intentar llegar a la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron. Debe, asimismo, conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria. Debe, por último, evitar el peligro de que desaparezcan elementos probatorios de los hechos o situaciones que motivaron la atribución de deuda.

Las legislaciones tributarias suelen ser amplias y precisas en cuanto a atribuír a la administración fiscal facultades para obtener elementos probatorios. En términos generales, la administración puede interrogar a sujetos pasivos reales o presuntos, a terceros que nada tengan que ver con la deuda que se investiga, pero que pueden hacer alguna aportación útil respecto a ella (por ejemplo, la institución bancaria ante la cual opera el investigado); puede examinar libros, anotaciones, documentos de la más distinta índole, facturas, comprobantes; puede realizar inspecciones en medios de trasporte, instalaciones, fábricas, destilerías, explotaciones; puede realizar o requerir pericias y estudios técnicos; etc. (ver art. 41, ley 11.683; art. 139, M.C.T.A.L.).

Cabe observar a este respecto que los elementos obtenidos como consecuencia de las actividades descritas, si bien se asemejan a las pruebas procesales, en cuanto a actividades de conocimiento humano, no revisten técnicamente este carácter, dado que no nos encontramos ante un proceso jurisdiccional sino ante el proceso de formación de una decisión administrativa, decisión, ésta, que se apoyará en los elementos obtenidos como justificantes de la futura pretensión fiscal sobre la existencia y cuantía de una deuda tribu-

taria. Sólo el procedimiento jurisdiccional posterior evaluará los elementos recogidos y les dará valor o no de prueba en el sentido procesal del término. Otra peculiaridad que aleja la actividad desarrollada en esta etapa de la actividad procesal está dada por valerse el fisco de ciertos elementos, cuales son conclusiones técnicas de tipo estadístico-económico que efectúa la propia administración fiscal y de la cual se extraen cifras globales, índices, promedios, coeficientes, etc., en virtud de los cuales se cuantifican los créditos fiscales.

7A2. REQUISITOS DE EFICACIA DE LA ETAPA INSTRUCTORIA. — La actividad que la administración ejercita en esta etapa instructoria debe ajustarse a ciertos requisitos indispensables para que la labor resulte eficaz.

1) *Secreto de las actuaciones.* Los resultados que van surgiendo de la pesquisa deben ser reservados y no pueden ser puestos en conocimiento de los investigados. Lo contrario significaría la posibilidad de fracaso ante actividades de obstrucción.

2) *Utilización de la fuerza pública.* Los funcionarios fiscales deben tener la posibilidad de requerir el auxilio de la fuerza pública si tropiezan con inconvenientes en el ejercicio de sus funciones. El auxilio debe ser concedido sin demora, bajo responsabilidad del requirente, y la negativa o demora en prestarlo debe encuadrar al funcionario policial requerido en el ilícito penal que corresponda.

3) *Ilimitación temporal.* El fisco debe tener a su disposición el tiempo necesario para esta misión. Por supuesto que lo ideal será la actuación rápida y tratando de evitar prescripciones.

4) *Movilidad externa.* Sólo habrá investigación eficaz para proteger la potestad tributaria estatal si la administración sale materialmente de su sede y mediante su cuerpo de inspectores se constituye en todo lugar donde existan indicios de hechos imponibles. Los inspectores concurrirán a las viviendas, oficinas, lugares de producción, locales de todo tipo en los cuales se realicen total o parcialmente las actividades que se saben o se presumen gravadas. Sin administración móvil no puede haber eficiencia recaudatoria.

5) *Especialización de inspectores.* El cuerpo de agentes del fisco debe ser forzosamente especializado tanto técnica como jurídicamente. A veces la relación entre hecho y norma no se presenta con sencillez y se necesita de un cuidadoso examen por alguien capacitado para ello.

6) *Deberes facilitantes de los administrados.* Aun desplegando la actividad analizada, la labor investigatoria, por su extrema dificultad, necesita como "auxilio adicional" el cumplimiento de una serie de deberes formales por parte de los administrados; por ej., llevar ciertos libros especiales, conservar documentos por un cierto lapso, registrar las operaciones que el fisco exige, otorgar ciertos comprobantes, inscribirse en ciertos registros, solicitar permisos previos para iniciar ciertas actividades, comunicar cambios de situaciones objetivas, etc. (ver art. 40, ley 11.683; art. 139, M.C.T.A.L.).

7A3. LIMITACIONES DEL FISCO DURANTE LA ETAPA INSTRUCTORIA. — Podrá advertirse en esta etapa una cierta prevalencia del interés de eficiencia recaudatoria sobre el interés de tutela de garantías individuales. Pero aun admitiendo esa prevalencia, los derechos individuales están marcando un límite que la administración no puede sobrepasar, bajo pena de convertir lo necesariamente inquisitorio en indebidamente arbitrario.

Entre esas limitaciones destacamos las siguientes:

1) Todos los actos que se desarrollen en esta etapa previa instructoria deben estar prefijados por la ley como facultades expresamente concedidas a la administración. Según lo requiera cada situación particular se utilizarán medidas más o menos inquisitoriales pero siempre autorizadas por normas legales, lo cual significa que la etapa previa de fiscalización o investigación se encuentra íntegramente sometida al principio de legalidad.

2) Las actuaciones mencionadas no son discrecionales. El fisco investigará cada vez que a su criterio existan motivos suficientes que lo lleven a dudar de la sinceridad de las declaraciones o a pensar que existen hechos imponibles no declarados, pero no sujetará su actividad de averiguación a criterios de oportunidad o conveniencia.

3) Ciertos resultados que atañen directamente a dichos de los determinados o existencia y contenido de sus documentos, deberán, por su importancia, constar en actas que harán plena fe mientras no sean argüidas de falsas.

4) La administración debe solicitar autorización judicial para realizar ciertas actuaciones de especial gravedad en contra de los determinados. Así, por ejemplo, y en cuanto a los allanamientos de domicilio, ellos sólo podrán ser efectuados mediante autorización de juez competente a quien se le hará conocer el fundamento de la medida para que analice la legitimidad del pedido.

5) Existen, además, limitaciones derivadas del carácter de los asesores de los sujetos pasivos. Los primeros deben estar amparados por el "secreto profesional" y no pueden ser compelidos a relatar circunstancias atinentes a sus clientes y conocidas con motivo del ejercicio de su profesión.

7A4. LA VISTA AL DETERMINADO. — El resultado al cual se llega luego de la etapa instructoria es a veces presuncional. En muchas oportunidades ocurrirá que ha subsistido una notable incertidumbre sobre la operación presuntamente gravada en sí misma y un gran grado de ignorancia sobre su cuantía, no obstante lo cual, la administración se ve obligada a trasformar esas dudas y desconocimientos en una verdad procedimental.

Es evidente que el aporte del sujeto pasivo, haciendo las aclaraciones y demostraciones relativas a sus derechos, contribuirá a corregir posibles errores de hecho o de derecho en que pueda haber incurrido la administración al ejercitar sus extensas atribuciones de investigación, y a todos beneficiará por igual que el resultado de la determinación no se traduzca en irrealidades o en montos desmesuradamente alejados de los correctos.

Por otra parte, la jurisprudencia ha declarado, en diversas oportunidades, que la vista al sujeto pasivo y su posibilidad probatoria hacen a su derecho de defensa (ver "La Ley", t. 116, p. 730).

7A5. POSIBILIDAD PROBATORIA DEL DETERMINADO. — Así como es necesario que el determinado sea escuchado durante el proceso de formación del acto determinativo, también lo es que se le proporcione la oportunidad de demostrar lo que afirma, en los casos de que esas afirmaciones sean discrepantes con las apreciaciones del fisco.

Esta prueba, en cuanto a sus medios, debe ser semejante a la procesal y, como vimos, difiere de la que en algunas oportunidades utiliza la administración. Así, por ejemplo, la posibilidad administrativa de llegar a cifras promediales mediante estudios técnicos de tipo estadístico-económico, escapa a las posibilidades de los particulares, pero ello no será óbice para que estos últimos demuestren con todos los medios a su alcance que esas cifras promediales no son aplicables a su caso individual.

7A6. LA MOTIVACIÓN DE LA DECISIÓN DETERMINATIVA. — Si la administración resuelve permitir que el determinado actúe jurídicamente en la determinación, carecería de lógica que, posteriormente,

al llegarse al momento de la decisión, no se diera razón alguna de por qué se llega a cierta conclusión, especialmente si en esa resolución se ha desechado lo alegado por el sujeto pasivo o no se ha evaluado su prueba.

Mediante la determinación de oficio, el fisco ejercita una función íntegramente reglada y de modo alguno discrecional. Pero sólo se sabrá si la función se ejercitó debidamente, si quien decide explica las razones que lo llevaron a la conclusión arribada. De tal suerte, la motivación aparece como una manera de fiscalizar la actividad intelectual frente al caso planteado, a los efectos de constatar que la decisión adoptada es un acto reflexivo emanado de un estudio de sus circunstancias particulares y no un mero acto de voluntad autoritaria.

Dice Berliri que motivación no puede significar otra cosa sino "exposición de motivos"; en consecuencia, preguntarse qué significa "motivación" equivale a interrogarse qué se entiende por "motivo" (*Principios*..., t. 3, p. 174).

Partiendo de esa base, y refiriéndonos concretamente a la determinación de oficio, estimamos que "motivar" significa explicar, según las reglas de la sana lógica, por qué las valoraciones tanto fácticas como jurídicas se han hecho en un cierto sentido y no en otro. Es decir, motivar no es sino razonar fundamentadamente como con buen criterio ha resuelto repetidamente la jurisprudencia nacional ("La Ley", 117-102).

En diversos pronunciamientos, se han indicado casos de resoluciones no motivadas. En uno de ellos, el órgano administrativo dio por toda razón "las características comerciales del negocio" del contribuyente, lo cual no fue tenido por suficiente por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, según el cual no se amolda a derecho y carece de eficacia la determinación de oficio que "no se ajusta a índice alguno para calcular los ingresos del contribuyente" ("La Ley", 114-827; 120-875).

Según este criterio jurisprudencial que compartimos, en las determinaciones de oficio sobre base presunta y aun cuando el contribuyente no haya suministrado elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, ello no releva a la administración de explicar el procedimiento que siguió para establecer que hubo hecho imponible y cuál fue el monto de la acreencia.

De la misma manera, si una declaración jurada es rechazada y en el procedimiento de la determinación de oficio subsidiaria, el contribuyente presentó los medios de prueba con los cuales pretendía

corroborar lo manifestado en la declaración, no es admisible que la administración rechace dicha prueba sin fundar los motivos para ello ("La Ley", Repertorio, 25-821).

De igual forma, si el contribuyente expuso argumentos razonables en apoyo de su situación tributaria, es deber de la administración considerar esos argumentos y proporcionar las razones del rechazo. Sólo así el presunto responsable podrá con posterioridad defender adecuadamente sus derechos amparándose en las garantías jurisdiccionales que la ley debe prever ("La Ley", 117-64).

Claro está que la exigencia no debe extremarse y llevar a sostener que el órgano administrativo debe hacer extensas y minuciosas consideraciones sobre cada uno de los descargos del determinado, sino que bastará con tomar lo esencial de éstos y compartirlos o desecharlos mediante consideraciones lo suficientemente claras y precisas como para que sea posible apreciar las razones en que se ha basado el proceder de la administración ("La Ley", 129-1062).

En virtud de lo expuesto y dado que el aspecto que estamos tratando puede presentar dificultades de aplicación, es deseable que las legislaciones tributarias establezcan en la forma lo más explícita posible (como lo hace el M.C.T.A.L. O.E.A./B.I.D. en su art. 156) los requisitos de la decisión del fisco determinando de oficio.

7A7. LA "COSA DETERMINADA". — Durante la tramitación del procedimiento seguido para determinar de oficio, lo cierto es que entre los intereses de eficiencia recaudatoria y de defensa de garantías individuales, ha existido prevalencia del primero, lo cual es lógico porque, como bien sostiene Berliri (ob. cit., p. 310), la posición del fisco, extraño al presupuesto de hecho, es muy diferente de la posición del contribuyente que sí está en íntima relación con ese presupuesto.

Eso explica suficientemente la razón de por qué, y a los efectos de restablecer el equilibrio, los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el fisco que para el sujeto pasivo, debiendo quedar el primero ligado en mayor medida que el segundo a dicha resolución. Eso se traduce en lo siguiente: Mientras los derechos impugnativos del sujeto pasivo son amplios y sólo se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinativo, la administración queda vinculada al resultado arribado, y si el acto fue notificado al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la administración en cuanto a su

evaluación de los elementos para ella conocidos al momento de determinar. Como se trata de una resolución no jurisdiccional, no podrá hablarse de "cosa juzgada" como han hecho algunos autores, pero sí, en un sentido parecido, de "cosa determinada".

En cambio, para el sujeto pasivo no puede hablarse de efectos vinculantes semejantes, y ello marca la importante diferencia entre la "cosa determinada" tributaria y la "cosa juzgada" de derecho procesal. Esta última pertenece en igual medida tanto a la parte triunfadora como perdidosa, en el sentido de que ni el ganador ni el perdedor pueden negar la existencia de la situación llevada a juicio si ésta fue reconocida como existente por la sentencia, ni por el contrario alegar que existe si se ha declarado inexistente. Pero en materia tributaria no sucede de esa manera.

Así como la decisión de determinación es definitiva para la administración, salvo las excepciones que examinamos precedentemente, ella no hace perder la facultad que el sujeto pasivo tiene de atacar la decisión en sede jurisdiccional, en todo cuanto afecte los derechos que ha sostenido o considera que las leyes le reconocen.

7A8. FACULTAD DE IMPUGNACIÓN. — Los principios que, según nuestro criterio, deben presidir la cuestión son los siguientes:

1) El debido equilibrio entre el interés fiscal recaudatorio y el de defensa de las garantías individuales, exige que sea acordada a los determinados una amplia posibilidad impugnativa en sede jurisdiccional, es decir, en un ámbito totalmente ajeno al órgano de administración activa que produjo la determinación tributaria.

2) De no encontrarse ese órgano jurisdiccional dentro del Poder Judicial, será necesario conceder los recursos pertinentes para que la última palabra sobre los litigios planteados sea pronunciada por los integrantes del Poder Judicial, y no por órganos que aun con funciones jurisdiccionales, se encuentren dentro de la órbita del Poder administrador. Por lo menos en la República Argentina, y dado su sistema constitucional "judicialista", ello es imprescindible.

3) La facultad de impugnación no debe estar sujeta a requisitos previos que obstaculicen la interposición o resolución de la acción, como el de *"solve et repete"*. Ello ahora es de obligatorio cumplimiento dentro del ámbito del derecho tributario argentino merced a lo dispuesto por el art. 8, párrafo 1º, del Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por ley 23.054, el cual impide supeditar a un pago previo, el acceso a un tribunal judicial (ver cap. XII, punto 7).

4) La facultad probatoria del determinado debe ser amplia durante el proceso impugnativo, pero lo afirmado por la administración mediante el acto determinativo deberá tenerse por válido y cierto mientras no sea destruído por prueba en contra. Juega aquí el principio de legitimidad de los actos administrativos en general.

La jurisprudencia argentina, con criterios que estimo en general acertados, ha sostenido reiteradamente esta tesis. Se ha dicho que la determinación es un acto de administración activa cuya validez debe juzgarse con el mismo criterio de legitimidad ("La Ley", 117-822) y, por ende, debe tenerse por cierta y legítima, incumbiendo a quien la impugna la demostración intergiversable de los hechos ("La Ley", 127-627; 114-227; 128-462; 115-147).

Se afirmó, por ejemplo, que debe confirmarse la decisión determinativa de oficio del impuesto a los réditos por omisión de beneficios declarados, y que aplicó multa por defraudación, si el contribuyente no aportó prueba terminante en su favor, ya que quien impugna las liquidaciones efectuadas por un funcionario de la administración fiscal, debe probar fehacientemente los errores que le atribuye ("La Ley", 122-355).

7B. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO EN LA LEY 11.683. — Examinemos los aspectos que estimamos más relevantes.

I) *Causas.* Según el art. 23, la determinación de oficio es procedente ante dos causas, a saber: *a*) *no presentación de declaraciones juradas*; *b*) *declaraciones juradas presentadas pero impugnadas.* Agrega el artículo que ante tales situaciones, la D.G.I. determina de oficio "la materia imponible" o —en su caso— el *"quebranto impositivo"*. A continuación dice el art. 23 que la "liquidación" del gravamen se hará en forma directa por conocimiento cierto de la materia imponible o mediante estimación si los elementos conocidos sólo permiten presumir *"la existencia y magnitud"* de aquélla. Este último párrafo del dispositivo señalado (especialmente cuando la ley habla no sólo de "dimensión" sino también de "existencia"), corrobora una afirmación doctrinal hecha anteriormente. *La "determinación" no es confundible con la "liquidación"* (quizá la más desafortunada de todas las traducciones de la voz italiana *"accertamento"*), puesto que comprueba no únicamente el *quantum debeatur* sino también el *an debeatur* (ver *supra*, punto 2 de este capítulo).

II) *Trámite.* Se inicia cuando el funcionario de la D.G.I. al que la ley da el nombre de juez administrativo *corre vista* al sujeto pasivo tributario por quince días. Debe darle detallado fundamento

de las actuaciones, impugnaciones y cargos que se le formulen, a fin de que dicho sujeto pasivo sepa exactamente a qué atenerse para evacuar la vista. La vista debe contestarse en 15 días, término prorrogable por igual lapso y por una única vez. En ese plazo, el sujeto pasivo puede formular descargo escrito y presentar u ofrecer las pruebas relativas a su derecho.

Evacuada la vista o trascurrido el término señalado sin que ésta se conteste, corresponde dictar la resolución, la cual debe ser *fundada*. Fundamentar significa motivar convincentemente conforme se analizó *supra* (punto 7A6 de este capítulo). El requisito de la fundamentación es de indispensable cumplimiento, se refiere a la validez del acto y su omisión acarrea nulidad, según lo ha resuelto la jurisprudencia (ver "El Derecho", t. 30, p. 205). En la resolución, el juez administrativo debe declarar la existencia de la obligación, darle dimensión pecuniaria y además debe intimar su pago. Tal decisión fundada debe ser dictada en el término de 90 días.

Una vez dictada la resolución donde se determina el tributo y se intima el pago, tal resolución debe ser notificada al sujeto pasivo. Éste contará entonces con los recursos que le concede el art. 71 de la ley cit.: recurso de reconsideración para ante el superior jerárquico (dentro de la D.G.I.) del juez administrativo que concretamente resolvió el caso —inc. *a* del citado artículo—, o recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable (inc. *b* del mismo dispositivo). Tales recursos deben ser interpuestos en el plazo de quince días de ser el sujeto pasivo notificado de la resolución de determinación tributaria. Pero si el notificado deja vencer dicho término sin interponerlos, la determinación queda firme.

III) *Formalidades del procedimiento.* Según hemos podido apreciar, el pronunciamiento del juez administrativo en la determinación de oficio debe cumplir estos recaudos: *a*) ser fundada; *b*) pronunciarse sobre el importe tributario a pagar e intimar dicho pago al sujeto pasivo; *c*) debe ser dictada por juez administrativo competente siguiendo las pautas del art. 10 de la ley cit., y además, previo al dictado, el juez administrativo no abogado debe contar con el dictamen jurídico a que hace referencia dicho art. 10.

Ahora bien, si la disconformidad del sujeto pasivo es sólo respecto a *errores de cálculo* en las liquidaciones que practica la D.G.I. (conforme a la autorización que el art. 20, último párrafo, le concede), el procedimiento determinativo se simplifica, *puesto que la resolución se dictará sin sustanciación previa alguna.* Si la discon-

formidad se refiere a *cuestiones conceptuales*, se seguirá el trámite normal de la determinación de oficio.

IV) *Caducidad del procedimiento.* Según se estatuye en el art. 24, si trascurren noventa días desde la evacuación de la vista o del fenecimiento del término para contestar dicha vista y el juez administrativo no dicta resolución, el sujeto pasivo tributario puede requerir *"pronto despacho"*.

Pasados 30 días de requerido el "pronto despacho" sin que la resolución se dicte, entonces caduca el procedimiento de determinación efectuado en el caso, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas.

Sin embargo, el fisco tiene derecho a iniciar, por una sola vez más, *un nuevo procedimiento de determinación*, pero previa autorización del titular de la D.G.I. y dando conocimiento, dentro del término de treinta días, al organismo de superintendencia sobre la Dirección, explicando las razones que motivaron la falta de cumplimiento del deber resolutivo.

V) *Conformidad con la liquidación.* La ley prevé la posibilidad de que estando ya en marcha el procedimiento de la determinación de oficio, el sujeto pasivo preste conformidad a las impugnaciones o cargos formulados. En tal caso no es necesario el dictado de la resolución determinativa por parte del juez administrativo. Además, la ley ordena que en ese supuesto la liquidación administrativa surta los mismos efectos de una "declaración jurada" para el sujeto pasivo y de una "determinación de oficio" para el fisco.

VI) *Determinación sobre base cierta y presuntiva. a*) La determinación es *"sobre base cierta"* cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer *en forma directa y con certeza*, tanto la *existencia* de la obligación tributaria sustancial (es decir, para el fisco, la existencia de un crédito *exigible*), como la *dimensión pecuniaria* de tal obligación (es decir, para el fisco la existencia de un crédito también *líquido*). Tal es lo que se desprende de la forma de redacción del primer párrafo del art. 23 de la ley 11.683.

No interesa que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o se los haya obtenido mediante otros medios de información.

Los casos más frecuentes de determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones juradas las presenta el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación en la ley fiscal, *pero los datos aportados son*

correctos. Puede también operarse esta determinación cuando, si bien existe inexactitud u omisión de datos, *la administración los conoce con certeza por otra vía.*

b) La determinación es, en cambio, *"sobre base presuntiva"* cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y —en su caso— cuál es su dimensión pecuniaria. Puede suceder porque el contribuyente no presentó la declaración jurada, porque no aportó los datos que le eran requeridos, porque no presentó comprobantes necesarios, o porque éstos no merecieron fe, o porque no se pudo obtener datos por otra vía. En estos casos, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como "hechos imponibles", permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación (art. 25, párrafo 1º).

Es decir que la determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados. Por ejemplo: capital invertido, monto de compras y ventas, existencia de mercaderías, rendimientos normales de negocios similares, gastos generales, salarios pagados, alquileres, nivel de vida del contribuyente, fluctuaciones patrimoniales, utilidades obtenidas en otros períodos fiscales, etc. Puede el órgano fiscal, también, aplicar *promedios* y *coeficientes generales* basados en explotaciones de un mismo género (art. 25, párrafo 2º).

Asimismo, la ley contiene una detallada serie de presunciones referidas tanto a impuestos en general como a ciertos impuestos en particular (impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales).

VII) *Modificación de la determinación en contra del sujeto pasivo.* El art. 26 de la ley comentada admite la modificación en contra del contribuyente de la determinación de oficio practicada por el juez administrativo (*haya sido practicada sobre* base cierta o sobre base presuntiva), *aun estando ella firme.*

Dice el dispositivo en la parte pertinente: "La determinación del juez administrativo del impuesto en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: *a*) cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de fiscalización, en cuyo caso serán susceptibles de modi-

ficación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior; *b*) cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros)".

Pasando por alto el caso contemplado en el primer inciso, que en realidad no es una verdadera causa de modificación de la determinación anterior, sino —simplemente— una circunstancia que habilita a una nueva determinación sobre puntos diferentes, veremos las circunstancias enunciadas en el segundo inciso, que son verdaderas causas de modificación de la determinación.

En primer lugar se admite la modificación administrativa de la determinación cuando surjan "nuevos elementos de juicio".

Teniendo en cuenta que "elementos" son las circunstancias de hecho que se utilizaron como base para la determinación, la "novedad" no lo es en el tiempo sino en el *conocimiento* de la administración. Es decir que es justificable la modificación en contra del contribuyente si para practicar la determinación no se tuvieron en cuenta ciertos materiales probatorios por haber ignorado su existencia. Si la administración, con posterioridad a practicar la determinación, toma conocimiento de una circunstancia de hecho diferente de aquellas en base a las cuales produjo el acto determinativo y tal circunstancia muestra una realidad distinta de la antes creída, ello debe importar un cambio de decisión que podrá perjudicar al sujeto pasivo, siendo necesario que la modificación se produzca incluso si ella favorece a este último. Los nuevos elementos de juicio pueden referirse incluso a hechos posteriores a la determinación que revelen el error en que se pudo razonablemente incurrir al formularla ("La Ley", 113-77).

Es admisible, asimismo, que si con posterioridad a la determinación, el fisco logra pruebas, que aun conocidas, no habían podido ser procuradas, y ellas modifican la situación de hecho evaluada, la revisión del acto determinativo sea procedente.

La siguiente causal de modificación ("error, omisión o dolo en la exhibición o consideración" de los elementos que sirvieron de base a la determinación) merece un análisis cuidadoso.

Es admisible que se rectifique la determinación si la administración es llevada a una decisión equivocada por errores, omisiones o actitudes dolosas de los sujetos pasivos, que en consecuencia vician la voluntad administrativa expresada en la decisión determinativa.

Se trata en todos esos casos, de circunstancias ajenas a la administración que motivan su yerro ("La Ley", 145-431).

En cambio, la referencia legal a "nueva consideración" de los elementos de juicio por la administración, debe ser interpretada en un modo restricto, como con acierto lo ha hecho la jurisprudencia nacional. Así, por ejemplo, se ha afirmado que no es admisible la modificación de la determinación por parte del fisco y en contra del contribuyente, por aplicación de "nuevas interpretaciones" de las normas o por "otros procedimientos técnicos" ("La Ley", Repertorio, 25-816). También se ha afirmado que la disposición de la ley 11.683 que establece la fijeza de la determinación, salvo casos especiales, se propone conferir estabilidad a las relaciones del contribuyente con el fisco para protección de aquél, a fin de no dejarlo permanentemente expuesto a los cambios de criterio administrativos ("La Ley", 133-77), razón por la cual, si el contribuyente había proporcionado en su oportunidad todos los datos y antecedentes referentes a la situación fiscal, resulta inadmisible que posteriormente la administración pretenda rever la situación fiscal por el mero hecho de un cambio de criterio de las autoridades ("La Ley", 119-424).

Por otra parte, y cuando la determinación tributaria se practica con arreglo a elementos correctamente proporcionados, no puede ser alterada por la circunstancia de que los funcionarios hubieren incurrido en error y omisión al considerarlos, ya que lo contrario importaría la constante posibilidad de rever criterios libremente adoptados ("La Ley", 135-117).

La Corte Suprema nacional ha sido categórica al resolver que el fisco no puede practicar nuevas verificaciones basadas en nuevas normas de apreciación de valores, amortizaciones y coeficientes, pues ello importaría establecer la inestabilidad del derecho del contribuyente, con la incertidumbre de su situación, y el discrecionalismo de la administración que mantendría en una constante e injusta amenaza al contribuyente de buena fe, en contra del espíritu de la ley. Ello, salvo que el contribuyente hubiere obrado fraudulentamente o que se tratare de evidentes errores de cálculo o de concepto ("Jurisprudencia Argentina", 1946-I-912; "La Ley", 145-431).

En definitiva y en cuanto al dispositivo en cuestión, "el error en la consideración de los elementos de juicio" a que se refiere la ley como causal de modificación de la determinación en contra del contribuyente, debe ser interpretado como un *error de apreciación*

en que el fisco cae por haber sido inducido a ello por inexactitud culposa o dolosa del determinado. De todas maneras, la norma es inadecuada y no es aconsejable su inclusión en las legislaciones tributarias, ya que puede dar lugar a las múltiples controversias que originó la norma comentada, felizmente interpretada generalmente con corrección por los tribunales.

8. CONCLUSIONES SOBRE LAS DIFERENTES MODALIDADES DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. — No puede dudarse de que existen diferencias entre los procedimientos de determinación estudiados, y ello, de por sí, justifica que se los considere, al menos didácticamente, en forma separada.

Se ha planteado la discusión en la doctrina sobre si la declaración jurada constituye realmente un tipo especial de determinación. Jarach niega esta posibilidad. Sostiene que la declaración jurada es *sólo un elemento informativo* utilizable en la medida de su veracidad. La declaración es siempre —y no puede ser de otra forma— una actividad informativa dirigida por la administración (*Curso...*, t. 1, p. 399). Varios autores, como Tesoro, Martínez y Berliri, están en esta posición.

Otra postura doctrinal asigna el carácter de determinación a la que se practica por medio del sujeto pasivo. Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 427) afirma que no hay razón jurídica alguna para sostener que la determinación debe emanar únicamente de la administración. Concuerdan con esta tesis autores como Giannini y Blumenstein.

Resulta difícil tomar partido en una controversia en que ambas partes parecieran contar con algo de verdad en sus posturas. Por lo pronto, reiteramos nuestra convicción de que la "determinación tributaria" es una *fase insuprimible* para poder trasformar cada relación jurídica tributaria sustancial trabada, en un importe pecuniario concreto que ingresará en el tesoro estatal.

Su órgano original de ejecución es el fisco por la simple razón de que es él —y sólo él— quien tiene la facultad de ejercer la potestad tributaria (en su fase previa de previsión normativa y en su fase ulterior de movilización normativa de lo previsto).

Sin embargo, nada impide que delegue la función "movilizante" en forma parcial (determinación mixta) o en forma total (determinación por sujeto pasivo). En este último caso —que es el arduamente discutido— *es indiscutible que el sujeto pasivo tributario realiza el procedimiento de determinación en forma íntegra* (y no se

limita —como se sostiene— a brindar meros "elementos informativos").

Pero también es innegable que lo hace *porque el fisco le ha delegado tal función.*

Lo importante —entonces— es que, cualquiera que sea la modalidad de determinación utilizada, siempre es —en definitiva— el ente impositor quien "determina", concretando así una derivación ineludible del ejercicio de la potestad tributaria (sea que lo haga por sí mismo o delegando total o parcialmente la función "actuante").

Tampoco es dudoso que las diferentes modalidades determinativas analizadas, son sólo "medios", *disímiles en la forma pero identificados por una única finalidad*: establecer en cada caso concreto la existencia y cuantía de la obligación tributaria sustancial.

La *variedad* de métodos no tiene (intrínsecamente considerada) mayor importancia y en definitiva está dada por la mayor o menor participación asignada al sujeto pasivo tributario en la consecución de la finalidad señalada *supra.*

9. EL PROBLEMA DEL CARÁCTER JURISDICCIONAL O ADMINISTRATIVO DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA. — Dentro de este campo plagado de dificultades conceptuales, cual es el de la "determinación tributaria", nos encontramos aun con otra controversia.

No hay conformidad doctrinal sobre si el procedimiento de la determinación es jurisdiccional o administrativo.

1) Dino Jarach afirma que la determinación impositiva practicada por el fisco tiene naturaleza de *acto jurisdiccional.* Argumenta este autor que la autoridad encargada por la ley de efectuar la determinación de la obligación tributaria no tiene facultades discrecionales para determinar o no dicha obligación tributaria. Es decir que el contenido de la determinación no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad, sino únicamente del cumplimiento de la ley. Por consiguiente, dice Jarach, el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez, y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional (*Curso...*, t. 1, p. 406).

2) En contra de esta posición, autores como Giuliani Fonrouge y Francisco Martínez estiman que el acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal *es un acto administrativo*, ya que por su naturaleza responde a la actividad espontánea de esa autoridad fiscal en sus funciones de poder público. La intervención que pueda tener el sujeto pasivo, especialmente en el sistema argentino, no

permite hablar de un proceso contradictorio formal, pues el conocimiento de actuaciones para satisfacer un elemental principio de justicia y la posibilidad de ser "oído" acerca de las pretensiones fiscales no altera el principio expuesto.

3) No obstante los importantes argumentos esgrimidos por Jarach, estamos acordes en considerar que la determinación tributaria, tomada en su conjunto, es un acto administrativo, por lo cual el específico procedimiento empleado para efectuar la determinación por el fisco carece de carácter jurisdiccional.

El hecho de que en ese procedimiento se otorguen garantías contra la arbitrariedad (publicidad para el interesado, posibilidad de escuchar sus razones y admitir sus pruebas, necesidad de que el organismo fiscal motive las decisiones, etc.), no significa que el procedimiento se convierta en jurisdiccional. Como bien dice Francisco Martínez, jurisdicción significa el sometimiento de la actividad de órganos *dependientes*, a la fiscalización de órganos *independientes*, ofreciendo así ocasión para eliminar del acto administrativo los influjos que han podido actuar sobre él perturbadoramente, en virtud de la dependencia jurídica y política de los funcionarios administrativos. Basado en estas ideas, Martínez sostiene que la jurisdicción tributaria no busca sino la fiscalización jurídica, el control legal del acto de determinación del impuesto y, por esto mismo, supone su existencia. Por estas razones, el procedimiento de determinación no es jurisdiccional, ni tampoco tiene ese carácter la decisión administrativa recaída en el recurso de reconsideración (Martínez, *El proceso...*, p. 113).

Coincidimos con lo últimamente expuesto y se nos ocurre pensar que los más definitorios argumentos en contra de la "jurisdiccionalidad" de la determinación, surgen —al menos en el derecho tributario argentino— del propio articulado de la ley.

Analicemos con objetividad y detenimiento: el art. 2 de la ley 11.683 estipula expresamente que la Dirección General Impositiva tiene a su cargo (entre otras funciones) la de *"percepción"* de los diferentes gravámenes que —en forma total o parcial (ver arts. 103 y 104)— están sometidos a su régimen normativo.

Si continuamos el análisis, observamos que el principal conductor de ese ente administrativo perceptor de tributos, es su *director general* (art. 4).

Un paso más en el examen de la situación y nos encontramos con que entre las funciones del director general está la de actuar como *juez administrativo* (art. 9, inc. *b*). Y un detalle importante:

los funcionarios que mencionan los arts. 5 y 10 de la ley *no hacen otra cosa que "sustituír" al director general en la función de juez administrativo*. Sobre esto último, una demostración irrebatible surge del propio art. 10 en cuanto otorga al director general la facultad de *"arrogarse, por vía de superintendencia, el conocimiento y decisión de las cuestiones planteadas"*.

Nos parece, entonces, imposible argumentar válidamente que aquel funcionario cuya función específica es la de dirigir el ente administrativo que "percibe" tributos, sea el mismo funcionario que decida jurisdiccionalmente las controversias planteadas con motivo de esas "percepciones".

Creemos que Carlos Palao Taboada ha colocado esta tan delicada cuestión dentro de su verdadero cauce. Este autor hace alusión a los argumentos de Jarach, señalando que ellos no bastan para calificar una actividad de jurisdiccional.

Pero agrega algo que debe ser seriamente meditado: *a su juicio el tema está así indebidamente planteado*. Es claro —dice Palao— que la determinación no es una actividad jurisdiccional (especialmente por la falta de independencia del órgano administrativo). Pero la verdadera importancia del asunto reside en *si "la manera" como la Administración realiza su actividad (administrativa) es o no igual "a la manera" en que el juez realiza la suya (jurisdiccional)* (prólogo a los *Principios*... de Berliri, volumen 3º, p. 21, nota 2).

Propuesta la cuestión en tales términos, puede resultar más fácil llegar a conclusiones positivas. Lo que interesa principalmente es que la actividad administrativa de determinación tributaria *reúna los caracteres objetivos de imparcialidad que son propios de la actividad jurisdiccional*.

Desde este punto de vista, no cabe duda de que el procedimiento de determinación de oficio, tal como está regulado en la ley argentina 11.683, indica un esfuerzo por dotar a dicho procedimiento de la mayor dosis de imparcialidad posible, en lógica tutela de los integrantes de la comunidad. Pero la determinación es un acto administrativo, y no jurisdiccional.

10. LAS FACULTADES FISCALIZADORAS E INVESTIGATORIAS DE LA AUTORIDAD FISCAL. — La determinación tributaria implica un lógico control posterior por parte del fisco cuyo objetivo es establecer si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación. Tal tarea de control se denomina *"fiscalización de la determinación tributaria"*.

Esta labor fiscalizadora es accesoria con respecto a la determinación, puesto que sólo habiendo "tributo determinado" podrá haber luego "tributo fiscalizado".

Debemos ahora llamar la atención sobre una importante distinción. Muy diferente al quehacer de "fiscalizar determinaciones" es el quehacer fiscal de tipo investigatorio.

La labor investigatoria está encaminada primordialmente a prevenir los daños y peligros que puede ocasionar a la colectividad la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio. Lo perseguido, entonces, es averiguar la existencia de hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los correspondientes sujetos pasivos tributarios. Se trata ésta (la investigatoria) de una facultad estatal emanada directamente de la potestad tributaria y que debe diferenciarse claramente de la fiscalización de la determinación.

La confusión reside en algo que ya tuvimos oportunidad de manifestar: los débitos instrumentales requeridos a las personas son semejantes para el desempeño de una u otra tarea.

Pero la diferencia es visible. La fiscalización de la determinación implica una previa obligación tributaria sustancial con su hecho imponible y sus sujetos pasivos detectados e identificados. Se trata únicamente de saber si estos últimos cumplieron correctamente los deberes tributarios a su cargo. No sería concebible, por tanto, que estas tareas fiscalizadoras se desarrollasen con anterioridad a la determinación (y consiguientemente a la obligación sustancial objeto de determinación). Tampoco sería coherente que estas tareas de control se cumpliesen una vez extinguida la obligación tributaria sustancial.

En cambio, la investigación fiscal es independiente tanto de obligaciones tributarias constituídas como de sujetos pasivos identificados. Y es lógico: las tareas de investigación fiscal no requieren la existencia previa de tales obligaciones, porque su objetivo es precisamente descubrirlas.

Eso explica que existan deberes formales atinentes a la investigación *anteriores al nacimiento de la obligación tributaria sustancial* (p.ej., la facultad de investigar "períodos fiscales en curso" del art. 41 de la ley 11.683. Ver *infra*, punto 10 A), *y posteriores a su extinción* (p.ej., la obligación que podría asignarse a ciertos sujetos pasivos de conservar documentos referentes a obligaciones tributarias ya prescritas. Ver art. 40, ley 11.683).

10 A. LAS FACULTADES FISCALIZADORAS E INVESTIGATORIAS EN LA LEY 11.683. — El art. 41 de la ley 11.683 otorga a la D.G.I. amplios poderes para fiscalizar e investigar, en cualquier momento, incluso respecto de *"períodos fiscales en curso"* (o sea, a *hechos imponibles no temporalmente acaecidos*; ver *supra*, cap. IX, punto 15 D), el cumplimiento que los obligados reales o presuntos dan a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones tributarias.

En la posterior enumeración del art. 41 están especificadas las facultades de la administración fiscal, las que examinaremos a continuación.

Llamamos la atención sobre la terminología de la ley cuando estipula que la Dirección tendrá "amplios poderes", lo cual indica que en lo referente a *"facultades fiscalizadoras e investigatorias"*, esas facultades deben interpretarse con un criterio *extensivo*, y *no restrictivo*.

Por otra parte, vemos que esos "amplios poderes" de la Dirección son para fiscalizar e investigar en general el cumplimiento a las leyes tributarias, y ese cumplimiento se refiere, no sólo a sujetos pasivos tributarios, sino también a *terceros ajenos* a la obligación sustancial tributaria y que sin embargo tienen el deber de colaborar aportando los datos y elementos que les son requeridos en los casos concretos.

Es importante reiterar que las funciones señaladas tienen lugar no solamente en lo que respecta a las *declaraciones juradas presentadas*, sino que también se otorga la facultad de comprobar la situación de *cualquier persona* que, aun no habiendo presentado declaración jurada, se presuma que puede resultar contribuyente (se ejerce, entonces, no la *fiscalización* de determinación, sino la *facultad investigatoria*).

Basta que la Dirección presuma la existencia de un posible sujeto pasivo que ha omitido presentar declaración jurada (debiéndolo haber hecho) para que sea procedente su poder de indagar. Las facultades de la D.G.I. que enumera el art. 41 de la ley 11.683 son: En primer lugar, la de *"citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Dirección tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente, en atención al lugar del domicilio del citado,*

todas las preguntas o los requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que, a juicio de la Dirección, estén vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes respectivas".

Del análisis de este primer inciso podemos extraer la conclusión de que existe la facultad de la Dirección de *citar* (citar significa compeler a concurrir).

Esto no sólo se refiere a los sujetos pasivos, sino también a cualquier tercero. Basta que la Dirección presuma que ese tercero tenga o pueda tener algún conocimiento de las negociaciones que se propone investigar.

La facultad de citar, o sea, de *compeler a concurrir*, trae aparejadas consecuencias si no se cumplimenta el comparendo.

En primer lugar, la falta de comparendo significa una infracción a los deberes formales que están sancionados por la ley 11.683 en su art. 43.

Además, para lograr que el citado comparezca, la D.G.I. está facultada *para hacer uso de la fuerza pública.*

Se ha discutido si es posible que un organismo administrativo tenga esa facultad de hacer concurrir por la fuerza, no siendo una autoridad judicial y sin mediar orden de ella.

La Corte Suprema nacional, sin embargo, en un fallo que figura en "La Ley", t. 99, p. 292, resolvió que la norma es constitucional y que por consiguiente la administración fiscal, dentro de sus facultades, podía obligar a concurrir a todas aquellas personas a las cuales considere conveniente citar.

Por supuesto que esta facultad tiene que ser razonablemente ejercida, sobre todo en lo que se refiere a terceros.

Tratándose de sujetos pasivos tributarios, su obligación de concurrir a la citación y de proporcionar los informes que les sean requeridos, es justificada, puesto que son ellos los obligados al pago de los tributos.

Pero cuando se trata de personas ajenas a la relación jurídica tributaria sustancial que deben concurrir a aportar una información, tal facultad debe ser razonablemente utilizada por la administración fiscal. Por eso, el requerimiento de informaciones a terceros sólo puede hacerse en aquellos casos estrictamente necesarios y dentro de los límites en que la información sea útil.

Con motivo de esta facultad se produjeron algunos abusos que dieron lugar a protestas y a una serie de situaciones verdaderamente arbitrarias. Por tal razón, la propia D.G.I. se autolimitó mediante

una circular (circular 916 del 29/6/70), la cual es plausible al revelar equilibrio para regular en su justa medida las atribuciones de la Dirección en lo que se refiere a terceros.

Por otra parte el art. 41, inc. 1, habla de un "plazo" que se fijará "prudencialmente". El término *"prudencialmente"* significa una indeterminación que puede originar abusos, puesto que lo "prudencial" depende del criterio de aquel que interpreta el término; por eso la circular 916 también reguló este aspecto del plazo, y en ese sentido estipuló: "los plazos a los terceros deberán ser lo razonablemente necesarios para que los mismos tengan el debido tiempo en la elaboración de sus informes". La circular continúa diciendo que si la información solicitada a los terceros pudiera ser obtenida directamente por el personal de la administración fiscal, en tal caso se prescindirá de recurrir a los terceros.

Contra esta facultad de citación no existe ningún recurso judicial directo; es decir que en principio, efectuada la citación, corresponde el comparendo.

Jarach, sin embargo, estima que si bien no hay control jurisdiccional directo, *sí existiría un control jurisdiccional indirecto que* sería el siguiente: Como acabamos de ver, cuando la persona citada no comparece, queda sujeta a las multas del art. 43 de la ley 11.683. Como esa sanción sí puede ser objeto de recursos jurisdiccionales, quiere decir que si una persona no compareciera y se le aplicara la multa, esa persona puede interponer recursos contra la aplicación de sanción, y si la resolución le resultara favorable, implícitamente quedaría dispensada de concurrir a la citación efectuada. Éste sería (en forma indirecta) el único recurso de tipo jurisdiccional contra la obligación de concurrir que menciona el inc. 1 del art. 41 de la citada ley.

La facultad de citar y de requerir informes, *sufre excepciones* que deben tenerse en cuenta aunque no surgen de la propia ley 11.683.

La más destacable es la de los profesionales *asesores tributarios* que están obligados a *no revelar* cuestiones que conocen con motivo de su profesión (art. 156 del Código Penal). Por tanto, los asesores no pueden ser compelidos a relatar los hechos que les hizo conocer su cliente, y ni siquiera el nombre de dicho cliente (ver Villegas, *Responsabilidad*... en "La Información", t. 30, p. 1213).

Anteriormente a la reforma introducida por ley 23.271, existía otra importante restricción a las facultades fiscalizadoras e investigatorias del fisco con relación a las entidades financieras regidas por la

ley 21.526. Según tal ordenamiento, dichas entidades no podían revelar las operaciones realizadas ni las informaciones recibidas de sus clientes. Esto ha sido modificado como consecuencia de la mencionada ley 23.271, según la cual el secreto establecido en el título V de la ley 21.526 y en los arts. 8, 46 y 48 de la ley 17.811 no regirá para las informaciones que en cumplimiento de sus funciones legales solicite la D.G.I. a cualquiera de las entidades o sujetos comprendidos en los regímenes de las citadas leyes y sus modificaciones. Estas informaciones pueden ser de carácter particular o general y referirse a uno o varios sujetos determinados o no, *aun cuando el o los mismos no se encuentren bajo fiscalización.* Las disposiciones de esta ley son de orden público y son de aplicación para las operaciones que se formalicen a partir de su vigencia (se sancionó el 27/9/85).

La diferencia con la anterior regulación es trascendente, ya que antes sólo se permitía excepcionalmente que se otorgara información respecto a un sujeto pasivo concreto e individualizado, emplazado previamente y con respecto a quien se hallaba en curso una verificación impositiva, pero no era admisible el suministro de informes bancarios para detectar responsables de identidad ignorada. Según la enmienda legal, ello será ahora posible.

El inc. 2 del art. 41 de la ley 11.683 dice: "*Exigir de los responsables y terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieren al hecho precedentemente señalado*".

En el primer inciso se trataba de contestar los requerimientos solicitados. Acá, lo que se exige es *la presentación de comprobantes y justificativos.*

"Presentación" significa que, si así lo requiriera la Administración, el sujeto pasivo tributario o tercero informante, tiene que *trasportar físicamente* a la oficina fiscal correspondiente estos comprobantes y justificativos que se considere hacen al caso para acreditar algún hecho imponible.

Se ha discutido si el término "*presentación*" significa únicamente *exhibición* o implica también la posibilidad de que la D.G.I. se *incaute* de esos documentos (es decir, de que los secuestre y conserve). En ese sentido, la jurisprudencia (ver rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 576) sostuvo que si bien de los términos literales de la ley 11.683 no surge la facultad de la D.G.I. de secuestrar los documentos privados, esta facultad puede resultar procedente como consecuencia del ejercicio de la actividad investigatoria cuando en virtud de lo actuado se conociesen concretamente las infracciones que se imputen y cuya prueba se busca completar por ese medio.

Es decir, que con referencia a la posibilidad que tiene la Dirección de secuestrar la documentación, la limitación sería la siguiente: se trata de una facultad que puede utilizarse para asegurar la prueba de una infracción que *ya se ha descubierto* y ante el peligro de que esta prueba pueda ser hecha desaparecer por el contribuyente.

En cambio, no es admisible el secuestro de documentación con el propósito de descubrir "posibles" infracciones ignoradas por el fisco, o para detectar presuntos infractores cuya identidad se desconoce.

En el inc. 3 se menciona la facultad de inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros que puedan registrar o comprobar negociaciones u operaciones.

Debemos hacer notar la diferencia que existe entre este inciso y el anterior. El inc. 2 exige la "presentación" de comprobantes y justificativos; el inc. 3 faculta a "*inspeccionar*" libros. La diferencia está en lo siguiente: los libros de contabilidad no pueden ser trasladados a un lugar distinto del que están habitualmente, porque en ellos se van asentando operaciones diarias, y si pudieran ser trasportados o incautados por la administración fiscal, ello daría pie a una obstaculización en la contabilización normal de las operaciones del obligado.

Por esa circunstancia es que cuando se trata de libros de contabilidad, se autoriza a la D.G.I. únicamente a inspeccionarlos en el lugar en que se hallan.

La inspección debe referirse a circunstancias que son objeto de investigación y están vinculadas con hechos imponibles.

Se ha discutido si la inspección de los libros de los contribuyentes implica la fiscalización de *todos los tributos* y de *todas las infracciones tributarias* que puedan surgir con motivo del análisis de esos libros.

En un trabajo publicado en la revista "Impuestos" (t. 29, p. 841) el autor Rafael González Arzac sostiene que en doctrina se ha dicho que las inspecciones deben tener establecida con precisión su finalidad, sin poder apartarse de ella. Se afirma que si se fiscaliza "lucrativas" no puede fiscalizarse "sellos" sin desviación de poder, violación de secretos y papeles privados.

Pero el autor citado concluye: "No encontramos en los textos legales ningún argumento para tal limitación y de acuerdo al criterio amplio con que debe ser interpretada la competencia fiscalizadora de la D.G.I. es necesario concluír con que *el límite de referencia no existe*". Concordamos con esta última postura y pensamos

que el órgano fiscal puede fiscalizar todos los tributos de su competencia al analizar los libros.

Otro problema se ha planteado con respecto al horario en que deben inspeccionarse los libros de contabilidad. Debe tenerse en cuenta que el funcionamiento normal de los negocios obliga a que se asienten las operaciones en determinadas horas, lo cual quedaría frustrado u obstaculizado si los inspectores instauraran horarios abusivos de inspección.

El inc. 4 de esa disposición legal dice: "*Requerir por medio del director general, y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Dirección, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuese menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal*".

Es decir que son tres los casos en que la autoridad administrativa fiscal (D.G.I.) puede recurrir al auxilio de la fuerza pública: 1) si tropieza con algún inconveniente en el cumplimiento de sus funciones, siempre que esas funciones estén ejercidas legítimamente; 2) para hacer comparecer a sujetos pasivos y terceros; 3) cuando fuese necesario para hacer cumplir órdenes de allanamiento. El funcionario policial, en este caso, tiene que cumplir sin demora la orden que le da el funcionario habilitado de la Dirección. En ningún caso el funcionario policial puede negarse a prestar el auxilio, ya que si existiera alguna arbitrariedad en el pedido, la responsabilidad recae sobre el funcionario que ha solicitado ese auxilio.

Según el inc. 5, no puede haber *allanamientos de domicilio sin autorización judicial.* Por la forma en que está redactada la norma, según la cual la orden "*deberá ser despachada* por el juez dentro de las 24 horas", pareciera que el juez no puede negarse a expedir esa orden de allanamiento una vez que le es requerida por la administración fiscal.

Sin embargo, la doctrina (ver Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. I, ps. 504 y 505) y la jurisprudencia (ver revista "Derecho Fiscal", t. 20, p. 576) han interpretado que la facultad del juez *no es una labor mecánica,* sino que —al contrario— el juez debe

analizar la legitimidad de la orden que se le solicita, la cual podrá negar si no reúne los recaudos necesarios.

Son destacables algunas formalidades atinentes a las órdenes de allanamiento. La ley exige que cuando ellas se soliciten al juez nacional competente, se indique *el lugar y la oportunidad* en que habrán de practicarse.

Además, y en forma indirecta, la ley ha pasado a exigir al organismo fiscalizador que mencione *los fundamentos* de la necesidad de orden de allanamiento, lo cual se correlaciona con la facultad judicial de analizar la legitimidad de la orden solicitada. La vía elegida por la ley consiste en estipular que para la ejecución de las órdenes de allanamiento será de aplicación el art. 399 y concordantes del Código de Procedimientos en materia penal para la justicia federal. En su parte pertinente, el art. 399 establece que los jueces podrán librar las órdenes "cuando existan indicios suficientes para presumir que allí se encuentra el presunto delincuente o que puedan hallarse objetos útiles para el descubrimiento y comprobación de la verdad".

Adecuando esta última disposición al campo tributario, la interpretación que corresponde es la siguiente: únicamente corresponderá solicitar la orden de allanamiento si existen presunciones fundadas de que en determinado domicilio se halla un infractor fiscal, o elementos probatorios útiles para el descubrimiento o comprobación de infracciones fiscales. Los indicios que llevan a la D.G.I. a presumir tales circunstancias deben ser expuestos al juez interviniente a los fines de que éste juzgue si existen fundamentos valederos para expedir la orden.

Debemos ver ahora qué se entiende por "domicilio". Para ello, debemos conectar el concepto con lo que dispone el art. 150 del Código Penal, que reprime la "violación de domicilio" como delito.

El art. 150 del Código Penal define lo que debe entenderse por domicilio, y dice que resultan amparadas por la norma, la morada, casa de negocio, sus dependencias y recintos habitados.

Un problema se plantea con respecto a las casas de negocios, por lo siguiente: los negocios tienen, por lo general, dos ámbitos que son perfectamente diferenciados: un ámbito es de acceso libre al público y, en cambio, otro ámbito es privado. Pensamos que la orden de allanamiento únicamente es necesaria en lo que se refiere al ámbito privado, y no para acceder al lugar abierto al público, es decir, que si los inspectores necesitaran solamente penetrar en depen-

dencias no privadas, no necesitan orden de allanamiento y pueden solicitar el auxilio de la fuerza pública, sin orden judicial.

Es necesario, ahora, efectuar algunas referencias en relación a las *"actas"* que deben labrarse en tales casos según el mismo art. 41. El acta tiene considerable importancia, puesto que es un elemento de prueba con que va a contar el fisco en el proceso jurisdiccional que puede iniciarse en el futuro.

La parte pertinente del art. 41 dice: "Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inc. 1 o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Dirección, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos".

El acta a la cual se refiere la disposición citada, debe hacer constar todo lo que ha pasado ante la presencia del funcionario actuante. Debe tenerse presente que tales actas son actos administrativos del Estado y al mismo tiempo *son instrumentos públicos,* ya que reúnen las condiciones que el Código Civil, art. 979, inc. 2, exige para que los instrumentos revistan este carácter.

Las actas hacen plena fe mientras no se demuestre su falsedad. Acá se plantea el problema de saber hasta dónde alcanza la plena fe. La solución está dada en el art. 993 del Código Civil: la plena fe alcanza a los hechos que el funcionario anuncie *como cumplidos por él mismo o que han pasado en su presencia.* No puede el acta contener juicios valorativos del funcionario que la labra. Debe limitarse a un relato descriptivo de lo acontecido, aunque es importante advertir que el acta hace plena fe sobre las manifestaciones verbales del sujeto pasivo.

Pero sólo de la *existencia* de dicha manifestación, y no sobre la *veracidad* de lo que el sujeto pasivo ha sostenido.

Hacemos esta aclaración porque suele suceder que algún sujeto pasivo confundido o equivocado, efectúe –en ese momento– alguna manifestación verbal que no sea exacta y que le resulte perjudicial.

Si esa manifestación es posteriormente impugnada por el sujeto pasivo en cuestión, esa impugnación debe tener valor.

En el caso "Belén" (fallo 2624) el Tribunal Fiscal de la Nación (4 de noviembre de 1966) así lo resolvió.

Con respecto a la *firma* del interesado, puede estar incluída o no. Si se negara a firmar el acta, ella no perdería valor.

A su vez, el art. 40 de la ley 11.683 enuncia otros deberes formales a cumplir por sujetos pasivos y aun por terceros (llevar libros o registros especiales, otorgar comprobantes, conservar documentos por los plazos legalmente estipulados, etc.).

Cabe destacar que según un artículo nuevo introducido mediante reforma a la ley 11.683 por ley 23.314, los sujetos pasivos y terceros que efectúan registraciones mediante computación de datos, deben mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados y que incluyan datos vinculados con materias imponibles, por el término de dos años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado.

Dispone asimismo el precepto incorporado que la D.G.I. puede requerir a sujetos pasivos y terceros: *a*) copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos mencionados; *b*) información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero; *c*) el uso de su equipamiento de computación para la organización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización. Las obligaciones precedentes también rigen para los servicios de computación que realicen tareas a terceros.

10. B. LA FISCALIZACIÓN DEL ÚLTIMO PERÍODO. LA PRESUNCIÓN DE EXACTITUD O INEXACTITUD DE LOS PERÍODOS NO PRESCRITOS.— Mediante reforma de la ley 11.683 por ley 23.905, se ha instaurado un novedoso mecanismo de fiscalización, consistente en que la inspección comienza examinando el último período, y, según el resultado arribado, se presume la corrección o incorrección de los períodos anteriores no prescritos.

En líneas generales, el sistema funciona de la siguiente manera:

En los casos de contribuyentes y responsables de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, al valor agregado e internos, y siempre que los ingresos anuales no sean mayores a los cien mil millones de australes, o el patrimonio su supere los cincuenta mil millones de australes (sumas al 31 de diciembre de 1990), se autoriza al Poder Ejecutivo a disponer que la fiscalización a cargo de la D.G.I. se limite al último período anual por el cual se hubieran presentado declaraciones juradas. Mientras la Dirección encuentre que la declaración es correcta, *se presume sin admitir, prueba en contra, la exactitud de las*

declaraciones juradas presentadas por el resto de períodos anteriores no prescritos. Ello, siempre que esa declaración del último período, ya sea original o rectificativa, no sea presentada después de iniciada la inspección, o aun si se presentó antes, si hubo una observación por parte del fisco o una denuncia que se vincule con el responsable.

Pero si ocurre lo contrario a la situación anterior, es decir, la Dirección impugna la última declaración presentada, se practica la determinación de oficio del art. 24, y resulta que la declaración fue incorrecta porque arrojó una base imponible inferior a la real, el organismo fiscal puede optar por las siguientes alternativas:

a) entender la fiscalización a los períodos no prescritos, y determinar de oficio el impuesto correspondiente a cada uno;

b) hacer valer la presunción, con admisión de prueba en contra, *que las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos no prescritos adolecen de inexactitudes equivalentes, en cada uno de ellos, al mismo porcentaje ajustado en el período base,* salvo que posteriores fiscalizaciones demuestren una inexactitud mayor. Para que opere esta presunción es necesario que la determinación de oficio del período base haya sido sobre base cierta.

Una vez que la Dirección optó por alguna de las alternativas referidas, deberá atenerse a ella con respecto a todos los demás períodos fiscalizables.

La normativa aclara que no es necesaria la determinación de oficio del último período si los responsables presentan declaraciones juradas rectificativas que satisfagan la pretensión fiscal. En tal caso, la Dirección ya no puede extender la fiscalización a los períodos anteriores, ni hacer valer la presunción de inexactitud equivalente. Asimismo se aclara que si la impugnación a la declaración jurada del período base tiene origen en cuestiones de mera interpretación legal, no se puede aplicar la presunción de la inexactitud equivalente para períodos no prescritos.

El procedimiento para atribuír a los restantes períodos no prescritos el porcentaje ajustado del período base, se inicia por el período no prescrito más antiguo, y los resultados acumulados que se establezcan a partir de éste se trasladan a los períodos posteriores.

Si la determinación de oficio sobre el último período demostrativa de inexactitud, fue efectuada en parte sobre base cierta y en parte sobre base presuntiva, la presunción de inexactitud equivalente para períodos no prescritos solamente se puede hacer en relación a la porción determinada sobre base cierta.

En cambio, si la determinación del último período demostrativa de inexactitud fue exclusivamente efectuada sobre base presuntiva, no

se puede utilizar la presunción de inexactitud equivalente para los períodos no prescritos, y las correspondientes impugnaciones sólo se efectuarán en función de las comprobaciones efectivas a que arribe la inspección en el caso particular de cada uno de ellos.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO X

ALESSI, Renato: *Accertamento o imposizione dell'imposta?*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1943, p. 90.

ALESSI-STAMMATI: *Istituzioni di diritto tributario*, cit.

ALLORIO, Enrico: *Diritto processuale tributario*, cit.

AMORÓS, Narciso: *Derecho tributario*, cit.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.

ARAÚJO FALCÃO, Amilcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, cit.

ASOREY, Rubén O., y NAVARRINE, Susana Camila: *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Edic. Depalma, Buenos Aires, 1985.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, cit.

— *Hipótese de incidencia tributária*, cit.

BALEEIRO, Aliomar: *Direito tributário brasileiro*, cit.

— *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria geral do direito tributário*, cit.

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, cit.

— *Appunti in tema d'accertamento*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1938, p. 85.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 1, p. 111.

COCIVERA, Benedetto: *Il concordato tributario*, Milán, 1948.

— *Note sull'accertamento tributario*, cit.

CORTI, Arístides: *Anticipos impositivos*, Edit. La Ley, Buenos Aires, 1981.

CUTRERA, Achille: *L'accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto Pubblico", 1935, p. 225.

D'AMATI, Nicola: *Alla ricerca del concetto di accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto e Pratica Tributaria", 1960, p. 265.

DE BARROS CARVALHO, Paulo: *Teoria da norma tributária*, cit.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DICHIARA, Clara: *Determinación tributaria. Los jurados fiscales en el derecho español*, en "Derecho Fiscal", t. 29, p. 946.

DUS, Angelo: *Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1960, p. 238.

FAGET, Alberto, y VARELA, Alfonso: *La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta*, en "Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 69, Montevideo, 1985.

FREYTES, Roberto: *Determinación de impuestos. Necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Corte*, en "Derecho Fiscal", t. 17, p. 1109.

— *Nueva reforma de la ley de procedimiento tributario. Exposición y comentario de la ley 20.626*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 753.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GIULIANI FONROUGE y BELLO: *Procedimiento impositivo*, cit.

GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE: *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, cit.

— *Procedimiento tributario*, cit.

GONZÁLEZ ARZAC, Rafael M.: *Las facultades fiscalizadoras de la administración tributaria en las leyes 11.683 y 18.820*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 841.

GRÜN, Ernesto: *La reforma del procedimiento de determinación de oficio e instrucción de sumarios por multa por la ley 20.026*, en rev. "La Información", t. 29, ps. 589 y 717.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, cit.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis: *Las presunciones legales en el sistema tributario peruano*, en rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario, vol. 9, diciembre 1985.

INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, cit.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *El hecho imponible*, cit.

— *Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria*, en *Temas tributarios*, Buenos Aires, 1968, p. 35.

— *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, cit.

MAFFEZZONI, Federico: *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1941, p. 254.

MARCHETTI, Francisco: *La determinación tributaria*, en "Comercio y Justicia", de Córdoba, nos. 12.218, 12.220 y 12.223.

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, cit.

MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, cit.

— *El proceso tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 113.

MEHL, Lucien: *Elementos de ciencia fiscal*, cit.

PAES DE BARROS LEALES, L. G.: *Obrigação tributária*, cit.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, Madrid, 1968.

PINHEIRO, Xavier Alberto: *Conceito e natureza do lançãmento tributário*, San Pablo.

POSADAS BELGRANO: *Derecho tributario*, cit.

PUGLIESE, Mario: *Instituciones de derecho financiero*, cit.

ROSEMBUJ, Tulio: *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, en rev. "Impuestos", t. 30, p. 547.

RUSSO, Pasquale: *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1966, p. 231.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *El nacimiento de la obligación tributaria*, en "Hacienda y Derecho", t. 4.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Edit. Almedina, Coimbra, 1983.

TROTABAS, Louis: *Finances publiques*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, cit.

VANONI, Ezio: *Opere giuridiche*, cit.

VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fernando: *Configuración jurídica de la obligación tributaria*, cit.

VILLEGAS, Héctor B.: *La eficacia recaudatoria y los derechos individuales frente a la determinación tributaria*, en rev. "La Información", t. 35, p. 3.

— *Responsabilidad de los profesionales asesores impositivos por los delitos tributarios de la ley 20.658*, en rev. "La Información", t. 30, p. 1210.

ZOTTA, Mario: *Sull'accertamento tributario*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1939, p. 81.

Capítulo XI

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1. Noción. — No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las distintas trasgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario.

La doctrina moderna coincide en señalar que la trasgresión fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Modernamente, se presta especial atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria y, por consiguiente, al derecho penal tributario que las estudia. Se presenta un problema doctrinal, sin embargo, con respecto a la ubicación del derecho penal tributario dentro del campo de las ciencias jurídicas, habiendo surgido diversas teorías al respecto.

2. Teorías sobre la ubicación científica. — Algunos teóricos sostienen que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario. Así, Giuliani Fonrouge afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal (*Derecho...*, t. 2, ps. 634 y ss.).

Como consecuencia de esta teoría, el autor citado sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, *su singu-*

laridad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas.

Otra tendencia doctrinal (posición penalista) sostiene, al contrario, que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común.

El profesor español Sáinz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye este autor sosteniendo: "Sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal" (*Hacienda...*, t. 2, p. 213).

La conclusión lógica que puede extraerse de las teorías penalistas es que *el Código Penal es de obligatoria vigencia para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una norma expresa derogue su aplicación.*

Una tercera posición en la materia estima que el derecho penal tributario se halla en el campo del derecho penal contravencional, y no en el del derecho penal común.

Sostiene esta teoría que existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea, la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles.

Ese derecho penal general, sin embargo, admite una clara división según la naturaleza jurídica particular de las infracciones contenidas. Así, la rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye *el derecho penal común.* En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, constituye *el derecho penal contravencional* (al cual se lo denomina también derecho penal administrativo).

Las consecuencias en las relaciones con el Código Penal son las siguientes: se puede utilizar las fórmulas del Código Penal siempre y cuando exista congruencia con la esencia de la contravención fiscal.

2.1. LOS PROBLEMAS DE LAS NUEVAS RAMAS DEL DERECHO.— Es necesario reflexionar sobre cuáles son los verdaderos problemas que están ocultos detrás de toda esta problemática sobre pertenencias y sobre

autonomías. Hemos llegado a la conclusión de que el problema se crea en todos los casos de creación de derechos jóvenes, que se van desprendiendo de sus derechos troncales; cuando surgen nuevas ramas del derecho, se presentan, principalmente, dos problemas. El primer problema es: ¿se puede alterar legislativamente las fórmulas clásicas, de la legislación troncal?; las clásicas fórmulas elaboradas a través de los siglos, ¿puede modificarlas la rama nueva?; en el caso nuestro, el derecho penal tributario, ¿puede modificar las reglas del Código Penal? Y la segunda cuestión: cuando el legislador de la rama nueva toma una fórmula de la rama troncal, y no le introduce ningún significado distinto, ¿rige obligatoriamente el significado que le asigna la rama troncal? Ésos son, a nuestro modo de ver, los dos grandes problemas que trae esta situación, muchas veces confusa, con respecto a las relaciones entre sí de las distintas ramas del derecho (situación ésta que se da respecto del propio derecho tributario en sus relaciones con el derecho común) (ver cap. VI, puntos 8 y ss.).

Con respecto al primer problema, se discutió mucho sobre si la rama nueva puede alterar fórmulas, o si, incluso, puede tomar las fórmulas de la vieja rama y dar significados diferentes. Hay quienes han negado esta posibilidad, sosteniendo que no puede ser deformado el derecho, pero, en general, ha primado la teoría de que esto se puede hacer con las limitaciones constitucionales y de jerarquía de normas (cap. VI, puntos 8.2 y 8.3); se puede hacer con mucha prudencia, y tratando de no producir deformaciones en el derecho. Y, concretamente, dentro del derecho penal tributario, tenemos alteraciones de las fórmulas penales. Hay diferencias en algunas legislaciones, por ejemplo con respecto a la forma de cómo se concibe la tentativa, o un ejemplo más claro es el de la reincidencia, donde hay reincidencia específica y reincidencia genérica. El Código Penal adopta la reincidencia genérica y, sin embargo, el derecho penal tributario muchas veces toma la reincidencia específica; más notorio todavía es el ejemplo de la personalidad de la pena del derecho penal, donde el derecho penal tributario se aparta con regulaciones, por ejemplo, como la responsabilidad por el hecho de terceros, sean los subordinados, o sean los dependientes, o tenemos también apartamiento con la responsabilidad de las personas jurídicas. Estas modificaciones son lícitas y aceptables, y no pueden discutirse porque se hacen a los efectos de que las nuevas fórmulas tengan eficacia, tengan realmente el sentido de protección que se desea.

El segundo problema surge cuando se toman los conceptos e instituciones de la rama troncal, sin darles un contenido particulari-

zado. ¿Qué se hace en ese sentido? En nuestro caso el derecho penal tributario habla de culpa, de dolo, de fraude, toma cualquiera de esas nociones y no les asigna un contenido particularizado. ¿Cómo se definen? Acá también hay discusiones sobre esta materia, y, especialmente, dos posiciones que están dentro de lo que ya mencionamos como teorías: recuérdese que los administrativistas decían que el Código Penal era aplicable siempre que existiese congruencia con la esencia contravencional de la infracción tributaria; mientras que los penalistas decían que la fórmula penal era siempre aplicable, era un fondo común sólo excluíble por disposición contraria. Para decir esto, debemos volver nuevamente al concepto originario sobre el derecho único. El derecho es un orden coactivo que contiene la conducta recíproca deseada por la sociedad en un momento dado, y que contiene las sanciones ante las trasgresiones de las normas. Este orden jurídico debe funcionar siempre como una unidad sin contradicciones, y ese concepto de unidad sin contradicciones se altera cuando introducimos conceptos vagos, como "espíritu", "congruencia", "naturaleza y fines", "esencia", etc., conceptos que no tienen, si los analizamos con profundidad, un contenido preciso.

Llegamos, entonces, a la conclusión de que cuando la ley, en este caso concreto la ley penal tributaria, emplea conceptos e instituciones del derecho penal común y no le da un contenido particularizado, éste debe ser interpretado tal cual es definido por el Código Penal, por su doctrina, por su jurisprudencia, tal como existe ese concepto o esa institución en el derecho troncal; así, si hablamos de dolo, de culpa, de fraude, de insolvencia, de error excusable, y mientras no se produzcan alteraciones normativas debe regir el Código Penal, o sea, el derecho penal común, y si la solución no es congruente tendremos que modificarla legislativamente.

Por tal razón, y en cuanto a consecuencias prácticas, coincidimos con las teorías penalistas, y creemos que el derecho penal tributario, al pertenecer al derecho penal general, no tiene independencia funcional con respecto al derecho penal común, cuyos preceptos regula el Código Penal, por lo cual deben ser aplicadas las reglas del Código Penal, sin necesidad de que la ley tributaria expresamente remita a sus normas.

No obstante, si mediante su normatividad, la ley tributaria regula una cuestión penal en forma diferente de la del derecho penal común, esto significará *el desplazamiento* de dicha norma de derecho penal común, que se tornará inaplicable sin necesidad de

normas expresas de derogación del Código Penal. En tal sentido es de plena aplicación el art. 4 de dicho cuerpo legal.

Sin embargo, este desplazamiento no puede producirse en cuanto al derecho tributario provincial, dado que sus normas son de inferior categoría a las nacionales (art. 31, C.N.), por lo cual y conforme al principio de unidad de legislación (art. 67, inc. 11, C.N.), no puede contener regulaciones de carácter general que contrarien disposiciones del C. Penal (p.ej., no es posible que leyes provinciales establezcan plazos de prescripción de multas superiores a lo que prescribe el Código Penal).

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA INFRACCIÓN FISCAL (DELITO O CONTRAVENCIÓN).— **La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.**

La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal, y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario, que hemos contemplado en el punto precedente.

a) Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos. Sostienen esta posición Sáinz de Bujanda (*Hacienda...*, t. 2, p. 209), Albert Hensel (*Diritto...*, p. 309), Dino Jarach (*El ilícito...*, en "Derecho Fiscal", t. 18, p. 709) y otros destacados tributaristas. Entre los penalistas puede ubicarse en esta posición a aquellos que no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención, tales como Soler, Jiménez de Asúa y Aftalión.

b) La posición antagónica estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro, que la infracción tributaria es contravencional, y no delictual. Se hallan en esta posición Andreozzi, Bielsa, Lubarry, Goldschmidt, Álvarez Gendín, etc., y los penalistas que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención, como Núñez y Manzini.

Por nuestra parte, hemos sustentado la segunda posición, sosteniendo que no hay diferencias sólo cuantitativas, sino cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones (Villegas, *Derecho...*, ps. 62 y ss.).

El *delito* es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común.

La *contravención* es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

En otras palabras, diremos que será delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que en cambio habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos.

Es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos. Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales, y contravenciones que requieren dolo para configurarse.

Otra posición que consideramos errónea consiste en diferenciar delito de contravención por la pena, ya sea en cuanto a su cantidad o calidad. Esto no puede aceptarse científicamente, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo externo a él, de lo cual se deduce que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de la libertad, y por otra parte, delitos sancionados con leves multas, sin que ello pueda alterar la esencia delictual o contravencional de las infracciones. Un típico ejemplo de esto es la infracción por incumplimiento a los deberes formales (art. 44 de la ley 11.683), que es inequívocamente contravencional y que estuvo reprimida con arresto de hasta 30 días, sanción indudablemente penal.

Por último, tampoco cabe admitir que pueda diferenciarse delito de contravención por el grado de gravedad o peligro del acto cometido, por cuanto este criterio poco científico conduce a confundir especies sustancialmente diversas y enturbia la cuestión por el manifiesto desorden y confusión que lleva aparejado (Villegas, *Derecho*..., p. 67).

Concretamente, y refiriéndonos a la infracción tributaria, estimamos que no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados. Si un Estado no necesitase recursos fiscales para llenar su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos. Pero si el Estado necesita de esos fondos para cumplir sus fines, con esa falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda justificadamente requerida y se está incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruírse la función financiera estatal. Los ciudadanos tienen un interés jurídico mediato en que el gobierno cuente con recursos suficientes para que desarrollando su actividad, defienda y haga realidad los derechos individuales y sociales sobre los cuales los ciudadanos tienen interés jurídico inmediato. Por ejemplo, un ataque directo e inmediato a la salud pública consiste en el envenenamiento de aguas reprimido por el Código Penal como delito, mientras que por el contrario, la salud pública sería indirectamente atacada si mediante el no pago de los tributos correspondientes, no se permite que el Estado instale los hospitales necesarios para atender convenientemente la salud general de la población.

En conclusión, pensamos que las infracciones tributarias, en cuanto obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tienen carácter contravencional, y no delictual.

La Corte Suprema nacional (si bien por razones diferentes de las nuestras) está en esta posición al sostener que la defraudación fiscal de la ley 11.683 tiene naturaleza de contravención, y no de delito (caso "Belli" del 14 junio 1977, en "D.F.", XXVIII, 75).

Recientemente se han hecho interesantes aportes doctrinales en favor de esta postura (ver trabajos de Ricardo Núñez en "J.A.", 1974, Doctrina, p. 387, y José Severo Caballero, "J.A.", 1974, Doctrina, p. 339).

4. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO ANTE LA LEY PENAL 23.771.— Mediante ley 23.771, cuya entrada en vigencia se produjo el 8 de marzo de 1990, se ha introducido una fundamental variante dentro del derecho penal tributario.

Esta ley fue dictada por el Congreso de la Nación, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 67, inc. 11, de la Constitución nacional. Constituye una ley penal especial complementaria del Código Penal, y ha trasformado diversas infracciones fiscales en delitos dolosos reprimidos con pena de prisión (salvo el caso de la omisión de actuar como agente de retención castigada con multa, art. 6).

Esto significa que sin perjuicio de la solidez conceptual que puede tener la distinción entre delitos y contravenciones por su esencia, que hemos resumido en el punto anterior, lo cierto es que desde el punto de vista del derecho positivo argentino la cuestión ha quedado planteada en los siguientes términos:

1) Por un lado tenemos los *delitos fiscales*, que son las distintas figuras contempladas por la ley 23.771.

2) Por otro lado nos encontramos con las *contravenciones fiscales*, que son las que han quedado subsistentes en el régimen general tributario nacional regulado por ley 11.683 y en los ordenamientos fiscales provinciales.

Ante esto el derecho penal tributario debe ser considerado desde una óptica diferente. Para la postura que proponemos, todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos. Así sucede, por ejemplo, con el derecho procesal tributario, que es derecho procesal, y en el cual la añadidura de tributario encierra únicamente un deseo de identificación (ver cap. XII, punto 1).

Tendremos entonces un *derecho penal tributario en sentido lato*, que abarcará al *derecho penal tributario delictual* contenido básicamente en la ley 23.771 y al *derecho penal tributario contravencional* regulado básicamente por la ley 11.683 y los ordenamientos provinciales (sobre la cuestión provincial, ver punto 23 de este capítulo).

Claro está que esta distinción, en algún sentido, pierde nitidez, porque en ciertos casos nos encontramos con las mismas conductas, que son tomadas a la vez como delitos y contravenciones (por ejemplo, la omisión de inscripción, omisión de actuar como agente de retención, defraudación de agentes de retención, defraudación genérica).

Pero también es cierto que la distinción pierde importancia porque en definitiva, y conforme a la posición adoptada (punto 2.1 de este capítulo), el Código Penal opera como fondo común de legislación para ambos casos. Es decir, se trate de delitos de la ley 23.771, o de contravenciones de la ley 11.683, estaremos ante los mismos preceptos y soluciones, que son los del Código Penal.

Se debe aclarar, no obstante, que en materia de contravenciones castigadas con penas pecuniarias pueden producirse alteraciones legislativas de mayor relevancia en relación al régimen del Código Penal, por ejemplo, las presunciones de fraude del artículo colocado a continuación del art. 46 de la ley 11.683.

Pero también puede suceder que en materia de delitos castigados con prisión se decida alguna alteración con respecto a fórmulas del Código Penal (por ejemplo, la inclusión de la reincidencia específica por el art. 2 de la ley 23.771, no obstante que el sistema del Código Penal es la reincidencia genérica). Pero estas alteraciones serán respetando los grandes principios del derecho penal común, ante lo cual no podremos hablar de presunción de fraude, de responsabilidad objetiva, de responsabilidad por el hecho de otro, o de pena a la persona jurídica.

En conclusión el problema se debe centrar en dos aspectos:

1) la vigencia de las instituciones del derecho penal común contenidas en el Código Penal, que deben ser aplicadas tanto en el derecho penal tributario delictual como contravencional;

2) el hecho de que puede haber alteraciones legislativas, con las limitaciones mencionadas, con la aclaración de que si se utilizan los conceptos penales sin significación particularizada deben ser interpretados tal cual lo son en su rama de origen, o sea, el derecho penal común.

5. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES. — Como bien dice el profesor Sáinz de Bujanda (t. 2, p. 207), para hacer un estudio descriptivo de las infracciones tributarias y sus sanciones bastaría analizar las normas reguladoras de cada tributo y aquellas otras generales del sistema tributario o a determinados sectores de él, para hacer un repertorio de posibles infracciones que podrían ser clasificadas según múltiples criterios técnicos: por su gravedad, por el medio utilizado para realizarlas, por el tipo de sanción impuesto, por la naturaleza del bien jurídico lesionado o por cualquier otro de los que normalmente se emplean en la dogmática jurídica del delito.

Como un estudio de este tipo carece de interés conceptual y excede los lineamientos de este curso, diremos, en líneas generales, que globalmente examinadas las principales infracciones tributarias (tanto delictuales como contravencionales), ellas pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva, en el incumplimiento de esa misma obligación, pero mediante medios fraudulentos, y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal.

Antes de entrar en la descripción de los ilícitos es menester resolver dos arduos problemas: si existe evasión *"legal"* tributaria y si la llamada *"elusión fiscal o tributaria"* es siempre antijurídica, así como la diferencia entre esta última y la "economía de opción".

6. LA EVASIÓN FISCAL O TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA CONCEPTUAL.— Evasión fiscal o tributaria es *toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales* (conf.: Villegas, Argüello Vélez y Spila García, *La evasión...*, en "D.F.", XVIII-337).

La caracterización señalada puede ser explicada de la siguiente manera:

1) Hay evasión tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.

2) La evasión tributaria debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgreden. La investigación sólo encuentra utilidad cuando se efectúa esta limitación, sin que ello signifique olvidar una serie de constantes generales de la evasión, aplicables a la mayoría de los países. Por otra parte, la limitación también lleva a eliminar el concepto de evasión fiscal internacional, que únicamente se configurará con respecto a los llamados tributos "supranacionales", como los que establecen ciertas comunidades de naciones.

3) La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo (por ejemplo, el contribuyente *"de facto"*), ni de quienes, aun estando encuadrados en el hecho imponible de un tributo, no han sido designados sujetos pasivos por la ley (caso del sustituído legal tributario), ni en general de aquellos que sólo están obligados a resarcir al sujeto que el fisco instituyó como obligado al pago (p.ej., el contribuyente solidario que debe resarcir al responsable solidario que pagó por él).

4) La evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva. No deben confundirse los conceptos de "evasión fiscal" y "fraude fiscal". No obstante, en el derecho positivo argentino esta confusión se produce, ya que se tiene por evasión a las conductas fraudulentas (art. 2, ley 23.771, ver *infra*, punto 14 de este capítulo).

5) Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas. No aceptamos la "evasión legal del tributo" y creemos que la "elusión fiscal" (evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica.

6 A. LA LLAMADA EVASIÓN LEGAL DEL TRIBUTO. — *Evadir*, que proviene del latín "*evadere*", significa "sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluído". Así como en derecho penal "evasión" es la fuga por parte de quien está privado de su libertad, en derecho tributario evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda.

En virtud de esta idea, rechazamos la existencia de la llamada evasión legal del tributo, la cual se produciría sin trasgredir norma legal alguna (ver Duverger, *Hacienda pública*, p. 333).

Examinemos algunas de las circunstancias evasivas que menciona la doctrina.

a) *Evasión organizada por la ley.* Según Duverger, se produce este supuesto cuando el legislador "dispensa del pago" del tributo a determinada categoría de personas (p. 333).

Si tal dispensa se produce en virtud de exenciones, no puede hablarse de evasión. La exención tributaria surge de la propia ley, porque el legislador no desea convertir en contribuyente a alguien que *prima facie* pareciera serlo. El contribuyente eximido es aquel que se encuadra objetivamente en la circunstancia fáctica que la ley indica como generadora del tributo, pero con respecto a quien ese encuadre no se traduce en mandato de pago. Ello, por diversas razones económicas, sociales o políticas que el legislador considera atendibles.

El contribuyente eximido no es, entonces, un auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino tan sólo un sujeto pasivo aparente. Cuando el Estado sigue el procedimiento funcional previamente modelado para que el crédito tributario potencial se convierta en una suma tributaria concreta y correctamente ingresada, uno de los pasos a cumplir consiste en la verificación tanto de que la situación concreta relativa a una persona se ha adecuado a la descripción hipotética que genera la obligación potencial de pagar el tributo (configuración del hecho imponible), como que no existe exención de ningún tipo que neutralice los efectos del hecho imponible.

Si hay exención, no hay mandato de pago conectado hipotéticamente al presupuesto de hecho como consecuencia jurídica de su realización, y no hay, por ende, obligación tributaria.

Quien no paga por acogerse o encuadrarse de alguna manera en una exención no es un evasor fiscal.

Otro de los casos mencionados por la doctrina (Duverger, p. 334) como de evasión organizada por la ley, es aquel en el cual el impuesto que grava las rentas de determinado sector, se estructura eligiendo una base imponible teórica que es inferior a la auténtica. Tampoco en esta hipótesis puede sostenerse que exista evasión. Lo que ha ocurrido es que cuando el legislador ha construído jurídicamente el tributo, lo ha hecho en forma tal que el elemento utilizable para dar contenido cuantitativo a la obligación (base imponible) ha sido establecido tomando sólo una porción de la renta del sujeto, y no su totalidad. Así ha sido delineado el tributo por razones de política fiscal ajenas a toda consideración jurídica de la cuestión, y si un contribuyente se ha adecuado al marco legal de semejante tributo, ha quedado sometido a su base imponible jurídicamente estructurada, sea esa base imponible inadecuada por tomar una porción superior a la renta real (en cuyo caso el tributo pasaría a gravar económicamente el capital) o inferior a dicha renta (en cuyo caso el legislador ha querido dejar parte de la renta libre de esa tributación).

Pero quien quedó comprendido en semejante imposición, lo ha hecho en la forma predeterminada por la ley y nada ha evadido.

b) *Evasión por aprovechamiento de lagunas legales.* También se menciona como evasión legal la situación de aquel presunto contribuyente que aprovecha las lagunas legales derivadas de la negligencia del legislador y acomoda sus asuntos en forma tal de evadir el impuesto "sin violar ningún texto ni disposición legal" (Duverger, p. 334). En este caso se produce una confusión jurídica con relación a las situaciones analizadas.

Si el supuesto "evadido" aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, es evidente que se ha colocado en una clara hipótesis de "economía de opción", perfectamente válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos.

Al contrario, si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, pero mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada "elusión fiscal", que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata, al contrario, de una conducta manifiestamente ilegal (más adelante volveremos sobre la diferencia entre economía de opción y elusión fiscal).

Los ejemplos que incluye Duverger son ilustrativos sobre el punto. Uno se refiere a aquel que ejerciendo su actividad comercial, simula que esa actividad es no comercial para escapar al impuesto sobre los beneficios mercantiles. Coincidimos en considerar a ese sujeto un evasor, pero no un "evasor legal". Su proceder es antijurídico y mal puede sostenerse que haya "legalidad" en la evasión.

Otro ejemplo es el de las empresas que simulan efectuar mayores gastos generales que los reales, como método para disminuír un beneficio tributable. También aquí se produce una distorsión antijurídica de la realidad, y la conducta no se torna más "legal" por la circunstancia de que la ley sea excesivamente amplia o no esté lo suficientemente reglamentada como para permitir tales abusos sin posibilidad de descubrimiento.

c) *Falta de adecuación de la circunstancia fáctica al hecho imponible como hipótesis.* Por último, la doctrina suele mencionar otros aparentes tipos de evasión legal que, sin embargo, no lo son, sino que constituyen problemas de adecuación o no de la circunstancia fáctica ocurrida con el hecho imponible descrito. Así, por ejemplo, quien deja de ejercer una actividad mayormente gravada para dedicarse a otra sometida a un gravamen menos severo, no ha hecho otra cosa que cesar de estar incluído en determinada descripción hipotética abstracta para pasar a estar comprendido en otra. Se trata tan sólo del encuadre de un contribuyente en un hecho imponible diferente al que antes lo comprendía, pero no hay evasión legal. Si se trata de abstenerse de ejercer una actividad o de consumir un artículo, el contribuyente ha hecho desaparecer a su respecto el carácter de sujeto pasivo de una obligación tributaria o voluntariamente no se ha colocado en tal situación jurídica, pero nada ha evadido porque en los casos señalados no está incluído en algo de lo cual pueda sustraerse.

6 B. LA ILEGALIDAD DE LA LLAMADA ELUSIÓN TRIBUTARIA. — Uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la "economía de opción" (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.

El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica.

Importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses.

Pero esta indiscutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituír una conducta antijurídica.

Sobre tan complejo tema, pensamos que la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso en las formas (o "elusión tributaria") con la simple "economía de opción" mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Araújo Falcão explica así el problema: "No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica".

Más adelante, el autor brasileño agrega: "Es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo" (*El hecho...*, ps. 47 y 48).

Pensamos que aquí nos hallamos próximos a la solución del problema. Reiteramos que la obtención de ventajas mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es posible y lícita siempre que se limite a configurar un caso de "economía de opción", como, por

ejemplo, sucedería si varias personas resuelven asociarse y al observar que una sociedad anónima implica ventajas fiscales en relación a una sociedad colectiva, resuelven adoptar la primera forma jurídica.

Pero si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por ende, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado. Por ejemplo, el hecho de dar forma jurídica de honorarios por retribución de servicios a lo que en realidad son utilidades de capital (dividendos) de los socios de una sociedad anónima y ante la evidencia de que los honorarios están gravados menos onerosamente que los dividendos. Acá estamos ante clásicas maniobras de "ardid" o "engaño" que son fraudulentas.

En el primer caso (economía de opción), el futuro contribuyente se limita a elegir alguna entre diversas formas jurídicas igualmente legítimas que el derecho privado pone a su alcance, pero la diferencia con el segundo supuesto (abuso en las formas) es que en la economía de opción, el hecho de inclinarse por una de las formas alternativas, no altera la sinceridad del acto. No hay contraste entre la forma externa seleccionada y la realidad querida por la parte. La *intentio juris* y la *intentio facti* se muestran coincidentes entre sí. El negocio o acto jurídico ejecutado o a ejecutarse, tiene determinada finalidad fáctica, y el "ropaje jurídico", *aun siendo alternativo, no es por ello ficticio,* ni constituye una *máscara* destinada a ocultar una finalidad diferente. No existe, en este caso, abuso en las formas.

Al contrario, en el segundo de los casos (abuso en las formas) existe determinada voluntad ostensible y otra diferente oculta, y por otra parte, el objeto perseguido es ocasionar un *engaño* que sea a su vez productor de un daño para las arcas fiscales, todo lo cual implica la comisión de un fraude contra el fisco.

La circunstancia de que los actos de elusión fiscal (fraude mediante abuso en las formas) sean simulados (lo cual es exacto) no puede llevar a la identificación entre elusión fiscal y simulación civil, ni a la utilización de las regulaciones civiles para combatir este tipo de evasión. Uno de los grandes méritos prácticos que encierra el criterio interpretativo de la realidad económica, es el de proporcionar a los jueces la herramienta indispensable para prescindir de

las formas simuladas sin necesidad de obligar al fisco a ejercer la compleja acción civil de simulación para lograr la anulabilidad del acto y sólo entonces poder descartar la forma jurídica abusivamente empleada.

Vemos entonces que una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal.

Esta conducta encierra un fraude y es antijurídica porque está desaprobada por el derecho. El derecho dice que es ilícito realizar maniobras engañosas mediante manipulación en las formas jurídicas para evadir tributos, puesto que de ello resulta perjudicado un tercero (el fisco) (ver arts. 957 y 958 del C.C.). No interesa, a los fines de la antijuridicidad, que la ley civil resuelva considerar válido el acto mientras no sea anulado, ni que prohíba a las partes simuladoras ejercer entre sí la acción sobre la simulación, o que dicha ley no contenga especiales sanciones contra este tipo de actos.

Ello significa solamente que dentro de la esfera del derecho privado, el uso de determinada forma puede en algún caso carecer de significación jurídica sancionatoria, pero tal circunstancia no convierte el acto en lícito, puesto que la utilización anormal de una forma jurídica con el ánimo de perjudicar al fisco, coloca al acto en situación de contraste con el derecho.

La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la antijuridicidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas. No puede concebirse que un hecho sea antijurídico para una rama del derecho y no para otra.

Es decir que la unidad de la antijuridicidad resulta de su incompatibilidad con el derecho, con prescindencia de sus consecuencias jurídicas para sus distintas ramas. Esa unidad no se quiebra porque a un hecho se le asigne o no en todas las ramas similares efectos. Entra aquí en juego la especificidad de cada uno de los sectores del derecho.

7. INCUMPLIMIENTO OMISIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL. — Esta infracción consiste básicamente en la mera omisión del pago de los tributos dentro de los términos legales.

El Modelo de C.T.A.L. considera la infracción omisiva denominando "contravención" (denominación, a nuestro juicio, incorrecta) a la omisión de pago (art. 113) y "mora" al pago del tributo fuera de término (art. 116).

Esta infracción es prevalecientemente objetiva, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago en término para que se tenga por configurada la infracción. Ese no pago puede deberse a una conducta negligente (culposa) o a una conducta intencional (dolosa), siempre que en este último caso el infractor se limite a la simple omisión sin efectuar maniobra ardidosa alguna, ya que si así lo hace, entra en el campo de la defraudación fiscal. Así lo expresa la exposición de motivos del Modelo de C.T.A.L. en su art. 113.

Si la culpabilidad está totalmente excluída, la infracción omisiva no se comete, ya que lo que se pretende es castigar a quien no paga por ser negligente (culpa) o porque no desea pagar (dolo) pudiéndolo hacer.

De allí que existan circunstancias que puedan atenuar o incluso eliminar la imputación. Tales, el error excusable de hecho o derecho u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas, como, por ejemplo, la imposibilidad material de pago.

8. INCUMPLIMIENTO FRAUDULENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL (DEFRAUDACIÓN FISCAL). — La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones. El Modelo de C.T.A.L. define la defraudación en su art. 98, diciendo que comete defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce en error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo.

9. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL. — El Modelo de C.T.A.L. dice que constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización

por la autoridad administrativa (art. 118). Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación (ver cap. X, punto 1), los ciudadanos, contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal. El incumplimiento de estos deberes también es una infracción fiscal y está penada por la ley.

Estas infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa).

Esto no obsta a que si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo.

10. LA SANCIÓN TRIBUTARIA. — Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Éstas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo, las privativas de la libertad.

Sin embargo, no todas las sanciones son penas. Existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen este carácter compensatorio los llamados "recargos e intereses", siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida. Por ejemplo, los intereses moderados semejantes a los vigentes en plaza que estipulan como sanción por mora algunas leyes impositivas.

Existen, por último, otras sanciones que son represivas porque castigan, pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio. Tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales.

10A. LA MULTA. — Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un "plus" con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo

de castigarlo. Es decir que en los hechos, la diferencia se puede establecer por el importe de la multa.

El carácter tanto retributivo como reparatorio de la multa tributaria ha sido aceptado por alguna doctrina (ver Villegas, *Derecho*..., p. 175), y recibido por la jurisprudencia ("Fallos", 184-417, 184-450, 220-1146, 239-501, etc.). En numerosos fallos, la Corte Suprema nacional ha puesto de manifiesto que las multas tienen un carácter de indemnización de daños, y al mismo tiempo tienen la finalidad de castigar a los infractores.

10A1. PERSONALIDAD DE LA MULTA. — Los más difíciles problemas con respecto a la multa consisten en saber si este tipo de sanción sigue el principio de la personalidad de la pena. En derecho penal común no hay ninguna duda de que la pena siempre es personal, y algunos autores sostienen que en materia de ilícito tributario la pena debe tener esa misma característica.

Sin embargo, caracterizados especialistas han sostenido que la multa fiscal contravencional tiene por fin castigar al infractor en sus bienes, y por lo tanto ese patrimonio beneficiado debe ser el que sufra la pena (ver Bielsa, *Derecho fiscal*, t. 2, p. 447). La Corte Suprema nacional ha resuelto en numerosos casos la impersonalidad de la multa fiscal (ver "Fallos", 156-194; 212-134).

Las consecuencias más importantes de la impersonalidad de la multa son: que responden las personas colectivas, que responden ciertas personas físicas por los hechos de terceros y que la multa no se extingue por la muerte del infractor.

10A2. APLICACIÓN DE MULTA A LAS PERSONAS COLECTIVAS.— En derecho penal tributario contravencional se admite que las personas jurídicas sean punibles y pasibles de multas fiscales. Se piensa que los fines de las leyes tributarias quedarían totalmente frustrados si en las trasgresiones cometidas por los órganos de la persona ideal, la sanción no pudiera llegar a la persona colectiva, limitándose a los bienes personales de sus representantes: ello significaría excluír al verdadero sujeto del deber administrativo violado.

Por ello, la doctrina tributaria se inclina en general por la responsabilidad de las personas colectivas en materia de sanciones pecuniarias, reconociéndose que desde el momento que las personas jurídicas tienen autonomía y capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria

penal, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado.

10A3. TRASMISIÓN HEREDITARIA DE LA MULTA. — En derecho penal común se considera elemental que fallecido el procesado o condenado, el proceso quede clausurado y las penas extinguidas.

En derecho penal tributario contravencional el criterio puede ser distinto, al entenderse que los herederos de un procesado o condenado nada tienen que ver con el proceso si se trata de un delito común; pero en cambio, si la reprimida es una infracción tributaria, dichos herederos deben asumir la defensa del causante y reemplazarlo en las sanciones que puedan corresponderle. Esto se funda en que la pena pecuniaria hace nacer un crédito en favor del Estado, dado su carácter compensatorio, crédito que correlativamente significa una disminución en el patrimonio del fallecido, debiendo los herederos recibir disminuído dicho patrimonio al heredarlo.

Con respecto a este punto, nuestra doctrina es divergente, mientras que la Corte Suprema nacional ha admitido en varios casos la trasmisión de la multa a los herederos (ver "Fallos", 156-194; 212-134; etc.). Dentro de la legislación positiva argentina, sin embargo, impera el concepto de que aun en materia de infracciones contravencionales, *la multa no es trasmisible a los herederos.* Así lo establece expresamente la ley 11.683. Análogo criterio sigue el Código Tributario de Córdoba.

El Modelo de C.T.A.L. dispone en el art. 76, inc. 1, la extinción de infracciones y sanciones por muerte del infractor, pero deja subsistente la responsabilidad para los herederos si las multas aplicadas hubiesen quedado firmes o pasado en autoridad de cosa juzgada con anterioridad al deceso.

10A4. MULTA A TERCEROS. — La gestión patrimonial no es siempre directa y personal, sino que en la actividad de tipo financiero suelen intervenir personas que no son los contribuyentes o responsables, pero cuyos actos los obligan. En tales supuestos, los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben soportar las consecuencias de los actos u omisiones punibles en que incurran sus subordinados, ya sean agentes, factores o dependientes. Así lo establece el art. 57 de la ley 11.683.

También existe responsabilidad por la acción de los representantes, ya sea esta representación de carácter legal o contractual, lo cual incluye a gerentes, administradores y mandatarios (ley 11.683,

art. 57), siendo de destacar que tanto en uno como en otro caso, los subordinados y representantes pueden ser objeto de sanción independientemente de lo que corresponde al patrón o representado (ley 11.683, art. 58). Sin embargo, cabe señalar que la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional ha establecido que las sanciones de la ley 11.683 requieren como presupuesto para su aplicación la *intervención personal y directa* de los representantes de las personas jurídicas, siendo insuficiente el mero carácter de representantes si no se produjo la actuación personal (caso "Monasterio Da Silva S.A.", en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 413).

La extensión de responsabilidad con respecto a sanciones patrimoniales se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción a quien viola efectivamente la ley, así como también a quien sea el verdadero sujeto fiscal que obtiene un beneficio material de la violación.

10A5. Convertibilidad de la multa tributaria. — El art. 21 del Código Penal dice que si el reo no pagare la multa en el término que fije la sentencia, sufrirá prisión que no exceda de un año y medio. La aplicación de esta regulación penal en la órbita tributaria, trajo como consecuencia que con anterioridad al año 1948 la Corte Suprema nacional resolviera que las multas fiscales se podían convertir en prisión ("Fallos", t. 206, p. 76).

Sin embargo, esta decisión fue objeto de críticas y dejada de lado por el mismo tribunal en una causa del 6 de octubre de 1948, en cuya oportunidad se negó que el régimen penal de conversión pudiese ser aplicado en materia tributaria ("Fallos", t. 212, p. 64).

Este criterio de la no conversión es indudablemente el correcto, y fue mantenido por la Corte en fallos posteriores ("Fallos", t. 228, p. 645), así como por otros tribunales, y estimamos que es de aplicación a todas las multas que prevean las diversas leyes impositivas. Por tanto, la falta de pago de la multa fiscal no tiene como consecuencia que dicha multa se convierta en pena de prisión. Para evitar toda posibilidad de duda, el Modelo de C.T.A.L. ha consignado expresamente: "Las sanciones pecuniarias no son convertibles en pena de prisión" (art. 92).

11. Derecho penal tributario contravencional. Infracciones en la ley 11.683.— La ley 11.683 contiene diversas regulaciones sobre las infracciones relativas a los gravámenes sometidos a sus preceptos, sin

perjuicio de los regímenes sancionatorios propios de leyes que establecen algunos de dichos gravámenes (por ej., ley de impuestos internos, ley nacional de impuesto de sellos, etc.).

11A. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. — Esta infracción ha sufrido importantes modificaciones como consecuencia de la reforma introducida por ley 23.314 a la ley 11.683. Se eleva a la categoría de infracción autónoma a la omisión de presentar declaraciones juradas y se incorpora a la pena de clausura de establecimientos comerciales e industriales. El arresto ha desaparecido de la legislación vigente como sanción autónoma.

a) *No presentación de declaraciones juradas* (artículo siguiente al 42). Cuando exista la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales establecidos por la Dirección es sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa que se eleva al doble si se trata de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituídas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituídas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplican si se omite proporcionar datos que requiera la Dirección para realizar la liquidación administrativa de la obligación tributaria. Sin embargo, para que exista obligación de presentar declaraciones juradas o proporcionar datos para liquidaciones administrativas, y por ende para que se configure la infracción, *se requiere la previa existencia de materia imponible*, lo cual indica que esta multa debe ser aplicable a infracciones que lo sean no sólo en sentido formal, sino también material (conf. Fernando Castellanos, *Reformas al régimen de procedimientos y penal tributario*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XL, p. 494; Vicente Díaz, *La reforma dispuesta a la ley 11.683*, en "La Información", t. LIII, p. 1044).

Respecto al procedimiento de aplicación, ver cap. XII, punto 5 C.

b) *Otras infracciones formales.* Se reprime con multa a quienes no cumplan las disposiciones legales o administrativas que establecen o requieren débitos formales tendientes a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar su cumplimiento debido (art. 43).

Dispone la ley que si existe resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Dirección General, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que

tengan por objeto el mismo deber formal, son pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. Esta parte del dispositivo es objetable porque significa ignorar el clásico principio penal de *"non bis in idem"*.

c) Clausura de establecimientos. El art. 44 de la ley 11.683, reformado por ley 23.905, establece que sin perjuicio de la multa prevista en el art. 43, se procederá a clausurar por tres a diez días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

1) no emitir facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva; esta formalidad está regulada por la resolución general 3118;

2) no llevar registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios, o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o, en caso de llevarlas, no llenar los recaudos exigidos por la D.G.I.; también la R.G. 3118 contiene las exigencias atinentes a este deber formal;

3) no inscribirse como contribuyente o responsable ante la Dirección General cuando exista el deber de hacerlo, salvo error de hecho o de derecho.

La autoridad administrativa que dicte la providencia ordenadora de la clausura dispondrá sus alcances y los días en que se deba cumplir, y la Dirección procede a hacerla efectiva. Esta última puede también realizar comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida, y debe dejar constancia documentada de las violaciones que observe (ver "Régimen procesal de la clausura" en el capítulo de derecho procesal tributario).

Durante el período de clausura debe cesar totalmente la actividad de los establecimientos, salvo la que sea habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no puedan ser interrumpidos. No puede suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales.

Si se produce el quebrantamiento de una clausura impuesta por sentencia firme o se procede a violar sellos, precintos o instrumentos utilizados, el autor es sancionado con arresto de diez a treinta días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla.

Para la aplicación de estas sanciones son competentes los jueces en lo penal económico de la Capital Federal y los jueces federales del resto de la República.

En el señalado supuesto de violación de clausura, la D.G.I., con conocimiento del juez que la hubiera ordenado, o, en su caso, del juez que se hallare de turno, instruirá el correspondiente sumario de prevención, el cual una vez concluído debe ser elevado inmediatamente a dicho juez.

En relación al procedimiento utilizable para la aplicación de esta sanción ver *infra*, cap. XII, punto 5C.

11B. OMISIÓN FISCAL (art. 45). — Según el primer párrafo del referido precepto, quienes omiten pagar, retener o percibir tributos mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas, son sancionados con multa de media a una vez —o en caso de reiteración hasta dos veces— el importe del tributo omitido, no retenido o no percibido.

La conducta punible consiste en no pagar, no retener o no percibir un tributo o pagarlo, retenerlo o percibirlo en menor medida que lo debido, pero siempre que esa omisión se efectúe "mediante" una declaración jurada o información inexacta. Esto significa que la declaración jurada que se presente o la información que se suministre deben contener datos ajenos a la realidad, y que el importe tributario, según esos datos irreales, debe aparecer como inexistente o disminuído.

La inexactitud debe originarse en una conducta culposa (negligencia, imprudencia, impericia) pero no dolosa, es decir, no debe tratarse de una desfiguración deliberada de la verdad.

También, y con prescindencia de informaciones o declaraciones juradas inexactas, se reprime con igual pena a los agentes de retención y de percepción que "omitan actuar como tales". Conforme hemos sostenido, creemos que esta disposición se refiere a los agentes que no ingresan en tiempo y forma un importe tributario que no fue previamente retenido o percibido. Pero la mera omisión de retener o percibir un importe tributario no configura esta infracción si el agente ingresa tempestivamente al fisco ese importe, pagándolo con otros fondos (ver Villegas, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, ps. 148 y 275).

En todos los casos examinados, y dado que la infracción requiere una subjetividad por lo menos culposa, dicha infracción deja de configurarse si existe error excusable o cualquier causal que excluya la culpa.

11 C. DEFRAUDACIÓN FISCAL (arts. 46 y ss.).— La figura contenida en el art. 46 de la ley y su dispositivo siguiente, tiene como elemento básico el *fraude*. Éste tiene el significado de *intencionalidad dirigida* a dañar los derechos fiscales del Estado mediante la *impostura* (maniobras o actos engañosos).

11C1. DEFRAUDACIÓN FISCAL GENÉRICA. — Cometen esta infracción los que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudican al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. La pena es de dos a diez veces el importe del tributo evadido.

Los dos procederes perjudiciales al fisco por llevar a liquidaciones impositivas irreales, son la *declaración engañosa*, es decir, la afirmación o consignación de datos intencionalmente falseados, y la *ocultación maliciosa*, que puede ser de bienes, documentos o cualquier dato o circunstancia que acredite o incremente la deuda fiscal.

La índole de las conductas descritas indica que el fraude contemplado es aquel de tipo engañoso. Su objetivo es la inducción en error, y ello significa que los procederes del infractor, aun pudiendo ser diferentes, se unifican por su objetivo idéntico: se quiere no sólo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el fisco, engañado, incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal.

La infracción se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo. No basta (como en la legislación anterior sobre el punto) la simple ejecución de maniobras con el propósito de evadir sin que se logre el fin perseguido. Ello, sin perjuicio de que el infractor pueda eventualmente ser castigado a título de tentativa (art. 42 del Código Penal).

Subjetivamente se requiere la intención deliberada de ocasionar una evasión fiscal, ya sea propia o ajena. Esa intencionalidad (dolo) presupone que el autor conoce la verdad de los hechos y que al presentarlos en forma distinta de la real, está desfigurando esa verdad. Por eso, si la aparente conducta engañosa se debe a error o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad, el hecho deja de ser punible a título de defraudación.

Por ley 23.314 se ha añadido, a continuación del art. 46, uno que establece presunciones de defraudación, en forma análoga a como sucedía antes de la reforma por ley 21.858.

Según la norma, se presume, salvo prueba en contra, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en oportunidad de practicar el fisco la liquidación administrativa de la obligación tributaria (art. 20, último párrafo).

b) Cuando en la documentación antes indicada se consignen datos inexactos con grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

c) Cuando la inexactitud de las declaraciones juradas o de la documentación provenga de manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso.

d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficiente, cuando ello carezca de justificación, dada la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido, o atento a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Estas presunciones son *juris tantum* y se trata de situaciones objetivas que procuran evitar la difícil indagación sobre la intencionalidad.

El último inciso está correlacionado con el art. 12, *in fine*, de la ley 11.683 y en virtud de sus términos queda reprimida especialmente la elusión fiscal fraudulenta (ver punto 6B de este mismo capítulo).

11 C2. CONTRAVENCIÓN DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN. — Cometen esta infracción los agentes de retención o de

percepción que habiendo retenido o percibido importes tributarios, los mantienen en su poder después de vencidos los plazos para su ingreso al fisco y sin necesidad de intimación alguna.

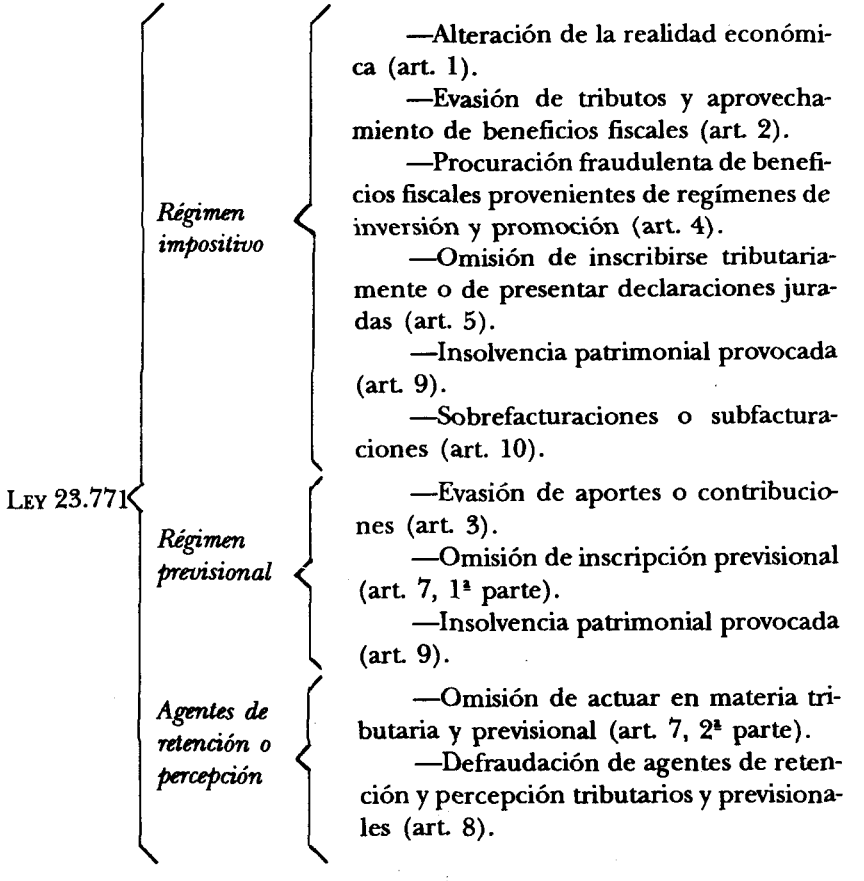
Así como la defraudación fiscal genérica requiere objetivamente conductas engañosas que inducen en error al fisco, en la contravención aquí contemplada tales conductas no existen. Basta la omisión de ingresar tempestivamente un monto tributario que previamente se retuvo o percibió en la fuente.

Los plazos de ingreso surgen de la propia ley 11.683 o de las leyes reguladoras de gravámenes sometidos al régimen punitivo de la ley 11.683, en cuyo caso los plazos de estas últimas leyes prevalecen por ser legislación específica.

No obstante describirse un comportamiento positivo ("mantener en su poder)", lo punible es la *conducta omisiva* de no ingresar en término los fondos retenidos o percibidos. Carece de relevancia el hecho de que los agentes mantengan o no en su poder *esos mismos fondos* que fueron objeto de retención o percepción si dentro del plazo legal de ingreso se produce el depósito.

La conducta reprimida debe ser culposa, consistiendo esa culpa en una negligencia, impericia o imprudencia que impida llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la existencia del deber de hacerlo. De esto se sigue que los agentes de retención o percepción pueden acreditar que no obraron con la subjetividad requerida (p. ej., quien incurrió en la omisión de ingreso por error).

12. DERECHO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL. LEY 23.771.— Dentro de las figuras que contiene la legislación en cuestión, hallamos delitos atinentes al régimen impositivo y al régimen previsional, así como delitos relativos a agentes de retención y percepción, lo cual graficamos en el cuadro que sigue:



13. FIGURAS ATINENTES AL RÉGIMEN IMPOSITIVO. ALTERACIÓN DE LA REALIDAD ECONÓMICA (ART. 1).— Según el art. 1 de la ley, se amenaza con prisión de un mes a tres años a quienes comentan el delito que contempla la figura mediante su farragosa descripción.

El hecho punible consiste en procurar dificultar o impedir la normal actividad de recaudación y fiscalización de tributos mediante un ocultamiento de la real solución económica, y mediante el despliegue de medios ardidosos o engañosos.

Sujetos activos del delito son los contribuyentes y responsables indicados en la ley 11.683, de procedimiento tributario (arts. 15 y 16),

o en las diversas leyes que regulan los tributos en particular. Tratándose de una figura reprimida con pena privativa de la libertad, la pena puede ser sufrida sólo por personas físicas.

La acción típica está constituída por ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica y patrimonial del sujeto activo del delito (cuando se trate de responsables por deuda propia) o del contribuyente (cuando el sujeto activo del delito es un responsable por deuda ajena).

"Ocultar" significa esconder o tapar la verdad, o también callar lo que se debería decir.

"Modificar" es trasformar o cambiar una cosa alterando alguno de sus componentes.

"Disimular" es disfrazar o desfigurar las cosas representándolas en forma distinta de lo que son.

"No revelar la real situación" es mantener la ignorancia o el secreto sobre alguna cosa.

El elemento subjetivo es genéricamente la intención o dolo, mientras que específicamente la finalidad consiste en dificultar o impedir la fiscalización o percepción de los tributos, esto es, hacer difícil o estorbar el accionar del organismo recaudador introduciendo trabas, condicionamientos o inconvenientes que naturalmente no se presentan (conf. Osvaldo Soler y otros, *Régimen penal tributario*. Ed. La Ley, 1990, p. 137).

En cuanto al carácter del ilícito, se trata de un delito de peligro, por cuanto no es necesario, para su consumación, que el sujeto activo alcance la finalidad perseguida. Basta que haya incurrido en alguna de las maniobras, aun cuando la actividad fiscalizadora o de percepción no se hubiera visto entorpecida por haber sido descubiertas las maniobras.

En tal sentido, la doctrina penal distingue entre *delitos de daño*, en los que hay lesión total o parcial a un bien jurídico, y *delitos de peligro*, en los que se configura la mera posibilidad de lesión, o sea, la probabilidad de que se produzca daño como consecuencia de la acción del autor (Sebastián Soler, *Derecho penal argentino*, t. 2, p. 158; Ricardo Núñez, *Manual de derecho penal. Parte general*, p. 170).

Pero el peligro debe ser concreto. En el proyecto original era de peligro abstracto, con lo cual, sobre la base de la mera probanza de la materialidad de los hechos, se pretendía arribar a una sentencia condenatoria (ver José O. Casás, *La ley 23.771, tributaria y previsional. Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario*, en "Doctrina Tributaria",

nº 123, p. 41). Pero posteriores agregados la trasformaron en figura de peligro concreto, básicamente porque: 1) la acción debe estar orientada a "dificultar o impedir la fiscalización o percepción de tributos"; 2) la aplicación de la sanción está condicionada a que pueda resultar un perjuicio patrimonial al fisco (en contra, y sosteniendo que se trata de un delito de peligro abstracto, Aldo Codevilla, *El nuevo régimen penal tributario*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, p. 1155).

Los procedimientos utilizados para llevar a cabo la acción típica consisten en ejecutar doble contabilidad o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiera obligación de hacerlo, o efectuar facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valerse de cualquier otro ardid o engaño. Se trata de una serie de maniobras de manipuleo previo de contabilidad y registración (conf. Clara De la Horra, *La ley penal tributaria*, en "Doctrina Tributaria", Errepar, nº 120, p. 670), que tienen carácter ejemplificativo, ya que se unen en las expresiones comunes de "mediante cualquier otro ardid o engaño".

Constituye "ardid" el despliegue de artificios o maniobras, objetivos disimuladores de una realidad, mientras que el "engaño" consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso (conf. Ricardo Núñez, *Manual de derecho penal. Parte especial*, p. 328). Es decir: la figura consiste en la utilización de artificios o falsas aserciones tendientes a hacer dificultosa para el organismo fiscal la detección de la disminución de la carga impositiva que se intenta llevar a cabo mediante la indebida alteración de la situación económica o patrimonial.

La figura subordina su aplicación a que el hecho no importe un delito más severamente penado. Es decir, que si se da la evasión del art. 2, o algún otro de los delitos previstos en la misma ley 23.771, el ilícito del art. 1 que estamos considerando se autoexcluye.

La autoexclusión se produce, asimismo, si ciertas modalidades comisivas o ciertos medios utilizados para la comisión del delito que analizamos, constituyen por sí mismos otros delitos previstos por el Código Penal que estén más severamente reprimidos. Tal sería el caso, por ejemplo, de la falsificación de documento público castigada con prisión de uno a seis años, prevista por el art. 292, 1er párrafo, del Código Penal, o de la falsedad ideológica en documento público del art. 293, del mismo cuerpo legal. No se daría igual situación con el balance falso (art. 300, inc. 3), cuya pena de seis meses a dos años es

más leve que la del art. 1 de la ley 23.771, ante lo cual ambos delitos deberían concurrir materialmente (art. 55, C.P.).

A su vez, se debe consignar que algunos de los medios comisivos de este delito tienen el carácter de infracciones tributarias en la ley 11.683, como, por ejemplo, la no emisión de facturas (art. 44, inc. 1), castigada con pena de clausura. Ante ello, y de conformidad con el art. 15 de la ley 23.771, la pena de prisión debería ser de aplicación conjunta con las sanciones de la ley 11.683, de procedimiento fiscal.

No obstante, la doble persecución por un mismo hecho puede ser violatoria del principio "*non bis in idem*", al cual nos referiremos en el punto siguiente.

14. EVASIÓN DE TRIBUTOS Y APROVECHAMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES (ART. 2).— Se castiga con prisión de 6 meses a 6 años a quienes mediante las maniobras mencionadas en el artículo anterior evaden total o parcialmente el pago de tributos, o aprovechan indebidamente beneficios fiscales.

14. A. HECHO PUNIBLE.— Se trata de un delito patrimonial en el cual el hecho punible consiste en: *a*) dejar de ingresar, en todo o en parte, tributos adeudados (evadir); o *b*) lograr ese daño patrimonial mediante el aprovechamiento de beneficios fiscales, empleando en ambos casos maniobras ardidosas o engañosas.

Este dispositivo pone de manifiesto deficiencias de técnica legislativa, ya que incorpora a la misma norma, dos situaciones fácticas que poco tienen de común entre sí (conf. Codevilla, *El nuevo régimen penal tributario*, ob. cit., p. 1156).

Esto es así, porque, como hace notar Codevilla, la evasión en el pago de tributos (primera acción típica) tiene como elemento distintivo la caracterización de privar al fisco de ingresos tributarios legalmente debidos por el contribuyente o responsable. En cambio, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (segunda acción típica) puede estar referido, a falta de definición legal, a una amplia gama de franquicias tributarias, tales como exenciones, liberaciones de pago, desgravaciones, deducciones, diferimientos de pago, reintegros, reembolsos, devoluciones de tributos, etc., que pueden provocar, en unos casos, la disminución o anulación de la carga impositiva del contribuyente, perjudicando al fisco de esa manera, y, en otros supuestos, el perjuicio para el fisco puede provenir de tener que pagarle indebidamente al particular una suma de dinero (Codevilla, ob. cit., p. 1156).

Osvaldo Soler, Ricardo Frölich y Jorge Andrade no comparten esta última posición, sosteniendo que "el aprovechamiento de beneficios fiscales" sólo se refiere a casos en los cuales el sujeto activo deja de cumplir con sus obligaciones fiscales, y no comprende los supuestos en los cuales hay disposición patrimonial por parte de la administración, puesto que la figura requiere que "se evadan" obligaciones tributarias (autores citados, *Régimen penal tributario*, p. 157). No concordamos con esta postura, y coincidimos con Codevilla, por cuanto, a nuestro modo de ver, el requisito de la evasión sólo se refiere a la primera de las acciones típicas castigadas. Nos conduce a esta conclusión la redacción del dispositivo que distingue nítidamente entre *evadir* el pago de tributos y *aprovechar* beneficios fiscales.

14. B. SUJETOS ACTIVOS.— Sujetos activos del delito pueden ser los contribuyentes y responsables indicados en la ley 11.683, de procedimiento, o en leyes tributarias en particular, ya sea que se trate de la evasión por privación de tributos adeudados, o del aprovechamiento de beneficios fiscales. Pero esta última conducta puede ser realizada por sujetos que no sean necesariamente contribuyentes, ni responsables (por ejemplo, el caso de misiones diplomáticas a las cuales se le debe reintegrar el IVA que pagan en el exterior y mediante ardid obtienen este beneficio indebidamente; art. 4, ley de IVA).

14. C. EL CONCEPTO DELICTUAL DE EVASIÓN.— Ya hemos visto que no es unívoca la acepción del término, por cuanto para algunos no sólo se incluyen en el concepto las formas ilícitas de eliminación o disminución de la carga tributaria, sino también las formas lícitas, llegándose a hablar de "evasión legal del impuesto" (ver *supra*, punto 6.A, de este capítulo). Para otros sólo hay evasión cuando la conducta es fraudulenta, pero no consideran aplicable el término si la eliminación o disminución de la carga es meramente omisiva.

Conforme a nuestro criterio antes expresado, consideramos que conceptualmente hay evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas (*supra*, punto 6 de este capítulo).

Ahora bien, en el ámbito del derecho positivo argentino, y a partir de la vigencia de la ley 23.771, la evasión es fraudulenta, y para su consumación es necesario el ardid o engaño.

En lo referente a la elusión tributaria, ya hemos visto que se trata de un fraude antijurídico por abuso de formas (ver *supra*, 6.B, de este capítulo). Ante la creación de la figura que estamos analizando, de

evasión de tributos en los términos del art. 2 de la ley 23.771, no cabe duda de que la elusión ha pasado a estar encuadrada en esta figura, por cuanto hay una eliminación o disminución de un monto tributario debido, y ello se obtiene por el método fraudulento del abuso en las formas.

14.D. ELEMENTO SUBJETIVO.— Genéricamente es el dolo, y específicamente la finalidad es la de obtener un provecho patrimonial indebido, ya sea dejando de pagar lo que se adeuda o utilizando incorrectamente un beneficio fiscal. En consecuencia, no defrauda por ausencia de dolo quien cree que tiene derecho al no pago, o al pago disminuído de un tributo, por considerar, por ejemplo, que no existe materia imponible, o que la alícuota que le corresponde es menor. De la misma manera, un contribuyente puede creer, con motivos fundados, que está encuadrado en una exención o en una deducción, o que es acreedor a un reintegro de impuestos.

14.E. ELEMENTO OBJETIVO.— Los medios comisivos para llevar a cabo las acciones típicas son los mencionados en el art. 1 (doble contabilidad, no emisión de facturas, utilización de documentos falsos, etc.), que ya enunciamos anteriormente, y que se unifican en las nociones de ardid o engaño.

En materia de evasión (primera acción típica), estas maniobras no tienen por objeto hacer incurrir en error al fisco mediante disposición de su patrimonio, sino procurar, por medio de ardid o engaño, que el Estado no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. El perjuicio se consuma sin que el fisco intervenga, o, si interviene, se intenta que resulte engañado. No hay relación causal entre el error y una disposición patrimonial.

Idéntica situación se puede dar en algunos casos del aprovechamiento de beneficios fiscales (segunda acción típica), por ejemplo, si un contribuyente no paga el tributo valido falsamente de una exención inexistente, pero también puede darse una disposición ilegal del patrimonio fiscal, por ejemplo cuando ardidosamente se obtiene un reembolso por el Estado. En este caso hay relación causal entre el error y la disposición patrimonial.

En ambos supuestos hay ardid o engaño que justifican la agravación de la penalidad, ya sea que se utilicen para que el delito se concrete, o para que la víctima no conozca el perjuicio.

14.F. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.— Para la configuración de este tipo se requiere que el fraude fiscal exceda obligaciones tributarias por un monto superior a australes 10.000.000, o más del 40% de una obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de australes 500.000. Ambas cifras, a valores de diciembre de 1989. Es decir que cuando se configura el perjuicio opera una condición objetiva de punibilidad o piso cuantitativo.

Se discute sobre la solución adecuada para el caso de que se produzcan los fraudes del art. 2 pero sus montos sean inferiores al referido piso cuantitativo. Para Arístides Corti, si se produce tal situación la conducta resulta atípica, y no subsumible en la figura del art. 2, así como tampoco resulta aplicable el tipo del daño potencial del art. 1 (autor cit., *Pena de prisión para delitos fiscales*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, p. 941).

Pero otros autores difieren de este criterio, y piensan que en el tipo del art. 1, no sólo quedan comprendidas aquellas maniobras evasivas que no se hubieran llegado a consumar, sino también aquellas que consumadas no hubieran superado los mínimos previstos en el art. 2 (conf.: Soler y otros, ob. cit., p. 140; De la Horra, ob. cit., p. 673; Codevilla, ob. cit., p. 1157). Nos convence esta última posición, fundamentalmente porque si el daño patrimonial se consumó, el autor del delito de peligro transitó la totalidad del *iter criminis* constitutivo de la figura de peligro.

Se puede prestar a alguna confusión el hecho de que mientras el primer párrafo del art. 2 habla de evasión de "tributos", más adelante, al mencionar los montos, habla de "obligaciones tributarias", siendo que ambos términos no son sinónimos (ver la definición de "tributo" en el capítulo IV, punto 1, y de "obligación tributaria" en el capítulo IX, punto 2.F).

Creemos que debe prevalecer el concepto de "obligación tributaria", y que en consecuencia las conductas fraudulentas se refieren, en primer lugar, a impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero también a anticipos y pagos a cuenta. Por otra parte, está comprendido no sólo el tributo en sí mismo, sino también su actualización, ya que el último párrafo del art. 115 de la ley 11.683 asimila la naturaleza jurídica de la actualización al crédito al cual corresponda. En cambio, los intereses resarcitorios y las multas no comprenden el concepto de obligación tributaria, ya que los intereses funcionan como un accesorio civil, y la multa tiene un carácter sancionatorio.

Tampoco está clara la indebida asimilación de los conceptos de ejercicio y período fiscal. El *ejercicio* siempre es anual, y correrá entre

las fechas de apertura y cierre para las personas jurídicas, y será el año calendario para las personas físicas y sucesiones indivisas.

Al contrario, el *período fiscal* puede ser anual, pero también puede ocurrir que sea mensual, como sucede con el IVA o con el impuesto a los servicios financieros.

En tal caso cabe preguntarse en qué lapso debe producirse el daño patrimonial por el monto necesario para que la infracción se configure.

Nos inclinamos por pensar que prevalece el concepto de "ejercicio fiscal", y que, en consecuencia, deben sumarse los perjuicios que se cometan a lo largo de los doce meses del ejercicio.

En cuanto a los hechos imponibles instantáneos, deben también sumarse a los incumplimientos de los tributos periódicos (en cuanto a diferencia entre hechos imponibles de verificación instantánea y periódica, ver cap. IX, punto 15.D).

Según la ley, la figura se aplica si el imputado registra dos condenas anteriores por infracción al art. 2, cualquiera que fuera el monto defraudado. Se trata de una reincidencia específica que no sigue los lineamientos generales del Código Penal en cuanto a reincidencia genérica (art. 50, C.P.).

14.G. APLICABILIDAD CONJUNTA CON LA DEFRAUDACIÓN FISCAL DE LA LEY 11.683. PRINCIPIO *"NON BIS IN IDEM"*.— Dado que subsiste la defraudación fiscal genérica del art. 46 de la ley 11.683 (ver punto 11.C.1, de este capítulo), y, según lo dispuesto por art. 15 de la ley 23.771, pareciera que la prisión por este delito del art. 2 puede ser aplicada sin perjuicio de la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

Sin embargo, creemos que a esta aplicación acumulada se opone el principio *"non bis in idem"*, y, por tanto, coincidimos con Castellano en la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 23.771 (ver autor cit., *La ley penal tributaria*, en "La Información", t. LXI, p. 943).

Según dicho principio, no puede haber dos juicios por un mismo hecho, ni, consiguientemente, dos condenas. El *"non bis in idem"* emana del principio del debido proceso (art. 18, C.N.), el cual resultaría vulnerado si una misma persona pudiera ser perseguida doblemente por un mismo hecho. Es decir que si bien el principio no está a texto expreso en la Constitución nacional, surge de sus declaraciones, derechos y garantías (conf. Fernando de la Rúa, *Non bis in idem*, en *Enciclopedia Omeba*, t. 20, p. 320; mismo autor, *Proceso y justicia*, Buenos Aires, 1980, p. 303). Por otra parte el principio está contenido expresamente en las constituciones provinciales y los códigos de procedimientos penales provinciales. También lo contiene el Código

de Procedimientos en lo Criminal de la Nación (art. 7), que es ley supletoria de la ley 11.683, según su art. 112.

Como la prioridad de juzgamiento la tiene la ley 23.771 (art. 16), primero debería actuar el juez penal aplicando la prisión por el fraude cometido, y *a posteriori* se debería celebrar juicio administrativo, jurisdiccional y judicial tendiente a la aplicación de la multa por el mismo fraude. Creemos que el principio "*non bis in idem*" impedirá este verdadero exceso.

También estimamos de aplicación el principio referido en cuanto a las infracciones de la ley 11.683, como, por ejemplo, no emisión de facturas, que pueden configurar medios comisivos del fraude, y cuya penalización acumulada implicaría doble persecución por un mismo hecho.

15. PROCURACIÓN FRAUDULENTA DE BENEFICIOS FISCALES PROVENIENTES DE REGÍMENES DE INVERSIÓN Y PROMOCIÓN (ART. 4).— Se reprime con la pena más grave de la ley 23.771 (prisión de 2 a 8 años) a quienes simulen la existencia de inversiones o se valgan fraudulentamente de regímenes de promoción con el objeto de obtener exenciones, desgravaciones, reintegros, recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza.

La primera acción típica consiste en simular la existencia de inversiones. Si tenemos en cuenta que simular es "imitar lo que no es", concluiremos en que lo que castiga la ley es hacer creer al Estado que se ha efectuado una inversión que en realidad es inexistente, o que es menor a la declarada, para lograr de esa manera un indebido beneficio fiscal. Para dar por acreditado el delito, se deberá demostrar la inexistencia o menor cuantía de la inversión, y que su falsa declaración responde al propósito de obtener el beneficio indebido.

La segunda acción típica consiste en valerse fraudulentamente de un régimen de promoción. En este caso el fraude puede ser utilizado para obtener un régimen promocional que no corresponda, engañando sobre los requisitos necesarios para la concesión. También puede suceder que la promoción haya sido lograda cumpliendo legalmente con las condiciones para su obtención, pero que la utilización del régimen se desvíe y se dirija hacia otros fines no previstos, logrando de esa manera los beneficios fiscales inmerecidos.

De todas maneras, en las dos acciones típicas la actividad del sujeto activo está enderezada a inducir a error al organismo fiscal, de modo tal que éste realice un acto positivo que implique el reconoci-

miento de un beneficio o incentivo tributario en cabeza del autor del delito (conf. Soler y otros, *Régimen penal tributario*, p. 144).

La finalidad perseguida por el sujeto activo puede consistir tanto en lograr la eliminación o disminución de su obligación fiscal (por ejemplo, mediante exenciones o desgravaciones), como en obtener la percepción de una suma de dinero a la cual no se tenía derecho (por ej., mediante reintegros o subsidios).

En cuanto a los beneficios que el autor pretende obtener con su fraude, son los que detalla el dispositivo.

La exención es la situación jurídica de origen legal cuyo efecto es el de neutralizar la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, ante lo cual, aun hallándose reunidos los supuestos fácticos de dicho hecho imponible, no se produce el mandato de pago tributario (ver cap. IX, punto 16).

La desgravación es una detracción de materia imponible autorizada por la normativa tributaria, y que tiene generalmente una finalidad extrafiscal.

En ambos casos existe una reducción total o parcial de la deuda tributaria lograda por medios fraudulentos.

En cambio, en lo que se refiere a los beneficios restantes (reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios), la maniobra es de estafa, porque se procura un acto de disposición patrimonial del Estado en beneficio del sujeto activo.

Llama la atención la mención de "subsidios de cualquier naturaleza", lo cual excede claramente del ámbito tributario.

Sujetos activos pueden ser los contribuyentes, los responsables e incluso terceros que obtienen beneficios mediante las maniobras descritas y sin estar ligados previamente al Estado mediante una obligación tributaria.

El delito es de peligro, es decir, no se requiere la existencia de daño patrimonial para su consumación, pues basta que se realicen dolosamente las maniobras descritas por la norma, aun cuando no se tenga el éxito ambicionado.

El elemento subjetivo está dado por la intencionalidad de defraudar al fisco no pagando lo que se debe, o de estafarlo, privándolo ilegítimamente de sus bienes.

16. OMISIÓN DE INSCRIBIRSE TRIBUTARIAMENTE O DE PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS (ART. 5).— Para esta figura es reprimible con prisión de

15 días a un año la conducta de quien no se inscribe tributariamente o no presenta declaraciones juradas, estando obligado y no obstante haber sido intimado para ello.

Como antecedente de esta figura, y en cuanto a la falta de presentación de declaración jurada, podemos citar la ley 21.858 (año 1978), que reformó al art. 44 de la ley 11.683, penalizando con sanción de arresto de hasta 30 días a quienes no presentaban declaraciones juradas dentro de los 15 días de habérseles reiterado la intimación en forma fehaciente. No obstante, esta figura fue objeto de severa crítica por la doctrina, y la jurisprudencia la declaró inconstitucional por falta de proporcionalidad entre los medios empleados (privación de la libertad) y la infracción cometida, esencialmente contravencional y de índole formal (caso "Ramón C.A." Juzgado Federal de Tucumán, 5/11/81, publicado en "Impuestos", XI-A, p. 128). Posteriormente la figura fue suprimida como consecuencia de reformas introducidas por ley 23.314 (año 1986).

La doctrina actual piensa que esta tacha de inconstitucionalidad puede darse también por lo desproporcionado que resulta este tipo del art. 5, que castiga hasta con un año de prisión a una simple omisión formal. Así se expiden Osvaldo Soler y otros (ob. cit., p. 150), y en igual sentido lo hace Corti, quien plantea la irrazonabilidad y consiguiente inconstitucionalidad de la pena, comparándola con la del art. 6, que no se exhibe como un delito más grave o que está reprimido sólo con multa (autor y ob. cits., p. 938).

La primera acción típica consiste en no inscribirse cuando hubiere obligación de hacerlo, de conformidad con las leyes de cada uno de los gravámenes y los decretos reglamentarios.

En consecuencia, la obligación de inscripción no puede surgir de resoluciones generales del organismo fiscal. Si se incumpliese una disposición en tal sentido, se habría cometido una infracción no delictual de las sancionadas por los arts. 43 y 44 de la ley 11.683, con penas de multa y clausura, respectivamente.

La exigencia de inscripción debe ser legítima, no pudiendo ser obligado a inscribirse como contribuyente de gravámenes quien no esté encuadrado en sus hechos imponibles. Por ejemplo, no puede ser obligada a inscribirse una sociedad que cesó en su actividad por extinción, y que, lógicamente, no puede ser sujeto pasivo de tributo alguno.

La segunda acción típica es la de no presentar declaración jurada, cuando se esté obligado a ello por ley o decreto reglamentario.

Tal como ocurre con la primera acción típica, este delito no se configura si la obligación de presentar declaración jurada está impuesta por una resolución general del órgano fiscal. Si en tal caso se da la omisión, se configurará la infracción creada por el artículo colocado a continuación del art. 42 de la ley 11.683 (ver punto 11 A, de este capítulo).

En cuanto al concepto de declaración jurada, remitimos al punto 5 del capítulo X, donde nos referimos a esta forma de determinación por sujeto pasivo.

Como hace notar José Osvaldo Casás, es lamentable la eliminación de un párrafo que contenía el dictamen de mayoría en Diputados, en cuanto a que la incriminación resultaba procedente cuando el obligado a la inscripción o a la presentación de declaración jurada estaba *indudablemente* obligado a hacerlo "por la magnitud de sus operaciones, de sus beneficios o de su patrimonio" (autor cit., *La ley 23.771*, en Errepar, "Doctrina Tributaria", t. X, p. 112, nº 124). Esto hubiera descartado la posibilidad de que sobre la base de una mera comprobación objetiva de incumplimiento, el organismo fiscal pretenda que se ha consumado el delito.

Como condición objetiva de punibilidad se requiere el incumplimiento contumaz, en tanto que el delito recién se configura cuando el obligado no diere cumplimiento a la obligación de inscribirse o de presentar declaración jurada dentro de los 30 días de notificada la intimación en su domicilio fiscal, legal o real, según el caso.

El plazo debe ser computado en días corridos, por tratarse de una ley de fondo, y no procedimental, ante lo cual resulta de aplicación el art. 77 del Código Penal, que dispone que los plazos se cuenten con arreglo al Código Civil. A su vez, el art. 28 de este último cuerpo legal dispone los días corridos.

Si bien no surge del texto del dispositivo, se impone el recaudo implícito de que la notificación sea fehaciente para que se tenga por acreditada la intencionalidad de la conducta del infractor, y por estar en juego la libertad personal, derecho personalísimo cuyo valor jurídico no puede estar supeditado a la validez presunta de notificaciones fictas (conf.: Codevilla, ob. cit., p. 1160; Soler y otros, ob. cit., p. 148). Esto significa que la notificación debe ser de orden personal, y por un medio que no deje dudas. Puede ser hecha la notificación por funcionarios fiscales, descartando la comunicación postal, que no ofrece garantías de entrega personal.

En concordancia con este criterio, y no obstante el texto legal, la notificación sólo tendrá garantías de recepción personal si es cursada

al domicilio real, cuando se trata de personas físicas (art. 89, Código Civil). En el caso de personas jurídicas, la notificación se deberá hacer en el domicilio legal (art. 90, inc. 3). Pero en este último caso, y si existe la posibilidad de pena de prisión para un director, gerente, administrador u otra de las personas que menciona el art. 12 de la ley 23.771, esta persona física deberá también ser notificada, y en su domicilio real (conf. Soler y otros, ob. cit., p. 150).

El elemento subjetivo es doloso, es decir, se debe omitir la inscripción o la presentación de declaración jurada con plena conciencia de que se tiene el deber de hacerlo. Si el particular cree fundadamente que esa obligación no le asiste, no se configurará el delito. De ninguna manera se podrá sostener que la infracción es meramente objetiva, y es aplicable el principio general reiterado por la Corte Suprema nacional, de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo, en tanto sólo puede ser reprimido quien sea culpable en grado de dolo.

Sujetos activos pueden ser los obligados a cumplir deberes formales con el fisco, que son no sólo los contribuyentes y responsables, sino, incluso, terceros (ver cap. X, punto 10.A).

Es un delito de peligro. No es necesario que las omisiones produzcan daño para que el delito se tenga por configurado.

17. INSOLVENCIA PATRIMONIAL PROVOCADA (ART. 9).— Quienes provocan su insolvencia para imposibilitar el cobro de tributos u obligaciones previsionales, están reprimidos con prisión de 6 meses a 6 años.

Este dispositivo reemplaza al derogado art. 48 de la ley 11.683, que reprimía a quienes maliciosamente, mediante la provocación de insolvencia, perjudicaban al fisco evitando el pago de tributos. La pena era de 1 mes a 2 años. Las variantes consisten en el sensible incremento de la escala penal, el aporte de un elemento subjetivo, en tanto se requiere que el imputado haya tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial, la extensión de la figura que tutela la percepción de obligaciones previsionales y la conversión del delito, antes tratado como figura de daño, en un delito de peligro concreto (conf. Casás, ob. cit., p. 115).

La acción típica consiste en la provocación de insolvencia, que puede ser propia o ajena. En este último caso los autores pueden ser los mandatarios o representantes.

En esta figura no se utilizan maniobras engañosas generadoras de error, sino que mediante la provocación de insolvencia se pretende imposibilitar la satisfacción normal de un crédito fiscal o previsional.

Tal frustración debe ser de derechos ciertos y efectivos, y no de meras expectativas fiscales o previsionales (por ejemplo, el futuro cobro de un impuesto aún no determinado).

No está dentro de esta figura "la apariencia de insolvencia", sino que ésta debe ser real. Si se diera simulación de insolvencia se trataría de un artificio engañoso que podría encuadrar en las figuras de evasión de los arts. 2 o 3 de la ley que examinamos.

El elemento subjetivo es doloso, ya que la finalidad perseguida es la de imposibilitar el cobro de un tributo o un aporte previsional.

Hay, además, un elemento subjetivo específico. El provocador de la insolvencia tiene que haber tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial en su contra, o en contra de quien se intentara dejar insolvente.

Si se trata de un procedimiento judicial (juicio de ejecución fiscal o previsional), debe habérsele efectuado la intimación de pago y citación para oponer excepciones, notificada en el diligenciamiento del mandamiento pertinente. Si se le inició un procedimiento ordinario, deberá estar notificado de la demanda.

En el caso de procedimiento administrativo, entendemos que la iniciación está dada con la notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio (art. 24, ley 11.683, o normas similares de otros procedimientos).

Concordamos con Corti (ob. cit., p. 939) en que no bastan las actuaciones administrativas de fiscalización interna o externa previas. Nos fundamos en que el procedimiento administrativo de la ley 11.683 es el de la determinación de oficio que se inicia con la vista, mientras que las tareas fiscalizadoras e investigatorias son independientes de dicho procedimiento, y, en todo caso, son previas a él (sobre dichas tareas fiscalizadoras e investigatorias, ver cap. X, punto 10). En contra de esta postura se expiden Soler, Frölich y Andrade (ob. cit., p. 152).

A partir de la toma de conocimiento, la acción frustratoria puede ser cometida en cualquier momento posterior, e incluso después de dictada sentencia definitiva que haga lugar a la pretensión creditoria fiscal o previsional.

Sujetos activos pueden ser los contribuyentes y responsables, así como también los representantes o mandatarios de ambos. Hace notar De la Horra que, por aplicación de las disposiciones de la participación criminal, podría llegar a reprimirse a cualquier tercero cooperador, aunque no fuera representante ni mandatario (autora cit., *La ley penal tributaria*, ob. cit., p. 676).

El delito es de peligro, porque si bien cuando se provoca la insolvencia de una persona se imposibilita el cobro a su respecto, el Estado puede obtener el importe por otra vía (por ejemplo, cuando el contribuyente se insolventa pero no se produce daño, ya que el fisco cobra el crédito al responsable solidario no insolvente). Como basta que la insolvencia se provoque "para imposibilitar" el cobro, el delito se tendría por consumado aunque no haya daño (en favor de la solución del texto: Casás, ob. cit., p. 115; Guillermo Rodríguez Usé, *Análisis preliminar de la ley tributaria y previsional*, en "La Información", t. LXII, p. 51; Soler y otros, ob. cit., p. 151; en contra, y sosteniendo que es delito de daño: Corti, ob. cit., p. 939; Beltrán, *El último régimen penal tributario*, 2ª parte, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 122, p. 867).

La figura en cuestión es específica, con relación a la genérica que contiene el art. 173, inc. 11, del Código Penal, aunque con notorias diferencias en los tipos penales.

18. SOBREFACTURACIONES O SUBFACTURACIONES (ART. 10).— Se castiga con prisión de 2 a 6 años a quien efectúa sobrefacturaciones o subfacturaciones en materia aduanera, con el fin de percibir beneficios o exenciones impositivas.

La acción típica consiste en efectuar facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto de las que verdaderamente corresponden, y en ocasión de la importación o exportación de bienes. No se trata, empero, de un delito de carácter aduanero, pues no es finalidad de la norma asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones aduaneras vinculadas con la introducción o salida de mercadería del país, materia que se halla legislada en el Código Aduanero (arts. 892 y ss.), ni se trata de la figura de contrabando (arts. 863 y ss.).

La diferencia consiste en que la conducta del sujeto activo está dirigida a intentar percibir beneficios o lograr exenciones impositivas, como por ejemplo los reintegros de los impuestos al consumo que se conceden a los exportadores, o ciertos tratamientos diferenciales que pueden existir en el impuesto a las ganancias, o ciertos beneficios derivados de regímenes de promoción regional. Un ejemplo concreto de beneficio pretendido puede ser el intento de obtener un mayor *draw back* al ver reexportada la mercadería, incremento indebido que se obtiene sobrefacturando lo importado.

En materia de obtención de exenciones y beneficios impositivos en general, este tipo se diferencia del delito del art. 4 por la acción desplegada. Si se desea obtener los beneficios mediante las maniobras

concretas de simular inversiones, o valerse ilegalmente de regímenes promocionales, corresponde aplicar la figura del art. 4, pero si el mismo resultado se planea lograr con subfacturaciones o sobrefacturaciones aduaneras, el delito es el que aquí analizamos.

Por otra parte, si se trata de aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales sin que medie ninguna de las maniobras específicas de los arts. 4 o 10, la figura aplicable será la del art. 2.

Tal como sucede con el delito del art. 4, las maniobras de sobre o subfacturación son fraudulentas, y están enderezadas a inducir en error al fisco para que éste conceda un beneficio que no corresponde a la realidad de los hechos.

El elemento subjetivo es el dolo, consistente en la conciencia de obrar falsamente para perjudicar.

Sujetos activos son los importadores o exportadores, por cuenta propia o ajena.

El delito es de peligro, ya que no se requiere el resultado dañoso para que se lo consuma.

19. FIGURAS ATINENTES AL RÉGIMEN PREVISIONAL. EVASIÓN DE APORTES Y CONTRIBUCIONES (ART. 3).— Los que ardidosa o engañosamente evaden total o parcialmente el pago de aportes previsionales nacionales, están reprimidos con prisión de 2 a 6 años.

El delito es de daño, ya que su hecho punible consiste en utilizar los procedimientos comisivos que detalla la ley, y con ello lograr no ingresar en todo o en parte aportes previsionales adeudados.

Sujetos activos son todos aquellos que revistan el carácter de empleadores aportantes respecto de los organismos nacionales de seguridad social, considerándose incluídos los que corresponden al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales o fondos especiales cuyo descuento esté legalmente autorizado, incluídos los convenios de corresponsabilidad gremial.

El elemento subjetivo es doloso, y, específicamente, la finalidad es la de beneficiarse perjudicando a un ente previsional nacional. No hay dolo si el aportante se cree fundadamente con derecho al no pago.

Los procedimientos comisivos consisten en la utilización de declaraciones juradas engañosas o falsas, registraciones contables o balances inexactos, presentación de liquidaciones que no corresponden a la totalidad del personal que presta servicios en relación de dependencia, o que no se revele el verdadero monto de las remuneraciones que efectivamente se pagan. En realidad, las manio-

bras son descritas por la ley a título ejemplificativo, ya que están después unidas por los conceptos comunes de "ardid" y "engaño", respecto de los cuales remitimos a lo antes dicho (punto 13 de este capítulo).

Este tipo tiene condiciones objetivas de punibilidad semejantes a las del art. 2, con la salvedad de que acá los montos mencionados como piso cuantitativo se refieren a un período mensual. Por tanto, para que se dé esta figura la evasión debe ser de obligaciones por un monto superior a australes 10.000.000, o más del 40% de la obligación si este porcentaje superara los australes 500.000, cifras éstas de diciembre de 1989 y actualizables mensualmente por precios mayoristas. También se aplica la figura para quienes registren dos condenas anteriores por el presente delito del art. 3.

20. OMISIÓN DE INSCRIPCIÓN PREVISIONAL (ART. 7, PRIMERA PARTE).— En la primera parte del mencionado art. 7 de la ley, se reprime con prisión de 15 días a un año al empleador que estando obligado a ello no se inscribe como responsable del pago de los aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social mencionados en el art. 3.

De la misma manera que ocurre con el art. 5 de la ley, parece desproporcionado castigar con una prisión de hasta un año a quien comete una simple infracción formal, que es esencialmente contravencional. Puede darse, pues, la impugnación por inconstitucionalidad (ver *supra*, punto 16 de este capítulo).

La acción típica consiste en no llenar el recaudo de la inscripción cuando se trate de empleadores aportantes de los organismos previsionales mencionados en el art. 3, y cuando exista obligación de hacerlo. La exigencia debe ser legítima, no pudiendo ser obligado a inscribirse quien no tenga personal en relación de dependencia, o que por cualquier motivo esté al margen de la obligación de realizar aportes.

Como condición objetiva de punibilidad se requiere el incumplimiento contumaz, en tanto el delito recién se configura cuando el obligado no da cumplimiento al deber de inscribirse dentro de los treinta días de notificada la intimación en su domicilio real o en el asiento de sus negocios. Tal como ocurre con la figura del art. 5, el plazo es en días corridos, y la notificación debe ser fehaciente.

El elemento subjetivo es doloso. El delito es de peligro.

21. FIGURAS ATINENTES A LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN. OMISIÓN DE ACTUAR EN MATERIA TRIBUTARIA (ART. 6) Y PREVISIONAL (ART. 7, SEGUNDA PARTE).— El art. 6 de la ley reprime a quien omite actuar como

agente de retención o percepción, con multa de 2 a 6 veces el impuesto que se omitió retener. El art. 7, en su segunda parte, reprime con pena de prisión de 15 días a un año a quien incurre en la misma omisión, pero en materia previsional nacional.

La pena de multa del primer dispositivo citado es la única de la ley 23.771 y, como hacen notar Casás (ob. cit., p. 113) y Corti (ob. cit., p. 938), no está prevista su actualización, contrariamente a la multa que por la misma infracción contiene la ley 11.683. De este modo puede ocurrir, paradojalmente, que el importe efectivo que se pague de multa por el delito resulte inferior del que hubiera correspondido por la infracción contravencional.

En materia tributaria la acción típica es la misma que la del art. 45 de la ley 11.683. Se interpreta que el delito del art. 6 de la ley 23.771 tiene carácter doloso, es decir, requiere la conducta deliberada de omitir la retención y su posterior ingreso para perjudicar al fisco, mientras que la infracción contravencional del art. 45 de la ley 11.683 se configura ante un actuar culposo, producto, por ejemplo, de la negligencia o imprudencia. Así se expiden, entre otros, Casás (ob. cit., p. 112), Soler y otros (ob. cit., p. 178) y Corti (ob. cit., p. 938). Sin embargo, lo cierto es que en la realidad de los hechos será muy difícil distinguir una conducta dolosa de una culposa, por cuanto el tipo de que se trata es de carácter meramente omisivo (porque si hubiera maniobras estaríamos en otra figura delictiva).

Lo que no se podrá hacer es pretender imponer ambas multas en forma independiente, en virtud del art. 15 de la ley 23.771. Será éste un caso típico de aplicabilidad del principio *"non bis in idem"* (ver *supra*, punto 14.G de este capítulo).

Sujetos activos pueden ser los agentes de retención y de percepción tributarios (art. 6) o previsionales (art. 7, 2ª parte).

El agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, lo cual le da la posibilidad de detraer el tributo o el aporte que debe posteriormente ingresar al fisco o al organismo previsional que corresponda.

Agente de percepción es quien debe recibir del contribuyente un monto dinerario, al cual adiciona el monto tributario o previsional que posteriormente debe ingresar a quien corresponda.

Ambos delitos (el tributario y el previsional) son de resultado, ya que los organismos pertinentes sufren perjuicio al no serles ingresados los fondos en término. Ante ello reiteramos que la mera omisión de retener o percibir no configura el ilícito si el agente ingresa

tempestivamente el importe obteniendo los fondos por otro medio. Es decir, lo reprimido es omitir retener o percibir, pero siempre y cuando los importes no se ingresen en término

En el delito tributario (art. 6) no hace falta intimación, y el delito se consuma ante el mero vencimiento del plazo sin ingresar. Esto es grave, porque, ante la proliferación de regímenes retentivos, un simple olvido o traspapelamiento puede acarrear una grave sanción patrimonial. Esta sanción de multa no permite aplicación condicional (art. 26 del Código Penal), y si no se paga puede ser convertida en prisión (art. 21 del Código Penal), contrariamente a lo que ocurre en materia contravencional tributaria (ver punto 10.A.5 de este capítulo).

Respecto a la figura previsional (art. 7), el delito se configura cuando el obligado no da cumplimiento a su deber de ingresar lo retenido o percibido dentro de los 30 días de notificada la intimación respectiva en su domicilio real o en el asiento de sus negocios.

22. DEFRAUDACIÓN DE AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN, TRIBUTARIOS Y PREVISIONALES (ART. 8).— Son reprimidos con prisión de 2 a 6 años los agentes de retención o de percepción que no depositen o mantengan en su poder tributos retenidos o percibidos, o aportes y contribuciones previsionales retenidos después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos.

Esta figura estaba reprimida por la ley 11.683, en el párrafo segundo del art. 47, con prisión de un mes a 2 años, y por la ley 17.250, en materia previsional, con prisión de un mes a 6 años, lo cual indica que se han elevado los mínimos, y se ha elevado el máximo con relación a la figura de la ley 11.683.

La ley describe, aparentemente, dos acciones típicas, pero en realidad lo reprimido es no ingresar en término importes retenidos o percibidos. Respecto al "mantenimiento en su poder", aparentemente se describe un comportamiento positivo, pero lo punible es la conducta omisiva del no ingreso. Carece de importancia que el agente mantenga o no en su poder los mismos fondos que fueron objeto de retención o percepción si dentro del plazo legal se produce el depósito. Nada le impide disponer de tales fondos en su provecho e ingresar, no obstante, en término con dinero que obtiene por otra vía.

La frase "mantengan en su poder" tiene importancia desde otro punto de vista. Demuestra que la detracción debe ser efectuada en forma real, y que no se puede tratar de una mera ficción contable. Si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, es

evidente que éste no pudo "mantenerlos" en su poder. Ello es demostrativo de la incorrección de la frase final del artículo, según el cual no se admite excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando ésta está documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo. Como dice Corti, se trata de una norma inconstitucional por irrazonable, en cuanto establece una prueba legal o presunción *jure et de jure* incompatible con el derecho penal contemporáneo. La retención o percepción presuponen pago o acreditación con disponibilidad financiera, y, de no existir este recaudo, la obligación de retener o percibir deviene legalmente inexigible (autor y ob. cit., p. 940; en igual sentido, Casás, ob. cit., p. 115; así nos expedimos hace algunos años en nuestra obra *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, p. 167).

El elemento subjetivo está dado por el dolo, y consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo. Por tanto, existen causas que eximen de responsabilidad al agente por no haber obrado con la subjetividad exigida. Por ejemplo, si no puede ingresar por error excusable o por imposibilidad material ocasionada por caso fortuito o fuerza mayor.

En cuanto a la vieja discusión sobre si este delito es meramente objetivo y se da con la simple materialidad de la omisión con prescindencia del elemento subjetivo, creemos innecesario insistir en el tema tras los reiterados pronunciamientos de la Corte Suprema nacional, en el sentido de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, a quien la acción punible pueda serle atribuída tanto objetiva como subjetivamente (fallo de la C.S.N. en el caso "Usandizaga, Perrone y Juliarena", sentencia del 15/10/81, en "Fallos", t. 303, p. 1548; en igual sentido, "Fallos", 282-293; 284-42, 289-336; 290-202; 292-195; en doctrina: Corti, ob. cit., p. 939; Soler y otros, ob. cit., p. 181; Casás, ob. cit., p. 115; Codevilla, ob. cit., p. 1159). Preocupa, por el contrario, encontrarse de vez en cuando con fallos que continúan en la arcaica y perimida interpretación de la "objetividad".

En materia delictual, el dolo debe ser acreditado por el fisco, sin que quepa recurrir a las presunciones de intención dolosa regladas por la ley 11.683 y normas similares provinciales o municipales (conf. Corti, ob. cit., p. 939).

Como se ha mantenido el primer párrafo del art. 47 de la ley 11.683, que reprime con multa la misma conducta aquí castigada, surge la duda sobre cuál es la forma de coordinar ambas figuras.

Según acabamos de ver, el delito que estamos considerando requiere del dolo para configurarse. Ante ello pensamos que si se diera una omisión de tributos o aportes retenidos mediando una conducta culposa (negligencia, impericia, imprudencia), la figura aplicable sería la del art. 47 de la ley 11.683. Es decir, se requeriría siempre un elemento subjetivo en concordancia con la doctrina de la Corte, pero éste sería de tipo culposo, y no doloso.

En contra de esta postura, Soler, Frölich y Andrade piensan que tanto en el caso del art. 47 de la ley 11.683, como en el delito que aquí consideramos del art. 8 de la ley 23.771, el elemento subjetivo es doloso. Su argumento es fuerte. No puede ser culposo atento a la tradición legislativa represiva argentina de señalar expresamente cuándo una infracción se castiga a título de culpa (autores y obs. cits., p. 181).

No obstante, creemos que nuestra interpretación dota de razonabilidad a la subsistencia de la figura de la ley 11.683, que de lo contrario se torna superflua e inconexa. Si ambas normas reprimen exactamente la misma conducta, pero una lo hace con prisión y otra con multa, no vemos cómo se pueda llegar a una decisión razonable sobre cuál figura adoptar. Descartamos que se pueda aplicar una y después la otra, atento a lo que ya sostuvimos respecto del principio "*non bis in idem*" y la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 23.771 (punto 14.G de este capítulo).

No hay condición objetiva de punibilidad, ya que el dispositivo ha suprimido el vencimiento de una intimación fehaciente emplazando el ingreso de las sumas adeudadas. Sobre este aspecto es acertada la conclusión de Casás, de que resultaba más conveniente la redacción del proyecto de minoría en Diputados en cuanto preceptuaba que el delito se configuraba cuando el obligado no cumplía su deber dentro de los 5 días de habérselo intimado fehacientemente para hacerlo (autor y ob. cits., p. 114).

23. OTROS ASPECTOS RELATIVOS A LA LEY PENAL TRIBUTARIA 23.771. ÁMBITO DE APLICACIÓN EN MATERIA DELICTUAL Y CONTRAVENCIONAL.— Como antes hemos dicho (punto 4 de este capítulo), la ley 23.771, en cuanto a los ilícitos reprimidos, fue dictada por el Congreso nacional en ejercicio de la atribución conferida por el art. 67, inc. 11, de la Constitución nacional (facultad de dictar el Código Penal). Constituye una ley penal especial y ha creado delitos dolosos reprimidos con prisión, salvo el caso del art. 6 (conforme, en cuanto a la actuación legislativa en función del art. 67, inc. 11, C. N.: Corti, ob. cit., p. 936; Casás, ob. cit., p. 34).

En tal sentido, pensamos que la ley en cuestión contiene:

a) disposiciones de derecho común, basadas en el art. 67, inc. 11, C.N., y como ley complementaria del Código Penal; tales son las normas que crean delitos tributarios, y que se refieren tanto a tributos nacionales como provinciales y municipales;

b) disposiciones de derecho federal, en lo atinente a delitos relativos a contribuciones y aportes de seguridad social, dado que estos aportes y contribuciones son exclusivamente nacionales;

c) disposiciones de derecho procesal, que son de aplicación por la justicia federal, en cuanto a tributos que corresponden al gobierno nacional o cuya recaudación está a su cargo, y también son de aplicación por la justicia federal en materia previsional; asimismo revisten, estas disposiciones procesales, carácter de legislación local, en cuanto a la Capital Federal, en cuyo caso es competente el fuero en lo penal económico.

Ha suscitado algunas discusiones la cuestión relativa a si, en materia de tributos, la ley se refiere únicamente a los nacionales, o si también comprende a los provinciales y municipales.

Nos inclinamos por la segunda postura. Damos razones.

a) Conduce a esta interpretación el análisis del art. 18, teniendo en cuenta su literalidad y lo que se debe entender *a contrario sensu*. Dice el precepto que "será competente la justicia federal para entender los procesos por los delitos tipificados en la presente ley, cuando los tributos correspondan al gobierno nacional o cuya recaudación esté a su cargo". O sea, es condición para la actuación de la justicia federal que se trate de tributos nacionales. Interpretando en sentido contrario, si se trata de tributos que no son nacionales no es competente la justicia federal. Esto implica la admisión sobre aplicabilidad de la ley a tributos no nacionales, que no pueden ser otros que los provinciales y municipales, en cuyo caso actuará la justicia provincial. Esto no ocurre en materia previsional, respecto de la cual se habla de actuación de justicia federal, sin aclaración alguna posterior.

b) En cuestión de delitos, sólo los puede establecer el Congreso nacional, por ser materia propia del Código Penal. Pero es tan delictuoso evadir impuestos nacionales como provinciales o municipales, de donde se desprende que los nuevos tipos penales deben proteger las haciendas de los distintos fiscos del país.

c) La Corte ha admitido que leyes comunes de la Nación son las que legisla el Congreso en virtud del art. 67, inc. 11. Entre ellas figuran los códigos allí mencionados y la leyes que se declaren incorporadas

a esos códigos, así como las que, no mediando tal declaración, los integran o modifican o amplían (C.S.N., *in re* "Pedro Oberti", sentencia del 22/12/60, en "Fallos", 248-781; en igual sentido: "Fallos", 126-315; 136-131; 191-170; y otros). En este caso se trata de una ley que amplía al Código Penal, incrementando el número de delitos.

d) Mediante el análisis de los debates legislativos, tanto en el Senado como en Diputados, surge la intención inequívoca del legislador en cuanto a que la normativa se aplicará también respecto de tributos provinciales y municipales, por entender que la ley 23.771 era una ley penal especial complementaria del Código Penal (ver el detallado y minucioso examen del debate parlamentario en Casás, ob. cit., ps. 35, y ss., autor éste que proporciona otros argumentos de peso en apoyo de la posición sostenida en el texto).

En materia contravencional, creemos que tanto la Nación, en cuanto a tributos nacionales, como las provincias, en materia de tributos provinciales y municipales, tendrán derecho a legislar como contravenciones todas aquellas conductas que el Congreso nacional no convirtió en delitos. No pueden, por el contrario, legislar sobre las mismas conductas ya declaradas delitos y considerarlas contravenciones, primero porque ello constituiría una superposición legislativa caótica, y segundo por oponerse el principio "*non bis in idem*", que impide que se persiga dos veces a una misma persona por una misma conducta (ver punto 14.G, de este capítulo).

En consecuencia, podrán ser declaradas de tipo contravencional:

1) las conductas omisivas culposas y todas aquellas en las cuales no hay maniobras de las descritas en los tipos de la ley 23.771; se trata de conductas prevalentemente objetivas, aunque no se puede prescindir totalmente del elemento subjetivo, porque puede haber causales de inculpabilidad (por ejemplo, error excusable);

2) las infracciones formales que no constituyan los ilícitos formales dolosos convertidos en delitos (no inscribirse dolosamente, o no presentar declaraciones juradas dolosamente);

3) las omisiones de ingreso culposas por parte de los agentes de retención y percepción, sea que no practicaron la retención o percepción, o que las practicaron pero después omitieron o retrasaron ingresar por culpa (por ejemplo, una negligencia que ocasionó un atraso mínimo).

En cambio es incorrecta la pretensión de mantenimiento de la defraudación fiscal genérica del art. 46, 1ª párrafo, de la ley 11.683, según antes hemos dicho (punto 14.G). Asimismo, esta figura debe desaparecer de las legislaciones provinciales.

Las provincias, por su parte, deben adaptar sus instituciones a la reforma penal en cuestión, remodelando su elenco de infracciones reprimidas y dictando una legislación procesal tendiente a la aplicabilidad de la legislación penal de fondo por los tribunales provinciales.

24. CASOS ESPECIALES DE PENALIZACIÓN.— Si un funcionario público, en ejercicio de sus funciones, participa en los delitos previstos por la ley, las escalas penales se incrementan en un tercio del mínimo y del máximo (art. 11, ley 23.771).

Por funcionario público se debe entender todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente (art. 77, Código Penal). Se trata de una disposición acertada, que tiende a combatir la corrupción administrativa, debilitante del principio de la legitimidad de los actos de la Administración.

Según el art. 12, cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole, la pena de prisión por los delitos de la ley 23.771 corresponde a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible.

Este delito ha reemplazado al derogado art. 49 de la ley 11.683, que atribuía esa responsabilidad personal en el cumplimiento de la pena a quienes fuesen los responsables de cumplir las obligaciones tributarias. El texto actual es más claro, y deja sentado inequívocamente que los involucrados deben haber tomado intervención personal en el hecho reprimido, el cual debe poder serles atribuído, tanto objetiva como subjetivamente.

Pareciera que si se trata de personas jurídicas de derecho público, la prisión no es aplicable, y tal es la opinión de Corti (ob. cit., p. 943). Pero pensamos todo lo contrario. Es decir, no sólo responden con prisión los directores o representantes de personas jurídicas públicas (p. ej., Estado nacional, provincias, municipios, entidades autárquicas; ver art. 33, Cód. Civil), sino que lo hacen en forma agravada por tener la calidad de "funcionarios públicos", teniendo en cuenta la amplitud que se le asigna en derecho penal común a este concepto. Dice Ricardo Núñez que es un funcionario público quien declara o ejecuta la voluntad estatal para realizar un fin público. Pero por fin público o por servicio estatal no sólo se debe entender lo relativo al desenvolvimiento estricto de la Administración pública, sino todos aquellos fines o servicios conducentes a la prosperidad o bienestar general que el

Estado toma a su cargo, alcanzando incluso a las empresas económicas mixtas (autor cit., *Derecho penal argentino*, Bs. As., 1960, tomo 2, ps. 433/4; en igual sentido, Jorge de la Rúa, *Código Penal argentino, Parte general*, Buenos Aires, 1972, p. 894, y Daniel Carrera, *Peculado*, Buenos Aires, 1968, p. 64).

Conforme al art. 13 de la ley, cuando los partícipes sean funcionarios públicos, escribanos, contadores o apoderados, que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación, para cometer los delitos previstos en la ley, se les aplica, además de la pena que les corresponde por su participación, inhabilitación especial por el doble de la condena.

Es destacable el carácter doloso de la acción y la deliberación del autor. Esto permite descartar la punibilidad de las conductas culposas, es decir, aquellas en las cuales se actúa por imprudencia, negligencia o impericia, produciendo un resultado dañoso sin quererlo.

Tiene que tratarse de una colaboración indispensable convenida anteriormente y ejecutada con el propósito inequívoco de cometer el delito, es decir, hablando en términos de derecho penal común, se debe tratar de una complicidad primaria (art. 45, C. Penal). Si, al contrario, se presta una ayuda posterior mediando promesa anterior, habrá complicidad secundaria (art. 46, C. Penal), que queda fuera de este agravamiento de penalidad. También queda afuera la colaboración posterior, sin promesa previa, que encuadra en el delito de encubrimiento (art. 277, C. Penal), delito autónomo totalmente al margen de la inhabilitación del art. 13.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XI

AFTALIÓN, Enrique: *Derecho penal económico*, Buenos Aires, 1959. *Tratado de derecho penal especial. Derecho penal tributario*, t. 2, cit.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria geral do direito tributário*, cit.

BELTRÁN, Jorge: *El último régimen penal tributario, 2ª parte*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 122, p. 867.

BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, cit.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, cit.

BOCCHIARDO, José C., y VILLEGAS, Héctor B.: *El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria. Retroactividad de la ley más benigna*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

CARRERA, Daniel: *Peculado*, Buenos Aires, 1968.

CASÁS, Jose O.: *La ley 23.771 tributaria y previsional. Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 123, p. 41.

— *La ley 23.771*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 124, p. 112.

CASTELLANO: *La ley penal tributaria*, en "L.I.", t. LXI, p. 943.

CODEVILLA, Aldo: *El nuevo régimen penal tributario*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, ps. 1155/56.

CORTI, Arístides: *Anticipos impositivos*, cit.

— *Pena de prisión para delitos fiscales*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, p. 938.

DE LA HORRA, Clara: *La ley penal tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 120, p. 670.

DE LA RÚA, Fernando: *Non bis in idem*, en Enciclopedia Omeba, t. 20, p. 320.

—*Proceso y justicia*, Buenos Aires, 1980.

DE LA RÚA, Jorge: *Código Penal argentino. Parte general*, Buenos Aires, 1972.

DUVERGER, Maurice: *Hacienda pública*, cit.

FREYTES, Roberto: *La aplicación del principio de la ley más benigna en el derecho penal fiscal*, rev. "Impuestos", t. XVII, p. 316.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Retroactividad de la ley tributaria penal más benigna*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

—*Derecho tributario penal*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

GIANNINI, A.D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIORGETTI, Armando: *La evasión tributaria*, Buenos Airs, 1967.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE: *Procedimiento tributario*, cit.

— *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, cit.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, cit.

JARACH, Dino: *Análisis del Modelo de CTAL OEA/BID*, cit.

— *Curso superior de derecho tributario*, cit.

—*El ilícito tributario*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 18, p. 769.

—*Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

MARI ARRIAGA, Álvaro: *Consideraciones generales acerca de la función de la tipicidad en el régimen penal tributario*, en rev."Impuestos", t. 29, p. 179.

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, cit.

NÚÑEZ, Ricardo: *Manual de derecho penal. Parte general*

—*Derecho penal argentino*, Buenos Aires, 1960, t. 2.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Las ficciones en el derecho tributario*, cit.

PONT MESTRES, Magin: *El problema de la resistencia fiscal*, Edit. Bosch, Barcelona, 1972.

RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo: *Análisis preliminar de la ley tributaria y previsional*, en "L.I.", t. LXII, p. 51.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *En torno al concepto y al contenido del derecho penal tributario*, en "Hacienda y Derecho", t. V, p. 524.

—*Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria*, ob. cit., t. II, p. 207.

—*Lecciones de derecho financiero*, Sección Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio: *Elisão e evasão fiscal*, San Pablo, 1971.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Edit. Almedina, Coimbra, 1983.

SOLER, Osvaldo, FRÖLICH, Ricardo, y ANDRADE, Jorge: *Régimen penal tributario*, Ed. La Ley, 1990.

SOLER, Sebastián: *Derecho penal argentino*, t. 2, p. 158.

TARANTINO, Jacinto: *Las penalidades tributarias*, Edit. Astrea, Buenos Aires, 1983.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, cit.

VILLEGAS, Héctor B.: *Derecho penal tributario*, cit. (y la bibliografía allí citada, que se tiene por reproducida).

—*El ilícito tributario en el Modelo de CTAL OEA/BID*. "Informe en las VI Jornadas de Derecho Tributario", Punta del Este, diciembre 1970.

—*El problema del dolo en materia tributaria*, en "Comercio y Justicia", de Córdoba, número extraordinario del 20/10/65.

—*Jurisdicción legislativa de Nación y provincias en materia de represión fiscal*, en "Boletín de la Facultad de Derecho", Córdoba, 1964, nos 3/5.

—*Los agentes de retención en el derecho tributario argentino*, en rev. "La Información", t. 24, p. 681.

—*Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, cit.

—*Régimen jurídico de los intereses resarcitorios del art. 42 de la ley 11.683*, en "La Información", t. 29, p. 421.

—*Responsabilidad de los profesionales asesores impositivos por los delitos tributarios de la ley 20.658*, en "La Información", t. 30, p. 1210.

—*Direito penal tributário*, Edit. Resenha Tributária, San Pablo, 1974.

—*Nuevas reflexiones acerca del derecho penal tributario*, en rev. "La Información", t. LV, p. 447.

VILLEGAS, Héctor B., ARGÜELLO VÉLEZ, Gustavo, y SPILA GARCÍA, Rubén: *La evasión fiscal en la Argentina*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 337.

VILLEGAS NINCI, Héctor E.: *Infracciones a los deberes formales: el art. 11 de la ley 23.314*, en rev. "La Información", t. LIV, p. 1102.

Capítulo XII

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

1. Noción y ubicación científica. — El derecho procesal tributario está constituído por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la *existencia misma* de la obligación tributaria sustancial, *a la forma* (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la *validez constitucional* de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para *ejecutar forzadamente su crédito*, a las *infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica*; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para *reclamar la restitución* de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.

Cabe tener en cuenta que entre las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria hay una esencial: ese ejercicio no se produce por "coacción directa" en casos de incumplimientos. Además, se otorga a los obligados la posibilidad de discordar con la manera en que el fisco pretende aplicar las normas tributarias y de discutir la validez que tales normas tienen a la luz de los preceptos constitucionales (ver *supra*, cap. VIII, punto 4). Asimismo se otorga garantías ante infracciones fiscales con cuya atribución el presunto infractor discrepa.

Para que estas garantías sean auténticas, se hace necesario reglamentar tanto el procedimiento a que las contiendas deben someterse como el funcionamiento de un órgano *ajeno a la administración activa* que dilucide los disensos. Al cumplir este cometido, el Estado no hace sino satisfacer *una de las necesidades públicas absolutas* que es su deber atender por ser el conductor de la comunidad jurídicamente organizada. Ello es así porque sólo de esa manera las contiendas se resuelven aplicando el derecho, y no la fuerza; y sólo de esa manera la sanción es aplicación del derecho, y no venganza (ver *supra*, cap. 1, punto 2).

No es acorde la doctrina sobre cuál es la ubicación científico-jurídica que debe asignarse al derecho procesal tributario.

a) Alguna doctrina ha sostenido que el derecho tributario procesal pertenece como rama científica *al derecho procesal*; pero, sin embargo, la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo exigen que el proceso tributario tenga *peculiaridades propias.*

Dice Jarach que el proceso tributario está caracterizado por la exigencia de que las relaciones procesales, los derechos y obligaciones, la conducta de cada una de las partes y las atribuciones del juez deben adecuarse no sólo a los principios generales del derecho procesal, sino también a las peculiaridades de la litis en materia tributaria (*Curso...*, t. 1, ps. 18 y 435).

b) Al contrario, Giuliani Fonrouge, atento a su concepción de la materia tributaria como un *todo orgánico e indivisible que no admite segregaciones*, no acepta la idea de una autonomía del derecho procesal tributario ni su pertenencia al derecho procesal, y lo ubica dentro del *derecho tributario* (sector jurídico, éste, que a su vez —y según este autor— integra el *derecho financiero*) (*Derecho...*, t. 2, p. 757).

Respetando las muy respetables opiniones adversas, pensamos que el derecho procesal tributario *es derecho procesal.* La añadidura de "tributario" encierra únicamente un deseo de identificación: se pretende explicar que al hablar de "derecho procesal tributario", se abordan tan sólo las cuestiones procesales originadas en el tributo.

En consecuencia, las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos y para imponer las sanciones, *son procesales*, aunque —tal como sucede en las demás ramas del derecho procesal— esas normas adquieren características peculiares en mérito del carácter jurídico-tributario de los asuntos sustanciales o formales discutidos en el proceso.

Esas características justifican, a nuestro modo de ver, la existencia didáctica de un *derecho procesal tributario* estudiado en forma separada y a los efectos de examinar específicamente sus órganos, instituciones y procedimientos.

1A. LOS CONFLICTOS DE INTERESES. — Hay conflictos de intereses cuando la situación favorable a la satisfacción de una necesidad excluye la situación favorable a la satisfacción de una necesidad distinta (conf. Carnelutti, *Sistema...*, t. 1, p. 16).

El problema reside en que cuando personas diversas tienen sus intereses "en conflicto", surge el peligro de la solución violenta. Y ello no es —por supuesto— lo deseable en una colectividad que pretenda someterse al orden jurídico.

Claro está que no siempre el conflicto de intereses requiere del remedio jurisdiccional. Puede ocurrir que ante cierta pretensión, el titular del interés opuesto se decida a su subordinación. En tal caso, la pretensión es bastante para lograr la solución del conflicto (que queda, desde luego, suprimido).

Pero, con frecuencia, no sucede así. Entonces, a la pretensión del titular de uno de los intereses se opone la resistencia del titular del interés contrapuesto. El "conflicto de intereses" se trasforma en "litigio". Podríamos entonces decir que "litigio" es "el conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro" (conf. Carnelutti, *Sistema...*, t. 1, p. 44).

Dentro de nuestro campo de estudios existen, en forma inevitable, "conflictos de intereses" para cuya solución el Estado interviene ejerciendo su *potestad jurisdiccional.*

Podríamos decir —generalizando— que los "conflictos de intereses tributarios" se suscitan ante las siguientes situaciones:

1) ante la ejecución del crédito tributario y de las sanciones pecuniarias, ejecución motivada en la falta de pago en término con posibilidad de los ejecutados de discutir la legalidad del cobro;

2) ante la impugnación por los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos;

3) ante la impugnación por los presuntos infractores de las resoluciones administrativas que les imponen sanciones;

4) ante las reclamaciones de repetición por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente;

5) ante las reclamaciones de repetición por sanciones pecuniarias que los presuntos infractores han creído haber pagado injustamente.

En todos estos casos nos hallamos con "conflictos de intereses" que ponen en ejercicio la potestad jurisdiccional del Estado. Nace entonces una nueva relación jurídica: la relación jurídica procesal tributaria.

Es importante diferenciar la *relación jurídica tributaria principal* (*supra*, cap. IX, punto 2) de la *relación jurídica procesal tributaria.*

En la primera hay voluntades con intereses opuestos (el interés del fisco pretensor, por un lado, y el interés de quien debe satisfacer la pretensión, por el otro), pero esos intereses —aun siendo contrapuestos— *no están necesariamente en pugna* (porque el sujeto pasivo puede oblar voluntariamente el tributo que el fisco pretende de él).

En cambio, la relación jurídica procesal tributaria se traba única y exclusivamente cuando las voluntades entran en pugna.

2. EL PROCESO TRIBUTARIO. CARACTERES GENERALES. — En los observados casos de "conflicto de intereses", las partes dirimen la controversia ante la autoridad jurisdiccional y quedan sometidas a la decisión firme de ésta.

Pero ese sometimiento, *deseado por el Estado*, pone a su cargo un deber inexcusable: proveer lo conducente para que los órganos jurisdiccionales dirimidores de conflictos ofrezcan las suficientes garantías de independencia, imparcialidad e idoneidad.

Toda generalización encierra arbitrariedad, y ello se cumple particularmente en el proceso tributario, con respecto al cual es difícil dar una noción amplia y a la vez precisa. Nos limitaremos a proporcionar algunas pautas de sus especificidades. Podremos, por ejemplo, decir que se trata sobre todo de un proceso de partes, y no de un proceso absolutamente oficioso; pero ello no significa tampoco que se trate de un procedimiento dispositivo semejante al civil, pues las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aun apartándose de lo alegado por las partes.

Esta circunstancia marca indudables diferencias entre el proceso tributario y otros tipos de proceso, correspondiendo al derecho positivo de cada país decidir si esa diferencia de reglas procesales puede tener un alcance amplio o limitado.

En la República Argentina el proceso tributario se caracteriza, en general, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales situaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las correspondientes pretensiones del fisco, aun más allá de lo alegado y probado por las partes. Ello explica que nos hallemos con las siguientes peculiaridades: *a*) dirección e impulso del procedimiento por el tribunal; *b*) libertad de apreciación más allá de las apreciaciones y probanzas de las partes; *c*) prescindencia, en lo posible, de formalidades.

Todas estas características se basan en el deseo de lograr una justicia rápida y efectiva, que no cause excesivas perturbaciones a la imperiosa necesidad que tiene el Estado de contar con los medios económicos necesarios para cumplir su cometido.

3. INICIACIÓN DEL PROCESO TRIBUTARIO. — Se discute en doctrina cuál es el comienzo del verdadero proceso tributario. Como tuvimos ocasión de ver en un capítulo anterior, existen desacuerdos sobre si el procedimiento de la determinación por el fisco era jurisdiccional o administrativo. La dilucidación de esta cuestión está íntimamente relacionada con el problema del verdadero comienzo del proceso tributario.

Así, según la posición de Jarach, la primera etapa administrativa debe asimilarse a la segunda contenciosa para que ambas constituyan la unidad fundamental del proceso tributario (*Curso...*, t. 1, p. 436).

Sin embargo, habiendo desechado esta postura al estimar que todo lo concerniente a la determinación es administrativo, y no jurisdiccional, nos colocamos en la posición de sostener que el proceso tributario jurisdiccional comienza con posterioridad a todo lo concerniente a la determinación.

No obstante, aun los autores que están en esta última posición presentan algunas discrepancias. Así, Giuliani Fonrouge sostiene que el contencioso-tributario (y, por consiguiente, el ámbito de acción del derecho procesal tributario) comienza con el recurso de reconsideración entablado por el particular contra el propio ente fiscal que produjo la determinación. Considera Giuliani Fonrouge que puede haber cierta actividad jurisdiccional en la administración pública. Reconoce que podrán surgir dudas en cuanto al recurso de reconsideración autorizado por la ley 11.683, pero entiende que no es un nuevo recurso jerárquico invocado ante la misma autoridad o el superior administrativo, sino que con este recurso se inicia la actividad jurisdiccional (*Derecho...*, t. 1, p. 506).

Otros autores no comparten esta idea. Valdés Costa (*El principio...*, p. 13) dice que el contencioso-tributario propiamente dicho se abre con posterioridad a la decisión administrativa definitiva, o sea, cuando se agota la vía administrativa con todos los recursos previstos en el respectivo ordenamiento jurídico.

En igual sentido, Francisco Martínez señala que el proceso jurisdiccional tributario no comienza con el procedimiento de comprobación que llevan a cabo los organismos recaudadores y que

culmina con el acto de determinación de un impuesto. Este acto —dice Martínez— carece de naturaleza jurisdiccional, como carece de ella también la decisión administrativa recaída en el recurso de reconsideración. Es cierto que en tales situaciones la autoridad administrativa juzga y manda, pero se trata de un juicio y de un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparcial. Es un juicio y un mandato de parte porque la administración pública es uno de los sujetos en conflicto. La autoridad jurisdiccional, en cambio, se halla *frente* o *sobre* los sujetos en conflicto. Por estas razones, y siguiendo las doctrinas de Carnelutti y Chiovenda, Francisco Martínez llega a la conclusión de que la actividad jurisdiccional, para que sea tal, debe llevarla a cabo un tercer sujeto que se halla sobre los sujetos que son parte de la relación jurídica controvertida. Por ello, ni la determinación ni el recurso de reconsideración emanado de la propia administración pueden considerarse actos jurisdiccionales, y por tanto, están fuera del derecho procesal tributario (*El proceso tributario*, citado).

Esta última solución, a la cual nos adherimos, es la que adopta el Modelo de C.T.A.L. Observamos, así, que tanto el trámite de la determinación contenida en los arts. 144 y siguientes, como las impugnaciones ante la misma autoridad (art. 171), están contenidos en el título 4º del Modelo, que se titula "Procedimiento ante la administración tributaria". Al contrario, en el título 5º, que se denomina "Contencioso tributario", están todos los procedimientos estrictamente jurisdiccionales, cuyo conocimiento pertenece privativamente a órganos ajenos a la administración activa.

En la respectiva exposición de motivos correspondiente al título 4º del Modelo, sus redactores explican que el proyecto prevé una clara separación entre funciones administrativas y jurisdiccionales. Explican que incluyen en el título los recursos administrativos que se presentan ante la propia administración, parte de la controversia, cuya resolución será siempre impugnable ante los organismos jurisdiccionales.

Desde el punto de vista teórico estamos de acuerdo con esta última posición, y en consecuencia pensamos que el verdadero proceso tributario sólo se inicia mediante la intervención del Tribunal Fiscal o de la justicia ordinaria, mediante los recursos y acciones establecidos por la ley. Sin embargo, por razones prácticas y dada la forma como está estructurado el procedimiento en nuestras leyes ordinarias, consideramos necesario dar unidad de exposición al trata-

miento de todo lo atinente a acciones y recursos tributarios en general. Por esta razón, no debe extrañar que incluyamos en este capítulo referido al derecho procesal, la actuación que le cabe a la Dirección General Impositiva tanto con motivo de las impugnaciones de los administrados (recurso de reconsideración), como en la instrucción del sumario y posterior resolución en lo referente a infracciones tributarias y sus penalidades (arts. 66 y ss., ley 11.683).

4. ORGANISMOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES. — Para tratar este punto nos limitaremos al régimen de la ley nacional 11.683, que rige, como sabemos, los más importantes impuestos en el orden nacional. Prescindiremos, por tanto, de organismos como la Aduana de la Nación y de los organismos fiscales establecidos por los códigos tributarios provinciales (Dirección General de Rentas y tribunales fiscales provinciales).

4A. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. — Este organismo administrativo fiscal depende de la Secretaría de Estado de Hacienda, la cual ejerce funciones de superintendencia sobre la D.G.I. según lo estipula el art. 3 de la ley 11.683.

A su vez, el art. 2 de la citada ley da debida cuenta de la función de la Dirección General Impositiva: "tendrá a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos cuando y del modo dispuesto por las leyes y disposiciones respectivas" (párrafo 1º del citado art. 2).

La D.G.I. goza de alguna autonomía en el sentido de que sus resoluciones no son recurribles por vía jerárquica ante la Secretaría de Hacienda, sino que sus resoluciones son objeto de recursos ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante el Poder Judicial.

Sus máximas autoridades son el *director general* y hasta un máximo de cuatro subdirectores generales (arts. 4 y 5, ley 11.683, este último según reforma introducida por ley 23.314).

Las facultades y deberes del director general son de organización interna (art. 6), de reglamentación (art. 7), de interpretaciones generales obligatorias (art. 8), de dirección general del organismo (art. 9, inc. *a*). Y la que realmente nos interesa en relación al tópico que ahora abordamos: *el director general cumple funciones de juez administrativo*, ya sea por sí mismo, o por intermedio de los funcionarios que según los arts. 5 y 10 de la ley pueden sustituírlo (art. 9, inc. *b*).

En este último carácter (el de juez administrativo), el director general, mediante actuación propia o de sus sustitutos legales, tiene las siguientes funciones:

1) practicar el procedimiento de determinación de oficio en la forma estipulada por el art. 24 de la ley;

2) resolver la aplicación de pena con motivo de la comisión de infracciones fiscales, siguiendo para ello el procedimiento regulado por los arts. 72 y ss.;

3) intervenir en los reclamos por repetición según estatuye el art. 81 de la ley;

4) resolver los recursos de reconsideración, cuyo trámite surge de los arts. 78, 79 y 80 de la ley citada.

4B. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. — Este organismo jurisdiccional fue creado por la ley 15.265, incorporada al textò ordenado de la ley 11.683. El Tribunal Fiscal depende del poder ejecutivo, pero ejerce función jurisdiccional y tiene independencia funcional. Tiene garantías de *independencia*, que son: *a*) retribución fija equiparada a los camaristas federales; *b*) remoción sólo por causas que enumera la ley; *c*) juzgamiento de esas causas por un jurado presidido por el procurador del Tesoro e integrado por cuatro abogados nombrados anualmente por el poder ejecutivo, a propuesta de colegios o asociaciones de abogados.

El Tribunal Fiscal tiene su sede en la Capital Federal, pero puede sesionar en cualquier lugar de la República mediante delegaciones fijas o móviles (art. 131, ley cit.).

El Tribunal Fiscal de la Nación está constituído por 21 vocales argentinos, de treinta o más años de edad y con cuatro o más años de ejercicio profesional. Se divide en siete salas, de las cuales, cuatro están integradas por dos abogados y un contador público y tienen competencia en materia impositiva no aduanera. Las tres salas restantes se integran cada una con tres abogados y tienen competencia exclusiva en asuntos aduaneros. El presidente del Tribunal es designado de entre los vocales por el Poder Ejecutivo y dura dos años en sus funciones, sin perjuicio de nueva designación ulterior. La vicepresidencia es desempeñada por el vocal más antiguo de competencia distinta de la del presidente.

Deseamos, sí, destacar algunos aspectos que consideramos relevantes. No sólo se ha intentado garantizar la independencia de criterio de los miembros del Tribunal, sino que también se ha querido dotar a este cuerpo de idoneidad e imparcialidad.

En cuanto a *idoneidad*, persigue tal objetivo el art. 133, según el cual los vocales son designados por el Poder Ejecutivo, *pero previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en la materia.*

En materia de *imparcialidad*, ella se procura mediante: *a*) un estricto régimen de incompatibilidades semejante al que rige en el orden judicial (prohibiciones de ejercer profesiones, comercio, actividades políticas, etc.); *b*) deber de excusación por las causales previstas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (sin embargo, los vocales no pueden ser recusados por dichas causales).

En cuanto a la *competencia* (art. 141, ley), el Tribunal Fiscal debe entender en las siguientes cuestiones:

1) en los recursos de apelación contra las determinaciones de oficio de la D.G.I., por un importe superior al que fija la ley;

2) en los recursos de apelación contra las resoluciones de la D.G.I. que ajusten quebrantos por un valor superior al que la ley establece;

3) en los recursos de apelación contra resoluciones de la D.G.I. que impongan multas cuyo monto máximo establece la ley, o sanciones de cualquier otro tipo, salvo la de arresto;

4) en los recursos de apelación contra las resoluciones de la D.G.I. que deniegan reclamaciones por repetición de impuestos y en las demandas por repetición que se entablen directamente ante el Tribunal. En ambos casos, siempre que se trate de importes superiores a los que fija la ley.

5) en los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la D.G.I.;

6) en el recurso de amparo previsto por los arts. 164 y 165 de la ley. Este recurso se origina en la "demora excesiva" de los empleados de la D.G.I. o Aduana en realizar un trámite o diligencia. Luego de tramitar el recurso, el Tribunal Fiscal puede ordenar la realización del trámite o liberar de él al particular.

7) en los recursos y demandas contra resoluciones de la Aduana de la Nación que determinen tributos, recargos, accesorios o apliquen sanciones (salvo en causas de contrabando). Asimismo en el recurso de amparo y en los reclamos y demandas de repetición de tributos y accesorios recaudados por la Aduana, así como en los recursos a que los reclamos dan lugar.

5. ACCIONES Y RECURSOS EN LA LEY 11.683. — Según el art. 78, contra las resoluciones que determinen tributos y accesorios en

forma cierta o presuntiva, o que impongan sanciones (que no sean el arresto), o se dicten en reclamos por repetición de tributos, los sujetos pasivos e infractores pueden interponer, dentro de los 15 días de notificados, *el recurso de reconsideración* y *el recurso de apelación*.

Estos medios impugnativos pueden interponerse sin necesidad de pago previo (no rige el principio *"solve et repete"*).

Si el importe resultante de la determinación tributaria, el monto de la sanción o la suma cuya repetición se reclama son inferiores a las cantidades que indica la ley, procederá solamente el recurso de reconsideración ante la D.G.I. Si sucede, en cambio, que exceden de la suma indicada, se podrá optar entre el trámite anterior (recurso de reconsideración) o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

De igual modo, si la determinación tributaria y la imposición de la sanción se deciden conjuntamente, existirá idéntica opción si cualquiera de dichos montos supera la suma mencionada.

Ambos recursos son excluyentes entre sí e iniciado uno de ellos ya no se puede intentar el otro.

5 A. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN. — Este recurso se interpone ante la misma autoridad de la D.G.I. que dictó la resolución recurrida (el "juez administrativo" que haya tenido competencia en el caso concreto). La interposición es escrita y puede hacerse mediante entrega directa en las oficinas de la D.G.I. o mediante el Correo con carta certificada con aviso de retorno. Interpuesto el recurso, debe dictarse resolución dentro del término de sesenta días y se notifica al interesado tanto la resolución recaída como todos sus fundamentos (arts. 78 y 80, ley). Si el recurso se resuelve en contra, se debe pagar e iniciar demanda por repetición.

Si bien el recurso se interpone ante el mismo funcionario que dictó la resolución impugnada, no es este funcionario quien resuelve el recurso, sino *su superior jerárquico* dentro de la D.G.I., siempre que ese superior revista también carácter de juez administrativo. Tal es el sentido lógico que debe darse al texto pertinente del art. 71 ("recurso de reconsideración para ante el superior"). En realidad, hay un error conceptual en cuanto a la denominación del recurso, porque "reconsiderar" significa "volver a considerar", cosa que evidentemente sólo puede hacer quien dictó la resolución primitiva.

Sin embargo, creemos beneficiosa la institución por las razones siguientes: *a*) la natural predisposición de quien dictó cierta reso-

lución a no rectificarla y —por ende— a mantenerla, lo que en cierta medida aminora la garantía que para el recurrente significa el recurso; *b*) la posibilidad de que el superior (precisamente por su mayor jerarquía) reúna mayor experiencia e idoneidad.

5 B. RECURSO DE APELACIÓN. — El trámite de este importante medio impugnativo está regulado por los arts. 147 y ss., con los agregados pertinentes de los arts. 86 y ss., todos de la ley 11.683.

Por lo pronto, y en cuanto al ámbito de aplicación de este recurso, el primer párrafo del art. 78 dispone que él procede contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios, o se dicten en reclamos por repetición de tributos. Pero la ley 23.871 ha agregado a dicho dispositivo un párrafo que limita los alcances del recurso, al establecer que no es procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo, no es utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

Esta restricción es objetable, ya que es muy probable la existencia de serias deficiencias y abusos, tanto en las liquidaciones de anticipos, sus actualizaciones e intereses, como en lo referente a dichos accesorios (actualización e intereses) correspondientes a tributos. De esto han dado acabada cuenta diversos fallos del Tribunal Fiscal que declararon inválidas esas liquidaciones, sin que ello tuviera nada que ver con la procedencia del gravamen. Se trata de cosas distintas, que no tienen por qué ir atadas, y que implican un eslabón más en la larga cadena de restricciones últimamente legisladas respecto de la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación.

A su vez, en el art. 130 de la ley se especifica que el Tribunal Fiscal actúa en el recurso de amparo de los arts. 164 y 165, y en los recursos entablados con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Aduana de la Nación, excepto en los casos de contrabando.

Brindaremos un esquema de los aspectos del recurso que estimamos más importantes.

I) *Interposición del recurso.* Este recurso se interpone por escrito ante el Tribunal Fiscal dentro de los 15 días de notificada la resolución administrativa y el recurrente *debe comunicar* a la D.G.I. o Administración Nacional de Aduanas (dentro del mismo término) que ha interpuesto este recurso (si así no lo hace el recurrente, es pasible de las sanciones del art. 43 de la ley, o sea, se lo considera infractor a deberes formales).

El recurrente —en su interposición— debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho (art. 147, ley).

La sustanciación del recurso suspende la intimación de pago por la parte apelada, según surge del art. 149. Es decir: *mientras la apelación no quede resuelta por sentencia del Tribunal Fiscal, el recurrente no puede ser ejecutado por la suma resultante de la determinación o por el importe de la multa aplicada.* Cuando la apelada sea una *determinación* —por otra parte— se devengará, durante la sustanciación del recurso, un interés equivalente al fijado, al tiempo de la apelación, para la infracción del art. 42 de la ley 11.683. El fallo del Tribunal puede eximir al recurrente de tal interés en forma total o parcial si se estima que tenía fundadas razones para considerar improcedente el tributo. Pero si encontrase —al contrario— que la apelación es *evidentemente maliciosa*, puede ordenar se liquide *otro interés adicional* incrementado hasta en un 100 %. La sentencia debe pronunciarse expresamente acerca de los intereses (art. 150).

II) *Traslado a la apelada.* Estipula el art. 151 que se dará traslado por 30 días a la apelada (D.G.I. o —en su caso— Administración Nacional de Aduanas), para que conteste el recurso, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. El artículo mencionado dispone nuevos emplazamientos en caso de no contestación, y si tal situación subsiste, corresponde declarar a la apelada *en rebeldía.* Sin embargo, esta rebeldía no altera la prosecución del proceso, y si en algún momento cesa (porque la apelada comparece a la instancia), la sustanciación continuará sin que pueda retrogradar (es decir: si venció el término para contestar el traslado, la apelada no puede pretender que se le otorgue un nuevo término) (art. 152).

III) *Excepciones.* Producida la contestación de la apelada, y en caso de que ésta opusiese excepciones, el vocal instructor dará vista por 10 días al apelante para que las conteste y ofrezca prueba sobre ellas. El art. 153 menciona taxativamente las ocho excepciones que pueden oponer las partes como de "previo y especial pronunciamiento". Ellas son: 1) incompetencia; 2) falta de personería; 3) falta de legitimación en el recurrente o la apelada; 4) litispendencia; 5) cosa juzgada; 6) defecto legal; 7) prescripción; 8) nulidad. Si el vocal instructor estimase que alguna de las excepciones opuestas no es "de previo y especial pronunciamiento" dispondrá —por resolución inapelable— que tal excepción se resuelva juntamente con el fondo de la causa. El vocal tiene un plazo de 10

días para resolver si las excepciones son admisibles. Si así lo considera, ordena la producción de la prueba ofrecida (sobre las excepciones, se entiende), y una vez ésta sustanciada, el vocal resuelve la excepción sin facultad de las partes para producir alegatos sobre ella.

IV) *Admisibilidad y producción de la prueba.* Si no se plantearon excepciones, o resuelto lo que corresponda sobre ellas, el paso siguiente consiste en que el vocal instructor debe resolver sobre la *pertinencia y admisibilidad* de las pruebas. Si resuelve sustanciarlas, debe hacerlo en un plazo no superior a los sesenta días, aunque a pedido de las partes, puede ampliar tal término hasta en treinta días más (art. 155). Las diligencias de prueba se tramitan *directa* y *privadamente* entre las partes, y el vocal presta su asistencia para asegurar el efecto indicado, allanando inconvenientes y emplazando a los remisos a colaborar. A ese efecto, el vocal tendrá la facultad que el art. 41 concede a la D.G.I., para hacer comparecer a las personas ante el Tribunal (art. 156). El art. 157 se refiere a los informes que pueden ser solicitados por las partes a entidades públicas o privadas y que deben ser obligatoriamente evacuados con las formalidades que establece el dispositivo citado.

V) *Clausura de prueba y alegatos.* Una vez que vence el término de prueba, el vocal instructor declara su clausura y eleva los autos a la sala, la que por diez días los pone a disposición de las partes para que aleguen. Si no se produce prueba, la remisión es inmediata.

Cuando según criterio de la sala sea necesario un debate más amplio, convocará a audiencia de *vista de causa* por auto fundado.

Esta audiencia es oral y se realiza en los términos y conforme a las pautas que indica el art. 158 de la ley.

VI) *Medidas para mejor proveer.* Hasta el momento de dictar sentencia, el Tribunal puede decretar "medidas para mejor proveer", o sea, *prueba adicional* que el Tribunal resuelve recibir de oficio para un mejor y más completo conocimiento de la causa. Estas medidas probatorias pueden consistir incluso en *medidas periciales* (actividades desarrolladas por personas técnicas especializadas en determinada rama del saber), para cuya materialización deben colaborar la D.G.I., la Aduana y todos aquellos organismos nacionales competentes en la rama de que se trate. En el caso de "medidas para mejor proveer", el término para dictar sentencia se amplía en treinta días (art. 159) y es importante tener en cuenta esta ampliación de plazo, porque los términos que la ley concede al Tribunal

para pronunciar su sentencia, siempre se entenderán "alargados" en los treinta días adicionales correspondientes a las citadas medidas para mejor proveer.

VII) *Autos a sentencia.* Una vez contestado el recurso y las excepciones (si éstas se opusieron) *y cuando no hay prueba a producir*, los autos pasan directamente a resolución del Tribunal, siendo destacable la circunstancia —que no nos parece feliz— de que en tal caso la ley no faculta a las partes a producir alegatos. Decimos que tal hecho no es plausible porque existen causas que aun sin prueba producida, pueden contener difíciles problemas jurídicos respecto a los cuales las partes pueden tener legítimo interés en hacer valer sus razones (especialmente el apelante que queda sin oportunidad alguna de responder a las defensas que esgrimió el fisco). Además, es notorio que los alegatos son elementos de ayuda (a veces muy valiosos) para la sentencia que en definitiva se dictará (art. 166). Si —al contrario— se ha producido prueba, vence su término, y también fenecido el plazo dado a las partes para producir alegatos, pasan —asimismo— los autos "a sentencia". Lo mismo sucede si se convocó a audiencia de vista de causa, una vez que ésta finaliza.

VIII) *Límites y facultades de la sentencia.* La sentencia del Tribunal *no puede declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras o sus reglamentaciones.* Pero si la Corte Suprema nacional ha declarado este tipo de inconstitucionalidades, el Tribunal puede aplicar esa jurisprudencia (art. 167). Los arts. 168 y 169 enumeran diversas facultades del Tribunal que consisten en: *a*) declarar que una interpretación ministerial o administrativa no se ajusta a la ley interpretada; *b*) practicar en la sentencia, la liquidación del *quantum* del tributo y accesorios, y fijar el importe de la multa; *c*) en lugar de ello, y si así se estimase conveniente, el Tribunal dará las bases precisas para que se fijen esas cantidades. En este último caso, el Tribunal ordenará que las reparticiones recurridas practiquen la liquidación en el término de 30 días prorrogable por igual plazo y una sola vez. Si vencido el término y su eventual prórroga, la repartición apelada no produce liquidación, ésta deberá ser efectuada por el apelante. Así surge del art. 169, cuyo último párrafo estipula el escueto trámite que debe seguirse en cuanto a las liquidaciones (traslado por 5 días y resolución dentro de los 10 días, con plazo de 15 días para apelar, aunque fundando el recurso en oportunidad de su interposición).

IX) *Plazos para la sentencia.* Salvo lo dispuesto en cuanto al alargue de plazo con motivo de medidas para mejor proveer, los términos fijados para que el Tribunal dicte sentencia están especificados en el art. 170 de la ley y son de *quince días* para resolver excepciones de previo y especial pronunciamiento; *de treinta días* cuando se trate de sentencias definitivas y no se hubiera producido prueba; de *sesenta días*, en caso de sentencia definitiva y prueba producida ante el Tribunal Fiscal.

X) *Recurso de aclaratoria.* Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los 5 días, que se aclaren conceptos oscuros, se subsanen errores materiales o se resuelvan puntos incluídos en el litigio y que —sin embargo— fueron omitidos en la sentencia (art. 173).

XI) *Recurso de revisión y apelación limitada.* Los sujetos pasivos "determinados" y los infractores perdidosos podrán interponer el llamado *"recurso de revisión y apelación limitada"*, para ante la Cámara Nacional competente, lo cual pueden hacer dentro de los treinta días de notificados de la sentencia definitiva del Tribunal Fiscal (art. 174, ley). Igual derecho tienen la D.G.I. o —en su caso— la autoridad aduanera, pero estos últimos organismos deben cumplimentar los recaudos que exige el art. 175 para poder ejercer este derecho a recurso. De no interponerse recurso alguno contra la sentencia del Tribunal Fiscal, ella pasa en autoridad de "cosa juzgada" y debe cumplirse dentro de los quince días de quedar firme (art. 174, párrafo segundo).

El "recurso de revisión y apelación limitada" está reglamentado en dispositivos anteriores a los que regulan el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (los arts. 86 y ss.). En el inc. *b)* del art. 86 estipulan las facultades de la Cámara Federal competente, que pueden resumirse así: *a)* podrá declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones del Tribunal Fiscal y devolverlas a dicho organismo con apercibimiento, si considera que hubo "violación manifiesta" en el procedimiento de esa instancia inferior; *b)* ante el mismo caso anterior (violación de formas legales en el procedimiento) puede optar, atento a la naturaleza de la causa, y si lo juzgare "más conveniente", disponer la apertura a prueba de la causa en la instancia de la Cámara; *c)* podrá —asimismo— resolver el fondo del asunto *teniendo por válidas* las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados; *d)* podrá, por último, la Cámara Federal, apartarse de las conclusiones del Tribunal y disponer la

producción de pruebas, cuando, a su criterio, las constancias de autos autorizan a suponer que en la sentencia del Tribunal hubo error en la apreciación de los hechos.

Según estipula el art. 89, las sentencias de la Cámara son definitivas, pasan en autoridad de "cosa juzgada" y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto. En caso de sentencia adversa de este órgano judicial, sólo queda al perdidoso la posibilidad de recurrir ante la Corte Suprema nacional conforme a los recursos que autorizan las leyes 48 y 4055.

Es importante una última acotación para evitar equívocos: en lo que respecta a tributos determinados y sus intereses, este recurso se concede *al solo efecto devolutivo* (y no suspensivo) (art. 176). Ello significa que no obstante estar en trámite el recurso ante la Cámara, el sujeto pasivo recurrente debe pagar la suma que resulte de la liquidación que se practique con motivo del fallo del Tribunal Fiscal. Este pago tiene que hacerlo dentro de los 30 días desde la *notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada.* De lo contrario, y —reiteramos— no obstante hallarse en sustanciación el recurso ante la Cámara, la repartición fiscal (D.G.I. o aduana en su caso) expedirá de oficio la "boleta de deuda" y podrá iniciarse enseguida el juicio de ejecución fiscal en contra del mencionado sujeto pasivo. Pero es importante la reflexión que formula Giuliani Fonrouge: el pago de la suma que resulte de la liquidación practicada como resultado del fallo del Tribunal Fiscal no es "condición" o "requisito" para la procedencia del recurso de "revisión y apelación limitada", que podrá seguirse sustanciando *con total independencia de que el recurrente pague o no el tributo liquidado.* Claro está que el particular queda —no obstante su recurso en marcha— expuesto a ser judicialmente ejecutado (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., t. 2, p. 798).

5.C. PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO CONTRAVENCIONAL.— Los hechos reprimidos por los arts. 43 (infracción a los deberes formales), 45 (omisión), 46 (defraudación) y 47 (agentes de retención y percepción) deben ser objeto de un sumario administrativo cuya instrucción debe disponerse por resolución emanada de juez administrativo. En esta resolución debe constar claramente cuál es el ilícito atribuído al presunto infractor (art. 72, ley 11.683).

Esta resolución (la que dispone el sumario) debe ser notificada al presunto infractor, quien contará con un plazo de 15 días (plazo prorrogable por un lapso igual, por una única vez y por resolución fundada) para formular su descargo escrito y ofrecer todas las pruebas relativas a su derecho. Vencido el término de quince días, se observarán para la instrucción del sumario las normas de la determinación de oficio expresamente prescritas por el art. 24 de la ley.

Cuando las infracciones surjan con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación, es imprescindible para el juez administrativo que aplique las sanciones en la misma resolución en que determina el gravamen.

Si así no lo hace, el sujeto pasivo determinado tendrá derecho a considerar que la Dirección no encontró mérito para considerarlo autor de infracciones relacionadas con esa determinación (art. 76, ley cit.).

En el supuesto de la infracción contemplada por el artículo agregado a continuación del 42 (no declaración de declaraciones juradas), el procedimiento de aplicación de la multa puede iniciarse a opción de la Dirección con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos por el art. 72 (debe constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor).

Si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación el infractor paga voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada omitida, los importes respectivos se reducen a la mitad y la infracción no se considera como un antecedente en su contra. El mismo efecto se produce si ambos requisitos (pago voluntario de multa y presentación de declaraciones juradas) se cumplen desde el vencimiento general de la obligación hasta los 15 días posteriores a la notificación mencionada.

No cumplido uno solo de los requisitos —sea la presentación o bien el pago de la multa—, debe sustanciarse el sumario a que se refieren los arts. 72 y siguientes, sirviendo como cabeza de dicho sumario.

En el caso de las infracciones a los deberes formales reprimidas con clausura de establecimientos (art. 44), el procedimiento consiste en que constatados los hechos u omisiones corresponde labrar una minuciosa acta de comprobación en la cual los funcionarios deben dejar constancia de todas las circunstancias relativas a dichos hechos u omisiones, así como a su prueba y su encuadramiento legal. Esta acta debe contener además una citación para que el presunto infrac-

tor, provisto de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni posterior a los 10 días. El acta debe ser firmada por los actuantes y por el titular del establecimiento o por su representante en el lugar, salvo que no estuvieren o no quisieran hacerlo, en cuyo caso se dejará constancia de ello con la firma de dos testigos.

Esta audiencia de defensa debe ser tomada por un juez administrativo, quien se pronunciará una vez que ella haya terminado o en un plazo que no puede exceder de 10 días.

Si la sentencia impone la sanción de clausura es posible interponer recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y los juzgados federales en el resto del territorio de la República. Así lo dispone el artículo agregado por la ley 23.314 a continuación del art. 78.

Pero, conforme a la reforma por ley 23.905, este recurso se otorga al solo efecto devolutivo. Es decir, se cambia el sistema anterior, que establecía el efecto suspensivo. Ahora la clausura se puede hacer efectiva, y la sentencia del juez, en caso de revocatoria, pasará a ser puramente utópica. Porque si la clausura ya se llevó a cabo, ¿qué valor tiene que *a posteriori* el magistrado declare que la sanción estuvo incorrectamente aplicada? ¿Acaso un improbable juicio por daños y perjuicios contra el fisco, el cual, en los últimos tiempos, se ha colocado prácticamente al margen del control judicial? (leyes de emergencia con suspensión de ejecuciones contra el Estado, decreto 34/91 con suspensión de trámite de juicios contra el Estado y hasta reclamos administrativos, etc.). Al menos, la ley ha dado la posibilidad de que a petición de parte, y cuando pudiera causarse un gravamen irreparable, el juez puede otorgar al recurso efecto suspensivo. Creemos que mediando la petición de la parte, el juez no se podrá negar nunca a declarar el recurso suspensivo, ya que, en todos los casos, los daños económicos y morales producidos por una clausura de establecimiento, son imposibles de reparar.

Según la norma, la decisión del juez es inapelable.

El recurso de apelación debe ser fundado e interpuesto en sede administrativa dentro de los 5 días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales pertinentes, las actuaciones se remiten en 48 horas al juzgado competente, el cual lo tramitará conforme a lo dispuesto por los arts. 588 y 589 del Código de Procedimiento en lo Criminal para la Justicia Federal.

Dichos artículos dicen lo siguiente:

"*Art. 588*: El juez correccional resolverá el recurso previa audiencia del apelante, a la que podrá asistir el asesor de la policía o la Municipalidad, y en presencia de las actuaciones producidas, sin perjuicio de tomar otros antecedentes que creyere indispensables.

"*Art. 589*: La resolución del juez correccional debe dictarse dentro del tercer día, después de practicadas las diligencias de que habla el artículo anterior".

En los casos en que según la ley puede corresponder pena de prisión, la D.G.I., una vez firme la determinación del tributo, dará intervención a los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o a los jueces federales en el resto del país, siendo aplicable para la sustanciación de la causa, el Código Nacional de Procedimientos Penales (art. 77, ley).

PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO CONTRAVENCIONAL (LEY 11.683)

Procedimiento penal y contencioso-administrativo

Art. 72 (según ley 23.314)

Sumario administrativo

Objeto → Hechos reprimidos por los arts. 43, 45, 46 y 47, e infracciones del artículo agregado a continuación del art. 42.

Se inicia → por resolución del juez administrativo que debe contener acto u omisión que se atribuya al presunto infractor.

Conc. Regl., art. 54

↓

Art. 73

se notifica al presunto infractor para que en un plazo de 15 días → prorrogables por resolución fundada, por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas relativas a su derecho.

Art. 74

Vencido el término establecido en el artículo anterior, se observará para la instrucción del sumario las normas del art. 24.

Art. 75

Carácter del sumario: secreto, para las personas ajenas a él; no así para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.

Art. 76

En las infracciones que surjan con motivo de las impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos

↓

si se aplican sanciones

↓

deberán constar en la misma resolución que determina el gravamen;

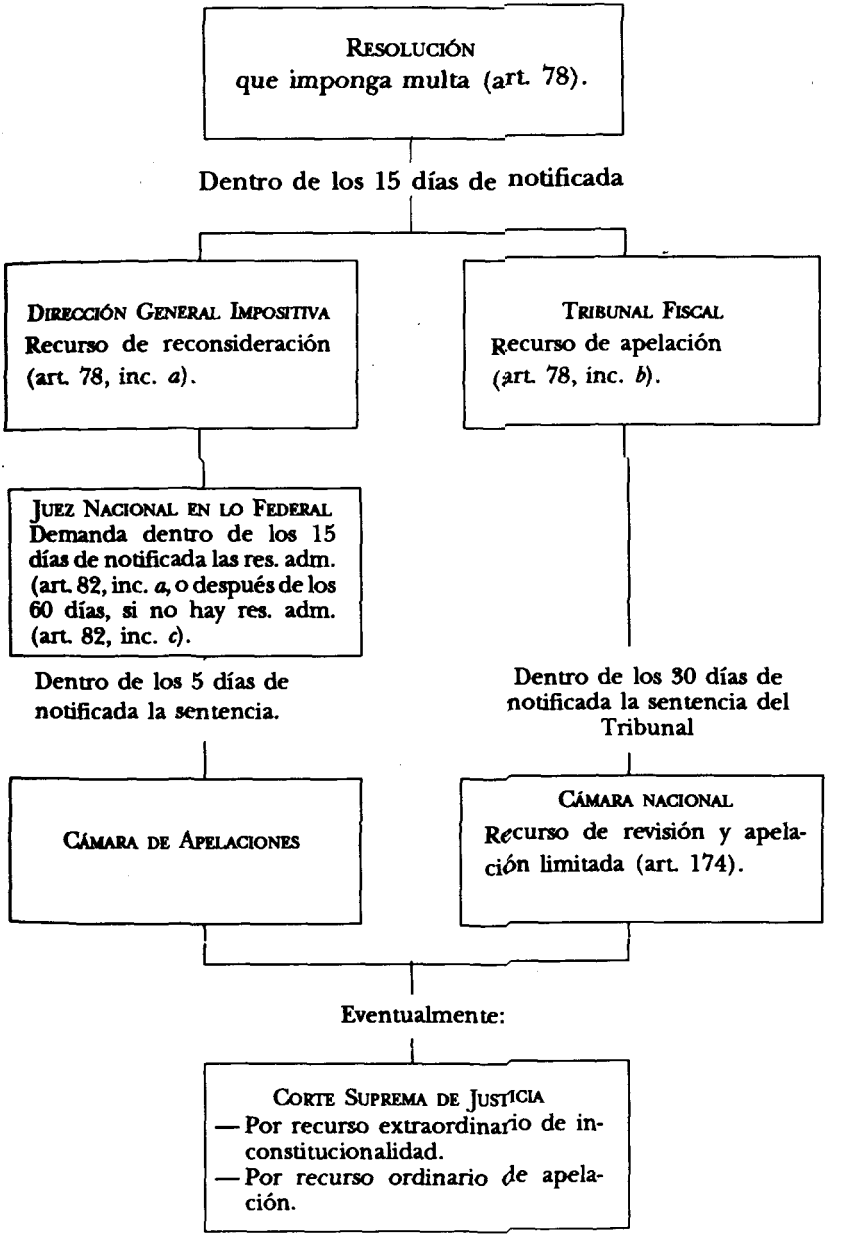
↓

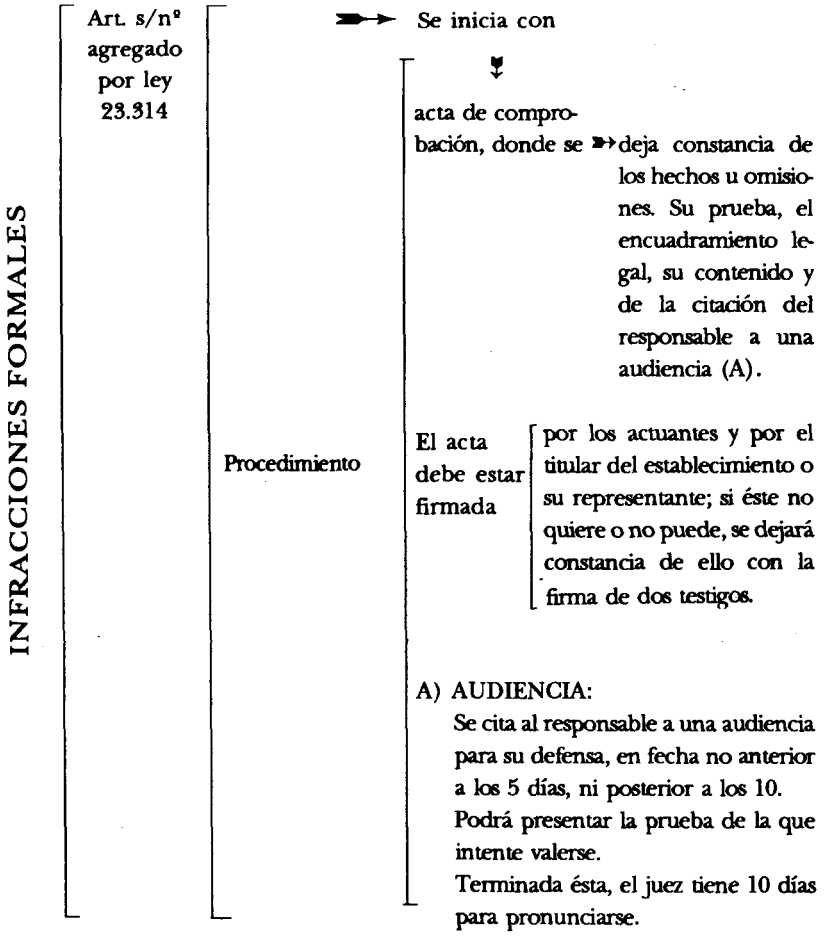
si no constan en ella

↓

se entenderá que la Dirección General no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.

LOS DISTINTOS RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES QUE SANCIONAN CON MULTAS, SEGÚN LA LEY 11.683.




INFRACCIONES FORMALES
Art. s/nº agregado por ley 23.314
Procedimiento
Se inicia con
acta de comprobación, donde se deja constancia de los hechos u omisiones. Su prueba, el encuadramiento legal, su contenido y de la citación del responsable a una audiencia (A).
El acta debe estar firmada
por los actuantes y por el titular del establecimiento o su representante; si éste no quiere o no puede, se dejará constancia de ello con la firma de dos testigos.
A) AUDIENCIA:
Se cita al responsable a una audiencia para su defensa, en fecha no anterior a los 5 días, ni posterior a los 10.
Podrá presentar la prueba de la que intente valerse.
Terminada ésta, el juez tiene 10 días para pronunciarse.

PROCEDIMIENTO PENAL Y CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Art. s/nº agregado por ley 23.314

- Modo de recurrir de la sanción de clausura → por recurso de apelación con efecto suspensivo ante → los juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República
- Forma de interponer el recurso → Por escrito, en sede administrativa y fundado
- Plazo → dentro de los 5 días de notificada la resolución
- Trámites posteriores → Verificado el cumplimiento de los requisitos formales mencionados, se remitirán en 48 hs. las actuaciones al juzgado competente.
- Normas aplicables → Los arts. 588 y 589 del Código de Procedimiento en lo Criminal para la Justicia Federal y los Tribunales de la Capital Federal y Territorios Nacionales
- La decisión del juez será inapelable.

6. EL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL (LEY 23.771).— La ley penal tributaria 23.771, cuyos tipos delictivos analizamos en el capítulo XI, contiene también disposiciones de orden procesal que debemos examinar. Prescindimos, sin embargo, del desarrollo del proceso penal que sigue a la iniciación de la causa por ser materia propia del derecho procesal penal, que contempla en el orden nacional el Código de Procedimientos en lo Criminal. Nos limitaremos a los aspectos tratados por la ley 23.771. En cuanto a estos aspectos concretos, haremos breves referencias al Código de Procedimientos en lo Criminal.

6.1. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.— Según el art. 16 de la ley, la determinación de la deuda tributaria, de la obligación previsional, o la aplicación de sanciones por la autoridad administrativa, no constituyen cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga.

Es decir que en materia tributaria se ha eliminado la prejudicialidad, hasta entonces existente, que requería de la determinación firme previa del tributo para poder recién iniciar la acción por infracciones con respecto a las cuales pudiera corresponder pena de prisión. Por ello, en el orden nacional se derogó expresamente al art. 77 de la ley 11.683.

Esta disposición del art. 16 de la ley 23.771 se aparta de los antecedentes nacionales, y no sólo declara la causa penal independiente de la determinación tributaria o previsional, sino que agrega que la sustanciación de los procedimientos administrativos vinculados con los mismos hechos podrán seguir adelante, pero no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

Esto significa establecer una prioridad de juzgamiento en favor de la justicia penal, y el desplazamiento de los órganos administrativos especializados en materia tributaria, que quedarán supeditados al resultado del proceso penal judicial, quizás más prolongado de los que dieron lugar al cambio legal, con el agravante de que en el ínterin no podrán llevarse a cabo acciones efectivas de cobro de las diferencias de tributos, detectadas y comprobadas pero no técnicamente "determinadas" por la prohibición legal de no resolver hasta que haya

sentencia firme (conf. Aldo Codevilla, *El nuevo régimen penal tributario*, en Rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, p. 1164).

Esta modificación traerá como consecuencia, por otra parte, que dado que por diversos motivos procesales y sustanciales debe fijarse el monto del perjuicio en sede penal, allí se deberá discutir la existencia y cuantía de la deuda. Es decir, en la práctica la determinación pasará a realizarse en esa sede, ante tribunales no especializados en la materia y con todas las complicaciones que ello implica.

Además, los órganos administrativos no podrán introducir variación alguna en la fijación de hechos que efectúe el juez penal. O sea que si, por ejemplo, la justicia penal descarta la existencia de daño actual o potencial por inexistencia de la obligación tributaria, el organismo recaudador no podrá después determinar de oficio dicha obligación. De la misma manera, si se descarta un tipo penal por inexistencia de algún elemento que también es exigible en la infracción contravencional, el juez administrativo no podrá llegar a una solución diversa y condenar por dicha infracción (p. ej., si se considera ilegítima la obligatoriedad de inscribirse como contribuyente).

6.2. INICIACIÓN DE LA CAUSA.— Según el mismo art. 16, en un párrafo posterior, la causa puede ser iniciada en primer lugar por la autoridad administrativa cuando toma conocimiento de la presunta comisión de un delito previsto por la ley, ya sea de oficio o a instancia de un particular. En tal caso debe comunicarlo de inmediato al juez competente, solicitando las medidas judiciales de urgencia, cuando ello sea necesario para garantizar el éxito de la investigación.

También puede iniciarse la causa si un particular formula denuncia directamente ante el juez. De tal manera ha quedado caracterizada la acción como una "acción pública", rasgo característico para la generalidad de las acciones en nuestro ordenamiento de fondo (art. 71 del C. Penal).

Asimismo, teniendo en cuenta este carácter de acción pública, y en virtud de la norma contenida en el art. 179, inc. 4, del Código Nacional de Procedimientos en lo Criminal, no sería descartable que el propio juez iniciara la acción de oficio.

Ya sea que se trate de acción iniciada a requerimiento de la autoridad administrativa, por denuncia de particular (y eventualmente por actuación oficiosa del juez), corresponde que el Tribunal otorgue un plazo de treinta días (hábiles) para que el órgano administrativo

eleve un informe, adjuntando los elementos probatorios que obrasen en su poder y las conclusiones técnicas a que hubiese arribado.

Es indispensable que este informe contenga una estimación, siquiera provisoria, de la deuda tributaria o previsional por las siguientes razones:

a) porque es necesario que el juez conozca la cantidad evadida en los casos de los arts. 2 y 3, para saber si se da la condición objetiva de punibilidad relativa al monto;

b) para conocer cuál será el monto de la fianza exigible en casos de peticiones de eximición de prisión y excarcelación (art. 17);

c) por si el acusado desea extinguir la acción aceptando la pretensión fiscal o previsional (art. 14);

d) a los fines de la condena sobre cuya base se realizará la posterior determinación.

6.3. COMPETENCIA.— Cuando se trata de tributos que corresponden al gobierno nacional, o cuya recaudación esté a su cargo, es competente la justicia federal, lo cual ocurre en todo el interior del país. En el ámbito de la Capital Federal es competente el fuero penal económico.

Si se trata de tributos provinciales o municipales será competente la justicia provincial de cada provincia, que deberá dictar los ordenamientos procesales pertinentes.

En materia previsional es únicamente competente la justicia federal, aun en la Capital Federal (art. 18, ley).

6.4. EXIMICIÓN DE PRISIÓN Y EXCARCELACIÓN.— El art. 17 de la ley establece que en los casos de comisión de delitos de esta ley en que procediese la eximición de prisión o excarcelación, éstas se concederán bajo caución real, la cual, cuando existiera perjuicio, deberá guardar correlación con el monto en que, en principio, aparecieren damnificadas las rentas fiscales o previsionales nacionales.

En el orden nacional, y de conformidad a los arts. 376 y 377 del Código de Procedimientos en lo Criminal, toda persona que considere que puede ser imputada de un delito y que no haya sido detenida, en cualquier estado de la causa puede solicitar su eximición de prisión. El juez debe calificar los hechos de que se trate. Si el delito es excarcelable y no existen motivos para creer que el imputado intentará eludir la acción de la justicia, concederá el beneficio, bajo caución real, sobre un monto que guarde relación con el perjuicio estimativo ocasionado.

En lo referente a la excarcelación, se trata de un instituto procesal que en el orden nacional está regulado por los arts. 379 y ss. del Código de Procedimientos en lo Criminal. Facilita la recuperación de la libertad de los procesados respecto de los cuales se practicó detención (art. 364, C. de P. en lo Criminal) o se dictó prisión preventiva (art. 366, ídem).

Según el señalado art. 379, en su parte pertinente, la excarcelación puede ser concedida:

a) cuando el delito imputado fuese reprimido con una pena que no excediese en su máximo de 8 años, ni en su mínimo de 2 años;

b) cuando fuere aplicable la condena de ejecución condicional.

Examinando los tipos penales contenidos en la ley 23.771 (ver cap. XI), vemos que siempre es posible la excarcelación (y, consiguientemente, la eximición de prisión), excepto en el caso de que la pena se agrave en un tercio con respecto a los funcionarios públicos.

De la misma manera que ocurre con la eximición de prisión, para la concesión de la excarcelación es necesario constituír fianza real por un monto que guarde relación con el perjuicio estimado.

La fianza puede ser constituída mediante depósito, embargo, prenda, hipoteca, o con cualquier otra garantía que asegure bienes suficientes (art. 384, Código de Procedimientos en lo Criminal), pudiendo ser prestada por un tercero (art. 385, ídem).

En lo relativo a la condena de ejecución condicional, se trata de un instituto regulado por el art. 26 del Código Penal, que autoriza al tribunal judicial a dejar en suspenso el cumplimiento de la pena en los casos de primera condena que no exceda de 3 años. Para tal fin se debe merituar la personalidad moral del condenado, la naturaleza del delito y demás circunstancias del caso.

6.5. EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL DEL ART. 14 DE LA LEY 23.771.— Establece el citado art. 14, que cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional, o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena ella será de ejecución condicional, se puede dar un caso de extinción de la acción penal, siempre y cuando el imputado acepte la pretensión fiscal o previsional. En tal caso el tribunal, por única vez, y previa vista al fiscal y al querellante, o, en su caso, damnificada, declara extinguida la acción una vez que se haya efectivizado el cumplimiento de la obligación.

A continuación, y para su mejor comprensión, graficamos el procedimiento penal tributario en la ley 23.771.

6.6. PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL (LEY 23.771).

Procedimiento administrativo (art. 16)

- No prejudicialidad de la determinación.
- Sustanciación sin resolución administrativa.
- Resolución administrativa
  - después de sentencia judicial firme.
  - sentencia judicial: hace cosa juzgada sobre materialidad de hechos.

Iniciación de la causa (art. 16)

- por autoridad administrativa de oficio o a instancia de particular (toma de conocimiento del delito)
  1) comunicación de inmediato juez con pedido de medidas urgentes;
  2) informe en 30 días (adjuntando elementos probatorios y conclusiones técnicas).
- por denuncia directa al juez (por un particular cualquiera)
  1) adopción de medidas de urgencia;
  2) vista a autoridad administrativa por 30 días para informe.
- de oficio, por el juez (art. 179, inc. 4, procedimiento nacional en lo criminal).

Competencia (art. 18)	Tributos nacionales: justicia federal. Tributos provinciales y municipales: justicia provincial. Tributos de la Capital Federal: justicia en lo penal económico. Régimen nacional de seguridad social: justicia federal.
Situación personal del imputado (art. 17)	Eximición de prisión bajo caución real (art. 376, procedimiento nacional en lo criminal) Excarcelación bajo caución real (arts. 379 y 384, procedimiento nacional en lo criminal).
Extinción de la pena del art. 14	Aceptación de pretensión fiscal o previsional. Cuando sea aplicable o pueda corresponder condena condicional (art. 26, C. Penal).

7. EJECUCIÓN FISCAL. — Si el sujeto pasivo no paga a tiempo su obligación, que puede consistir en importes tributarios, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, multas ejecutoriadas y sus correspondientes incrementos por actualización monetaria ("indexación"), el Estado tiene derecho a perseguir su cobro por el procedimiento especial de "ejecución fiscal". Es un juicio ejecutivo sumario, y se basa en el principio de la legitimidad de los actos administrativos. En el régimen nacional y en el de la generalidad de las provincias, basta la boleta de deuda expedida por la autoridad fiscal para abrir el procedimiento. El juez se limita a apreciar si esa boleta de deuda reúne las formas extrínsecas habilitantes: lugar y fecha de otorgamiento, firma del funcionario competente, indicación del deudor, importe y concepto de la deuda.

Cuando se trata de tributos nacionales, la ejecución fiscal debe iniciarse ante la justicia federal. Si se trata del cobro de tributos

provinciales o municipales corresponde la actuación de la justicia provincial ordinaria. El procedimiento de ejecución fiscal se inicia con una demanda donde el fisco pone en conocimiento del juez la existencia de la deuda y su decisión de llevar adelante la ejecución hasta el completo pago del capital adeudado y las costas correspondientes. Acompaña a la demanda la boleta de deuda que acredita la existencia de la obligación tributaria concreta. Una vez iniciado el trámite, se libra un requerimiento de pago y embargo. El procedimiento posterior es el de la citación de venta, consistente en la oportunidad concedida al demandado para que interponga excepciones, o sea, las defensas permitidas al demandado en contra de la acción del fisco. Las excepciones más comunes son las de inhabilidad de título, pago, prescripción, espera y pendencia de recursos autorizados por ley.

La sentencia de remate se dicta posteriormente ordenando llevar adelante la ejecución.

En general, en la ejecución fiscal se prohíbe la discusión de aspectos sustanciales, como, por ejemplo, los relativos al origen de la deuda, al examen del fondo de la ley, etc. Esos aspectos sustanciales podrán ser objeto del juicio de repetición. Se trata, la ejecución fiscal, de un procedimiento que tiende a la rápida percepción de lo adeudado en concepto de tributos. Las leyes tributarias suelen contener disposiciones especiales sobre el juicio de ejecución fiscal, que son modificatorios del trámite general ejecutivo que estipulan los respectivos códigos de procedimientos civiles (así, la ley 11.683, arts. 92 a 95).

Respecto de las excepciones o defensas del ejecutado, nos referiremos brevemente al régimen de la ley 11.683.

Las excepciones admisibles según la ley 11.683 son, entonces, las siguientes:

a) *Pago total documentado.* No obstante la referencia legal a que el pago debe ser "total", creemos que si el sujeto pasivo tributario realizó un pago parcial y el fisco pretende luego reclamarle un monto total que lo englobe, la excepción de pago parcial debe prosperar, ya que lo contrario contradice la equidad y constituye un enriquecimiento sin causa para el fisco (conf. Giuliani Fonrouge, *Derecho*..., 3ª ed., t. 2, p. 779).

b) *Espera documentada.* Esta excepción se refiere a las prórrogas para el pago de tributos concedidas por ley o por el organismo recaudador cuando la ley autoriza su concesión (conf. Podetti, *Tratado*..., p. 442).

c) *Prescripción.* Encuentra basamento en el Código Civil, que autoriza su oposición al contestar la demanda o en la primera presentación *en juicio que haga quien la intente* (art. 3962).

d) *Inhabilidad de título.* La ley 11.683 restringe la procedencia de esta excepción a un supuesto: vicios formales en la boleta de deuda. No obstante, estimamos correcta la inclusión, dentro de esta excepción, de la defensa de "falta de legitimación sustancial pasiva", lo cual ha sido considerado como teóricamente admisible por la doctrina (Podetti, *Tratado...*, p. 441; Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, 3ª ed., t. 2, p. 774) y gran parte de la jurisprudencia nacional (ver "E.D.", 48-406; ídem, 59-185; "J.A.", 1945-II-339; "D.F.", XXVI-662). Se ha dicho, con razón, que resulta pertinente considerar la defensa de falta de legitimación pasiva, dado que si bien el examen del título debe limitarse a las formas extrínsecas, *ese formalismo no debe exagerarse hasta el extremo de admitir una condena sobre la base de una deuda inexistente, cuando tal circunstancia resulte manifiesta* (Cámara Federal, Sala I, causa "Viola", fallo del 4/3/76, en "D.F.", XXVI-464).

La Corte Suprema nacional se ha adherido a esta corriente al sostener que la excepción de inhabilidad de título puede ser considerada cuando se hallan en tela de juicio algunos de los presupuestos esenciales de la vía ejecutiva —como es la *exigibilidad* de la deuda—, sin cuya concurrencia no existiría título hábil (causa "Hidronor", fallo del 20/7/76, en "D.F.", XXVI-662).

También puede ser incluída dentro de la excepción de inhabilidad de título, la condonación de una multa que luego pretende ejecutarse, pues si queda sin efecto la multa, el título que la documenta deja de valer como tal (conf. Podetti, *Tratado...*, p. 442; jurisprudencialmente, "J.A.", 1942-I-25).

Lo dicho se aplica a los "anticipos" que son objeto de ejecución, porque si el tributo del cual el anticipo es "pago a cuenta" es ilegal o inexistente o si el anticipo mismo carece de exigibilidad, no podrá sostenerse que el título ejecutivo es hábil. Lo que aquí expresamos concuerda con la decisión de la Corte Suprema nacional en el sentido de que los "anticipos" son repetibles si tienen el carácter de "pagos a cuenta" de impuestos que carecen de base legal (caso "Llobet de Delfino", fallo del 28/11/69, en "Impuestos", XXVIII-303).

Por último, y en cuanto a la *inconstitucionalidad* como defensa en la ejecución fiscal, *en principio* no es oponible según la jurispru-

dencia tanto de la Corte Suprema nacional como de la mayoría de los tribunales del país.

Sin embargo, la Corte ha admitido esta defensa para prevenir un agravio que resulta irreparable atento a la imposibilidad de conjurar ese mal por la vía ordinaria ("Fallos", 271-158; 273-416; 277-71; 279-329) o cuando lo decidido reviste gravedad institucional y puede resultar frustratorio de derechos de orden federal con perturbación de servicios públicos ("Fallos", 256-526; 268-126). Ciertos tribunales federales inferiores han admitido también la excepción de inconstitucionalidad, no obstante no estar contenida en la enumeración del art. 92 de la ley 11.683. Se ha sostenido que esta ausencia no impide admitir dicha defensa *si ella no puede ser discutida en el juicio ordinario con eficacia.* Esto puede suceder porque el impuesto cuyo cobro se persigue, puede causar un gravamen irreparable por la importancia de su monto o porque la anomalía denunciada es manifiesta obrando en autos los elementos pertinentes (fallo en 1ª instancia, causa "Algodonera Flandria S.A.", fecha 25/6/82, publ. en rev. "Derecho Fiscal", t. XXXIII, p. 1284. Doctrinariamente, ver: Rodolfo Witthaus, *El juicio de apremio*, Bs. As., 1966, p. 71, y jurisprudencia allí citada).

8. LA REGLA "*SOLVE ET REPETE*".— Es necesario ahondar sobre este punto, profundamente arraigado en la mentalidad de los administradores y de ciertos tribunales que caen en el error de creerlo un principio sagrado, auténtico basamento del derecho tributario e imprescindible para la supervivencia del Estado.

8.1. TEORÍAS SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA.— La regla "*solve et repete*" significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. Su origen se encuentra en el derecho romano, cuando en tiempos de la república, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. De allí pasó al derecho del imperio, concretándose en la época contemporánea, en el art. 6 de la ley italiana del 20 de marzo de 1865, sobre contenciosoadministrativo.

Se han esbozado diversas teorías sobre el fundamento jurídico de este principio.

El ilustre administrativista Dr. Rafael Bielsa, tuvo algunos cambios en su criterio, pero terminó sosteniendo que la regla "*solve et repete*"

resulta especialmente de la naturaleza del título ejecutorio, y no solamente de la *ejecutoriedad* del acto administrativo fiscal (autor cit., *Estudios de derecho público*, t. II, *Derecho fiscal*, Ed. Depalma, Bs. Aires, 1951, p. 325).

Para el profesor italiano Gustavo Ingrosso, el fundamento se halla en que la autoridad judicial no puede anular el acto administrativo de imposición, sino reparar la lesión jurídica que él provoca y que resulta del pago, pues la mera posibilidad de que el acto lesione un derecho, no puede ser materia de actuación ante la autoridad judicial, de manera que el *solve et repete* es el medio adecuado para el cumplimiento de la función normal de la ley tributaria, y la certeza de la percepción regular de los ingresos (autor cit., *Instituzioni di diritto finanziario*, Ed. Jovene, Nápoles, 1952, t. II, p. 56).

Otro eminente autor italiano, Giorgio Tesoro, sostiene que la regla es algo más y algo diferente del principio de ejecutoriedad; se trata, dice, "de una norma particular de nuestra rama del derecho; norma en parte justificada por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación, pero sustancialmente diversa y paralela al principio de la ejecutoriedad" (autor cit., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 437).

Achille Donato Giannini se manifiesta contrario a las opiniones precedentes, pues para él es obvio que el contenido de esta norma, y las consecuencias prácticas que de ella derivan, son cosa distinta del principio de la ejecutoriedad de la pretensión tributaria. Para este autor, la regla consiste en una norma peculiar del derecho tributario, y su finalidad es la de constituír un medio ulterior para impedir al particular que pida en juicio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarlo a cumplir, en tiempo oportuno, la obligación resultante de la liquidación (autor cit., *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, 1957, p. 258).

Por su parte para Benvenuto Griziotti el principio "*solve et repete*" constituye una institución autónoma del derecho financiero, y reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe (Benvenuto Griziotti, citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Ed. Depalma, 3ª ed., 1976, t. II, p. 733).

Tampoco hay acuerdo sobre el principio desde el punto de vista de su valor procesal. Para algunos es una cuestión prejudicial, cuya inobservancia impide la constitución de la relación procesal. (Así

Rotondi, Salerni, Micheli, Mortara, Allorio, citados por Giuliani Fonrouge, ob. cit., t. II, p. 733, nota 19). En cambio, para otros tratadistas el principio constituye una excepción procesal. Esto es: no se trata de un presupuesto de la acción, sino de una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto (así, Pugliese, Chiovenda, Giannini, Uckmar, citados por Giuliani Fonrouge, ob. cit., t. II, p. 733).

8.2. APRECIACIÓN CRÍTICA.— Como sostiene Giuliani Fonrouge en erudito trabajo, el juicio de conjunto sobre la naturaleza jurídica de la regla "*solve et repete*" no es alentador, pues cada autor se encarga de demostrar las deficiencias o los errores de que adolecen las distintas teorías elaboradas, y sucede que las diferencias que separan a muchas de ellas son tan sutiles que a veces no se justifica el prurito de originalidad de algunas (autor cit., *Acerca del "solve et repete"*, en "La Ley", t. 82, p. 616).

Lo cierto es que esta falta de uniformidad parece obedecer a que no se puede dar una clara fundamentación jurídica a la regla *solve et repete*, ya que su finalidad es política, consistente en impedir que mediante la controversia se obstaculice la recaudación, y constreñir al particular al pago.

Analizada la cuestión desde este punto de vista, no cabe duda de que el principio es altamente objetable. Como dice Giuliani Fonrouge, el derecho concedido al fisco de ejecutar sus créditos por impuestos, con la secuela de intereses y costas, aparte de posibles sanciones por obstaculizar el normal desarrollo de su actividad, asegura suficientemente al Estado contra litigantes de mala fe.

Enrico Allorio sostiene que la regla "*solve et repete*" es adoptada como arma en las manos del más fuerte, o sea, el fisco, para reforzar su propia posición. Más adelante agrega que la regla está próxima a la muerte (autor cit. "*Diritto processuale tributario*", Torino, 1969, 5ª ed., p. 617). Por su parte, Antonio Berliri opina que el *solve et repete* puede parangonarse a una verdadera tortura (autor citado por Allorio, ob. cit., p. 616), mientras que Gian Antonio Micheli piensa que la regla encierra una sustancial iniquidad, ante lo cual no pierde ocasión de proponer su abolición (autor citado por Allorio, ob. cit., p. 617).

8.3. LA REGLA EN EL DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO.— Un error muy difundido consiste en creer que la regla "*solve et repete*" constituye un principio indiscutible, apoyado tradicionalmente por la doctrina y

unánimemente acogido por las legislaciones de los distintos países del mundo.

Nada de eso es cierto. Como se vio en el punto anterior, la regla dista de ser indiscutidamente aceptada por la doctrina, y la mayoría de los autores que se han ocupado de la materia, se manifiestan contrarios a tal regla. En cuanto al derecho comparado, un análisis legislativo de los estados de derecho más avanzados de la tierra, demuestra que el principio no es generalmente aceptado, y que los particulares pueden discutir la legalidad del impuesto, sin necesidad de pagarlo previamente.

En Inglaterra, la oposición a la pretensión fiscal suspende la ejecución del acto administrativo de determinación del impuesto. En Alemania también se suspende el procedimiento de ejecución si se deduce oposición al reclamo fiscal. Se exigen cauciones, pero no el pago.

En Suiza existe el *recurso de impuesto*, interruptivo de los efectos de la determinación, aparte de que en el proceso de ejecución puede deducirse oposición, lo cual permite la discusión sobre el crédito tributario sin pago previo. En los Estados Unidos la determinación administrativa puede ser materia de amplia discusión antre la *Tax Court*, con efecto suspensivo de la obligación, y aun se permite ulterior controversia ante el Poder Judicial sin pago previo, a menos que las cortes de justicia, ejerciendo sus amplios poderes, exijan el pago o el afianzamiento del crédito fiscal cuando las circunstancias del caso lo hagan aconsejable. En Francia el proceso se formaliza sin pago previo, otorgándose hasta un régimen especial de suspensión para neutralizar el efecto ejecutorio del acto administrativo y abrir ampliamente la vía contenciosa. En Méjico es necesario asegurar el interés fiscal al interponer demanda contenciosa ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero sin efectuar el pago, pues el procedimiento de ejecución administrativa puede suspenderse por otros medios, tales como fianza, prenda o hipoteca, depósito de dinero, etc. En el Perú, y conforme a lo establecido por el art. 117 de su código tributario, para impugnar el impuesto mediante reclamación no es necesario el pago previo de la deuda tributaria que constituye motivo de la reclamación.

Especial importancia tiene la expresa supresión del *solve et repete* en el Modelo de Código Tributario para América Latina, por cuanto en él se ha inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos. Su art. 177 dice: "La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones". En la respectiva exposición de motivos, la comisión asigna gran trascendencia a la no

exigencia del pago previo como requisito o presupuesto de la acción y añade: "el odioso *solve et repete*, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente (Reforma Tributaria para América Latina, *Modelo de Código Tributario*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington, 1968, 2ª ed., p. 124).

8.4. LA REGLA *SOLVE ET REPETE* EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.— En nuestro país la regla fue creación jurisprudencial, es decir, los tribunales, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional, aplicaron el principio exigiendo el previo pago del tributo para poder litigar contra el fisco, aun sin que ley alguna lo estableciera.

No obstante, cabe decir que la propia Corte estableció excepciones a la regla. Así, en algunas oportunidades abrió el recurso extraordinario en juicios de apremio, cuando la ejecución fiscal podía causar perjuicio irreparable. De la misma manera, declaró viable la contienda sobre liquidaciones del impuesto sucesorio, sin pago previo, ya que para este tributo según el alto tribunal, no regía la regla "*solve et repete*". Asimismo, expresó en un fallo que el pago no es obligatorio cuando se trata de *casos anómalos*, lo cual puede interpretarse referido a situaciones en que *a simple vista* el tributo cuestionado es inconstitucional (jurisprudencia citada por Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. II, p. 735, notas 29 y 30).

Desde el punto de vista de la legislación, la ley 11.683, dio vida legal a la regla, aunque mediante la reforma por ley 15.265 se atemperó su rigor, al permitirse discutir los asuntos controvertidos en el recurso por ante el Tribunal Fiscal, oponible sin pago previo. No obstante, el principio continúa con su rigidez para los tributos de montos inferiores a los exigidos por la ley para la procedencia del recurso de apelación (ver art. 141, ley 11.683, t.o. en 1978).

Las legislaciones provinciales también adoptaron el *solve et repete*, pero algunos atenuaron sus efectos al establecer tribunales fiscales con funciones jurisdiccionales que permitieron discutir la legitimidad del tributo, sin necesidad de su previo pago.

El caso es más grave en las provincias y en las municipalidades, que carecen de tribunales fiscales; por tanto, no existe posibilidad alguna de discutir la legalidad de los tributos ante organismos jurisdiccionales.

Así, el Tribunal Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, creado por la ley 19.987, sancionada en 1972, reglamentada por ordenanza 38.957,

del 11 de mayo de 1983, aún continúa sin funcionar; constituye una aspiración insatisfecha para los contribuyentes y para el fisco de la ciudad de Buenos Aires.

Peor aún es el caso de la ciudad de Córdoba. Su Tribunal Fiscal fue creado por ordenanza 7274 del 2 de febrero de 1981, mediante regulación incorporada al código fiscal como arts. 92 a 119 por decr. 502-C/84. No obstante ello, y sin contradecir ni aludir siquiera a las razones invocadas como fundamento de su creación, este Tribunal Fiscal Municipal fue aniquilado por ordenanza 8146, del año 1986, y reemplazado por otros dispositivos que sólo otorgan recursos ante el propio Departamento Ejecutivo. Ello, sumado a que según el art. 9 de la ley provincial 7182, no se puede discutir la legalidad de los tributos sin pagar previamente su importe, torna especialmente gravosa la situación de los contribuyentes, que se ven imposibilitados de defender sus derechos sin pagar a veces gruesas sumas, con grave perjuicio a su patrimonio. Por supuesto que, en la mayoría de los casos, los contribuyentes desisten de promover la acción que los pondría frente a un tribunal imparcial e independiente.

8.5. EL PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA.— El art. 8, párrafo 1º, de la convención americana sobre derechos humanos o Pacto de San José de Costa Rica, instrumento que analizaremos más adelante (cap. XIII, punto 9), acordó que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter".

Cuando el Tratado señala que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido *sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie*. El derecho debe ser el de juzgamiento dentro de un plazo razonable, *por un juez o tribunal perteneciente al Poder Judicial*. Esto último se desprende del título del mencionado art. 8, que se refiere, inequívocamente, a *garantías judiciales*.

Tal interpretación coincide con la dada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV) en el caso "Telesud S.A.", del 18/4/85. Señala el tribunal que lo convenido en el Pacto de San José de Costa Rica es de inmediata aplicación, en

cuanto debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente, previo el cumplimiento de una obligación. En otras palabras —dice la Cámara, y referido específicamente al campo del derecho fiscal—, ha perdido vigencia el principio *solve et repete* acuñado en largos años por la Corte Suprema de Justicia.

Está claro, entonces, que si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condiciones ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla según la cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionado al previo pago de la presunta deuda tributaria.

8.6. SU APLICABILIDAD A TODAS LAS PERSONAS.— Podría suscitarse la duda sobre si el Pacto de San José de Costa Rica protege únicamente a las personas de existencia visible, o si también comprende dentro de su ámbito a las personas de existencia ideal.

La duda surgiría porque a primera vista parecería que el Tratado sólo se refiere a las personas físicas. Así, su preámbulo habla de *derechos esenciales del hombre* y de *atributos de la persona humana*, mientras que su art. 1 establece que *para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.*

No obstante, pensamos que tales conceptos en manera alguna excluyen que los derechos otorgados se concedan tanto a los seres humanos aisladamente considerados, como a ellos cuando actúan asociadamente.

En tal sentido, debemos recordar que cuando constitucionalmente se otorga derechos, no se hace distinción alguna entre personas físicas o jurídicas, aunque la expresión *habitantes de la nación* empleada por la Constitución argentina (por ejemplo, en los arts. 14, 16 y 17) podría parecer referida a personas físicas.

Por supuesto, hay derechos otorgados por el Tratado que no pueden estar referidos sino a personas de existencia visible, como, por ejemplo, cuando menciona el derecho a la vida (art. 4), a la integridad personal (art. 5), o a la libertad personal (arts. 6 y 7), pero no es menos cierto que cuando habla de garantizar judicialmente derechos de orden civil, laboral y fiscal (art. 8, párrafo 1º), no se puede sino referir a todos cuantos pueden ser sujetos activos de tales derechos, o sea, tanto las personas físicas como ideales (Código Civil, arts. 30, 31 y 32).

Pensar de otra manera y sostener que el Tratado sólo protege a personas físicas, sería fabricar una distinción irrazonable, ya que carecería de toda racionalidad acordar a los seres humanos la garantía

de defensa judicial incondicionada cuando están aislados, pero negarla cuando están asociados.

El simple hecho de que los ciudadanos hayan decidido asociarse para desarrollar actos jurídicos al amparo de las leyes, no puede conducir a que la persona jurídica creada carezca del elemental derecho a ser oída y juzgada por un órgano judicial, sin obstáculo ni condición alguna. Esto, por otra parte, tendría el carácter de distingo arbitrario fulminado de inconstitucional por violar el art. 16 de la Constitución nacional conforme lo ha resuelto reiteradamente la Corte ("Fallos", 182-355; 238-60; 266, 206, 268).

Si bien, implícitamente, la cuestión ha sido resuelta por la Corte Suprema nacional en el sentido indicado en el texto en el caso "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.". Allí, la Corte declaró la vigencia operativa del Pacto de San José de Costa Rica y la no aplicabilidad del principio *"solve et repete"* ante la imposibilidad del pago. No obstante que la peticionante era una persona de existencia ideal, el alto tribunal no formuló objeción alguna a dicha circunstancia, lo cual implica la admisión de la aplicabilidad del Pacto a todas las personas. (Fallo del 21/12/89, publicado en suplemento diario de "El Derecho" del 17 de mayo de 1990, con nota aprobatoria de Bidart Campos).

8.7. ILEGALIDAD DEL ART. 176 DE LA LEY 11.683.— Según demostraremos *infra* (cap. XIII, punto 14, "Naturaleza de los tribunales"), la actuación del Tribunal Fiscal en el orden nacional, no satisface por sí sola el recaudo exigido por el Pacto Interamericano de Derechos Humanos; es necesario que el recurso de revisión y apelación limitada contra sus sentencias tenga también efecto suspensivo.

Establece el art. 176 de la ley 11.683, que la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación se concede a ambos efectos (devolutivo y suspensivo), salvo en lo relativo a tributos e intereses, en cuyo caso el recurso se otorga al solo efecto devolutivo. En tal caso, si no se acredita el pago de lo adeudado ante el fisco dentro del plazo de 30 días, la repartición expide de oficio boleta de deuda (y, obviamente, ejecuta).

Esto significa que en los casos de repeticiones, multas u otras sanciones penales, o sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación que dejen sin efecto reclamos fiscales, el recurso respectivo (el de revisión y apelación limitada, arts. 86 y 174 de la ley 11.683) tiene por efecto

no sólo otorgar jurisdicción al superior (la Cámara nacional), sino también suspender la ejecución de la resolución apelada.

En cambio y en materia de tributo, actualización e intereses, el recurso tiene el único efecto de otorgar jurisdicción a la Cámara nacional. Pero la sentencia apelada es ejecutable en tanto no sea revocada.

Si bien podría decirse que técnicamente no hay *solve et repete*, porque no se necesita acreditar el pago del tributo para recurrir ante el órgano judicial, en realidad sí lo hay, pues el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del crédito controvertido. En otras palabras: el contribuyente debe forzosamente pagar el tributo, su actualización e intereses, para poder recurrir a la justicia sin riesgo de ser ejecutado, lo cual significa que contrariamente a lo que quiere el art. 8, párrafo 1º, del Pacto de San José de Costa Rica, la protección judicial se concede solamente a quienes pagaron el tributo, es decir, supeditada a una exigencia pecuniaria incompatible con la letra y espíritu del Tratado.

De ello se desprende que el art. 176 de la ley 11.683 es ilegal, y ha quedado virtualmente derogado, por estar en oposición a un Tratado ratificado por el país, que es ley suprema de la Nación (art. 31, Constitución nacional); corresponde, entonces, otorgar efecto también suspensivo al recurso de revisión y apelación limitada. En tal sentido se expide Oscar W. Aguilar Caravia, en su trabajo *Derogación del principio "solve et repete"* ("La Ley" 1987-A, p. 323); por su parte, Arístides Corti —en obra escrita juntamente con los doctores Blanco, Buitrago, Calvo y Tesón— sostiene que el recurso debe ser concedido a ambos efectos, pero sólo en los casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación confirma determinaciones de oficio, como consecuencia de su imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las normas (*Procedimiento fiscal*, Ed., Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 495).

8.8. LA CUESTIÓN EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA.— La anterior Constitución de Córdoba, o sea, la del 3/2/1883, con las enmiendas sancionadas en 1900, 1912 y 1923, entre las atribuciones y deberes del gobernador preveía la de hacer recaudar los impuestos y rentas de la provincia, y decretar su inversión con sujeción a la ley de presupuesto (art. 116, inc. 7). A continuación, la norma establecía que quedaba libre, al contribuyente , su acción para ocurrir a los tribunales para la decisión del caso, *previa constancia de haber pagado.*

Esta Constitución fue íntegramente modificada por la actualmente vigente, que rige desde el 29/4/1987. El mencionado art. 116, inc.

7, de la anterior Constitución ha sido reemplazado por el art. 144, inc. 13, el cual atribuye al gobernador la función de recaudar los impuestos y rentas, y de disponerlos con sujeción a la ley de presupuesto, pero nada dice sobre el derecho de los contribuyentes de recurrir a la justicia previo pago del tributo controvertido.

Según se puede observar, la actual Constitución cordobesa eliminó en forma expresa el *solve et repete.*

Al debatirse el punto en la sesión del 25 de marzo de 1987, la convencional constituyente, señora Malvasio de Garello, representante de la minoría, señaló que su bloque disentía con este inciso, y mantenía el despacho en minoría que contenía el siguiente párrafo: "Si hubiera reclamación de los contribuyentes por ilegalidad de los impuestos y rentas, no serán éstos judicialmente admitidos *mientras no se haya efectuado el pago*". Aclaró seguidamente la convencional que, por acuerdo celebrado entre los constituyentes de diferentes sectores, lo atinente al *solve et repete* se iba a debatir cuando se tratase el capítulo de políticas especiales, específicamente en la parte de tributos.

Esto significa que la mayoría votó por la eliminación de la regla "*solve et repete*" por cuanto al tratarse el capítulo de políticas especiales y al sancionarse el art. 71 referente a tributos, la mencionada regla no fue incluída.

El último párrafo de este art. 71 de la nueva Constitución dice: "La ley determina el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas". Pero a su vez, esta facultad legal para determinar el modo y forma de procedencia para la acción judicial, encuentra dos limitaciones. La primera en el art. 49, cuyo primer párrafo preceptúa: "En ningún caso puede resultar limitado el acceso a la justicia por razones económicas", lo cual claramente se opone a que dicho acceso a la órbita judicial quede supeditado al previo pago del tributo en causas fiscales.

La segunda limitación constitucional, también categórica, contenida en el art. 178, segundo párrafo, de la nueva Constitución, reza así: "La actuación del Estado, los municipios y demás personas jurídicas públicas en el ejercicio de función administrativa, quedan sometidos al control judicial de acuerdo con lo que determine la ley de la materia, y sin otro requisito que el interesado haya agotado la vía administrativa".

Surge clara allí la derogación de la regla *solve et repete*, pues si el único requisito para que el Estado se someta al control judicial lo constituye la exigencia de que el interesado haya agotado la vía

administrativa, evidentemente las leyes que determinen la procedencia de la acción judicial en casos fiscales no pueden incluír, como otro requisito adicional, el del previo pago del tributo.

Es seguro que la eliminación de este requisito de admisibilidad en las demandas contra el Estado, por ilegalidad de impuestos, reconoce su origen en el Pacto de San José de Costa Rica, antes analizado.

En efecto; recordemos que el mencionado Pacto fue aprobado por la República Argentina mediante ley 23.054, de 1984. La provincia de Córdoba se adhirió a ella, en forma expresa, por ley 7098, de 1985.

A su vez, el art. 18 de la nueva Constitución expresa: "Todas las personas en la provincia gozan de los derechos y garantías que la Constitución nacional y los *tratados internacionales ratificados por la República reconocen*, y están sujetos a los deberes y restricciones que imponen".

Por último, la disposición complementaria, ubicada a continuación del art. 200, establece que toda edición oficial de la Constitución *debe llevar anexo* el texto de la parte declarativa de derechos de la "Convención Americana sobre Derechos Humanos" (preámbulo y parte I), suscrita en San José de Costa Rica en 1969.

En conclusión, sostenemos que de la nueva Constitución surge la derogación de la regla *solve et repete* en la provincia de Córdoba. Son fundamentos de tal afirmación:

1) la eliminación del previo pago del tributo para discutirlo judicialmente, que dispuso el art. 116, inc. 7, de la anterior Constitución, pues la norma que lo ha sustituído (art. 144, inc. 13, de la nueva Constitución), omitió el párrafo en que dicha regla estaba contenida;

2) la redacción de los arts. 178, segundo párrafo, y 49, primer párrafo, de la nueva Constitución; según el primero, el control judicial en demandas contra el Estado se otorga sin otro requisito que el de agotar la vía administrativa; según la segunda norma, en ningún caso puede resultar limitado el acceso a la justicia por razones económicas;

3) la adhesión expresa al Pacto de San José de Costa Rica, que al ser anexado a la Constitución pasa a formar parte de su texto y significa otorgar la garantía de juzgamiento por tribunales judiciales, sin condición ni obstáculo alguno en causas fiscales.

Es consecuencia de lo anterior que son inconstitucionales, y han quedado virtualmente derogadas, normas como las de los arts. 9 de la ley 7182, que organizó la justicia en materia contencioso-administrativa, y 113

del Código Tributario de Córdoba (ley 6006, y sus modificaciones), que exigen el pago previo de los tributos para promover demanda contencioso-administrativa u ordinaria ante la justicia. Estas disposiciones deben ser modificadas y adaptadas a la nueva normativa constitucional.

Pero se debe también decir que, aun cuando la Constitución de Córdoba no hubiese sido reformada, de todas maneras la regla "*solve et repete*" habría quedado eliminada como consecuencia de la ratificación del Pacto de San José de Costa Rica por ley 23.054. Esto así, porque conforme al art. 31 de la Constitución nacional, las leyes nacionales y los tratados *son la ley suprema de la Nación*, y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

8.9. CONCLUSIÓN.— Se abre paso así, aunque trabajosamente, en la República Argentina, la nueva concepción sobre el falso principio del *solve et repete*, traída de la mano del Pacto de San José de Costa Rica; en otros países se declaró su inconstitucionalidad, sin necesidad de recurrir a dicho Tratado (por ejemplo, en el Uruguay y en Italia).

En tal sentido, es alentador el fallo de la Corte Suprema nacional según el cual procede la acción declarativa del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación cuando un fisco provincial reclama un tributo que el contribuyente considera improcedente. Si bien el Estado provincial mantiene la facultad de reclamar judicialmente el pago, ello no es óbice para la procedencia de esta acción, que tiende a clarificar la situación de las partes, y que se puede iniciar sin pago previo del tributo cuestionado (causa "Newland, Leonardo Lorenzo Antonio, c. prov. de Santiago del Estero, s. eximición de inversiones y recargos", fallo del 19/3/87, "Derecho Fiscal", XLIII, 353).

Como dice Giuliani Fonrouge, si bien es verdad que se debe asegurar el interés fiscal poniéndolo a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad se puede obtener por diversos medios, sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como *inicuo instrumento de tortura*, llamado a desaparecer (Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. II, p. 737).

Coincidimos con la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa "Telesud S.A.", al entender que de esta manera se satisface el principio establecido en el art. 8, párrafo 1º, del Pacto de San José de Costa Rica, en cuanto pretende acordar una más amplia y eficiente protección

judicial a los habitantes del continente americano en el ejercicio de sus derechos (fallo citado, considerando IX).

9. LA REPETICIÓN TRIBUTARIA. NOCIÓN. — La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un *vinculum iuris* entre un *sujeto activo*, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el pago indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante dicho pago indebido.

Una aclaración en cuanto a la ubicación del tema, que evidentemente es discutible: El objeto de la relación jurídica de repetición tributaria es una prestación pecuniaria y, por consiguiente, dicha relación jurídica *es sustancial, y no meramente procesal.* No se justificaría aparentemente su inclusión en el capítulo correspondiente al derecho procesal tributario. Pero téngase en cuenta que: *a*) dentro del tópico de la repetición tributaria, analizado en su conjunto, existen aspectos procesales de considerable importancia; *b*) no es didácticamente conveniente la separación de un tema en dos partes; es aconsejable lo contrario, es decir, su estudio conjunto; *c*) ésa es —probablemente por las razones apuntadas— la línea doctrinal justificadamente predominante (ver Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 2, ps. 829 y ss.; Jarach, *Curso...*, t. 1, ps. 470 y ss.).

10. FUNDAMENTO. — El pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento —también sin causa— para quien sufre por vía legal la carga tributaria en sus bienes.

La acción de repetición tiene una vieja tradición jurídica y ya se conoció en el derecho romano (*actio in rem verso*), habiéndosela acogido en forma prácticamente universal en el derecho moderno. En forma expresa (p. ej.: el Código Civil argentino, arts. 784 y ss.; Código Civil suizo, arts. 62 y ss.; italiano, arts. 2041 y ss.; mejicano, arts. 1882 y ss.; venezolano, arts. 1184 y ss.; chileno, arts. 179 y ss.; soviético, arts. 309 y ss.; etc.) o en forma implícita, las legislaciones admiten que nadie puede enriquecerse sin causa a costa de otro, principio, éste, que puede considerarse como de aplicación general y aun en los casos no expresamente previstos normativamente.

11. CARACTERES. — Podemos distinguir los siguientes caracteres de la relación jurídica de que se trata:

1) Es una relación jurídica de carácter obligacional cuyo objeto es una prestación dineraria. Se trata de un vínculo jurídico (*vinculum iuris*) de carácter sustancial, y no meramente procesal, según ya aclaramos *supra*.

2) Es indispensable, para que surja la pretensión a la repetición, la existencia previa de una relación jurídica tributaria principal, aun inválida o aparente o de menor medida, pero en virtud de la cual se haya hecho el pago cuya devolución luego se requiere.

3) La suma de dinero que recorre la trayectoria "particular-fisco", lo hace con el carácter jurídico original de "*tributo*", carácter que mantiene no obstante ser inválido, inconstitucional u obligar en menor medida de lo que el fisco exigió. Pero cuando la suma dineraria recorre la trayectoria contraria ("fisco-particular") en virtud de la repetición, *deja de ser un tributo*. Al perder el sujeto activo su carácter público, el derecho a la suma repetible pasa a ser un derecho subjetivo privado, y no público.

Al no ser un tributo la prestación repetitiva, la relación jurídica *sustancial* de repetición tributaria debe ser regulada por el derecho civil, salvo disposición expresa en contra.

12. CAUSAS. — Las principales causas que pueden justificar la pretensión de solicitar repetición del pago tributario indebido pueden agruparse de la siguiente manera:

1) *Pago erróneo de un tributo*. En general, el error consiste en creer verdadero algo que es falso o en creer falso algo que es verdadero o suponer una cosa que no es tal cual uno cree que existe.

Según el art. 784 del Código Civil, "el que por un error de hecho o de derecho se creyere deudor y entregare cosa o cantidad en pago tiene derecho a repetirla del que la recibió".

En derecho tributario pueden existir muy variadas situaciones de error de hecho o de derecho. Veamos algunas:

a) Un sujeto pasivo paga una suma no debida o en mayor cantidad que la debida en virtud de una equivocada determinación tributaria.

b) El error conduce al *solvens* a pagar una suma tributaria que ya fue pagada con anterioridad o a pagar una obligación tributaria

pendiente de una condición incumplida, creyendo falsamente que ésta se halla cumplida, o a pagar no obstante existir exención objetiva o subjetiva.

c) Una falsa apreciación de la realidad lleva a un particular a pagar un tributo ante la creencia de que es sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de contribuyente, responsable solidario o sustituto. Esto puede suceder porque el pagador se considera erróneamente realizador del hecho imponible, o porque equivocadamente cree que está comprendido en una situación de sujeción pasiva por sustitución o responsabilidad solidaria en cuanto a deuda ajena, sin que esa sujeción exista en la realidad (p. ej., quien creyéndose agente de retención de un impuesto, sin serlo, retiene e ingresa erróneamente un importe).

2) *Pago de un tributo que se cree inconstitucional.* En este caso, no hay error de ningún tipo y el sujeto pasivo paga lo que el fisco le exige. Éste, por su parte, no incurre aparentemente en extralimitación, dado que requiere el importe tributario que surge de la aplicación de la ley tributaria.

Pero si esa ley no se ha sujetado a los principios jurídicos superiores contenidos en la Constitución y que constituyen los límites al ejercicio de la potestad tributaria estatal (ver *supra*, cap. VIII, puntos 3 y ss.), pierden validez tanto dicha ley como la obligación tributaria que de ella emana, y es procedente la solicitud de repetición. Como el tributo inconstitucional no es base legal lícita de obligación, el sujeto pasivo que lo satisface y que sufre detrimento en sus bienes por tal causa, tiene el derecho de demandar al fisco la repetición de lo pagado, incumbiéndole acreditar los extremos de hecho que justifiquen o acrediten la inconstitucionalidad del tributo impugnado.

3) *Pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente.* En este caso, el organismo fiscal actúa en exceso de sus facultades legales, ya sea exigiendo la prestación tributaria a quienes no se hallan en situación de sujeción pasiva o requiriendo importes tributarios en mayor medida que lo que la ley determina. Aquí, la ley tributaria se ajusta a los preceptos constitucionales, y no se trata de un pago motivado en error del *solvens*, pero el organismo fiscal se extralimita en relación al derecho de crédito que la norma le otorga dando derecho a repetición al perjudicado.

4) Pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego no resulta adeudado o es adeudado en menor medida que lo retenido o anticipado.

13. EL EMPOBRECIMIENTO COMO CONDICIÓN DEL DERECHO A REPETIR. — Un problema que suscita graves dudas es el de dilucidar quién es el sujeto activo de la relación jurídica de repetición y cuáles son las condiciones que se requieren para tener ese carácter.

Se ha sostenido *que solamente puede ser sujeto activo de la repetición quien ha resultado empobrecido como consecuencia de la indebida prestación tributaria.*

Cierta doctrina civilista acepta esta tesis cuando analiza la acción derivada del enriquecimiento sin causa (así se expiden, en efecto, Colmo, Borda, Salvat, Bibiloni) y también alguna jurisprudencia ("La Ley", t. 19, p. 775; t. 22, p. 935). Según tal postura únicamente puede ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición quien resulte tener un *interés legítimo* en la restitución por haber resultado patrimonialmente empobrecido por el pago indebido.

La Corte Suprema nacional, en resolución de fecha 18/10/1973 (caso "Mellor Goodwin S.A.C.I. y F.") ha sostenido que la ausencia de empobrecimiento en el accionante o su falta de acreditación y cuantía, implican descartar el interés legítimo para accionar en justicia reclamando la devolución íntegra de las sumas ingresadas por pago de tributos que se impugnen.

En el caso que fue motivo de tal pronunciamiento, la sociedad comercial actora trataba de repetir un impuesto que por su naturaleza era trasladable, lo que tornaba viable ese razonamiento.

De lo contrario —argumentó la Corte—, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, *habría cobrado dos veces*, por distintas vías, lo cual es contrario a la buena fe, criterio que reposa en una clara regla ético-jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido.

Sin embargo, con fecha 17/5/1977, en el caso "PASA, Petroquímica Argentina S.A.", y con diferente integración, la Corte modificó el criterio sostenido en la causa "Mellor Goodwin", decidiendo que no es necesaria la prueba del empobrecimiento del accionante como condición para la viabilidad de la acción de repetición de impuestos. Sostuvo la Corte que el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un tributo existe *con independencia de saber quién puede ser en definitiva la persona que soporta el peso del tributo.*

14. SUJETOS ACTIVOS DE LA REPETICIÓN. — Son sujetos activos de la relación jurídica de repetición el *destinatario legal tributario* cuyo derecho es indudable, haya sido designado sujeto pasivo de la obligación tributaria principal a título de *"contribuyente"* o haya sido excluído de ella si fue objeto de sustitución.

Este derecho es innegable, porque el destinatario legal tributario es el "realizador del hecho imponible" que sufre en sus bienes el peso del tributo en virtud de disposición legal (ver *supra*, cap. IX, punto 2). Es entonces quien tiene acción para repetir sumas tributarias pagadas indebidamente.

El hecho de asignar al destinatario legal tributario (aunque no sea sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal por haber sido sustituído) sujeto activo de la repetición, tiene importancia porque demuestra que la relación jurídica de repetición no es siempre "el revés" de la relación jurídica tributaria principal, según afirma alguna doctrina (ver Jarach, *El hecho...*, p. 20).

En cuanto a quien paga una deuda tributaria ajena (sea sustituto o responsable solidario), sólo puede ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición si de su pago indebido deriva un personal perjuicio. Eso sucedería, por ejemplo, si el responsable solidario o el sustituto pagan una suma superior a la adeudada por el contribuyente, o que éste ya había pagado, o respecto de la cual el contribuyente estaba exento. En estos casos, el perjuicio es propio porque no cabría acción de resarcimiento contra el contribuyente.

15. ASPECTOS PROCESALES. — En derecho procesal tributario la repetición tiene mucha importancia, por tres razones. La *primera razón* es la facultad que tiene el Poder Judicial de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes creadoras de tributos y de ejercer la revisión de los actos de la administración. En *segundo lugar*, la importancia del juicio de repetición deriva de las restricciones a la defensa existentes en la ejecución fiscal. Y en *tercer lugar*, surge la importancia de la repetición con motivo de la restricción que tienen los tribunales administrativos con funciones jurisdiccionales que no pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, salvo si la Corte lo hizo previamente.

La repetición admite la amplia discusión sobre los aspectos ya vistos (*supra*, punto 11), pero ello no implica que pueda impugnarse *la oportunidad en que ha sido dictada una norma ni su conveniencia*

económica, ya que no pueden ser objeto de controversia circunstancias que son objeto de valoraciones políticas.

16. LA PROTESTA. — Durante muchos años los tribunales decidieron que únicamente se podía iniciar juicio de repetición *si el pago se realizaba bajo protesta.* Este pago bajo protesta fue una creación jurisprudencial a partir del pronunciamiento de la Corte Suprema nacional contenido en "Fallos", t. 3, p. 131 (caso "Domingo Mendoza y hermano c. Provincia de San Luis", del 5 de diciembre de 1862). En tal oportunidad el fundamento fue la penosa situación económica de las provincias ante la supresión de los derechos de importación y exportación. El criterio se mantuvo, pero los fundamentos debieron ser modificados. Así, a partir de la decisión contenida en "Fallos", t. 183, p. 356, la exigencia se justificó en que el Estado debía quedar alertado de la posibilidad de litigio a los efectos de que adoptara los recaudos de orden contable o presupuestario necesarios para hacer frente a la posibilidad de tener que restituír ese pago formulado bajo protesta.

Sin embargo, en los ordenamientos tributarios modernos el pago bajo protesta ha desaparecido.

En nuestro país, por ejemplo, la ley 11.683 ha suprimido el requisito de hacer el pago bajo protesta para iniciar juicio de repetición. Dentro de los ordenamientos provinciales también se ha excluído el requisito. No lo encontramos en el Código Fiscal de Buenos Aires, y el Código Tributario de Córdoba va más allá porque dice *expresamente que no es necesario el pago bajo protesta para recurrir en repetición.* El Código Tributario municipal de la ciudad de Córdoba también sostiene en forma expresa la no necesidad de realizar el pago bajo protesta para iniciar repetición.

Es decir que no es necesario el requisito del pago bajo protesta en los tributos regidos por los ordenamientos tributarios que hemos mencionado. Tratándose de tributos ajenos a tales ordenamientos, ciertos tribunales han negado tal exigencia considerándola "inútil y anacrónica" con fundamentos que compartimos (ver Cámara Nacional en lo Civil, Sala A, fallo del 3/6/1973; mismo tribunal, Sala B, fallo del 26/11/73, y especialmente el documentado fallo de la Cámara Nacional en lo Civil en pleno, causa "Kartopapel", 15 de julio de 1977, en "D.F.", XXVII-1193). Sin embargo, la Corte, sin dar razón jurídica alguna y fundándose tan sólo en la "inveterada, repetida y pacífica jurisprudencia del tribunal", ha continuado aferrada al viejo criterio, afirmando que *la protesta es imprescin-*

dible para accionar, en tanto el pago no se haya realizado por error excusable de hecho o de derecho (caso "Compañía Swift de La Plata S.A. c. Dirección General de Fabricaciones Militares", fallo del 17/7/73).

17. RECLAMO ADMINISTRATIVO PREVIO. — *El reclamo administrativo previo* es requisito generalmente indispensable para la repetición. Esta exigencia surge de una antigua ley, la ley nacional 3952, que fue modificada por la ley 11.634. Esta ley (3952), con su modificación, establece como norma general que el Estado nacional no puede ser demandado ante autoridad judicial sin haberse formulado reclamo administrativo previo. Las provincias, en forma expresa o tácita, se han adherido al régimen, al incluír en sus ordenamientos la reclamación administrativa previa a la vía judicial.

La forma como se realiza el *reclamo* en materia tributaria (plazo, procedimientos, etc.) es objeto específico de los códigos y leyes tributarias.

18. COMPETENCIA Y PARTES INTERVINIENTES. — En cuanto a la *competencia*, cuando se trata de impuestos nacionales y en los cuales la demandada es la Nación, el juicio puede iniciarse ante el juez federal de la circunscripción donde se halla la oficina recaudadora.

Si la demanda es contra una provincia o municipalidad es competente el tribunal provincial correspondiente. Si la demandada es la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, intervendrán los jueces nacionales de primera instancia en lo civil, o los jueces nacionales de paz letrados de la Capital Federal, según el importe de lo controvertido.

Además existe una *competencia originaria* de la Corte Suprema de Justicia, según la cual puede accionarse directamente ante la Corte cuando se sostiene la invalidez de actos emanados de autoridades provinciales que violan la Constitución nacional o una ley nacional. Se trata de una competencia de excepción que deriva de la propia Constitución nacional (art. 101 de la Constitución).

En lo relativo a partes legítimamente intervinientes, estimamos que sólo puede ser *actor* de la acción de repetición, quien tiene aptitud para ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición, remitiéndonos por consiguiente a lo entonces expresado (*supra*, punto 13). El *demandado* es el fisco nacional, o en su caso los fiscos provinciales o municipales.

Consideremos ahora el valor de la *sentencia*. Supongamos que el actor de un juicio de repetición lo gana. Según la ley 3952, reformada por ley 11.634, la sentencia condenatoria para el fisco tiene *sólo valor declarativo*. Debe limitarse a reconocer el derecho que se pretende, pero se prohíbe la ejecución del Estado, y se dispone que en ningún caso los jueces puedan disponer embargos contra las rentas estatales.

Esto está en contra de elementales normas de justicia, pero cuando se argumentó la inconstitucionalidad de esta ley, la Corte declaró su validez ("Fallos", t. 100, p. 280; t. 121, p. 126; t. 143, p. 8).

Sin embargo, en 1966 la Corte modificó su anterior interpretación amplia y estableció el alcance de la norma en cuestión. Fue en el caso "Pietranera c. Gobierno Nacional" ("Fallos", t. 265, p. 291).

La Corte explicó que la ley tiene por objeto evitar que un mandato judicial perentorio coloque al Estado en una situación difícil, ya sea por carecer de asignación presupuestaria para las sumas que ordena pagar el juez, o porque puede perturbar el funcionamiento de alguno de los servicios que obligatoriamente debe prestar el Estado. Pero luego aclara que esta ley *no significa una autorización para que el Estado no cumpla las sentencias judiciales, porque ello importaría colocar fuera del orden jurídico a quien más debe velar por su observancia.* El carácter declarativo de las sentencias significa entonces que si bien es cierto que no puede ejecutarse al fisco, ello no impide que se le requiera al Estado que fije un plazo para el cumplimiento de la decisión judicial. De no cumplirse este plazo, el fisco podrá ser ejecutado como cualquier demandado vencido, ya que habrá cesado su inmunidad.

19. LA ACCIÓN EN LA LEY 11.683. — Al hablar del reclamo previo en materia tributaria, dijimos que sus peculiaridades están fijadas por las leyes específicas. Así, en la ley 11.683 el reclamo está previsto en un régimen contencioso de repetición.

La ley en cuestión contiene dos procedimientos distintos para la repetición según que el pago haya sido espontáneo (mediante declaración jurada) o a requerimiento (en cumplimiento de una determinación de oficio) (art. 81).

a) *Pago espontáneo.* Se entiende por tal el que se efectuó mediante determinación por el sujeto pasivo (declaración jurada). Posteriormente al pago que se estima indebido, el presunto sujeto

pasivo tributario debe interponer un reclamo ante la D.G.I. Si esta repartición resuelve en contra de la pretensión del repitiente, éste, dentro de los quince días de notificado, puede ejercitar cualquiera de las siguientes opciones:

1) recurso de reconsideración ante la propia D.G.I. (trámite: arts. 78 y 80. Si se resuelve en contra del repitiente, éste puede iniciar demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia).

2) recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (trámite: arts. 160 y ss.);

3) demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia. Como puede advertirse, se puede emplear esta vía en forma directa y también si antes se interpuso recurso de reconsideración y éste se resolvió en forma adversa (trámite de la demanda ante la justicia: arts. 82 y ss. Monto: superior al que fija el primer párrafo del art. 82).

Análogas opciones tiene el presunto sujeto pasivo tributario si la D.G.I. no dicta resolución dentro de los tres meses de presentado el recurso.

b) Pago a requerimiento (en cumplimiento de una determinación de oficio sobre base cierta o presuntiva). En este caso, y para intentar la repetición de lo que piensa está indebidamente pagado, el presunto sujeto pasivo tributario *no necesita hacer reclamo* y puede optar por las siguientes vías:

1) demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia (trámite: arts. 82 y ss.);

2) demanda directa ante el Tribunal Fiscal (trámite: el mismo del recurso de apelación —arts. 160 y ss.—, con las modificaciones del 2º párrafo de dicho dispositivo).

Debe destacarse que el reclamo por repetición faculta a la D.G.I. a verificar *deudas prescritas*, pero temporalmente encuadradas dentro del período fiscal a que se refiere el reclamo. Si surge deuda, el fisco puede determinar y exigir el tributo *hasta compensar* el importe por el cual la repetición prospere. Pero también se dispone que si a causa de esa verificación surgen pagos tributarios improcedentes o excesivos, la D.G.I. *compensará* los importes pertinentes hasta anular el importe tributario resultante de la determinación, *aun cuando la acción para repetir tales sumas hubiese estado prescrita* (art. 81).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XII

AGUILAR CARAVIA, Oscar W.: *Derogación del principio "solve et repete"*, "La Ley", 1987-A-323.

ALLORIO, Enrico: *Diritto processuale tributario*, Turín, 1955.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, cit.

BIELSA, Rafael: *Estudios de derecho público*, t. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951.

CARNELUTTI, Francisco: *Sistema de derecho procesal civil*, Buenos Aires, 1944.

— *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*, en "Rivista di Diritto Processuale Civile", 1932, p. 105.

CARRIÓ, Alejandro: *Garantías constitucionales en el proceso penal*, Edit. Hammurabi, Buenos Aires, 1984.

CODEVILLA, Aldo: *El nuevo régimen penal tributario*, en revista "Impuestos", XLVIII-A-1164.

CORTI, Arístides: *Anticipos impositivos*, cit.

— *Procedimiento fiscal*, Edit. Tesis, Buenos Aires, 1987.

COUTURE, Eduardo J.: *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, 1958.

FENECH, Miguel: *Derecho procesal tributario*, Barcelona, 1951.

FREYTES, Roberto: *Nueva reforma de la ley de procedimiento tributario*. Exposición y comentarios de la ley 20.626, cit.

GALLI, Guillermo: *La estructura jerárquica de las normas de la ley 20.626*.

GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

— *Acerca del "solve et repete"*, en la "La Ley", t. 82, p. 616.

GIULIANI FONROUGE y BELLO: *Procedimiento impositivo*, cit.

GIULIANI FONROUGE - NAVARRINE: *Procedimiento tributario*, cit.

— *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, cit.

GRÜN, Ernesto: *La reforma del procedimiento de determinación de oficio e instrucción de sumarios por multa por la ley 20.626*, cit.

— *La reforma del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación*, en "La Información", t. 30, p. 1342.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, cit.

INGROSSO, Gustavo: *Instituzioni di diritto finanziario*, Ed. Jovene, Nápoles, 1952, t. II, p. 56.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *Condiciones de la acción de repetición de impuestos indirectos*, en "La Información", t. 28, p. 1411.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

LÓPEZ AGNETTI, Elías: *Perfiles del proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación*.

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, cit.

MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, cit.

— *El proceso tributario*, en "Derecho fiscal", t. XX, p. 113.

— *Las acciones y recursos en el procedimiento tributario nacional*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 255.

— *Las fases en el desarrollo del proceso tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 433.
— *Lo contencioso-tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XIX, p. 633.
— *Estudios de derecho fiscal*, cit.

MARTÍNEZ DE SUCRE, Virgilio, y CORTI, Arístides: *Mellor Goodwin. Una sentencia ejemplar*, en "El Derecho", nº 3340.

MICHELI, Gian Antonio: *L'onere della prova*, Padua, 1942.
— *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e di Scienza della Finanze", 1940, p. 220.

OEA/BID: *Modelo de Código Tributario para América Latina*, Washington, 1968.

PAOLINELLI MONTI, Ítalo: *Zonas y depósitos francos*, Edit. Edeval, Valparaíso, 1979.

PODETTI, Ramiro: *Tratado de las ejecuciones*, Buenos Aires, 1952.

POSADAS BELGRANO, G.: *Derecho tributario*, cit.

RESCIA DE DE LA HORRA, Clara: *La ley penal tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 120, p. 688.

ROSSEN, Eduardo Augusto: *Estructura del procedimiento impositivo*, Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979.

RUSSO, Pasquale: *Diritto e processo nella teoria dell'obligazione tributaria*, Milán, 1969.

SCOTTI, Nicolás: *El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación*, Buenos Aires, 1974.

TESORO, Giorgio: *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

VALDÉS COSTA, Ramón: *El principio de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal*, Buenos Aires, 1958.
— *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, cit.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, cit.

VANONI, Ezio: *Opere giuridiche*, cit.

Capítulo XIII

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

1. Noción y contenido. — La multiplicación de las relaciones internacionales es un hecho que ha convocado la atención de políticos, economistas y juristas.

En la actualidad somos espectadores de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de las más diversas ideologías; si a esto le sumamos la creación de comunidades económicas y la pujanza de las empresas trasnacionales, nos enfrentamos con un panorama que por su complejidad habrá de requerir en forma progresiva la atención de los tributaristas.

Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado "derecho internacional tributario", que aparece como una división dentro del derecho tributario y con el sentido y alcance consignado *supra* (ver cap. VI, punto 9).

Entendemos por derecho internacional tributario *aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países.*

Buhler (*Principios...*, p. 5) recurre a un arbitrio terminológico y sostiene que el D.I.T. en sentido amplio incluye las normas de carácter internacional y las de carácter nacional llamadas a tener trascendencia internacional; y en sentido estricto se debe hablar sólo de las de origen internacional. Siguiendo a Jarach (*Curso...*, t. 1, p. 19), opinamos que no deben incluírse en este campo de estudio el conjunto de normas internas que delimitan el poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que por su naturaleza trascienden los límites de su territorio. Tales normas pertenecen al derecho tributario material. Dentro del D.I.T., en sentido estricto, tenemos:

a) Tratados colectivos de derecho internacional tributario. Entran en juego los acuerdos y convenciones que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes, entre los que figura lo referente a la evasión fiscal. Entre los acuerdos colectivos podemos mencionar el de Ginebra del 18/5/1956, "Sobre imposición de automóviles de uso privado", al cual se han adherido la mayoría de los países europeos y los Estados Unidos (cfr. Buhler, *Principios*..., p. 51).

b) Tratados de doble imposición. Las normas contenidas en ellos procuran evitar la simultaneidad de potestades tributarias en torno de un mismo sujeto pasivo (por ejemplo, los convenios de nuestro país con Suecia de 1962 y con Alemania Federal de 1966 y 1978. Ver "D.F.", XXVIII-137).

c) Normas dictadas por las comunidades supranacionales y de derecho internacional común.

1 A. FUENTES DEL D.I.T. — La clasificación de ellas se encuentra en el art. 38 de la carta de la Corte Internacional de Justicia, incorporada a la carta de las Naciones Unidas del 26/6/1945. Este texto las organiza de la siguiente manera:

La Corte aplica:

a) las convenciones internacionales, tanto generales como especiales, que establezcan reglas expresamente reconocidas por los Estados en litigio;

b) la costumbre internacional, como prueba de una práctica general reconocida como de derecho;

c) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;

d) bajo reserva de la disposición del art. 59, las decisiones judiciales y la doctrina de los publicistas más calificados, como medio auxiliar para determinar las reglas de derecho.

La presente disposición no limita la facultad de la Corte, si las partes están de acuerdo, de estatuír *ex aequo et bono*. Los tratados ocupan un lugar preponderante, sean de carácter bilateral o multilateral. Los primeros tienen mayor importancia, dado que en virtud de ellos se organizan los acuerdos para evitar la doble imposición. Los acuerdos multilaterales desempeñan un papel secundario (conf. Buhler, *Principios*..., p. 50). La costumbre tiene escasa vigencia, aunque se puede citar como ejemplo las exenciones a los representantes diplomáticos.

Las restantes fuentes tienen muy relativa eficacia y no nos detendremos a analizarlas.

2. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. — La preocupación por solucionar los problemas de la doble imposición internacional viene de antiguo, ya que siempre se consideró que encerraba una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad. Se pensaba que la doble imposición no contemplaba los postulados de justicia y de adecuada distribución de la carga tributaria. Posteriormente evolucionó la evaluación de inconvenientes y se observó que la imposición duplicada trababa la actividad mercantil, obstaculizaba la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos. Los esfuerzos por solucionar este problema fueron entonces encaminados a facilitar el intercambio y la inversión internacional.

Más modernamente, se ha observado que la doble imposición es un obstáculo que se interpone para el desarrollo económico y social de los países poco desarrollados, y se estima que los problemas de este tipo deben ser enfocados desde un punto de vista totalmente diferente del de antaño, ya que las soluciones deben ser aquellas que tiendan a propender o a acelerar el desarrollo económico y social de los pueblos. Haciéndose eco de esta nueva tónica, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, por resolución del 4 de agosto de 1967, encomendó al secretario general de ese organismo mundial la constitución de un grupo de expertos, representantes de todas las regiones del mundo, para que propiciaran la mejor utilización de la tributación como instrumento del desarrollo económico, reestructurando los modelos de tratados para adecuarlos a una debida regulación de las relaciones impositivas entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

Cabe decir que la doble imposición internacional surge, principalmente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habló de países importadores y exportadores de capital, habiéndose observado actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que los reciben son los subdesarrollados o en vía de desarrollo.

2 A. REQUISITOS DE CONFIGURACIÓN. — Puede decirse que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal

tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. De este concepto extraemos los siguientes requisitos para que se configure este fenómeno:

1) identidad del sujeto gravado: el destinatario legal del tributo debe ser el mismo;

2) identidad de hecho imponible: el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones;

3) identidad temporal: la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición;

4) diversidad de sujetos fiscales: la doble imposición (en general) puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna; ver cap. VIII, punto 12) o de dos o más autoridades en el orden internacional.

Algunos autores, como Seligman, creen que la doble imposición puede emanar de la misma autoridad, porque dan al concepto un contenido más amplio. Para Seligman, la doble imposición deriva simplemente de gravar dos veces la misma persona o la misma cosa. Esa doble imposición por la misma autoridad se daría, por ejemplo, en el caso de nuestro impuesto a las ganancias (ley 20.628), cuando grava simultáneamente a la sociedad de capital y a sus accionistas. Creemos, sin embargo, que esta imposición superpuesta es ajena a los fenómenos de doble imposición, y es más bien una cuestión de técnica o política fiscal. Consideramos, por tanto, únicamente la doble imposición internacional y la doble imposición interna. Debe aclararse, también, que pese a que la imposición —como hemos visto— puede ser no sólo doble sino múltiple, los fenómenos en estudio se conocen bajo el nombre genérico de "doble imposición".

3. CAUSAS. PRINCIPIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA. — El punto de partida para un análisis jurídico de la doble imposición internacional debe buscarse especialmente en el hecho imponible. Según el aspecto espacial del hecho imponible, deben pagar tributo quienes están sujetos a la potestad de un Estado. La sujeción puede determinarse por distintos tipos de pertenencia (p.ej.: nacionalidad, domicilio, etc.), que funcionan desde el punto de vista

del sujeto activo de la potestad tributaria (Estado) y tienen repercusión en el aspecto subjetivo del hecho imponible, entendiendo tal aspecto como la vinculación entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo.

Los criterios de atribución de potestad tributaria son los siguientes:

a) *Nacionalidad.* Es el más antiguo, y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida, ésta, como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde éste viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía. La legislación mejicana es ejemplo en este sentido, estableciendo en el art. 21 del Código Fiscal de la Federación que la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer sobre los mejicanos residentes en el país o en el extranjero. Carlos del Río Rodríguez (cfr. *La doble imposición...*, p. 408) tiene dicho que "por el vínculo de nacionalidad todos los mejicanos, sean o no residentes del país, tienen la obligación de contribuír cuando su situación coincida con la que la ley señala como hecho generador". Los casos más comunes de doble imposición en punto a la nacionalidad vienen dados por los distintos criterios que tienen los Estados para determinarla (*ius sanguinis* o *ius soli*).

b) *Domicilio.* Según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable. Corresponde hacer presente la diferencia que existe entre el domicilio civil y el fiscal. Este último se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando entonces reducidos los elementos del domicilio civil (*corpus* y *animus*) al *corpus*.

Quizá el hecho de no ser el concepto del domicilio fiscal claro y unánime en la doctrina y legislación comparada ha descalificado en alguna medida a este elemento como atributivo de potestad tributaria.

c) *Residencia.* Este criterio se diferencia del anterior en que para atribuír potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia.

d) *Establecimiento permanente.* Se entiende por "establecimiento permanente" (o estable) el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero.

Según este criterio, el hecho de existir "establecimiento permanente en un país", da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla. Suele considerarse que son "establecimientos permanentes" las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc. (Buhler, *Principios...*, ps. 237 y ss.). Nuestro país utiliza este principio en cuanto al impuesto a las ganancias (art. 63, ley 20.628) y el impuesto sobre los capitales (art. 2, ley 21.287).

e) *Fuente.* Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad. Se ha señalado un lejano antecedente de este criterio. En la sesión del Instituto de Derecho Internacional celebrado en Copenhague (año 1897), el profesor Lehr sostuvo que el país en donde se instrumentaliza jurídicamente riqueza, tiene derecho a gravarla (cfr. del Río Rodríguez, ídem, p. 388).

Los países exportadores de capitales, que son los industrializados o desarrollados, han tendido a la aplicación de los tres primeros criterios, pero especialmente los del domicilio y de la residencia que pueden comprenderse en un principio que Brause Berreta denomina "principio de radicación del contribuyente". La aplicación de este criterio obedece a razones obvias de conveniencia, ya que como estos países exportan los capitales a otras regiones del mundo fuera de sus fronteras, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen, y por eso recurren a los principios del domicilio o de la residencia.

En cambio, la casi totalidad de los países en vía de desarrollo postulan el criterio de la *fuente*, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del país. Estos países reciben los capitales del exterior, y de allí su lógico interés en gravar estos capitales que obtienen ganancias dentro de sus territorios.

Cabe hacer ahora algunas importantes observaciones:

1) La diversidad de criterios lleva a su coexistencia en el ámbito internacional, y de esa coexistencia de criterios dispares deriva la principal causa de la doble imposición.

2) Ninguno de estos principios es adoptado en forma rígida por sus postulantes. Muchos de los países sostenedores del principio

de la fuente, gravan —aunque sea ocasionalmente— rentas obtenidas fuera de las fronteras por residentes en el país (por ejemplo, caso del art. 5, párrafo segundo, de la ley argentina 20.628, de impuesto a las ganancias). Por otra parte, los países sostenedores del principio de la "radicación del contribuyente" atemperan este criterio mediante los procedimientos del crédito por inversiones, crédito por impuesto pagado (*tax credit*) y crédito por impuesto exonerado (*tax sparing*), que analizaremos más adelante.

3) Los sostenedores de ambos criterios dan abundantes argumentos en favor de cada uno de ellos, y se hace difícil establecer cuál es jurídicamente el más valedero. Pensamos, sin embargo —con abstracción de toda razón de conveniencia—, que es más correcto, desde el punto de vista jurídico, el criterio de la fuente.

Pero, como bien hicieron notar los expertos uruguayos Brause Berreta y Giampietro Borrás en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Punta del Este, diciembre de 1970), todos estos principios ceden ante el *principio superior de la soberanía*, en virtud del cual un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro Estado, ni por un ente supranacional, para organizar y manejar su sistema fiscal. En virtud de este superior principio de la soberanía, nada obsta para que los Estados tomen en cuenta, a los efectos tributarios, tanto la riqueza generada dentro como fuera del país.

De allí que las atemperaciones de los principios básicos enunciados del domicilio o de la fuente, puedan provenir sólo de apartamientos voluntarios dispuestos por los Estados en virtud de causas específicas, pero no del reconocimiento de uno de esos principios como de validez jurídica universal. Cabe advertir al respecto, que es imposible dar un contenido totalmente jurídico a un tema de indudable contenido político, donde razones de conveniencia o interés nacional tienen preeminencia sobre la valoración jurídica de determinado principio.

Como bien dice Brause, los 50 años de estancamiento en materia de relaciones tributarias entre países desarrollados y subdesarrollados, desde que la Sociedad de las Naciones encaró la búsqueda de soluciones, hace ver con claridad que no parece ser una solución alcanzable pretender imponer un criterio de tributación como mejor que otro. La solución ideal de que todos los países del mundo se adhieran a un principio único y uniforme, es —por el momento— una utopía que no hace sino perjudicar las relaciones tributarias internacionales.

Es necesario, entonces, encarar la búsqueda de soluciones desde puntos de vista más realistas.

4. SOLUCIONES Y PRINCIPIOS QUE LAS SUSTENTAN. — Descartado que las soluciones se las pueda alcanzar mediante la búsqueda de principios generales que puedan adquirir carácter de ley uniforme internacional, esa solución debe provenir de tratados bilaterales o multilaterales. Debe aclararse que los expertos en la materia (Horacio García Belsunce, Gabriel Giampietro Borrás) coinciden, en general, en que cuando la solución tiende a crear relaciones tributarias entre países desarrollados y en vías de desarrollo que tiendan al progreso económico y social de estos últimos, son preferibles los tratados bilaterales.

Los más importantes procedimientos actualmente utilizados para evitar la doble imposición son los siguientes:

1) *Exención de las rentas obtenidas en el exterior.* — Según este procedimiento, los países gravan las rentas que se obtienen en su territorio y *eximen* total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero. Si la exención es total, este mecanismo significa la aplicación del principio de la fuente. Este sistema es poco usado por no convenir a los países industrializados, y sólo puede ser estímulo al desarrollo si se hace mediante acuerdos bilaterales, porque si la exención a rentas obtenidas en el extranjero es indiscriminada, nada impide que los capitales se radiquen en otros países industrializados.

2) *Crédito por impuestos pagados en el extranjero (tax credit).* — Este procedimiento es una atenuación del principio de domicilio o residencia. Cada país grava la totalidad de las rentas, tanto las que se produzcan dentro como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se *deduzcan* de los impuestos totales.

Este procedimiento no es conveniente para los países en vía de desarrollo, porque las exenciones o alicientes fiscales que pueden disponer para estimular la inversión extranjera, son un sacrificio inútil que beneficia al fisco del país exportador del capital, sin beneficiar al particular inversor. En efecto, mientras menos pague ese particular en el país donde invierte (en virtud de incentivos fiscales), menos podrá deducir, y si la eximición es total, el país exportador cobrará íntegramente el impuesto por la renta obtenida en el extranjero.

3) *Crédito por impuestos exonerados (tax sparing).* — Para evitar los inconvenientes del sistema precedente, los países en vía de desarrollo han reclamado la inclusión de la cláusula del *tax sparing*. Según ella, el país desarrollado deduce no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país en vía de desarrollo, sino también el que se debió pagar y no se pagó por la existencia de exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con finalidad de incentivo de la inversión extranjera. Esta deducción es la solución más aceptable en caso de no reconocerse el principio de la fuente.

4) *Descuento por inversiones en el exterior.* — Este sistema ha aparecido últimamente, habiéndolo utilizado los Estados Unidos desde 1962 y Alemania desde 1968. Consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país en vía de desarrollo y que tiende a incrementar el crecimiento económico de tal país. Estos tres últimos procedimientos (el del crédito por impuesto pagado, el del crédito por impuesto exonerado y el descuento por inversiones en el exterior) son una demostración del cambio de mentalidad que se está operando en los países industrializados, exportadores de capital. Sin abjurar de su soberanía, los países comienzan a buscar fórmulas de cooperación en pro del desarrollo de aquellas naciones menos avanzadas.

Es indudable que la solución a los problemas de la doble imposición debe fundamentarse no en la juridicidad de un principio, sino en la solidaridad internacional y en la realidad innegable de la desigualdad entre las partes en pugna.

Es importante destacar que en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, donde se trató concretamente este problema, si bien se recomendó la adopción general del principio de la fuente conforme al tradicional pensamiento latinoamericano al respecto, en los considerandos de la resolución respectiva se dijo: "Sin menoscabar el reconocimiento del principio de la fuente o territorialidad, podrían aplicarse otros sistemas que importan un reconocimiento parcial del principio de igualdad de imposición en el país de la fuente, tales como la exoneración de las rentas obtenidas en el exterior en los países en proceso de desarrollo sin perjuicio de su eventual cómputo para los fines de la progresividad del impuesto en el país de origen; la concesión de un crédito amplio por los impuestos pagados y por los exonerados en el país de la fuente, y complementariamente, el otorgamiento por los países, de un crédito o deducción en la liquidación del impuesto debido en el país del

inversor, de un porcentaje sobre el monto de su inversión en el país en proceso de desarrollo" (considerando sexto de la recomendación respectiva).

De estas consideraciones se desprende que los países latinoamericanos han tomado conciencia de la urgente necesidad de atemperar rígidos conceptos, en búsqueda de las soluciones indispensables para lograr la ansiada integración internacional.

Por encima de teorías jurídicas férreamente mantenidas, debe prevalecer el criterio de la solidaridad entre los pueblos, en virtud de la cual es deber de los países industrializados no permanecer indiferentes ante el estado de estrechez de los menos desarrollados. Las encíclicas *Mater et magistra* y *Populorum progressio* pusieron de manifiesto que no habrá paz duradera y fecunda mientras permanezca el actual desnivel.

La barrera que separa a ambos grupos de países es un obstáculo a la paz mundial, y es origen de muchos males de la civilización actual. Tanto los países desarrollados como los en vía de desarrollo necesitan que las diferencias se acorten.

5. CONVENCIONES Y TRATADOS. — La Sociedad de las Naciones primero, y luego la ONU, han propiciado la concreción de tratados internacionales para solucionar los problemas de la doble imposición. También han desarrollado una tarea similar otros organismos internacionales: la IFA, el OCDE, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, la Federación Interamericana de Abogados, etc.

Los países desarrollados han suscrito numerosos convenios tendientes a evitar la doble imposición, no así los países en proceso de desarrollo. Como recuerda Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 360), los países latinoamericanos se han mostrado reacios a suscribir acuerdos en materia de impuesto a la renta. Últimamente, sin embargo, la Argentina y Brasil han celebrado varios tratados sobre doble tributación a las rentas.

Cabe destacar muy especialmente que en la XII Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, celebrada en Bogotá (Colombia) en 1961, se aprobaron principios que deben regir las convenciones internacionales tendientes a evitar la doble imposición entre países americanos, auspiciándose la elaboración de un proyecto en tal sentido al Comité Permanente de Derecho Fiscal de la referida Federación.

En virtud de esta resolución, el presidente del Comité Permanente de Derecho Fiscal, el distinguido profesor argentino doctor

Manuel de Juano, elaboró su proyecto de "Modelo de tratado impositivo", el cual hizo suyo la Federación Interamericana de Abogados en la conferencia de Caracas celebrada en noviembre de 1970.

Se trata de un meritorio trabajo del profesor argentino, que ha de propender seguramente a un progreso en materia de convenciones tendientes a evitar los problemas de la doble imposición internacional, y que contempla las especiales implicancias de las relaciones tributarias entre países desarrollados y en proceso de desarrollo. Sus cláusulas están trascritas y pueden consultarse en su *Curso*, 2ª ed., 1971, t. II, p. 732.

Otro procedimiento que evita la doble imposición es el de la armonización legislativa entre los diversos países, política, ésta, que ha tenido exteriorización concreta en la Comunidad Económica Europea y en el Mercado Común Centroamericano.

6. DERECHO DE LAS COMUNIDADES Y DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. — Con la creación del Mercado Común Europeo por el *Tratado de Roma* del año 1957 comenzó a elaborarse, con apoyo legal, las bases de un derecho de las comunidades de Estado con carácter "supranacional". Walter Hallstein ha dicho (en clase pronunciada en el Centro Universitario de Estudios de las Comunidades Europeas de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de París en el año 1964 y traducida por el Instituto Interamericano de Estudios Jurídicos Internacionales) que "el Tratado (de Roma) ha hecho nacer un orden jurídico autónomo. Él se distingue radicalmente de los tratados internacionales. El Tratado nos hace reflexionar no sobre un derecho internacional público de las obligaciones, es decir, una lista de derechos y deberes de los Estados contratantes, sino sobre un derecho de las colectividades públicas".

Siguiendo a Buhler (cfr. *Principios*..., ps. 36 y ss.), diremos que la conexión entre el D.I.T. y el derecho de las comunidades está dado por:

a) la limitación de la autonomía legislativa en materia de impuestos (cfr. arts. 95 a 98 del Tratado C.E.E.);

b) los problemas de armonización impositiva (art. 99 del mismo Tratado);

c) la institución de un verdadero derecho de imposición en favor de las comunidades de Estado, como ocurre en el art. 49 de la C.E.C.A.

Como uno de los objetivos del Mercado Común es garantir una competencia justa entre las empresas, es importante establecer cri-

terios fiscales equitativos, para no desvirtuar por vía indirecta el alcance de ese objetivo. Conforme a este postulado, el art. 95 del Tratado de la C.E.E. establece en su primera parte: "Ningún Estado miembro aplicará, directa o indirectamente, a los productos de los demás Estados miembros, gravámenes interiores, de cualquier naturaleza, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares". Como criterio general, se pretende mantener a la empresa extranjera en paridad de condiciones con la nacional en orden a la competencia. Al respecto, señala Catalano que "el Tratado prohíbe todo sistema fiscal con carácter de «distorsión», esto es, todo impuesto que ponga a las mercaderías provenientes de los Estados miembros en condiciones más onerosas que las producidas en el mercado interno o que coloque en condiciones ventajosas a las mercaderías nacionales destinadas a los demás miembros" (*Manual*..., p. 593). La segunda y tercera parte del art. 95 concluye: "Además, ningún Estado miembro aplicará a los productos de los demás Estados miembros gravámenes interiores que tengan como finalidad la protección de otras producciones".

"Los Estados miembros suprimirán o modificarán, no más allá del comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes al momento de la entrada en vigor del presente Tratado y que sean contrarias a las normas que se establecen en los párrafos precedentes".

Es importante también señalar que el art. 96, en su primera parte, tiende a evitar que mediante los reembolsos se provoquen distorsiones. Por eso establece: "Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros, no podrán beneficiarse de ninguna devolución de gravámenes interiores que sea superior a los gravámenes a ellos aplicados directa o indirectamente".

7. SOCIEDADES MULTINACIONALES. — La realidad de la empresa ha irrumpido en el mundo jurídico sin que los juristas hayan dado aún su palabra definitiva. La empresa es, entre otras cosas, actividad económica que "por las exigencias de un consumo cada vez más expansivo, de una técnica cada día más afinada, penetrante y costosa y de una planificación perentoria e inevitable, han deteriorado los esquemas clásicos de la producción sectorial que, aislados e independientes, caracterizaron de algún modo la economía de otros tiempos" (cfr. Christensen, *Nuevas reflexiones*...). Son estos factores los que han contribuído a que las empresas desborden el ámbito nacional para extender su actividad más allá de las fron-

teras, dando lugar al nacimiento de las empresas multinacionales. En nuestro país el tema ha cobrado especial importancia en virtud de una serie de resonantes casos fallados por nuestra Corte Suprema y en los cuales el *thema decidendi* fue relativo a la materia tributaria.

El más importante de ellos fue el caso "Parke Davis" ("E.D.", nº 3262; "Impuestos", t. 31, p. 1039), en el cual la Corte aplicó la llamada "teoría del órgano".

8. LA TEORÍA DEL ÓRGANO. — El principio de la "realidad económica" (*supra*, cap. VI, punto 6E) autoriza a asignar un especial trato a ciertas situaciones en las cuales, para apreciar la "realidad" del gravamen aplicable, es requisito indispensable que quienes celebren determinadas contrataciones, sean entes auténticamente independientes, aun cuando estén revestidos de personalidad jurídica. Si no se da esa independencia, el legislador debe encontrar la forma adecuada para "detectar" el gravamen legítimamente aplicable a aquellos beneficios de fuente local sujetos al gravamen.

La "teoría del órgano" (*Organtheorie* u *Organschaftheorie*) es un instrumento utilizado para determinar ciertas rentas gravables cuando surge la duda sobre si ellas son o no de fuente nacional. Desde ese punto de vista, la *Organtheorie*, utilizada con las limitaciones y en la medida que las circunstancias lo exijan, es un método de defensa de los fiscos nacionales ante el peligro que representa la constante expansión de las empresas multinacionales.

Ello no significa que desaparezca la personalidad jurídica de las sociedades locales ni menos su capacidad jurídica tributaria; por tanto, tales sociedades siguen siendo sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que se desprenden del sistema impositivo argentino, y la aplicación de la "teoría del órgano" en modo alguno implica que pierdan ese carácter, para adquirirlo, en cambio, en forma exclusiva, la entidad foránea (con lo cual, el país donde tiene su sede la filial, perdería su potestad tributaria sobre ella). En tal aspecto, discrepamos con Buhler (*Principios*..., p. 135) y Martínez (*Estudios*..., ps. 283 y ss.), en cuanto a la opinión de que la teoría del órgano es totalmente inconciliable con la personería de las sociedades, y por lo tanto queda desconocida dicha personería jurídica en lo que respecta a la filial. Los argumentos de la Corte Suprema nacional respecto al asunto, son los siguientes: "...que las precedentes conclusiones en nada afectan, por cierto, el hecho incontrovertido de que la actora está sometida exclusivamente a la legislación argentina —y no por ende a poder alguno externo— toda vez que tratán-

dose de una sociedad comercial de las que integran un conjunto económico trasnacional, y que por lo tanto, funcionan al mismo tiempo en varios países unidas por el lazo vertical de control, las distintas fracciones del mismo se encuentran sometidas a las diferentes leyes y jurisdicciones nacionales del lugar de su radicación, principio éste que en la República, viene consagrado por el art. 100 de la Constitución nacional y arts. 39 y 14 del Código Civil, texto este último que refirma la prevalencia del derecho público nacional, máxime cuando como en la especie, median relaciones jurídicas en las que se encuentra interesado el orden público e interés institucional de la Nación Argentina" (caso "Ford Motor Argentina S.A.", fallo del 2/5/74, publicado, entre otras, en rev. "Impuestos", t. 32, p. 735). No es cierto, entonces, que el reconocimiento de la "relación de subordinación orgánica" (*Organschaft*) quiera decir, sin más, el traspaso de la obligación fiscal a la sociedad dominante, con la consiguiente renuncia en favor del Estado donde dicha entidad se halla, del ejercicio de potestad tributaria del país donde está situada la filial.

Tampoco es muy exacto afirmar que la teoría del órgano haya sido rechazada de manera cada vez más decidida por el derecho interno de los países, como sostiene Buhler, y que la tendencia doctrinal dominante en el derecho internacional tributario sea la negación de dicha teoría.

En el derecho alemán, la *Organtheorie* fue introducida por la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*), según cuyo § 114, si una persona jurídica está en tal forma subordinada que no tiene voluntad propia, responde por los impuestos de la empresa dominante en aquellos casos en que la obligación tributaria se base en la explotación de la empresa.

Además, la teoría tiene plena vigencia en virtud de los textos de la ley alemana de impuesto al valor agregado (*Umsatzsteuermehrwertsteuer*) y de impuesto sobre las industrias (*Gewerbesteuer*).

En los Estados Unidos de Norteamérica, la sección 482 del Internal Revenue Code contiene una disposición semejante que dio lugar a abundante doctrina y a la elaboración de un principio de fundamentos semejantes a los de la "teoría del órgano" y que se denomina "*disregard of legal entity*".

Por otra parte, el modelo de convención O.C.D.E. y los tratados que se han firmado siguiendo sus lineamientos (entre ellos los acuerdos de nuestro país con Alemania y Suecia), si bien incluyen una cláusula, a la cual Buhler denomina "antiórgano", no descartan

que, con motivo de la relación de subordinación orgánica, puedan suscitarse perjuicios tributarios para los Estados contratantes, en cuyo caso se autoriza a la utilización de la *Organtheorie*, facultándose a los respectivos fiscos a gravar *los presuntos beneficios que se habrían obtenido si las empresas vinculadas mediante la subordinación, hubiesen sido entidades independientes.*

Como vemos, no puede hablarse de "un rechazo generalizado" de la "teoría del órgano", ya que tanto en diversas legislaciones internas como en modelos de convenciones internacionales y en acuerdos celebrados entre distintos países, dicha teoría es utilizada para evitar las distorsiones de los resultados razonablemente alcanzables desde el punto de vista fiscal, o sea, aquellos que se hubiesen producido si las empresas no hubiesen estado vinculadas mediante la *Organschaft.*

Puede aceptarse que la teoría en cuestión no resulte un instrumento adecuado si ella es aplicada con las implicancias extremas que le asignan, como consecuencias inevitables, los autores que hemos mencionado (pérdida de personería jurídica de la empresa filial). Sin embargo, no dándole tal alcance, sino aprehendiendo de ella su concepción sustancial, o sea, el reconocimiento de la *Organschaft* en sus tres tipos de dependencia: *financiera, organizativa* y *económica*, la teoría del "órgano" brinda una eficaz sustentación para el tratamiento de ciertas modalidades de ingreso.

Según ella, la "relación de subordinación orgánica" surge cuando se configuran tres tipos de dependencia, a saber: 1) *financiera*: cuando la sociedad matriz foránea domina a la otra entidad, mediante la posesión de la mayoría de sus acciones; 2) *organizativa*: cuando la empresa-órgano es controlada por la empresa dominante por medio de un único consejo supervisor o una única presidencia, o cuando los cuadros directivos de la filial local son seleccionados por la empresa madre extranjera; 3) *económica*: cuando media un proceso único de formación de la decisión económica.

8A. SU RECEPCIÓN EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA. — Según el sistema de la ley 20.628 en su art. 14, la regla general es la de considerar a la filial local como a una entidad argentina independiente que no deja de ser sujeto pasivo a título propio (es decir, contribuyente), de la obligación nacida del impuesto a las ganancias y que tributa conforme al régimen estatuído por el art. 63, inc. *a*, de la ley cit., siempre que se trate de una de las sociedades de capital

que comprende dicho dispositivo (es decir, queda sujeta a la tasa del 33 % de las utilidades netas).

Para determinar esa utilidad, debe llevar su registración contable en forma separada de su casa matriz, efectuando las rectificaciones necesarias para determinar con exactitud la ganancia neta de fuente argentina. Pero si esa registración es insuficiente o no surge de ella la ganancia tributable de fuente nacional, el fisco puede considerar a la filial local y a la casa matriz foránea como *una unidad económica en cuanto a este gravamen y sobre tal base determinarlo.*

Es decir que, dándose esos requisitos (registración insuficiente, imposibilidad de determinación de la renta de fuente argentina), se aplica la teoría del órgano por cuanto se entiende que la filial local y la casa matriz extranjeras están unidas en relación de "subordinación orgánica".

De la misma manera sucede si la empresa foránea y la filial local celebran actos jurídicos y ellos no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, así como si se trata de préstamos impugnados por el Banco Central o contratos de trasferencia de tecnología violatorios de la ley específica. En todos los mencionados casos, se hace aplicación de la teoría estudiada al considerarse a ambas empresas como "vinculadas económicamente". Esto trae importantes consecuencias jurídicas de las cuales la principal es que la filial nacional no puede deducir como gastos (e incluír en el pasivo de su balance) los pagos hechos a la sociedad matriz foránea.

9. EL PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA Y LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES. EL PACTO Y SUS FUENTES.— La Convención Americana sobre Derechos Humanos, llamada Pacto de San José de Costa Rica, fue suscrita en esa ciudad el 22 de noviembre de 1969. Por ley 23.054, promulgada el 19 de marzo de 1984 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de marzo del mismo año, la República Argentina aprobó la mencionada Convención y reconoció la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos por tiempo indefinido, y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, bajo la condición de reciprocidad. A su vez, la provincia de Córdoba se adhirió a la ley 23.054 por la ley 7098, de 1985, y decidió que toda edición oficial de su nueva Constitución de 1987 lleve como anexos los textos de la Declaración Universal de los Derechos del

Hombre y la parte declarativa de derechos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La Convención últimamente citada, o Pacto de San José de Costa Rica (en adelante, Pacto), tiene especial importancia en nuestra materia, por ser hasta ahora el único pronunciamiento que ha considerado en forma expresa la materia fiscal.

Como fuentes del Pacto podemos citar a la mencionada Declaración Universal de los Derechos del Hombre de la Organización de las Naciones Unidas de 1948, pronunciamiento éste en el cual la Asamblea General de tal Organización declaró los derechos del hombre como ideal común, por el cual todos los pueblos y naciones deben esforzarse. También son mencionables la Convención Europea de Derechos Humanos de 1950 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos celebrado en la ONU en 1966. La característica común de estos antecedentes es la de referirse fundamentalmente a los derechos de todos los seres humanos, y, entre ellos, los atinentes a la igualdad, a la vida, a la libertad, a la seguridad, al acceso a la justicia, y todo lo que concierne a la dignidad del hombre, con la prohibición de las torturas o tratos crueles, inhumanos o degradantes.

Sin embargo, ninguno de estos antecedentes incluye referencias a la materia fiscal. Como antes hemos dicho, el Pacto se caracteriza, en cambio, por la inclusión expresa de esta materia, lo cual hace en el art. 8, párrafo 1º, al acordar que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial para la sustanciación de cualquier acusación penal y para la determinación de sus derechos y *obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*

Según sostiene Ramón Valdés Costa (aut. cit., *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*, trabajo publicado en "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 401), la inclusión expresa de la materia fiscal incide en dos aspectos: 1) sobre la legislación nacional vigente, implicando la derogación tácita de aquella que sea incompatible con el Pacto, o la obligación de dictar las normas que sean necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades amparados por él; 2) sobre la posibilidad de recurrir ante la Comisión y la Corte en el caso de la violación a tales derechos y libertades.

Según surge del acta respectiva, la inclusión de la materia fiscal fue un tanto improvisada, y su fundamentación fue superficial, lo cual resulta verdaderamente llamativo y ha traído algunos inconvenientes, como, por ejemplo, las dudas que se pueden suscitar sobre si el amparo en materia fiscal se limita únicamente a las personas físicas o si se hace

extensivo a las personas jurídicas, que son en la actualidad las más importantes protagonistas de las grandes cuestiones tributarias.

10. APLICABILIDAD A LAS PERSONAS JURÍDICAS.— Las dudas surgen porque según el art. 1 del Pacto, persona es todo ser humano, y en el preámbulo se habla de derechos esenciales del hombre y de atributos de la persona humana.

Según Valdés Costa (ob. cit., p. 408), desde el punto de vista de una interpretación literal, sólo las personas unipersonales estarían incluídas, aunque no habría problema en extender esta inclusión a las empresas que funcionan como sociedades personales con personería jurídica propia. Según este autor, resultaría la exclusión de las sociedades por acciones, lo cual implicaría un resultado irracional, ya que el derecho comparado demuestra que estas sociedades gozan de los mismos derechos que las personas físicas en cuanto a las garantías judiciales, derecho esencial dentro del Pacto, recogido expresamente por el art. 8 y por el art. 25, sobre el derecho de amparo.

Según el profesor Valdés, el único camino que queda fuera de la modificación del Pacto, es que por vía de interpretación extensiva los órganos de la Convención subsanen esta incongruencia. Este autor hace mención al problema que se suscitó con los bancos privados peruanos cuando se sintieron lesionados por su nacionalización. Ellos alegaron que detrás de tales entidades estaban las personas físicas de los accionistas, que eran —en definitiva— los que sufrían los perjuicios.

Concordantemente con este último criterio pensamos que el Pacto no puede ser interpretado en el sentido de que los derechos se concedan a los seres humanos cuando actúan aisladamente, y que ellos sean negados cuando actúan asociadamente (remitimos a lo que decimos en el cap. XII, punto 8.6).

En definitiva, y siguiendo a Valdés, opinamos que no hay ninguna razón que justifique esta exclusión, que se registra en una interpretación literal irrazonable, y que probablemente es consecuencia de la imprevisión de los autores de la inclusión. Pero una interpretación lógica extensiva debe permitir la inclusión de las personas jurídicas, ya que lo contrario implicaría una violación del principio de igualdad, que surge tanto del art. 1, como del art. 24 del propio Pacto.

11. OPERATIVIDAD DEL PACTO.— Según el art. 1 los Estados partes se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en la Convención, y a garantizar su libre ejercicio a toda persona sujeta

a su jurisdicción, sin discriminación alguna. A su vez, y según el art. 2, dichos Estados se comprometen a adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

Ante estos textos se ha planteado la duda sobre la operatividad del Pacto, es decir si los derechos y libertades mencionados por el art. 1 existen por su sola inclusión en el Pacto, o si su efectividad está condicionada a la existencia de las normas internas que menciona el art. 2. La Corte Suprema nacional argentina tiene pronunciamientos en uno y otro sentido con referencia a tratados internacionales ajenos al Pacto. Así, por ejemplo, consideró incorporados al orden jurídico nacional los derechos de autor reconocidos por la Convención Universal de Ginebra, ante su ratificación por el decreto-ley 12.088/57, sin necesidad de ley especial de adaptación ("Fallos": 252-262). En otra causa, y por igual motivo, consideró aplicable la Convención de Bruselas sobre abordaje ("Fallos": 165-144). En otros casos, por el contrario, la Corte entendió que al firmar el Tratado el país sólo asumía el compromiso de dictar la legislación respectiva ("Fallos": 186-258; 256-156; 263-122).

Con referencia al Pacto de San José de Costa Rica, y en una cuestión de derecho civil ajena a lo fiscal, la Corte decidió el carácter no operativo del Pacto cuando no fue cumplido el compromiso del Estado argentino de adoptar las medidas legislativas necesarias para hacer efectivo algún derecho reconocido en el Pacto ("fallo del 9/6/87, en causa "E.F.E., s. sucesión *ab intestato*").

En materia fiscal existe un pronunciamiento de la Corte Suprema nacional en el cual ha declarado el carácter operativo del Pacto y la no vigencia del "*solve et repete*", aunque condicionando esta inaplicabilidad del principio a la imposibilidad de pago previo del tributo (caso "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/ impugnación", fallo del 21/12/89, publicado en "El Derecho" del 17 de mayo de 1990, con nota aprobatoria de Bidart Campos).

Como hace notar Corti, la Corte ha fijado posición en favor del carácter operativo de la cláusula del Pacto que suprimió el "*solve et repete*", pero ha subordinado su invocación a circunstancias de hecho y prueba que en cada caso debe hacer valer quien pretenda beneficiarse con la supresión (autor cit., Jurisprudencia Fiscal Anotada, en revista "Impuestos", t. XLVIII-B, p. 2515, nº 12, diciembre 1990).

En cuanto a tribunales inferiores, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, Sala F, en el caso

"Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c. Asociación Civil Club de Yetem", sostuvo el carácter programático de las normas que para hacerse efectivas en cada Estado signatario deben ser reglamentadas por la ley. Sobre esa base se reafirmó la vigencia del principio "*solve et repete*".

No obstante, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala IV, en el caso "Telesud S.A.", del 18/4/85, señaló que las normas del Pacto tienen vigencia, sin necesidad de ningún otro acto interno o externo. La igual jerarquía reconocida al Tratado internacional y a la ley lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes anteriores por las normas del Pacto, en tanto que exista contradicción entre ellos.

Ésta es la posición de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que se ha pronunciado expresamente en el sentido de que la obligación del art. 1 del Pacto rige aun en ausencia de normas internas que reconozcan ese derecho o tengan una regulación insuficiente. Lo único que sucede ante tales omisiones es que las normas necesarias deben ser dictadas. Según refiere Valdés Costa en el trabajo citado, en opinión consultiva OC-7/86, del 29 de agosto de 1986, la Corte resolvió, por unanimidad, que un derecho reconocido expresamente por el Pacto (en el caso, el derecho de rectificación o respuesta) es internacionalmente exigible, y que los Estados partes tienen la obligación de respetar y garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona sujeta a su jurisdicción.

La interpretación más coherente al respecto es la que proporciona Bernadette Minvielle, según quien el art. 2 del Pacto no tiene el carácter de condición para el ejercicio efectivo del derecho consagrado en él, sino un carácter adicional para los supuestos en los cuales el art. 1 resulte inoperante o insuficiente, no por limitaciones del propio derecho interno, lo cual implicaría una violación de la Convención, sino por la naturaleza misma de los derechos, o porque la Convención requiere una reglamentación normativa interna (autor cit., *La Convención Americana de Derechos Humanos y su aplicación en el proceso penal*, trabajo citado por Valdés Costa, ob. cit., p. 403, nota 6).

La solución no puede ser otra, dentro de lo razonable, ya que como comenta Arístides Horacio M. Corti, los tratados se firman y aprueban legalmente para ser cumplidos, y no para convertirse en tiras de papel. Como sostiene este autor, la situación es grave en la Argentina, porque la no aplicación del Pacto lleva a mantener la aplicación del "*solve et repete*", que es un instituto incompatible con las

exigencias del estado de derecho en materia fiscal (autor cit., *jurisprudencia fiscal anotada*, en "Impuestos", t. XLV-A, p. 345, punto VII).

Concordamos con esta última tesis, porque no se puede sostener que la validez de un tratado como estatuto legal autónomo necesita depender de una ley reglamentaria para tornarse operativo.

Por otro lado, la garantía de defensa ante tribunales judiciales, sin condiciones ni obstáculos, surge en forma suficientemente clara del texto del Pacto, sin necesidad de reglamentación ni interpretación legal alguna.

Por último, y aun en el caso de que se aceptase que el Pacto no puede ser incluído en la categoría de los "*self executing*", la incuria del Estado en cumplir con sus obligaciones internacionales, esto es, dictar la norma interna correspondiente, no puede perjudicar a los beneficiarios de la norma, y éstos deben tener una acción para hacer valer sus derechos a la justicia, ya que como dijo la Corte en el caso "Siri", basta la comprobación inmediata de la existencia de una garantía constitucional violada para que ésta deba ser restablecida por los jueces en su integridad, sin que se pueda alegar en contrario la inexistencia de una ley que la reglamente ("Fallos", 239-459).

Así como las garantías individuales existen y protegen a los individuos por el solo hecho de estar consagradas por la Constitución, e independientemente de las leyes reglamentarias, la misma situación debe darse en cuanto a las garantías acordadas por un tratado internacional con la suficiente claridad como para que no necesite ser reglamentada.

No compartimos el último criterio de la Corte subordinando la derogación del "*solve et repete*" a la invocación y prueba de imposibilidad de pago, ya que dicha derogación por el Pacto es lisa y llana. Simplemente no se puede condicionar —en ningún caso y por ningún motivo— el libre acceso a la decisión judicial.

12. NORMAS DE DERECHO INTERNO POSTERIORES A LA RATIFICACIÓN DEL PACTO.— Otro punto que debe ser dilucidado es el atinente a la situación planteada cuando, con posterioridad a la ratificación del Pacto, se dicten normas de derecho interno que sean incompatibles con él.

Al respecto es útil recordar la opinión de Germán Bidart Campos, según quien el tratado siempre tiene prioridad sobre la ley, tanto en

el caso del tratado anterior y la ley posterior, como en el inverso, de la ley anterior y el tratado posterior.

Si tenemos una ley anterior y un tratado posterior, prevalece —lógicamente— el tratado, por cuanto es la última expresión de voluntad normativa del Estado. Si, al contrario, tenemos un tratado anterior y una ley contraria posterior, esta última no puede prevalecer, porque el principio básico del "*pacta sunt servanda*" impide que nuestro país altera unilateralmente el tratado, lo que equivale a una denuncia de éste (autor cit., *Manual de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, 1972, p. 71).

La Corte nacional argentina no admite este argumento, y se limita a sostener que entre tratados y leyes internas no existe prioridad de rango. Por tanto, y tratándose de normas de igual nivel dentro del orden jurídico interno, se debe aplicar el principio de que las posteriores derogan a las anteriores ("Fallos": 257-99; 271-7).

No obstante, y aun admitiendo la tesis de la Corte, resulta innegable que las normas posteriores contrarias al Pacto constituyen una violación de éste, puesto que su art. 2 establece la situación inversa, es decir, la de dictar normas que concuerden con las garantías que él defiende. Como sostiene Valdés, esto ocasiona una responsabilidad de naturaleza internacional reconocida en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, especialmente en su art. 2, sobre el derecho interno y la observancia de los tratados, al disponer que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Por tal razón, y aun cuando los jueces internos dieran preferencia a la ley posterior, no cabe duda de que los tribunales internacionales fallarán acordando primacía a la norma internacional sobre la interna contraria.

Esto tiene especial importancia en relación con el Pacto, ya que contiene un organismo con función jurisdiccional cuyos pronunciamientos son obligatorios para los Estados partes, y que pueden disponer el restablecimiento de las garantías conculcadas e, incluso, la reparación de sus consecuencias mediante una justa indemnización.

13. CONTROL DE CUMPLIMIENTO.— En efecto, el cumplimiento de los derechos y obligaciones contenidos en el Pacto está sometido al control de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, organismos éstos cuya competencia ha admitido expresamente la República Argentina en el art. 2 de la ley 23.054.

Ante la Comisión tienen legitimación para actuar cualquier persona o grupo de personas o entidad no gubernamental legalmente reconocida, quienes pueden presentar peticiones que contengan denuncias o quejas de violación del Pacto por un Estado parte (art. 44).

En cambio, ante la Corte pueden actuar sólo los Estados partes y la Comisión, los cuales someterán los casos a su decisión (art. 81). Cabe decir, que la Comisión es un órgano técnico que se expide mediante informes sin naturaleza jurisdiccional, mientras que la Corte es un órgano jurisdiccional cuyos fallos son definitivos e inapelables.

Pero para someter a ambos órganos una cuestión, es imprescindible haber agotado los procedimientos del derecho interno, lo cual implica que las únicas sentencias a ser revisadas son aquellas que tienen fuerza de cosa juzgada.

Como dijimos antes, el fallo de la Corte es obligatorio (art. 68), y es especialmente importante la facultad de disponer indemnizaciones compensatorias que pueden ser ejecutadas en los respectivos países por el procedimiento interno vigente para la ejecución de las sentencias contra el Estado.

14. NATURALEZA DE LOS TRIBUNALES.— El art. 8 del Pacto establece que el juez o tribunal ante quien las personas tienen derecho a recurrir y ser oídas en un plazo razonable debe ser competente, independiente e imparcial, además de establecido con anterioridad por la ley.

Se discute si estas cualidades las reúnen los jueces administrativos, ante lo cual bastaría que un contribuyente fuera oído por un tribunal de ese carácter para dar por cumplida la garantía del Pacto, o si —al contrario— es requisito necesario que los magistrados intervinientes estén dentro de la órbita del Poder Judicial.

Según Valdés se debe interpretar que el Pacto acepta como incluídos en la norma a los tribunales administrativos (que, obviamente, deben responder a los requisitos de independencia e imparcialidad), y siempre que quedara expedito el acceso a los tribunales de justicia. En los países en los cuales dichos tribunales no tuvieran esas características, y sus fallos no fueran recurribles ante el Poder Judicial, los Estados deberían adoptar las medidas legislativas pertinentes (autor y ob. cit., punto 3.3, p. 407).

En la Argentina esta interpretación es seguida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala IV, la cual ha dicho que ante la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, órgano administrativo perteneciente al Poder Judicial, el contribuyente tiene su propia

vía para ejercer su pretensión y sin verse sometido a la compulsión del Estado. De tal manera, se le permite la acción ante un organismo jurisdiccional que ofrece garantías de independencia e imparcialidad, y ello cumple el recaudo exigido por el Pacto de San José de Costa Rica. De allí que según esta jurisprudencia, la regla "*solve et repete*" sigue rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales (Fallo del 25/11/86, causa "Establecimientos Textiles San Andrés S.A.", en "Derecho Fiscal", t. XLII, p. 151).

No compartimos esta posición, y, en consecuencia, pensamos que el acceso al Tribunal Fiscal no cumple con el requisito exigido por el Pacto. Creemos que cuando éste habla de juez o tribunal competente se refiere a órganos juzgadores pertenecientes al Poder Judicial. Nuestros argumentos son los siguientes:

a) Según el contenido íntegro del art. 8, párrafo 1º, del Pacto, la garantía incondicionada de juez o tribunal competente se concede no sólo con referencia a los derechos civiles, laborales y fiscales de la persona, sino también para la sustanciación de causas penales, y es inaceptable que este juzgamiento penal pueda ser realizado por un tribunal administrativo.

b) Al titular el art. 8, el Pacto lo denomina "garantías judiciales", lo cual significa que el tribunal garantizador debe ser de índole judicial.

c) En nuestro país, y en virtud de la prohibición del art. 167 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación está impedido de declarar la falta de validez constitucional de leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, lo cual opera como severo limitador de las garantías que puede ofrecer este organismo en las causas judiciales.

Sobre la base de estos argumentos fundamos nuestra posición en cuanto a que, no obstante reconocer que los tribunales fiscales desarrollan una labor muy positiva en la Argentina, es innegable que están dentro de la órbita administrativa, que su accionar está legalmente limitado, y que su participación no cubre la garantía del art. 8 del Pacto.

15. EL PACTO Y EL PAGO PREVIO DEL TRIBUTO.— No cabe duda de que la más importante proyección del Pacto en materia fiscal está relacionada con el pretendido principio del "*solve et repete*", punto éste respecto del cual nos referimos en el capítulo XII (*derecho procesal tributario*), punto 7.

A lo dicho agregamos en el orden internacional la muy importante opinión de Ramón Valdés Costa (autor y ob. cits., punto 3.7, *c*, p. 410) que menciona tres pronunciamientos categóricos y de

indudable jerarquía científica contra el "*solve et repete*" como presupuesto de la acción ordinaria:

a) el emitido en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebradas en Montevideo en 1957, donde se resolvió que "ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la administración como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad";

b) el emitido en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Méjico en 1958, en el cual se sostuvo que se debía eliminar como requisito de procedencia, tanto para la interposición de recursos administrativos, como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueran necesarias para los casos de riesgo de incumplimiento del crédito fiscal;

c) el emitido en las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Pamplona, en 1976, en las cuales, y en coincidencia con los pronunciamientos anteriores, se sostuvo que la interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce.

A estos pronunciamientos se agregan importantes decisiones de la jurisprudencia internacional. Por ejemplo, la Suprema Corte de Justicia del Uruguay, el 20 de mayo de 1959, declaró la inconstitucionalidad del "*solve et repete*", fundada en que el requisito exigido por la ley no estaba previsto en los textos constitucionales como necesario para interponer los recursos. Este fallo tiene gran importancia, por ser la primera vez que un órgano de la máxima jerarquía judicial declaró la inconstitucionalidad del "*solve et repete*".

Otro fallo fundamental es el del 31 de marzo de 1961, y emana de la Corte Constitucional Italiana, teniendo también gran importancia porque fue en este país donde la jurisprudencia dio nacimiento al pretendido principio. Este tribunal se fundamentó en que el requisito violaba el derecho de igualdad de los ciudadanos ante la ley, el derecho que tienen los ciudadanos para pedir la tutela de sus derechos e intereses legítimos, y el principio que contra los actos de la Administración pública está admitida siempre la tutela jurisdiccional, la cual no puede ser excluída o limitada a determinados medios de impugnación, o para determinada categoría de actos.

También ha progresado el rechazo al "*solve et repete*" en el derecho comparado. Así, en el Uruguay fue derogado mediante la reforma

tributaria de 1960, solución ésta que fue recogida por el Modelo de Código Tributario para América Latina, y que rige para varios de los códigos que siguieron sus lineamientos, como, por ejemplo, los de Venezuela y Perú.

15.1. SU INCOMPATIBILIDAD CON EL PACTO.— El derecho que tienen las personas a ser juzgadas "con las debidas garantías" (art. 8, Pacto) no puede ser ejercido igualitariamente si para lograr el acceso es necesario tener el dinero suficiente para pagar previamente las sumas que exige la Administración, exigencia ésta que no pocas veces es abusiva.

Esta discriminación viola el art. 24 del Pacto, según el cual todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho, *sin discriminación*, a igual protección de la ley.

En realidad, el principio ya parte del propio art. 1 del Pacto, el cual contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar su libre ejercicio a toda persona de su jurisdicción, sin discriminación por los motivos que menciona la norma, y entre los que se halla *el de la posición económica*. Pero esta discriminación se produce si se decide que el particular afectado por un tributo que cree ilegal, no puede ni siquiera ser oído por los jueces si no paga previamente la suma que le exige el acreedor. Como bien razona Valdés, el rechazo prácticamente unánime de la doctrina se funda en que es inadmisible que quien no pueda satisfacer la pretensión jurídica de la Administración acreedora no pueda obtener un pronunciamiento sobre la legitimidad del acto que le impone una obligación, a su juicio, legal.

Esta posición doctrinal no implica que el fisco no requiera las garantías necesarias para los casos en los cuales exista el riesgo de incumplimiento del crédito fiscal, conforme se resolvió en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (autor y ob. cits. punto 3.7, *b*, p. 410).

A modo de conclusión sobre el punto, y con relación a la República Argentina, dijimos anteriormente (cap. XII, punto 8) que parece abrirse paso la nueva concepción sobre el falso principio del "*solve et repete*" a partir de la ratificación del Pacto por ley 23.054, y no obstante a que desde mucho tiempo antes venían dándose razones tanto doctrinales como jurisprudenciales en favor de su rechazo.

No obstante, no se puede ocultar que hay reticencia de los tribunales a abandonar una pretendida regla que en la Argentina fue de creación jurisprudencial. Esta actitud se advierte en ciertos fallos que deciden la subsistencia de la regla, por cuanto el Pacto no es

operativo. En otros casos se retacea el ámbito de su vigencia al circunscribírsela a las personas físicas, negándose indebidamente la protección judicial incondicionada a las personas jurídicas.

16. OTROS DERECHOS PROTEGIDOS POR EL PACTO QUE PUEDEN VINCULARSE CON LA MATERIA FISCAL.— Aparte de lo relacionado con el "*solve et repete*", observamos la existencia de otros derechos y garantías reconocidos por el Pacto, que pueden tener estrecha vinculación con la materia fiscal ahora expresamente incluída dentro de las protegidas.

16.1. DERECHO DE PROPIEDAD.— Según el art. 21 del Pacto, toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes, y si bien se puede subordinar tal uso y goce al interés social, nadie puede ser privado de dichos bienes, excepto mediante los recaudos que indica la norma del art. 21, inc. 2.

Quiere decir que la propiedad privada es inviolable, y la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusoria tal garantía. De ahí que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

Esta confiscatoriedad se puede originar en un tributo o en un conjunto de tributos que desborden la capacidad contributiva.

Así ha sido declarado en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las cuales se ha señalado la inconstitucionalidad de las cargas fiscales que individualmente o en su conjunto resulten excesivas (recomendación nº 1).

16.2. DERECHO DE IGUALDAD.— Según expresa el art. 24, todas las personas son iguales ante la ley, y, en consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley. A su vez, en el art. 1, inc. 1, se prohíbe toda discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas, origen nacional o social, posición económica, nacimiento, o cualquier otra condición social.

La jurisprudencia europea, al igual que la argentina, ha interpretado esta garantía en el sentido de que debe tratarse igualitariamente a los iguales, sin distinciones que no sean razonables, según las características de los grupos afectados.

16.3. NO INJERENCIA EN LA ACTIVIDAD PRIVADA.— Según el art. 11, inc. 3, del Pacto, nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas

en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

Para considerar que estas garantías están debidamente protegidas es necesario que las facultades fiscalizadoras e investigatorias que ejerce el fisco mediante las inspecciones, se desarrollen dentro de un marco tal que respeten los derechos que menciona la norma, y, especialmente, la trascendental esfera de la intimidad. En virtud de esta protección estaría prohibida toda intromisión en las actividades privadas de los contribuyentes, así como su divulgación por cualquier vía. Menciona Valdés Costa un caso de la jurisprudencia europea en el cual se planteó el requerimiento de información por la Administración sobre la utilización de importes obtenidos por el contribuyente por la venta de sus bienes. La Comisión Europea de Derechos Humanos, aplicando una norma de la Convención Europea similar al Pacto, entendió que ese requerimiento constituía una intromisión en la vida privada y que, por tanto, era ilegal.

16.4. PROTECCIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL.— De la misma norma anterior (art. 11 del Pacto) surge la protección del secreto profesional, ya que es bien sabido que a los fines de contar con el asesoramiento o la defensa fiscal, los contribuyentes ponen en conocimiento de los profesionales ciertos actos privados que atañen a su reputación, y les entregan documentos que pueden ser comprometedores para su honra.

En tal caso, la protección del secreto profesional impedirá a los profesionales proporcionar referencia alguna sobre los hechos por él conocidos, ni tampoco entregar documentación que le haya sido confiada. Valdés Costa comenta una reciente jurisprudencia de la Corte Constitucional de Austria relativa a la facultad de la Administración en materia de la incautación de documentos en poder de abogados, escribanos y bancos, considerando en algunos casos que el requerimiento era ilegítimo, aun en los supuestos en los cuales se habían cumplido los requisitos legales (autor y ob. cits., nota 1, p. 413).

16.5. PRISIÓN POR DEUDAS.— Según el art. 7, inc. 7, del Pacto, nadie puede ser detenido por deudas, y la única excepción es en materia alimentaria, en la cual subsiste la posibilidad de penar con prisión el incumplimiento de esta obligación. Al no haber otra excepción, y al estar incluída la materia fiscal, surge como consecuencia que las deudas fiscales no pueden fundar una detención.

En virtud de ello no cabe la prisión por incumplimientos meramente omisivos, ni tampoco por infracción a los deberes formales, que son de menor entidad, y en los cuales no está todavía establecido, ni siquiera, si hay deuda.

En cambio la prisión podría ser aplicada para el fraude fiscal, pero en tal caso la pena sería por la intencionalidad dolosa y por la maniobra efectuada para evadir.

16.6. PROTECCIÓN PARA ILÍCITOS FISCALES.— El Pacto contiene un completo elenco de garantías sustanciales y procesales referentes a la materia penal (por ejemplo, el principio de legalidad, de aplicación de la ley más benigna, de presunción de la inocencia, de prohibición de la retroactividad, etc.). No cabe duda de que esta protección rige para los castigos penales a las infracciones tributarias.

16.7. IMPORTANCIA DE SU INCLUSIÓN EN EL PACTO.— En muchos de los casos señalados, los preceptos del Pacto están ya consagrados en la legislación argentina, pero la importancia que tiene su inclusión en el mencionado Pacto es que mediante él se proporciona la garantía adicional originada en la actuación de sus organismos de aplicación, esto es, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XIII

AFTALIÓN, Enrique: *Monopolios y sociedades multinacionales*, Buenos Aires, 1970.

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ARANOVICH, Manuel Horacio: *Integración económica: ALALC y la posición argentina*, en "La Ley", 10/9/70.

BIDART CAMPOS, Germán: *Manual de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, 1972.

BRAUSE BERRETA, Alberto: *Algunas consideraciones sobre el conflicto de jurisdicciones tributarias entre los países desarrollados y en desarrollo*, informe presentado en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Punta del Este, 1970).

BUHLER, Ottmar: *Principios de derecho internacional tributario*, Madrid, 1968.

CASTELLANOS (h.), Fernando: *Regalías, holding y realidad económica*, en "Anuario de Legislación", 1970-V-1007.

CATALANO, Nicola: *Manual de derecho de las comunidades europeas*, publicación del Instituto para la Integración de América Latina (INTAL).

CORTI, Arístides: *Jurisprudencia fiscal anotada*, en "Impuestos", t. XLV-A, p. 345, punto VII.

CHEDUFAU, Néstor: *Nuestro primer tratado impositivo internacional*, en "El Derecho", t. 3, p. 1093.

CHIAPPE, Miguel: *Regalías entre empresas vinculadas*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 155.

CHRISTENSEN, Roberto: *Empresa multinacional y Estado-nación. Tortuosa convivencia*, Buenos Aires, 1973.

— *Nuevas reflexiones sobre el monopolio y las formas modernas de la concentración empresaria*, en "El Derecho", t. 41, p. 959.

— *El monopolio y las formas modernas de concentración empresaria*, Buenos Aires, 1968.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DEL RÍO RODRÍGUEZ, Carlos: *La doble imposición internacional*, en *Ensayos sobre administración política y derecho tributario*, Buenos Aires, 1968.

FISCHBEIN, Alberto: *Enseñanza del derecho de la integración*, en "La Ley", 22/4/71.

FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, cit.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Estudios financieros*, cit.

— *Los tratados tributarios entre países desarrollados y en desarrollo*, informe en Jornadas de Punta del Este, 1970.

— *Temas de derecho tributario*, cit.

GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *El tratamiento tributario de las rentas provenientes de la inversión de capitales del exterior*, informe en Jornadas de Punta del Este, 1970.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.

GUTIÉRREZ ZALDÍVAR, Álvaro: *La desestimación de la personalidad de las sociedades comerciales*, en "La Ley", t. 147, p. 1045.

HYMER, Stephen: *Empresas multinacionales: la internacionalización del capital*, Buenos Aires, 1972.

INSTITUTO INTERAMERICANO DE ESTUDIOS JURÍDICOS INTERNACIONALES: *Instrumentos relativos a la integración europea. Tratado que establece la Comunidad Económica Europea y otros instrumentos*, Washington D.C., 1963.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *Criterios para la atribución de ingresos y egresos entre empresas en diferentes países, sean o no partes de acuerdos fiscales*, en *Cahiers de droit fiscal international*, Washington, 1971.

JANSEN, Johannes C.: *Problemas de administración tributaria que plantea un mercado común*, en *Ensayos...*, Buenos Aires, 1968.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *Regalías a favor de la casa matriz por sociedades filiales en la Argentina*, en "La Información", t. 22, p. 1141.

— *Regalías a favor de la casa matriz por una sociedad filial argentina: nuevas consideraciones*, en "La Información", t. 24, p. 1073.

MACAGNO, Julio Ariel: *Aproximaciones al derecho internacional tributario*, Córdoba, 1971.

— *La guerra frente al derecho internacional público y las finanzas públicas*, Córdoba, 1971.

MARTÍNEZ, Francisco: *Estudios de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1973.

MARTÍNEZ MOLTENI, Carlos: *Necesidad de acuerdos fiscales en materia de doble imposición sobre bases diferentes de las actuales*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XIX, p. 319.

MASNATTA, Héctor: *Los contratos de trasferencia de tecnología*, Buenos Aires, 1972.

MEDICI, Giuseppe: *Lezioni di politica economica*, Bolonia, 1972.

PIEDRABUENA, Richard Enrique: *Aspectos legales y tributarios del Pacto Andino y de sus instrumentos jurídicos*, Santiago de Chile, 1973.

ROSEMBUJ, Tulio: *Algunas consideraciones sobre la teoría del órgano*, en "La Información", t. 23, p. 217.

— *La imposición como política*, cit.

— *Sobre el fondo real de la persona jurídica*, en "La Información", t. 30, p. 987.

SAMPAY, Arturo: *Derecho fiscal internacional*, La Plata, 1951.

TRIGO CHOCÓN, Manuel: *La empresa multinacional*, Madrid, 1973.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, cit.

— *Los problemas tributarios entre los países desarrollados y en vías de desarrollo*, informe presentado en Terceras Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1970.

— *Abusos en los gastos incurridos en el exterior*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 1.

— *Estudios de derecho tributario internacional*, Edit. Amalio Fernández, Montevideo, 1978.

— *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*, trabajo publicado en "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 401.

VILLEGAS, Héctor B.: *La doble imposición*, en semanario "Factor", Córdoba, nº 82 (23/4/71).

— *Causas de la doble imposición*, en "Factor", nº 83 (30/4/71).

— *Tras valederas soluciones*, en "Factor", nº 84 (7/5/71).

— *Tratamiento fiscal de filiales de empresas extranjeras*, en semanario "Factor", Córdoba, nº 237 (13/4/74).

— *La teoría del órgano en el impuesto a las ganancias*, en semanario "Factor", Córdoba, nº 244 (31/5/74).

— *La regla "solve et repete" y su vigencia en el derecho tributario argentino*, en "Derecho Fiscal", t. XLIII, p. 289.

XAVIER, Alberto: *Direito tributário internacional do Brasil*, Edit. Resenha Tributária, San Pablo, 1977.

Capítulo XIV

SISTEMA TRIBUTARIO

1. Noción. — Los estudios sobre sistema tributario tienen por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario de conocimiento. Se piensa que a los efectos de analizar los distintos tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, es útil preceder tal análisis por el estudio de los tributos, no tomados aisladamente sino considerados como un todo. Dice Dalton que el sistema tributario debe ser enjuiciado en su conjunto, ya que los efectos que produzcan los impuestos pueden corregirse y equilibrarse entre sí.

El sistema tributario está constituído por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. De este esbozo de definición surgen las necesarias limitaciones que deben efectuarse a todo estudio sobre sistema tributario.

1 A. Limitación espacial. — El sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico, etc.

Puede hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas. Con mucha razón, el profesor brasileño Baleeiro dice que el sistema tributario está integrado con los variados impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones. No se puede establecer científicamente un sistema tributario modelo o ideal para todos los países ni para cualquiera de ellos. No puede prescindirse del pasado ni despreciar los factores políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos (autor citado, *Uma introdução...*,

p. 288). Por su parte, Enrique Reig sostiene que los sentimientos colectivos sobre equidad se desarrollan en distinta medida según los caracteres, sociología y grado de madurez de los pueblos (*Sistemática...*, p. 428).

1 B. LIMITACIÓN TEMPORAL. — Debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales. Se dice, con razón, que el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano. En alto grado, las normas tributarias se distinguen por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad. Es necesario, por lo tanto, dar a los estudios relativos al sistema tributario un contenido temporal concreto.

1 C. IMPORTANCIA DEL ESTUDIO. — Según el principio de legalidad que rige en los Estados de derecho, el tributo sólo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en esos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, o sea, el derecho tributario.

Para estudiar el derecho tributario y específicamente su *parte especial*, es decir, la consideración de los tributos en particular, es necesario conocer los lineamientos generales del sistema tributario. Será necesario, entonces, examinar cuáles son los problemas que derivan de la tributación considerada como un todo. Deberá analizarse cómo se combinan entre sí los tributos, cuáles son las tendencias que siguen en su evolución, cuáles son los problemas de política económica, de política financiera y de administración fiscal a que se ve avocado el sistema tributario, y en qué forma tiende a solucionar tales problemas.

2. RÉGIMEN Y SISTEMA TRIBUTARIO. — Dice Schmölders que la totalidad de los impuestos vigentes en un país, uno al lado del otro, no es siempre, a la vez, un conjunto o sistema razonable y eficaz. Wagner sostenía, a su vez, que la expresión "sistema tributario" era muy inadecuada para el "caos de tributos" que puede verse en la práctica.

Estas ideas llevaron al profesor Tarantino a sostener que sólo puede llamarse "sistema" a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad

de fin. En cambio —dice Tarantino—, cuando las reglas se imponen o se siguen en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario (*Exposición...*, p. 24).

Esta posición responde a la más estricta lógica, ya que como bien dice Schmölders, "el concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal" (autor citado, *Sistema...*, t. II, p. 301).

Pero advierte Sáinz de Bujanda que planteado el problema de considerar como sistema tributario a aquel que no carezca de un determinado vínculo lógico o hilo conductor, se advierte que la idea de sistema tributario aparece fuertemente influída por criterios ideales, cuya confrontación con las realidades impositivas de cada país provoca, en general, actitudes de desencanto o escepticismo. Pocas veces los tributos —afirma el profesor español— ofrecen entre sí ese engarce lógico a que se refiere Schmölders, y apenas si es posible conciliar en la práctica los objetivos, muchas veces discrepantes, que se persiguen con los distintos impuestos (t. II, p. 254, de *Hacienda y derecho*).

Debe aceptarse, entonces, que el concepto de sistema tributario aparece como meta o como aspiración, más que como explicación de algo existente.

3. SISTEMAS TRIBUTARIOS RACIONALES E HISTÓRICOS. — Schmölders distingue dos tipos de sistema tributario. Afirma que un sistema es *racional* cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados.

Es, al contrario, *histórico* cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Sáinz de Bujanda explica que no obstante la distancia que existe entre lo ideal en materia tributaria y la realidad legislativa, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos, por muy tosca que sea la hacienda de un país. Como, por otra parte, la tendencia hacia el perfeccionamiento de los instrumentos tributarios es un fenómeno constante y universal, se llega a concluír que los dos elementos básicos mencionados: el histórico y el racional, actúan en todas las estructuras fiscales, de tal modo que lo único que puede intentarse en este aspecto es aclarar la medida de su respectiva participación en cada sistema.

Coincidimos plenamente con el profesor español, y pensamos que siempre los sistemas tributarios son el resultado de procesos evolutivos históricos, y que cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria, no hace otra cosa que recibir la esencia de instituciones tributarias tales como se presentan en ese momento, y darles la máxima racionalidad posible.

No puede hacerse, entonces, una clara distinción entre sistemas tributarios racionales e históricos, sino, a lo sumo, observar si en determinada estructura tributaria predomina la racionalidad intencionalmente buscada mediante la combinación de las exacciones, con arreglo a un plan lógico que haga posible el logro de los objetivos de la política financiera (en tal caso estaríamos ante un sistema tributario racional), o si, al contrario, nos hallamos ante un repertorio de tributos que han ido surgiendo de las necesidades pecuniarias estatales, y donde la acción del teórico no ha logrado que ese conjunto pueda ser considerado racional, dado que no existe armonía entre los tributos entre sí, ni con los objetivos fiscales o extrafiscales del Estado (estaríamos entonces ante un sistema tributario histórico o, como dice Tarantino, ante un "régimen tributario").

3 A. SISTEMA DE IMPUESTO ÚNICO Y DE IMPUESTOS MÚLTIPLES. — Mucho se ha discutido sobre si el ideal en materia tributaria es la sustitución de todo el conjunto tributario por un impuesto único. La idea sedujo desde antigua data a numerosos escritores que propusieron diversos tipos de impuesto único. Algunos, como Bandini, Vaubam, Law y los fisiócratas, defendieron el impuesto único sobre la tierra; Revans propugnó el impuesto único sobre los consumos individuales; Menier, sobre los capitales fijos; Tellier, sobre los productos en general; Pastor, sobre las profesiones; Henry George, sobre la tierra libre de mejoras. La lista es muy larga y carece de interés reproducirla. Baste decir que también hubo propuestas de impuesto único sobre las herencias, sobre las rentas y hasta sobre el consumo de energía.

Pero tampoco faltaron desde tiempo atrás quienes se manifestaron en contra del impuesto único, argumentando sobre los peligros de iniquidad (Proudhon), sobre la incompatibilidad de tal sistema con la movilización de personas y capitales (Wagner), sobre su inconveniente equivalencia a una confiscación si era sobre la tierra (Leon Walras) y sobre su insuficiencia para obtener todos los recursos que requieren los Estados (Passy). Lo cierto es que las

teorías sobre el impuesto único nunca lograron que semejante sistema se implantara en país alguno.

Resumiendo las objeciones más importantes:

1) No hay impuesto perfecto en cuanto a la distribución de la carga tributaria, y en consecuencia se considera conveniente la existencia de los impuestos correctores en una pluralidad que actúe como compensadora equilibrando las anomalías individuales que pudieran surgir.

2) Un sistema de impuestos múltiples hace más difícil y atenúa en gran medida la posibilidad de evasión tributaria mediante la correlación entre sí de diversos tipos de tributos (p.ej., cotejo de las declaraciones del impuesto a las ganancias de una persona fallecida, con los bienes que deja en herencia).

3) La capacidad contributiva de los particulares se exterioriza de muy diversas formas, lo que lleva a la consiguiente multiplicidad de hechos imponibles, a los cuales se hace imposible comprender en un único tributo.

4) Por último, y desde un punto de vista pragmático, ningún sistema de impuesto único tendría la productividad suficiente para cubrir las necesidades financieras del Estado.

En consecuencia, han sido desechados tanto teórica como prácticamente los intentos de imponer un sistema de impuesto único, aunque no deja de reconocerse que tampoco es aconsejable una excesiva multiplicidad tributaria (cfr. Ahumada, *Tratado*..., t. 2, p. 787; Dalton, *Principios*..., p. 54). Es también de interés lo que manifiesta Reig al respecto: "El uso del sistema múltiple no significa la multiplicidad indiscriminada de tributos que utilicen similares bases de imposición pero que diferencian los hechos imponibles, oportunidades de pago y formularios de liquidación, en forma innecesaria e inconveniente" (*Sistemática*..., p. 428).

4. SISTEMA TRIBUTARIO Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA. — Acabamos de sostener, en términos generales, que la estructura tributaria ha sido directamente influída en los distintos países por el proceso de evolución histórica y económica.

Podemos así observar que a mediados del siglo XIX y bajo el imperio de las ideas liberales, los sistemas tributarios de los diversos países asumen determinadas características, con predominio de los impuestos de tipo objetivo. Señala Schmölders que estos sistemas se valen, para llegar a las fuentes tributarias, de los objetos que sirven para obtener utilidades, sin tener en cuenta a las personas a

quienes favorecen esas utilidades. Esta forma de imposición concordaba con las ideas de la época, que deseaban evitar, en lo posible, la intromisión del Estado en los asuntos particulares de los ciudadanos. Tales sistemas se mantuvieron durante casi todo el siglo XIX hasta la primera guerra mundial, pero posteriormente comenzó a modificarse el pensamiento en la materia, principalmente porque estos impuestos de tipo objetivo no consultaban la capacidad contributiva.

Cuando avanza la industrialización y el Estado amplía su campo de acción, surgen numerosas razones que hacen variar las características objetivas de los sistemas tributarios. Se observa, así, que pierde importancia relativa el impuesto objetivo y comienza a desarrollarse el impuesto general y progresivo a la renta de tipo subjetivo, que es de gran rendimiento, y se considera que consulta la equidad, la capacidad contributiva y es un útil instrumento de redistribución de la riqueza. Los diversos países comienzan a adoptar estos impuestos de tipo subjetivo, basándose en la imposición que tiene por mira la persona, y no los objetos gravados. Los sistemas tributarios adoptan, en general, como espina dorsal, el impuesto progresivo a la renta de las personas físicas, que se asocia a gravámenes al patrimonio y a la herencia. Como complemento, se mantienen los impuestos a los consumos en general.

En la actualidad todo parece indicar que asistimos a la decadencia relativa del impuesto directo a la renta como "espina dorsal" de los sistemas tributarios. Ha comenzado a pensarse que este impuesto desalienta las inversiones, es fácil de evadir, es de compleja determinación, y desalienta el incentivo de producir más. Los sistemas fundados básicamente en impuestos personales tienden entonces a objetivarse, y se observa un avance hacia la imposición a los beneficios de las personas colectivas y hacia el impuesto a las ventas en su nueva modalidad de impuesto al valor agregado.

Observamos, así, que los países de la Comunidad Económica Europea, cuya organización tributaria descansa hasta hace poco en la imposición a la renta, se van inclinando gradualmente hacía la adopción del *impuesto al valor agregado* (ver capítulo respectivo, punto 2).

En los Estados Unidos, durante mucho tiempo se defendió a la renta personal como la base más apropiada de imposición. Pero, como hace notar James Buchanan, se empieza a pensar de distinta manera. Así, la ley de ingresos de 1964 incluye notables reformas,

y entre ellas, importantes deducciones de los tipos impositivos (autor cit., *Hacienda...*, p. 651).

Actualmente, los expertos estadounidenses discuten la conveniencia de proceder a una reforma sustancial del régimen siguiendo la tendencia europea, es decir, ir reemplazando la imposición directa por la indirecta, por lo menos en el grueso de la recaudación, para lo cual ejerce importante influencia el temor de que el IVA permita a los países de la Comunidad obtener ventajas productivas de origen fiscal. La idea más difundida parece ser la pregonada por los sectores exportadores que postulan la implantación del IVA como sustitutivo del *impuesto a la renta de las sociedades*, como forma de intentar una competencia internacional con los países europeos sin violar las normas del GATT (ver Treber, *Algunos aspectos...*, p. 15).

En Inglaterra, cuna de la imposición directa a los réditos, se están efectuando las reducciones más drásticas en toda la historia fiscal británica, reforzando, en cambio, los impuestos indirectos, habiéndose implantado el impuesto al valor agregado a partir del año 1973.

En cuanto a los sistemas tributarios de la Unión Soviética y países socialistas, también están fuertemente influídos por la evolución histórica y por la estructura económico-política.

Así, en la Unión Soviética, los dos núcleos esenciales de ingresos tributarios son el impuesto sobre las ventas de las empresas estatales y el impuesto sobre los beneficios de esas mismas empresas.

Con respecto al primer tributo, que es un impuesto general al gasto, se lo incorpora a los precios de coste de los productos cuya venta se realiza a los precios imperativamente fijados por el Estado; este impuesto se percibe directamente de las empresas de propiedad del Estado, pero recae en realidad sobre la población, por ser los consumidores quienes en definitiva satisfacen el impuesto que va incorporado al precio del artículo. Por ello, el profesor Laufenburger (*Finances...*, p. 8) advierte que a pesar de ser el Estado soviético el dueño de la economía, no consigue obtener directamente los recursos necesarios para financiar sus gastos, y se ve obligado —como los países occidentales— a alimentar esencialmente el presupuesto con ingresos de naturaleza impositiva, entre los cuales se destaca el mencionado impuesto general sobre el gasto o consumo.

En cuanto al impuesto a los rendimientos industriales, cabe advertir que no son en realidad verdaderos impuestos, ya que, como señala Sáinz de Bujanda, no se nutren de las rentas de una economía

extraña, sino de las rentas de una economía propia, dado que las empresas son de propiedad del Estado. Por ello, en realidad, este impuesto sólo implica la trasferencia de fondos de un sector a otro de la economía estatal (*Hacienda...*, t. 1, p. 418).

De mucho menos volumen es el impuesto progresivo sobre las rentas privadas, con el cual las autoridades soviéticas intentan, dentro de ciertos límites, corregir los desniveles de tipo económico que el principio de diferenciación de sueldos y salarios ha creado entre diversos sectores de la población. Debe recordarse que luego de un intento de igualar salarios, el régimen bolchevique restableció la diferenciación como estímulo indispensable para el incremento de la producción.

Cabe señalar que los gravámenes de este tipo significan aproximadamente sólo el 7 % de los ingresos tributarios generales (ver Giuliani Fonrouge, t. I, p. 131). Los restantes ingresos tributarios de la Unión Soviética son impuestos agrícolas sobre los beneficios de las organizaciones cooperativas y de los koljoses, y representan un coeficiente sumamente pequeño dentro del cuadro general de ingresos tributarios soviéticos.

5. EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO. — En nuestro país, abarcada la estructura fiscal en su conjunto, se observa un marcado predominio de elementos históricos por sobre los elementos racionales. Un ligero examen de la forma como fueron surgiendo nuestros principales gravámenes, demuestra que la emergencia, la transitoriedad y la improvisación dieron la tónica predominante a un conglomerado impositivo que se fue plasmando con la única finalidad de cubrir las crecientes necesidades del fisco.

Jarach estima que los distintos tributos del país representan un sistema encadenado en el cual las instituciones jurídicas han evolucionado en forma lógica siguiendo la evolución económico-financiera (*Curso...*, t. 2, ps. 5 y 6).

Pero hasta ahora, las modificaciones generalmente se efectuaron sin seguir los lineamientos de un plan científico y sin otra directiva aparente que ir cubriendo las crecientes necesidades del erario. Existieron, innegablemente, algunas medidas de intervencionismo fiscal reactivador, pero, en la mayoría de los casos, esas medidas quedaron neutralizadas por la irracionalidad del sistema en su conjunto.

En materia de delimitación de facultades impositivas entre nación y provincias, tenemos dos regímenes distintos: uno es el que

contempla la Constitución nacional según su interpretación más racional, y otro es el que surge de la realidad según la cual la Nación legisla y recauda los más importantes impuestos.

En lo que respecta a la codificación, ya se señaló que mientras países como Chile, Brasil, Ecuador, Perú, Uruguay y Méjico, cuentan con modernos ordenamientos en la materia, en nuestro país todavía no tenemos un código nacional tributario, pese a existir excelentes anteproyectos en la materia.

Estas circunstancias demuestran que nuestro país está aún lejos de tener un sistema tributario ideal. No creemos que sea deseable una reforma radical ni súbita, pero consideramos necesario mejorar nuestro sistema fiscal. No interesa que sea gradualmente, pero lo esencial es que se efectúe respondiendo a lineamientos derivados de un plan integral adaptado a las corrientes doctrinales en auge, a las necesidades reales del país y a su conformación institucional.

6. PROBLEMAS Y PRINCIPIOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO. — La imposición crea diversos problemas cuya solución corresponde a quienes elaboran los lineamientos generales del sistema tributario. Es necesario encarar tales problemas desde los diversos puntos de vista en que puedan presentarse, y dilucidar cuáles son los prin-

Con respecto a las fuentes ordinarias de tributación, que son aquellas a las cuales normalmente recurre el Estado para atender a sus necesidades habituales, la única fuente admisible es la renta que en general tiene la propiedad de ser reiterada anualmente. En cambio, el capital no puede ser tomado como fuente ordinaria, ya que si así sucediera iría disminuyendo paulatinamente, lo cual trae consecuencias perjudiciales para la economía nacional. La amputación del capital disminuye las inversiones y la producción, por lo cual es desaconsejable.

Es admisible, en cambio, que aquellos incrementos de capital que según las teorías más aceptadas no constituyen rentas, puedan ser tomados como fuente del tributo, y por consiguiente amputadas partes de esos incrementos en beneficio del fisco. Por ejemplo, en los casos de aumento de bienes por trasmisiones gratuitas, por azar o por plusvalías de bienes muebles o inmuebles, es admitido que parte de los bienes que constituyen el incremento de capital pase al Estado en concepto de impuestos. En situaciones anormales del país (por ejemplo, casos de guerras) puede suceder que se tome como fuente de tributación al capital, pero ello será excepcional y deberá estar subordinado a las reales urgencias de la situación concreta.

6 B. LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN.— Los principios de la imposición son preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos, y se puede decir que ellos constituyen un tema clásico de la hacienda pública. El estudio de los distintos principios de imposición y la crítica de los tributos históricos a la luz de esos postulados generales, es un tópico que se halla entre los abordados por la literatura financiera desde sus orígenes, y que, desde entonces hasta hoy, ha atraído permanentemente la atención de los hacendistas. En efecto, la doble raíz teórica y práctica que se remonta al origen del estudio de la actividad financiera, incorpora ya este enfoque de los problemas impositivos.

Desde entonces hasta hoy, los principios de la imposición han constituído un capítulo importante de la ciencia de las finanzas, y se ha acumulado sobre ellos una extensa y a veces encontrada literatura. Extensa, ya que pocos especialistas han renunciado a pronunciarse sobre el número, el contenido y la validez de los principios tributarios. Por otra parte, esta abundante producción no es pacífica. Es que si los principios de imposición tienen algún significado, éste no es otro que

el de servir para alcanzar valoraciones sobre los fines que al sistema tributario se le atribuyen en un espacio histórico concreto. Por tanto, su construcción y su validez es siempre hipotética: si el sistema tributario pretende lograr esta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con este o aquel principio. Dados los fines cambiantes a los cuales los impuestos han pretendido servir, se comprende los cambios consecuentes registrados en los principios de la tributación, como también que la diversidad de fines que a la imposición reservan las distintas ideologías produzca un inevitable enfrentamiento sobre la validez y aceptación de determinados principios impositivos.

Los postulados de la política impositiva son expresión de las respectivas concepciones del mundo; ellos han experimentado importantes modificaciones a lo largo del tiempo. Los postulados han influído en la conformación del sistema tributario, y reflejan, a su vez, la situación económica, política y social.

Queda claro, entonces, que no es posible formular principios a los cuales ajustar el accionar tributario, si no se admite como premisa su servicio a ciertas metas. Una vez aceptada tal premisa, la misión de los principios consistirá en partir del terreno valorativo de los fines y terminar en el campo positivo de un determinado sistema tributario.

6 C. REQUISITOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO RACIONAL. — Los problemas que deben resolver los sistemas tributarios pueden suscitarse desde diversos aspectos. Desde un aspecto *fiscal*, es necesario que los tributos que constituyen el sistema sean productivos y que originen un rendimiento suficiente, tanto en épocas normales como anormales. Desde el punto de vista *económico* es necesario que el sistema tenga la flexibilidad funcional suficiente para convertir la fiscalidad en un instrumento de promoción económica, y no, por el contrario, que trabe la producción nacional. Se advierte con razón que la acción de la tributación debe evitar distorsiones arbitrarias en la economía, debiendo evitarse efectos que por su carácter pernicioso no son los conscientemente buscados por el legislador (Reig, *Sistemática...*, p. 419). Según el aspecto *social*, los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuírse equitativamente entre los ciudadanos según su aptitud de prestación patrimonial. Desde el aspecto *administrativo*, es necesario que el sistema sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza

en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc. Todo ello debe surgir de normas claras y precisas, y con la publicidad debida; además, el pago debe resultar cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente se halle presumiblemente en mejores condiciones económicas para efectuar la erogación que significa el tributo; por último, es necesario que el fisco recaude sus impuestos con el menor costo posible. Pero enunciadas así estas metas ideales de un sistema tributario, se hace necesario advertir la dificultad de conciliarlas a todas. Mehl es pesimista al respecto: "... especialmente la idea de que un sistema fiscal podría ser simple, perfectamente equitativo, fácilmente soportable y de elevado rendimiento, es una pura quimera" (*Elementos*..., p. 323).

Para solucionar los problemas con que se enfrentan los sistemas tributarios, diversos autores han enunciado en el curso del tiempo reglas de imposición. Ya en los siglos XVII y XVIII Petty y Verri dictaron reglas que luego fueron elaboradas por Adam Smith. Tales reglas son las ya conocidas de la facultad, de la certeza, de la comodidad de pago y de la economía de la recaudación. Modernamente, Haller, Brochier, Tabatoni, Griziotti, Gangemi, han actualizado y reestructurado tales reglas, pero, en definitiva, todas tienden a lo mismo: dar al régimen o estructura tributaria una racionalidad mínima indispensable. En pocas palabras, el profesor Baleeiro ha ensayado la fórmula de un sistema tributario ideal: "el sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia de cada época" (*Uma introdução*..., t. 1, p. 288).

6 D. LOS PRINCIPIOS DE CERTEZA Y SIMPLICIDAD.— Ambos principios corresponden a la racionalidad del sistema tributario, y están comprendidos en el postulado más general, que tanto se refiere a la certeza de la deuda tributaria individual, como a la simplicidad o claridad que deben tener las normas jurídicas tributarias.

Entre las célebres máximas de imposición de Adam Smith figuraba la regla de la certeza o certidumbre, a la cual entendía así: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas... La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia

de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad".

Es decir, Smith quería desterrar la arbitrariedad, especialmente en cuanto a la cuantía y fecha del pago, lo cual era tan importante que, en su opinión, ni siquiera unas considerables proporciones de "*inequality*" eran un mal tan execrable como un pequeño grado de inseguridad.

Si bien en nuestros tiempos no existen ya anomalías del calibre de las que Smith observaba, lo cierto es que las imprecisiones siguen existiendo.

Incluso se puede decir que la comprensibilidad y claridad de las normas jurídico-tributarias pasan por un período de decadencia en los principales países del mundo occidental.

Para cumplir con el postulado de la "trasparencia tributaria", la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración.

El cumplimiento del principio exige que estos datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos.

Otro elemento importante, a los fines de estos principios, es la difusión de las normas. Las disposiciones fiscales deben ser publicadas y explicadas, no sólo por el medio que señala la ley como obligatorio (el Boletín Oficial), sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible. Es imprescindible que al darse a conocer estas normas, se precise cuáles son las nuevas obligaciones sustanciales y formales que imponen, y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes, para evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia.

Incluso se sostiene que el gobierno debe cuidar, mediante una oportuna labor de divulgación, que lleguen a conocimiento de los ciudadanos en forma inteligible las variaciones tributarias que se proyecten, a fin de que los medios especializados, la prensa en general

y la doctrina, se puedan manifestar públicamente sobre las posibles objeciones.

7. PRESIÓN TRIBUTARIA. — La presión tributaria es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta de que dispone esa persona, grupo o colectividad. De ese concepto, deducimos que puede haber tres concepciones de presión tributaria:

1) *Presión tributaria individual*: en este caso, la relación surge de comparar el importe total de la deuda fiscal de una persona con su renta. Las fórmulas que se adoptan son discutibles, ya que no tienen en cuenta los servicios concretos que el contribuyente recibe. De todas maneras, la presión tributaria individual puede ser un importante dato de política fiscal.

2) *Presión tributaria sectorial*: la relación surge de comparar el importe de la deuda de un determinado sector (por ejemplo, sector agrícola, industrial, comercial, profesional, etc.) con la renta que produce tal sector.

Este porcentaje puede ser un interesante dato de política fiscal, pero cabe señalar que en la práctica ha sido muy difícil establecer la presión tributaria sectorial ante la falta o imperfección de las estadísticas necesarias.

3) *Presión tributaria nacional*: es la relación entre el conjunto de tributos y la riqueza de la colectividad. Según Cosciani (*Principios...*, p. 203), este concepto está ligado a la idea de sacrificio impuesto a la colectividad a causa de la detracción fiscal. Cuando se dice que la presión tributaria es tolerable o excesiva, quiere decirse que el sacrificio impuesto a la colectividad por la administración fiscal es tolerable o excesivo (comparte esta posición, Lauré, *Política...*, p. 208). El francés Lucien Mehl discrepa con esta concepción. Afirma que el sacrificio es nulo si el gasto es igual al recurso público, dado que el dinero vuelve a la comunidad. La presión tributaria —para este autor— expresa el grado de intervención del poder público en la vida económica y social, y la importancia de las funciones asumidas por el Estado (*Elementos...*, p. 230).

Creemos que la presión tributaria es un índice muy importante de los factores a que se refiere Mehl, pero lo cierto es que el con-

cepto, en general, se vincula más a la noción del grado de sacrificio que significa la exacción tributaria para la colectividad.

Se habla también de *presión tributaria ordinaria*, que sería la relación entre los recursos del Estado y la renta de los particulares, y *presión tributaria extraordinaria*, que reflejaría la relación entre los recursos extraordinarios del Estado y el patrimonio de la colectividad.

7 A. ÍNDICE DE MEDICIÓN. — La idea tan genérica y extensa de presión tributaria quiere condensarse por la doctrina en un índice. Se busca una fórmula que permita medir idóneamente, en el tiempo y en el espacio, la magnitud de la carga fiscal en relación a la colectividad.

No entraremos en el análisis de las, a veces, complicadas fórmulas que son materia de economía financiera. Sólo diremos que el índice más elemental de presión tributaria es la relación entre el monto de la detracción en un período (generalmente un año) y la renta nacional en el mismo período (conf. Cosciani, *Principios...*, p. 204). Así, por ejemplo, si la renta es de cien y la recaudación de veinte, diremos que la presión tributaria será del 20 % de la renta, ya que la fórmula es la siguiente: P igual a $\frac{i}{R}$.

En la fórmula arriba citada el significado de los conceptos es el siguiente:

P: Presión tributaria.

T (Tributación): es la suma de todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales y parafiscales) nacionales, provinciales y municipales.

R (Renta nacional): es la suma de todos los ingresos obtenidos, en un período dado, por los factores que han cooperado en la producción de bienes y servicios.

Debe aclararse, sin embargo, que la doctrina económica se inclina en la actualidad a medir la presión tributaria sobre la base no de la renta nacional sino del producto bruto interno a precios de mercado. Entonces tendríamos que la fórmula sería: P igual a $\frac{T}{PBI}$. En esta fórmula, PBI significa: producto bruto interno a precios de mercado, o sea, el valor anterior a la amortización de los

bienes y servicios finales obtenidos por los factores de la producción situados dentro del territorio del país en un período dado.

Se entiende que aplicándose el concepto de producto bruto en vez de renta nacional se simplifica el concepto; el producto bruto es más fácil de obtener y de medir, ya que elimina la amortización y prescinde de la incidencia de los impuestos indirectos, que son elementos elásticos y difíciles de evaluar en forma similar (ver Mehl, *Elementos...*, p. 229).

7 B. EL PROBLEMA DE LA INCLUSIÓN DEL GASTO PÚBLICO. — Dice Griziotti (p. 83) que la fórmula de la presión tributaria debe precisarse mejor, teniendo en cuenta la utilidad directa o indirecta de los gastos públicos en relación a los contribuyentes, dado que la presión es más soportable o ligera cuando mayor es la ventaja que los ciudadanos obtienen por los servicios públicos. Según Griziotti, la fórmula ideal sería la siguiente: $\frac{T - G}{R \text{ (o PBI)}}$.

Los autores Brochier y Tabatoni (*Economía financiera*, p. 176) se oponen a este criterio. Dicen que los efectos específicos de la exacción fiscal deben ser puestos de manifiesto independientemente de los gastos si se quiere analizar el problema con claridad. Pareciera que esta última posición es la más acertada, porque es muy difícil precisar la real incidencia del gasto público en los distintos sectores de la población. Es prácticamente imposible generalizar sobre el beneficio que realmente deriva de los servicios públicos para las distintas personas, y es muy difícil darle determinado valor económico.

De todas maneras, la presión tributaria y sus índices de medición son siempre aproximativos y nunca exactos. No hay duda de que puede ser un dato importante de política fiscal, cuya utilidad es innegable como guía o elemento de análisis. Sin embargo, no debe exagerarse su importancia. Las fórmulas son muy relativas, y la medición numérica de ciertos conceptos económicos, como "tributación", "renta nacional", "utilidad de gastos públicos", y "producto bruto interno", siempre encierra mucho de arbitrariedad. La comparación internacional, por otra parte, carece de importancia si los países tienen estructuras sociales o económicas diferentes.

8. LÍMITES DE LA IMPOSICIÓN. — Desde el punto de vista puramente teórico, la exacción fiscal puede no tener límite. Hace notar Mehl que el proceso de redistribución podría llegar hasta el punto de que la totalidad de las rentas fueran absorbidas por el impuesto (el trabajo sería gratuito), y en que los bienes y servicios prestados a la población lo fueran también en forma gratuita. Ello significaría, según sostiene el autor citado, una sociedad comunista en estado puro (*Elementos...*, p. 234), de lo cual deduce que teóricamente pueden no existir límites a la imposición, ya que ello dependerá de la estructura política y económica de un país.

En el caso de economías descentralizadas, existen, sin embargo, límites que no deben sobrepasarse para no provocar una presión tributaria excesiva. Al respecto, se señala que la presión tributaria excesiva produce evasión tributaria, emigración de capitales y decaimiento de la producción.

Pero cuando deseamos concretar *cuáles* son esos límites, nuevamente entramos en un campo en que las generalizaciones son peligrosas. Los fisiócratas afirmaban que la imposición no podía ir más allá del 20 % de las rentas individuales; otros autores han señalado, luego de meditados estudios, otras proporciones. Así, Proudhon sostiene que el límite máximo es del 10 %, mientras que Colin Clark aumenta el porcentaje al 25 %. Pero todo esto depende de una serie de circunstancias, tales como: el grado de desarrollo del país, la forma de distribución de la riqueza, estructura y perfección del sistema tributario, etc.

Como sostiene el francés Mehl (*Elementos...*, p. 235), dentro de la relatividad del concepto de medición de presión tributaria y de límite de la imposición, es de esperar que la evolución de la técnica económica y fiscal permita establecer, en el futuro, con satisfactoria precisión, estos conceptos.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XIV

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ATALIBA, Geraldo: *Mejoramiento y simplificación del sistema jurídico tributario*, en rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario, vol. 6, junio de 1984.

BALEEIRO, Aliomar: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 1960.
— *Uma introdução a ciência das finanças*, Río de Janeiro, 1955.
BROCHIER Y TABATONI: *Economía financiera*, Barcelona, 1960.
BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, Madrid, 1968.
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Política fiscal en la Argentina*, Buenos Aires, 1963.
COSCIANI, Cesare: *Principios de ciencia de la hacienda*, Madrid, 1960.
DALTON, Hugh: *Principios de finanzas públicas*, Buenos Aires, 1948.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
GANGEMI, Lello: *Tratado de hacienda pública*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *Incentivos tributarios para el desarrollo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.
GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.
HALLER, Heinz: *Política financiera*, Madrid, 1963.
JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.
— *Los grandes objetivos de la reforma tributaria*, en "La Información", t. 29, p. 1.
LAUFENBURGER, Henri: *Finances comparées*, París, 1950.
LAURÉ, Maurice: *Tratado de política fiscal*, Madrid, 1960.
MEHL, Lucien: *Elementos de ciencia fiscal*, cit.
MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, cit.
NEUMARK, Fritz: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Madrid, 1964.
— *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
REIG, Enrique Jorge: *Sistemática tributaria y proceso de la ley fiscal*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 417.
SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Estructura jurídica del sistema tributario*, en "Hacienda y Derecho", cit., t. 2, p. 251.
— *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, en t. 3, p. 154, ob. cit.
SCHMÖLDERS, Günter: *Problemas de psicología financiera*, Madrid, 1965.
— *Teoría general del impuesto*, Madrid, 1962.
— *Sistema y sistemática impositivos*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 301.
TARANTINO, Jacinto R.: *Exposición en diálogo sobre tributación fiscal*, revista "Veritas", 15 de julio de 1963, nº 322.
— *Finanzas públicas y desarrollo económico*, cit.
TORRES, Agustín: *Introducción al sistema tributario*, AZ Editora, Buenos Aires, 1978.
TREBER, Salvador: *Algunos aspectos críticos de la reforma tributaria*, informe a las 7ª Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.
VILLEGAS, Héctor B.: *Algunas consideraciones sobre sistemas tributarios*, en "Revista Jurídica Univ. Nac. Tucumán", nº 12.
— *Consideraciones críticas sobre el régimen impositivo argentino*, en "Voz del Interior", Córdoba, 25/8/1968.
— *Reforma tributaria en la Argentina*, en rev. "Impuestos", t. 28, p. 636.

— *Sugerencias para una reforma del régimen fiscal argentino*, en "Comercio e Industria", número extraordinario, 2 abril 1969.
— *Temas de finanzas y derecho tributario*, Córdoba, 1973.

Capítulo XV

IMPUESTO A LA RENTA (IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

1. Distinción entre capital y renta. Diversas teorías. — Las dificultades en delimitar capital y renta han motivado innumerables doctrinas y problemas que aún subsisten. Generalmente, las teorías han sido consideradas impracticables en su estado puro por las leyes fiscales, que las han combinado entre sí, siguiendo los criterios más adecuados —en cada legislación— al funcionalismo económico-social del impuesto que grava los réditos. Examinaremos ligeramente las más importantes teorías, para luego sacar las conclusiones consiguientes:

a) *Teoría de la "renta-producto"*. Según esta concepción, sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es —en líneas generales— la siguiente:

Capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *renta* es la utilidad (o "riqueza nueva") que se obtiene del capital.

Los conceptos "capital" y "renta" quedan estrechamente interconectados. La renta es el "producto" neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente *productiva* y *durable*. Comparando estos conceptos con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce.

b) *Teoría de la "renta-incremento patrimonial"*. Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye

no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.

La diferencia entre ambas teorías es evidente, atento al concepto mucho más extenso de la teoría de la renta como incremento patrimonial. Para obtener la "renta producto" se suman los frutos o utilidades derivados del capital, mientras que para obtener la "renta-incremento patrimonial" debe efectuarse un balance estableciéndose la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en períodos distintos: se considerará renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos. John Due, que se adhiere a la teoría de la renta-incremento patrimonial, explica que la forma más exacta y real de reflejar el ingreso total ganado durante un período, es considerar a la renta como: *a*) el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma; *b*) el valor de la actividad de consumo de la persona; *c*) el incremento en el valor del activo poseído durante el período. Según Due, la suma de esos tres términos debe igualar la renta considerada *como suma del consumo más incremento neto en el patrimonio en el período.* Reconoce el autor que tal concepción no es la que realmente adoptan los sistemas impositivos, pero sí la que tiene más sentido lógico en relación a la finalidad de la imposición a la renta. Si las legislaciones se inclinan por la teoría de la "renta-producto" —argumenta Due (que llama a esta concepción "rédito como flujo de riqueza")— es sólo por razones de practicidad, pero da lugar a inequidades y a rasgos faltos de lógica (*Análisis*..., ps. 100 y 101).

Concretando el análisis, observamos que la primera teoría (renta-producto) pone especialmente de relieve el *origen* de la renta y es prevalecientemente *objetiva* por cuanto ve en la renta el conjunto de productos o de frutos obtenidos. La segunda (renta-incremento patrimonial) tiene especialmente en cuenta el *resultado* y es prevalecientemente *subjetiva* porque lo que interesa es *en cuánto aumenta* la riqueza del particular en el período.

No creemos necesario extendernos en la consideración de las teorías económicas y fiscales sobre el concepto de renta. En tal sentido es destacable que no obstante la gran variedad de teorías y definiciones del concepto de renta que se han elaborado tanto dentro de la ciencia económica (García Belsunce, *El concepto*..., ps. 9 y ss.) como de la ciencia financiera (autor y ob. cit., ps. 87 y ss.),

en el campo del derecho tributario positivo de los diversos países que han adoptado el impuesto, las dos teorías mencionadas "constituyen los polos entre los cuales se mueven los conceptos legales de renta imponible" (Jarach, *Sobre el concepto...*, p. 59).

El análisis de la evolución de los sistemas fiscales, por consiguiente, demuestra que lo más razonable es inclinarse por el criterio funcional que subordina el concepto "renta" a lo que disponen al respecto los regímenes legales positivos.

Tal es la concepción que García Belsunce denomina "legalista" (ver *El concepto...*, p. 192) y que adoptan prestigiosos autores latinoamericanos como Gomes de Sousa, Jarach y Giuliani Fonrouge, así como el profesor Guillermo Ahumada (ver *Tratado...*, t. 2, p. 568). Se trata de una posición congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirles de instrumento, puesto que conduce a aceptar el concepto de renta más adecuado a las modalidades de cada sistema tributario.

Los sistemas tributarios, en general, han evolucionado de la primera teoría (renta-producto) a la segunda (renta-incremento patrimonial), muchas veces por razones prácticas o de innegable justicia. Se ha pensado que no se puede premiar a quienes obtienen ingresos que no son el fruto del esfuerzo personal (ganancias ocasionales) y castigar impositivamente a quienes obtienen ganancias mediante su trabajo o con la combinación de capital y trabajo.

La ley argentina ha sufrido también esta trasformación, y no obstante haber adoptado inicialmente como "concepto genérico" la doctrina de la "renta-producto", la evolución del sistema ha llevado a que tal concepto genérico vaya cediendo paso a nuevas concepciones; a la vigencia de la tesis legalista, que admitiendo la plena autonomía de la ley, va "mechando" el sistema con conceptos extraídos de las teorías del "rédito-incremento patrimonial" (ver García Belsunce, *El concepto...*, p. 244).

En tal sentido, la sustitución del impuesto argentino a los réditos (ley 11.682) por el impuesto a las ganancias (ley 20.628) significó un paso adelante en cuanto a su encuadre en los lineamientos de la teoría de la "renta-incremento patrimonial". Sin embargo, posteriores reformas implicaron el retorno a la teoría de la "renta-producto", aunque no en forma total, atento a la existencia de excepciones conforme se verá más adelante.

2. VENTAJAS E INCONVENIENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA. — Debe señalarse que el impuesto a la renta tiene ventajas que justi-

fican su popularidad. Es un impuesto productivo, ya que tiene un elevado rendimiento, y tiene también la ventaja de que un aumento de su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes; se cree también que se adapta a objetivos de justicia social mediante sus deducciones personales, su progresividad y la discriminación de fuentes de ingreso. El profesor Jarach (*Curso...*, t. 2, p. 97) piensa que es el gravamen principal de nuestro ordenamiento jurídico; el más progresista y universal.

No obstante estas ventajas del impuesto a la renta, asistimos en este momento a una aguda evolución de los sistemas tributarios mundiales, y no cabe duda de que este impuesto se halla en retroceso, aunque algunos de los efectos nocivos que se le atribuyen no derivan de deficiencias intrínsecas del tributo en sí, sino de su adecuación a equivocados lineamientos de política fiscal. (Sobre esta cuestión se han hecho importantes estudios. Ver, entre otros, Reig, *Evaluación...*; Sánchez, *Posibilidades...*; Radom y otros, *Consideraciones...*; García Vázquez, *Futuro...*).

Veamos algunas de las principales objeciones que ha merecido el impuesto a la renta y una evaluación crítica de ellas:

1) *Obstaculización al ahorro y la capitalización.* Se dice que el impuesto dificulta el ahorro, la capitalización de las empresas y obra en forma negativa en cuanto al deseo de los contribuyentes de producir más. Es entonces un motivo de desaliento para el incremento de producción porque cuanto más se produce y se gana, mayor es la parte que se lleva el Estado. Pensamos que la crítica puede ser válida en alguna manera, pero dos reflexiones se imponen: *a*) si los impuestos que eventualmente sustituirían el gravamen (porque su recaudación tiene que buscarse mediante otra fuente tributaria) se hallan totalmente a salvo de este inconveniente; *b*) no se trata —en todo caso— de un defecto intrínseco del impuesto, concebido por la casi totalidad de la doctrina como aquel de mayor equidad y que consulta de mejor manera la capacidad contributiva, sino de un equivocado lineamiento de política fiscal que en ciertos casos puede llevar a una excesiva o equivocada progresividad en las alícuotas.

2) *Inflación.* Otro de los aducidos inconvenientes es el relativo al signo monetario. El impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas de las ganancias gravadas son, en realidad, ficticias y

derivadas de la depreciación monetaria. Tampoco esta crítica vulnera al impuesto en su esencia. Es cierto que muchas veces la inflación crea ganancias donde no las hay, y ello sucede especialmente cuando los capitales en giro permanecen valuados por debajo de la realidad, ya que entonces producirán ingresos aparentes superiores a los verdaderos. Pero la técnica fiscal tiene en sus manos el remedio, como lo ha demostrado la ley 21.894, reguladora de los ajustes por inflación en este tributo (ver *infra*, 18).

3) *Aliciente al éxodo de capitales y obstaculización a la incorporación de capitales "ocultos" o invertidos en el exterior.* Hay algo de cierto en esta crítica, pero es necesario poner las cosas en su lugar: *a*) Es exagerado cargar todas las culpas del fenómeno al impuesto a la renta, cuando los problemas del "éxodo" o de la "ocultación" (los famosos capitales "negros") son el resultado de defectos atribuíbles a todo el sistema económico en su conjunto, y en no pocos casos, a la criticable situación de ciertos contribuyentes que ven en el impuesto (cualquier impuesto) una exacción injustificada y de ninguna manera un deber solidario hacia la comunidad. *b*) Las alícuotas del impuesto a las rentas de nuestro país, comparadas con las de otros países altamente desarrollados, no son exageradas. *c*) En cuanto a los capitales "ocultos", las reiteradas leyes de regularización patrimonial (comúnmente llamadas de "blanqueo de capitales") han demostrado que muchos de esos capitales que están en la clandestinidad, prefieren seguir en ese estado y sin regularizarse.

4) *Exageración de la progresividad y falta de adecuación de las deducciones personales.* De nuevo, problemas de técnica fiscal y que no afectan fundamentalmente el tributo en sí mismo.

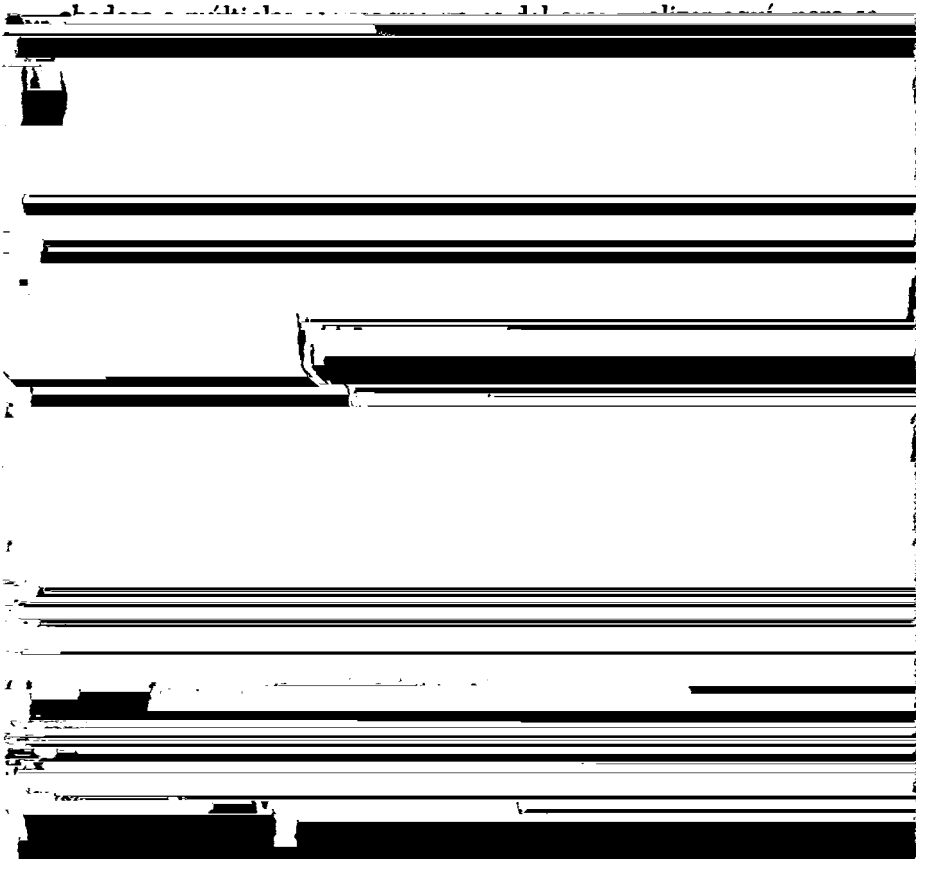
Debe anotarse, además, un fenómeno curioso que se operaba en relación al ex impuesto a los réditos argentino: los inadecuados mínimos no imponibles y la incorrecta progresividad que partía de montos pequeños, llevó a una elevada cantidad de contribuyentes de escasos medios económicos que aportaban en muy pequeña medida, pero que aumentaban notablemente el costo operativo de la D.G.I. (así, por ejemplo, en 1967 el 55 % de contribuyentes sólo representó el 5,6 % de la recaudación total de impuesto). Esto sucedía porque los pequeños contribuyentes (generalmente de 4ª categoría) eran fáciles de detectar, y de allí su sujeción al impuesto, con muy pocos beneficios fiscales. Más provechoso es, evidentemente, que mediante el incremento de los mínimos no

imponibles, el fisco se desentienda de tan grande y poco productiva cantidad de contribuyentes y dedique sus mayores esfuerzos a los contribuyentes de grandes y medianos ingresos, entre los cuales se hallan los mayores evasores.

5) *Complejidad del impuesto.* Es innegable y especialmente respecto a ciertos tipos de explotación, pero recuérdese el principio de técnica fiscal según el cual, a medida que los impuestos se van perfeccionando y tornando más equitativos, la legislación suele forzosamente volverse más compleja (conf. Mehl, *Elementos*..., p. 324).

6) *Costo excesivo de recaudación.* Esta crítica es inexacta y nuestra discrepancia con ella es total. Es cierto que el actual costo operativo de la D.G.I. es grande, pero ello no es sólo motivado por el impuesto a la renta, sino porque dicho organismo es el perceptor de la mayoría de los impuestos nacionales.

7) *Estimula la evasión.* Crítica también inexacta. La evasión



minada persona, no permitiendo —por lo tanto— que se puedan efectuar deducciones personales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas según su origen, y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de esas rentas.

c) *Sistema global o sintético.* A diferencia del anterior, grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen. Este método tiene la desventaja de que al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, las trata a todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas. Por ejemplo, se considera inequitativo dar el mismo tratamiento impositivo a rentas que derivan del trabajo personal y a rentas que derivan del capital, por cuanto se entiende que estas últimas deben estar más fuertemente gravadas. Este sistema es personal, y en tal sentido tiene algunas ventajas. Así, la alícuota puede ser progresiva y son posibles las deducciones personales.

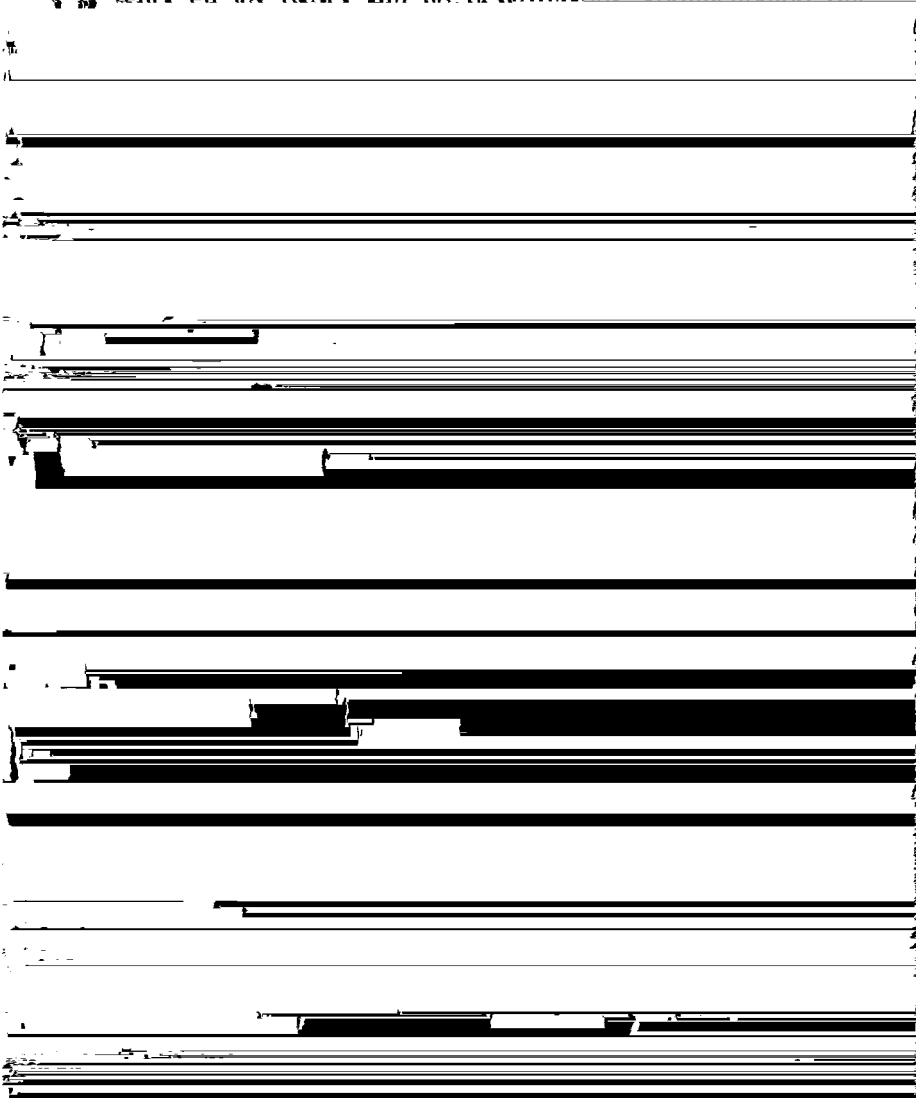
d) *Sistema mixto.* Como un perfeccionamiento de los dos sistemas precedentes, surge esta modalidad de imposición, que viene a ser una combinación de los sistemas cedular y global. Funciona de la siguiente manera: existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen. Pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente. Este sistema reúne, entonces, las ventajas de los dos anteriores, eliminando las desventajas. Así, puede tenerse en cuenta el origen de la renta para efectuar las deducciones necesarias, y a su vez puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente (por ejemplo, cargas de familia). Esta última forma de imposición es la que adoptan los sistemas tributarios modernos, y entre ellos el de nuestro país.

4. VINCULACIÓN CON LOS PROBLEMAS DEL DESARROLLO ECONÓMICO. — Se ha planteado con relación a este gravamen un problema de política fiscal, consistente en determinar si él es conveniente a los países que están en vías de desarrollo.

En el año 1960, en oportunidad de realizarse en Buenos Aires las Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, se planteó una importante polémica entre dos célebres especialistas con relación a este punto. El profesor Cesare Cosciani sostuvo que los países en vías de desarrollo debían adoptar este impuesto, dado que pre-

sentaba indudables ventajas. Decía Cosciani que el impuesto a las rentas tiende a equilibrar la desigualdad en la distribución de la riqueza, y es un medio de contención de gastos excesivos por las clases pudientes; además, pensaba que aumentado el ingreso de las clases pobres, éstas aumentaban su consumo con respecto a los bienes más baratos de producción interna, favoreciendo, por consiguiente, la producción y creando fuentes de trabajo.

Maurice Masoin opuso reparos a la implantación del impuesto a la renta en los países aún no desarrollados, argumentando que



cional, por lo cual fue nuevamente suprimido; en 1908 debió reformarse la constitución para poder implantarlo nuevamente, y en 1913 adquirió el carácter mixto que tiene actualmente.

En Francia, luego de varios proyectos que no cristalizaron, en el período de 1914-1917 se sancionó en forma originariamente cedular.

En la Rusia Soviética el impuesto a la renta se utilizó al comienzo como recurso político para acelerar la revolución comunista, pero en 1934 quedó convertido en un tributo financiero recaudado esencialmente según la capacidad. Sucedió que con el fin de aumentar la productividad, la Unión Soviética se vio obligada a repartir ingresos diferenciados entre los trabajadores, lo cual trajo apreciable diferencia en los sueldos; y por consiguiente, una capacidad contributiva diferenciada. Por ello, el impuesto a la renta adquirió un carácter tal que permitiera suavizar la desigualdad de las retribuciones materiales sin hacer desaparecer por completo esa desigualdad, en virtud de la imperiosa necesidad de mantener la iniciativa personal y dejar que subsistiera un premio al rendimiento. Cabe destacar —sin embargo— que el producto al impuesto de la renta es muy pequeño dentro de los ingresos presupuestarios generales.

6. EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LA ARGENTINA. ANTECEDENTES NACIONALES. — El impuesto a las ganancias fue implantado por la ley 20.628 con vigencia a partir del 1 de enero de 1974, y sustituyó al impuesto a los réditos, al impuesto a las ganancias eventuales y al impuesto sobre la venta de valores mobiliarios (art. 105, ley cit.).

Sin embargo, estas dos últimas sustituciones fueron dejadas sin efecto por las leyes 21.286, 21.284 y 21.280.

La ley 21.286 introdujo variantes a la propia ley 20.628, de impuesto a las ganancias, sufriendo este gravamen modificaciones posteriores principalmente por vía de las leyes 21.481 y 21.604. La ley 21.284 volvió a crear el impuesto a las ganancias eventuales, aunque con algunas modificaciones y bajo el nombre de "impuesto sobre los beneficios eventuales". La ley 21.280 hizo renacer el impuesto a la trasferencia de valores mobiliarios, con leves variantes en cuanto a su tributo antecesor. Mediante la reforma tributaria operada en 1985, fueron introducidas reformas en el impuesto a las ganancias por ley 23.260, al impuesto a los beneficios eventuales

por ley 23.259 y al impuesto de trasferencia de títulos-valores por ley 23.257, aparte de modificarse también otros tributos.

El origen del actual impuesto a las ganancias debe buscarse con el ex impuesto argentino a los réditos.

Una visión retrospectiva a su respecto pone de manifiesto que existiendo ya el impuesto a la renta desde largo tiempo atrás en la legislación extranjera, su implantación en la Argentina se vio demorada y hubo diversos proyectos que no llegaron a cristalizar en leyes.

Puede recordarse, así, un proyecto de Salaberry, del año 1918, que adoptaba el sistema global y tenía por objeto cubrir un déficit presupuestario. En 1923 hubo otro proyecto del ministro Herrera Vegas, que también adoptó el sistema global. En 1924, un proyecto de Víctor Molina ya se inclinó por el sistema mixto, existiendo en 1928 otro proyecto de Carlos J. Rodríguez. Finalmente, por decreto-ley del 19 de enero de 1932 el gobierno revolucionario de Uriburu lo implantó por primera vez con la denominación de "impuesto a los réditos". El gobierno constitucional que lo sucedió, ratificó el gravamen (con leves enmiendas) mediante ley 11.586, sancionada el 17 de junio de 1932, publicada el 30 del mismo mes y año y con comienzo de vigencia del 1 de enero de 1932. Fue instituído como "gravamen de emergencia nacional" y hasta el 31 de diciembre de 1934. Se trataba de un impuesto cedular donde cada categoría era autónoma, con régimen y alícuotas propias, no permitiéndose compensar quebrantos de una categoría con beneficios de otra. El impuesto se complementaba con un gravamen global progresivo para rentas de personas físicas superiores a $ 25.000 nacionales. Finalmente, el 30 de diciembre de 1932 fue sancionada la ley 11.682, que no obstante las diferentes modificaciones de que fue objeto en el trascurso de los años, fue la ley básica sobre la materia. Su deceso se produjo el 31 de diciembre de 1973, ya que a partir del 1 de enero de 1974 comenzó a regir —según dijimos— la ley 20.628, creadora del I.G.

6 A. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. — La ley 20.628, mediante el I.G. mantiene el sistema mixto de impuesto a la renta. Se trata de un impuesto típicamente directo, y en tal carácter es originariamente provincial según las prescripciones de nuestra Constitución. Sin embargo, la Nación ha hecho uso en forma permanente de la transitoria facultad que le otorga el art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional. Ello sucedió con los impuestos

a los réditos y a las ganancias eventuales, y tal actitud se mantiene con el I.G. Por tal razón, el impuesto también está regulado ficticiamente como "de emergencia" (ver art. 1, ley 20.628) y tiene un ficticio término de fenecimiento que se va renovando periódicamente. Su producto es coparticipado según el sistema vigente.

Es esencialmente un impuesto de tipo personal, porque su alícuota progresiva tiene en cuenta especiales situaciones subjetivas del contribuyente (por ejemplo, origen de la renta, cargas de familia), pero esto no es así en forma absoluta, ya que existe una imposición proporcional de carácter real en cuanto a ciertos contribuyentes (las llamadas "sociedades de capital") y en determinados casos de retención en la fuente a título definitivo, lo cual examinaremos en su oportunidad.

7. HECHO IMPONIBLE. — El art. 2 de la ley 20.628 y sus modificaciones establece lo siguiente: "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación; 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluídos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el art. 69 se desarrollaran actividades indicadas en los incs. *e* y *f* del art. 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior; 3) los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga".

Entrando en el análisis de este dispositivo, observamos que su inc. 1 da el concepto general de "ganancias", las que deberán ser "periódicas", es decir, que puedan reproducirse en el tiempo, y esa periodicidad debe implicar "permanencia" de la fuente productora, o sea, su inalterabilidad no obstante generar tal producto. Esta definición legislativa de carácter doctrinal implica, en principio, la adhesión de la ley a la teoría de la "renta-producto" (*supra*, punto 1).

Sin embargo, este enunciado legislativo teórico sufre las excepciones que el mismo artículo contiene en los incisos siguientes.

Las excepciones son: *a*) cuando se trata de las sociedades que el art. 69 de la ley llama "de capital", así como de las demás sociedades, empresas o explotaciones unipersonales, todos sus rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos son considerados "ganancias", sin que interese si son periódicos u ocasionales y si implican o no, permanencia de la fuente productora; *b*) también se consideran "ganancias" las rentas, rendimientos, beneficios o enriquecimientos —sean periódicos o no— provenientes del ejercicio de profesiones liberales, funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fideicomisario, socio administrador de sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana, siempre que en los señalados casos, *el ejercicio, función o actividad esté complementado con una explotación comercial*; *c*) además, se consideran "ganancias" los beneficios obtenidos mediante la venta de "bienes muebles amortizables". Ello es así porque dichos bienes están vinculados directamente al desarrollo de explotaciones generadoras de ganancias gravadas, y en consecuencia, su venta significa la obtención de beneficios que también deben estar alcanzados por el gravamen, cualquiera que sea el sujeto que los obtenga. Como podrá apreciarse, no aparece aquí el requisito de la "periodicidad" y tampoco el de "permanencia" de la fuente productora.

El art. 2 de la ley, por otra parte, se encarga de señalar en su inicio que la definición debe ser complementada con "lo dispuesto especialmente en cada categoría", y que aun así, la enumeración no es taxativa.

Dado que en términos generales, el hecho imponible del impuesto consiste en "obtener ganancias", pasemos a analizar, conforme al texto del señalado art. 2 y otras disposiciones del mismo cuerpo legal, cuáles son las características del concepto de "ganancias".

1) Solamente son ganancias aquellos beneficios que sean "realizados". Dino Jarach explica el principio del "beneficio realizado" de la siguiente manera: "Es esencial que los enriquecimientos sean *efectivamente realizados* para constituír ganancias imponibles: *a contrario sensu*, los incrementos de valor de los bienes que sigan en el patrimonio del contribuyente no constituyen ganancia imponible, salvo que disposiciones expresas de la ley establezcan la gravabilidad de los mayores valores aun no realizados" (autor cit., *El concepto de ganancia*, p. 713). Es esencial recalcar la adopción por el I.G. del requisito de la "realización" de la renta, elemento,

éste, tan importante que según Jarach (*Sobre el concepto...*, p. 61) se constituyó en el punto central de todos los problemas jurídicos atinentes al concepto de rédito imponible dentro del derecho norteamericano que lo había acogido.

2) Conforme antes se vio, las ganancias deben ser "periódicas", salvo que se trate de beneficios obtenidos por empresas o explotaciones comerciales en general, en cuyo caso dichos beneficios son "ganancias" con prescindencia de la "periodicidad".

3) Existe también apartamiento de la periodicidad en el hecho de incluír como ganancias imponibles ciertos beneficios accidentales (por ejemplo, la indemnización por falta de preaviso en el despido; art. 20, inc. *i*, ley 20.628).

4) La obtención de "ganancias" debe implicar la "permanencia" de la fuente productora, pero esto también reconoce excepciones. Así, por ejemplo, el caso ya examinado de venta de bienes muebles amortizables. También hay excepción cuando se trata de ingresos percibidos por la trasferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones (art. 45, inc. *f*, ley 20.628). Como vemos, en estos casos la fuente del ingreso no permanece sino que se extingue.

5) El concepto de "ganancia", a los efectos de este impuesto, incluye a su contrario, o sea, el "quebranto". Ello no está expresamente consignado en las disposiciones iniciales de la ley, pero surge de otras disposiciones, como, por ejemplo, la del art. 19. Basándose en lo expuesto, Jarach sostiene que este aspecto puede enunciarse matemáticamente en la forma siguiente: "El hecho imponible de este impuesto y correlativamente la base imponible, abarca los *resultados* de los actos, actividades, inversiones, tanto positivos —ganancias— como negativos —pérdidas o quebrantos— que deberán sumarse o restarse, en su caso, para determinar el conjunto de ganancias imponibles o pérdidas compensables" (autor cit., *El concepto...*, p. 714). Aclara seguidamente el autor citado que el señalado principio admite algunas excepciones expresamente previstas por la ley, y así, por ejemplo, no son compensables las pérdidas derivadas de inversiones de lujo o recreo personal (arg. art. 17, último párrafo, ley cit.), ni los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas (art. 88, inc. *j*, ley cit.). A su vez, la ley establece que cuando en un año se sufra una pérdida, ésta podrá ser deducida de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Trascurridos cinco años después de aquel en que se produjo

la pérdida, no se podrá hacer deducción alguna del quebranto que aún reste en ejercicios sucesivos (art. 18, 2º párrafo).

6) La noción comprende tanto a la ganancia *"percibida"* como "devengada". Ello es según la categoría de que se trate, y recordemos que "renta devengada" es aquella ganada y exigible, pero no cobrada, mientras que "renta percibida" es aquella cobrada o en disponibilidad.

7) El concepto incluye tanto la renta *consumida* como la *ahorrada*, así como también los *beneficios de actividades ilícitas* (art. 88 inc. *j*, ley cit., *a contrario sensu*).

7 A. ATRIBUCIÓN DE LA GANANCIA. — La ley argentina adopta el principio de "fuente productora" como criterio espacial de atribución de la ganancia. Sólo se grava a las *ganancias de fuente argentina*, o sea, las que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que se originan en actos o actividades de todo tipo realizados en el territorio de la Nación, o beneficios emanados de hechos ocurridos dentro de los límites del país, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos (arts. 1 y 5, ley 20.628).

El principio de la fuente (o de la "territorialidad") funciona, según vemos, como norma general, pero dentro de la ley existen excepciones que desvirtúan su aplicación estricta.

Así, según el art. 5, párrafo 2º, quedan sujetas al gravamen las ganancias provenientes de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país. Esta cláusula requiere algunas aclaraciones. *Primero*, que como la ley no especifica lo que debe entenderse por "residencia" a estos fines, es aplicable la definición que del término proporciona la ley (aunque refiriéndose a otro tópico) en el art. 26. O sea, los "residentes" en el país son las *personas físicas* que vivan más de *seis meses* en la República en el trascurso del año fiscal. *Segundo*, que esas personas pueden computar como pago a cuenta del I.G. argentino, las sumas efectivamente pagadas por gravámenes análogos en el lugar de realización de tales actividades. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originada por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior (art. 5, *in fine*, ley cit.). Esto significa lo siguiente: Se concede, en estos casos, el beneficio llamado "crédito por impuesto pagado en el extranjero" o *"tax credit"* (una de las fórmulas de solución a los problemas

de doble imposición. Ver el capítulo respectivo). Sin embargo, el *tax credit* queda limitado a una suma que resulta de efectuar las siguientes operaciones: *a*) calcular el impuesto teniendo en cuenta la ganancia neta imponible anual obtenida en nuestro país, incluyendo la ganancia ocasional obtenida en el exterior; *b*) calcular el impuesto teniendo en cuenta la ganancia neta imponible en nuestro país, sin incluír la ganancia ocasional obtenida en el exterior; *c*) restar *a-b*, lo que da como resultado el incremento de impuesto causado por la ganancia ocasional obtenida en el exterior. Esta última es la única suma que se puede computar como pago a cuenta del impuesto local.

Asimismo se observa que a los intereses de los debentures se los reputa íntegramente de fuente argentina si la entidad emisora está constituída o radicada en la Argentina, sin atender al lugar de situación de los bienes que garanticen el préstamo o el país en que se ha efectuado la emisión (art. 7). También están comprendidas las ganancias provenientes de sueldos u otras remuneraciones pagados por el Estado a sus representantes oficiales en el extranjero o a otras personas a quienes encomiende funciones en el exterior (art. 16). Por otra parte, se consideran ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros directivos de empresas constituídas o domiciliadas en el país que actúen en el extranjero, así como los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior (art. 12).

Como puede atisbarse, la República Argentina, que ha sostenido reiteradamente y en diversas reuniones internacionales, la vigencia plena del principio de la fuente, se aparta reiteradamente del principio dentro de su legislación impositiva.

En lo referente a actividades de tipo internacional, la ley presume, en ciertos casos, que la totalidad o una parte de las utilidades provenientes de esas actividades de tipo internacional —por ejemplo, empresas de trasporte internacional, de contenedores (cajas de acondicionamiento para trasporte), explotación de películas extranjeras, rendimiento de las agencias de noticias internacionales, etc.— constituyen ganancias de fuente argentina. En algunos casos las presunciones son absolutas, por cuanto no admiten pruebas en contrario, mientras que en otros casos las presunciones son relativas por admitir dicha prueba (ver arts. 9, 10, 11 y 13, ley 20.628).

7 B. TRATAMIENTO DE LAS FILIALES NACIONALES DE EMPRESAS EXTRANJERAS. — El art. 14 de la ley 20.628, reformado por ley 21.482, establece en líneas generales cómo debe ser el tratamiento de filiales y sucursales locales de empresas, personas o entidades del extranjero. Preceptúa que las filiales locales deben efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes filiales de dichas casas matrices, efectuando las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina. Según el dispositivo, si falta contabilidad suficiente o si ella no refleja con exactitud la ganancia neta de fuente argentina, el órgano fiscal argentino puede considerar que las filiales del país y las empresas madres del exterior forman *una unidad económica*, y en virtud de esa consideración, determinar la ganancia neta sujeta a gravamen.

El fundamento de la facultad fiscal últimamente señalada es el siguiente: en ciertos casos, los procedimientos utilizados desfiguran la "realidad económica", según la cual no se trata de entes independientes, sino de entes funcionalmente vinculados, uno de los cuales (la empresa extranjera) es dominante, y el otro (la empresa nacional) dominado. Ello impide o dificulta notoriamente la fijación de *la auténtica renta de fuente argentina* de la entidad local. Por eso, la autorización a la D.G.I. de considerarlas como "unidad económica".

El problema se planteó especialmente respecto de dos tipos de "contrataciones" que las empresas foráneas celebraban con sus filiales locales. Los aportes tecnológicos en general (p.ej., concesión de uso y explotación de marcas de fábrica, patentes de invención, procedimientos secretos de fabricación, etc.). La entidad extranjera vendía su tecnología, y la empresa local la compraba pagando una suma de dinero que recibe el nombre de *regalía*. La otra negociación consistía en "préstamos" o "créditos" que el ente del exterior facilitaba al ente nacional y que éste debía restituír con más los *intereses*.

El procedimiento, entonces, consistía en: 1) la filial argentina (cuyo capital accionario estaba casi íntegramente en manos extranjeras; p.ej., en uno de los casos jurisprudenciales planteados, Parke Davis and Co. de Detroit tenía el 99,95 % de las acciones de "Parke Davis de Argentina S.A.") celebraba con la casa matriz foránea contratos en virtud de los cuales la segunda suministraba a la pri-

mera, tecnología o préstamos; 2) como pago, la empresa local pagaba "regalías" e "intereses"; 3) como tales pagos eran gastos de las empresas locales, éstas los deducían en sus balances fiscales y en consecuencia el beneficio (y consiguientemente el impuesto) disminuían notoriamente.

Ante las impugnaciones que planteó el fisco argentino se sucedieron diversas y contradictorias resoluciones judiciales. En el caso "Parke Davis" ("Impuestos", t. 31, p. 1039; "El Derecho", nº 3262). la Corte Suprema nacional acogió la pretensión fiscal y no aceptó que los gastos a que nos hemos referido pasasen a formar parte del pasivo de la empresa nacional. Según el alto tribunal, no puede haber contrato si no hay partes diferenciadas para contratar, lo que sucedía en el caso planteado en que la empresa extranjera era dueña de casi la totalidad de acciones de la nacional. De estas contrataciones surgía para la empresa extranjera un doble beneficio: la ganancia en concepto de "interés" o "regalía" que le pagaba su filial (de la cual era dueña), y las mayores utilidades de esta última al deducir ese pago como gasto.

En la actualidad la situación ha variado conforme a la mencionada reforma por ley 21.482, dado que según el párrafo 3º del art. 14 los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que la controle, serán considerados, a todos sus efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Sin embargo, la ley establece limitaciones:

a) los *préstamos* deben ajustarse a lo establecido en el art. 20, inc. 1, ley de inversiones extranjeras 21.382. Según esta norma los préstamos están sujetos a que no hayan sido observados por el Banco Central de la República Argentina, quien puede fundar la observación en las condiciones particulares de la operación o en el inadecuado nivel de endeudamiento de la prestataria;

b) los *contratos de tecnología* deben sujetarse a las disposiciones que establezca la ley de trasferencia de tecnología.

En el párrafo siguiente, el art. 14 de la ley 20.628 estatuye que cuando no se cumplimenten los requisitos previstos precedentemente, las prestaciones se tratarán con arreglo "a los principios que regulan el aporte y la utilidad", lo cual significa que las respectivas operaciones se tendrán como celebradas entre partes vinculadas económicamente.

A modo de síntesis, digamos que las causales por las cuales las empresas del exterior y las filiales locales pueden ser tratadas como "vinculadas económicamente" o en "relación de subordinación orgánica", son las siguientes:

1) cuando la registración contable separada que deben llevar las filiales falte o no resulte suficiente para reflejar en forma exacta la ganancia de fuente argentina;

2) cuando la empresa del exterior y la filial local celebren actos jurídicos y ellos no se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes;

3) cuando se trate de préstamos que hayan sido objeto de observación por el Banco Central;

4) en los casos que especifique la ley de trasferencia de tecnología.

8. SUJETO PASIVO. — Pueden ser contribuyentes las personas individuales (o de existencia visible) que obtengan ganancias, aun los incapaces, tal como se vio al hacer el análisis del sujeto pasivo de la obligación tributaria en general. En cuanto a las personas de existencia ideal, la ley considera sujeto pasivo a las sociedades que el art. 69 denomina "de capital". La ley también considera contribuyentes a las sucesiones indivisas hasta la declaratoria de herederos o declaración de validez del testamento (art. 1). En cambio, no son contribuyentes las sociedades de personas no incluídas en el art. 69 (por ej.: las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y por acciones en la parte del capital comanditado), y, por consiguiente, las ganancias que surjan de sus balances se atribuyen a los socios, quienes son contribuyentes a título personal (art. 50). Tampoco es contribuyente la sociedad conyugal, dado que las ganancias se atribuyen a cada cónyuge (art. 29); y en cuanto a las sociedades entre esposos, se las admite aunque con las limitaciones que estatuye la ley (ver art. 32).

9. CATEGORÍAS. — Como ya dijimos precedentemente, el sistema de nuestra ley es mixto. Se forman categorías según el origen de la renta, pero se utilizan sólo como medio para gravar la renta integral, o sea que se suman las ganancias de todos los orígenes hasta obtener la renta bruta total del contribuyente. Las categorías en nuestra ley son las siguientes:

Primera categoría (renta del suelo). Constituyen ganancias de la 1ª categoría, las producidas en dinero o en especie de la locación

o sublocación de inmuebles urbanos o rurales y las contraprestaciones obtenidas por la constitución en favor de terceros de los derechos reales de usufructo, uso, habitación y anticresis (art. 41). Contiene también la ley disposiciones sobre presunciones de valor locativo (art. 42), sobre percepción de arrendamientos en especie (art. 43) y sobre trasmisión gratuita de la nuda propiedad (art. 44). En conclusión: 1) se incluyen las rentas reales o presuntas derivadas de los inmuebles urbanos o rurales; 2) ello, condicionado a que tales rentas no estén incluídas en la tercera categoría, según se explicará más adelante.

Segunda categoría (renta de capitales). Son ganancias de esta categoría aquellas que derivan del producto de capitales o derechos no explotados directamente por el propietario, sino colocados o cedidos y, consecuentemente, donde la actividad del propietario es nula o casi nula.

Según el art. 45 de la ley, constituyen ganancias de esta categoría: 1) la renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera que sea su denominación y forma de pago; 2) los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos; 3) las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida; 4) los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal; 5) los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que se refiere el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo incorporado a continuación del art. 101; 6) las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Debe hacerse constar, sin embargo, que estas ganancias serán consideradas como de tercera o cuarta categoría cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo; 7) el interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo; no obstante, la ley hace la salvedad de que cuando se trate de las cooperativas denominadas "de trabajo" las ganancias serán consideradas como de cuarta categoría; 8) los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la trasferencia definitiva de derechos de llave, marcas,

patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúe habitualmente esta clase de operaciones; 9) los dividendos en dinero y en especie que atribuyan a sus accionistas las sociedades comprendidas en el art. 69, inc. *a*, de la ley.

Dada la dificultad teórica en encontrar significado legal a la palabra "regalía", la ley procede a definirla en su art. 47 como "toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la trasferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc., cualquiera sea la designación asignada". Un caso de "regalía" sería, por ejemplo, la suma que se paga como contraprestación por el derecho a usar la fórmula de un medicamento.

Establece asimismo la ley que cuando en una operación no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto, se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda devenga un interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales. Esto admite excepción cuando se trate de deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los intereses que resulten vigentes en plaza para este tipo de operaciones. Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazos, la presunción de un interés no menor al fijado por el Banco de la Nación, rige *jure et de jure*, es decir, sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses. Debe destacarse que la presunción rige para inmuebles solamente, por lo cual, y si se trata de venta de bienes muebles, no se generará interés presunto cuando se estipule que la operación se realiza sin computarse intereses.

Es destacable la imposición de los dividendos en dinero y en especie que distribuyan a sus accionistas las sociedades comprendidas en el art. 69, inc. *a*, los cuales —en su caso— quedarán sujetos a la retención que, con carácter de pago único y definitivo, establece el art. 70.

Resumiendo: 1) se comprenden en general las rentas de capitales; 2) la inclusión, sin embargo, está subordinada a que la renta no integre la tercera categoría.

Tercera categoría (beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio). Según dispone el art. 49 de la ley, constituyen ganancias de esta categoría: 1) las que obtienen los sujetos incluídos

en el art. 69, llamados por la ley "sociedades de capital" (sociedades anónimas, sociedades en comandita, por acciones, sociedades de economía mixta, asociaciones civiles, empresas estables pertenecientes a personas del exterior); 2) las que deriven de otras sociedades o empresas unipersonales; 3) los beneficios obtenidos por comisionistas, rematadores, consignatarios, y otros auxiliares de comercio no incluídos en la cuarta categoría; 4) las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512 (de propiedad horizontal); 5) las demás ganancias que no estén incluídas en otras categorías.

Esta categoría tiene el carácter de *predominante* con respecto a las restantes. En efecto, como se puede advertir mediante los casos precedentemente señalados bajo los números 1, 2 y 3, no se definen las ganancias por las actividades que les dan origen, sino por el sujeto que las obtiene. Esto significa que tratándose de estos sujetos (por ejemplo, una sociedad anónima), deja de interesar de dónde emana la ganancia. Si es obtenida por estos sujetos, esa sola circunstancia convierte la ganancia en renta de tercera categoría. Además, y mediante el agregado de la ley 21.437, según el cual entran en esta categoría todas las ganancias no incluídas en otras categorías, se asigna a la tercera categoría el carácter de residual.

Concretando: 1) la tercera categoría incluye las ganancias de cualquier tipo que obtengan ciertos contribuyentes, y por ello adquiere la calidad de *predominante* por cuanto subordina a las restantes categorías; 2) tiene también esta categoría el carácter de *residual.*

Cuarta categoría (renta del trabajo personal). Como su nombre lo indica, son las rentas derivadas del trabajo o esfuerzo personal, ya sea ejercido en forma libre o en relación de dependencia. Se incluyen, por lo tanto: desempeño de cargos públicos, ejercicio de actividades liberales, desempeño de funciones de albacea, mandatarios, gestores de negocios, síndicos, directores de sociedades, todo trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, servicios prestados por socios en cooperativas (excepto las de consumo), jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios originados en el trabajo personal o en el cargo de consejero de sociedades cooperativas; así como, por último, las ganancias provenientes de las actividades de corredores, viajantes de comercio y despachantes de aduana.

10. SOCIEDADES DE CAPITAL. — Existen varios sistemas en la legislación comparada para gravar a las sociedades de capital. Puede establecerse una imposición exclusiva a la sociedad; puede, por el contrario, gravarse exclusivamente a los accionistas considerando a la empresa únicamente como intermediaria para gravar la persona del beneficiario; finalmente, puede establecerse la imposición de la sociedad por su capacidad contributiva propia y del accionista según su facultad tributaria personal.

Veamos el régimen de las sociedades de capital en la ley 20.628.

Según el art. 69, para las sociedades de capital se estipulan dos alícuotas proporcionales.

I) *Veinte por ciento.* Quedan sujetas a ella: 1) las sociedades anónimas, y las sociedades en comandita por acciones, en la parte correspondiente a los socios comanditarios; 2) las asociaciones civiles y fundaciones; 3) las sociedades de economía mixta, por la parte de utilidades no exentas. En los casos 1 y 2 se exige que las sociedades hayan sido constituídas en el país, y, en cuanto al caso 2, se aclara, asimismo, que la sujeción a este régimen es en tanto no corresponda por ley 20.628 otro tratamiento impositivo; 4) las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el art. 6 de dicha ley.

II) TREINTA Y SEIS POR CIENTO. Deben pagar esta alícuota los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros, o de cualquier otro tipo, organizados en forma de *empresa estable*, siempre que pertenezcan a: 1) asociaciones, sociedades o empresas de cualquier tipo constituídas en el extranjero; 2) personas físicas residentes en el exterior. Algunas aclaraciones: *a*) *empresa estable*, significa la ejecución de actividades lucrativas desarrolladas en forma habitual y continuada, con instalaciones permanentes (no, p.ej., exposiciones, ferias o instalaciones desmontables) y con plantel directivo permanente; *b*) el concepto de "residencia en el exterior" debe ser el que surge del art. 26 de la ley, ante la falta de cualquier tipo de aclaración al respecto.

La última parte del art. 69 establece que no están comprendidas en este inciso (el que grava con alícuota del 36 %) las sociedades constituídas en el país, sin perjuicio de la aplicación del art. 14. El

significado de este dispositivo es el siguiente: El gravamen del 36 % que rige en general para empresas del exterior no es de aplicación a las sociedades constituídas en el país, aunque tengan el carácter de filiales de empresas extranjeras. Ello sin perjuicio de la aplicación del art. 14 de la ley, que ya examinamos *supra*.

III) *Dividendos*. La ley incluye ahora los dividendos en la segunda categoría, integrándose de esa manera con las restantes ganancias.

Según el art. 70, cuando las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones efectúen pagos de dividendos (excepto dividendos exentos o no computables para este impuesto), deben proceder de la siguiente manera:

1) Beneficiarios que se identifiquen ante la entidad emisora o agente pagador, residentes en el país, o sociedades constituídas en él no comprendidas en el art. 69, inc. *a*: el 10%.

2) Beneficiarios residentes en el exterior que se identifican ante la entidad emisora o agente pagador y contribuyentes incluídos en el art. 69, inc. *b*: se retiene el 20 %.

3) Beneficiarios residentes en el país o en el exterior que no se identifiquen: se retiene el 20 % con carácter definitivo.

4) Saldo impago a los 90 días corridos de puestos los dividendos a disposición de los accionistas: retención definitiva del 20 %.

Si se trata de *dividendos en especie*, el ingreso de las retenciones debe efectuarlo la sociedad o agente pagador, sin perjuicio de su derecho de exigir el reintegro por parte de los socios o accionistas, y de diferir la entrega de los bienes (que reemplazan el dinero del dividendo) hasta que se haga efectivo dicho reintegro. Se puede observar aquí que el ente pagador que originariamente reviste el carácter de agente de retención, se trasforma, en virtud de la exigencia legal, en un sustituto.

Dispone también la ley que todos los beneficiarios de dividendos, incluídos los exentos o no computables para el impuesto, están obligados a incluír las participaciones y valores que posean, en la declaración patrimonial correspondiente.

Asimismo, cuando las sociedades anónimas y en comandita por acciones paguen dividendos a los beneficiarios que se identifiquen (puntos 1, 2 y 4) deben presentar a la D.G.I., en la forma y plazo que ésta disponga, una nómina en la cual conste la identificación de los beneficiarios y el monto de los dividendos pagados.

Ahora bien, según el art. 71 de la ley, cuando la puesta a disposición de dividendos origine una diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo, esas diferencias se consi-

deran beneficio alcanzado por el impuesto a las ganancias y deberá incluírse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la puesta a disposición o distribución.

La ley 23.260 ha incorporado, mediante el art. 73, un severo dispositivo, según el cual *toda disposición de fondos o bienes efectuados en favor de terceros* por parte de las "sociedades de capital" y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hace presumir, sin prueba en contra, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco Nación para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios mayoristas, con más el interés del 8 % anual, el importe que resulte mayor. Sin perjuicio de ello, si la disposición de fondos o bienes se efectúa a accionistas por parte de sociedades que tuvieran utilidades distribuíbles, tal disposición tendrá para el accionista el tratamiento que la ley establece para los dividendos. Sin embargo, las disposiciones de este artículo no se aplican a las entregas que las sociedades en comandita por acciones efectúen a sus socios comanditarios y tampoco son de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos 3º y 4º del art. 14, referidos a actos jurídicos celebrados entre empresas locales de capital extranjero y personas domiciliadas en el exterior. Lógicamente, este sistema implica el funcionamiento del régimen legal de nominatividad de acciones de las sociedades de capital.

11. DEDUCCIONES. — *Las deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora* (ello genéricamente considerado, y salvo las excepciones legales de ciertas deducciones que no respondan al concepto enunciado). Tales gastos, si son admitidos por la ley y en las condiciones que ésta determina, deben ser restados a las "ganancias brutas" obtenidas en el período y que —según vimos— son el producto de sumar los ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtiene (arts. 17 y 80, ley cit.).

Según el sistema legal, existen los siguientes tipos de deducciones: *a*) las *generales*, que son aquellas deducciones aplicables a todas las categorías sin distinción y que son las puntualizadas en el art. 81 (p. ej., intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones, sumas que pagan los asegurados por seguros de vida, donaciones a los fiscos nacional, provinciales o municipales o a

las entidades de bien común que expresamente menciona la ley y que son las enumeradas en los incs. *e*, *f* y *g* del art. 20, gastos de sepelios ocurridos en el país, contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones y subsidios siempre que las cajas sean nacionales, provinciales o municipales, etc.); *b*) las *deducciones para las distintas categorías cuyo detalle particularizado* está contenido en los arts. 85 a 87 de la ley. Una aclaración: estas deducciones que la ley contempla separadamente para cada categoría responden a peculiaridades de los diferentes beneficios que cada una de esas categorías comprende. Pero tanto estas deducciones, como las anteriormente mencionadas, tienen en común la circunstancia de responder al *principio general* de ser gastos necesarios para obtener la ganancia y conservar la fuente (conf. Jarach, *Curso*..., t. 2, p. 145).

La ley estipula, asimismo, cuáles deducciones *no son admisibles*, y entre ellas destacamos los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia (es decir, los gastos de consumo *no son deducibles*). En cuanto a la enumeración de erogaciones que no pueden ser deducidas, remitimos a la lectura del art. 88, ley cit.

Una vez obtenido el monto que suman los dos tipos de deducciones precedentemente mencionados, dicho monto se resta al total de ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtuvo en el período de tiempo computado. De esa manera se obtiene la *ganancia neta*.

Esa ganancia neta no es, sin embargo, la base imponible del tributo, o sea, "la ganancia neta sujeta a impuesto", en la terminología de la ley (art. 17), ya que sobre ella corresponde efectuar otras deducciones: las deducciones personales del art. 23 de la ley, lo cual pasamos a examinar en el punto siguiente.

12. DEDUCCIONES PERSONALES. — Ellas son el mínimo no imponible (disociado en las llamadas "ganancias no imponibles" y "deducciones especiales") y las cargas de familia. La ley fija, a tal efecto, importes fijos que son actualizados anualmente mediante la aplicación de coeficientes que fija la Dirección General Impositiva tomando como índice la variación producida en los índices de precios al consumidor y sobre la base de datos que proporcione el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (art. 25, ley).

I) *Mínimo no imponible.* Es una suma que se deduce por cuanto se considera que es el importe indispensable para la subsistencia del contribuyente y que por consiguiente no puede ser gravado.

Según hemos adelantado, la ley disocia esta deducción, haciéndolo de la siguiente manera:

a) *Ganancia no imponible* (art. 23, inc. *a*). Se trata de la deducción general por mínimo no imponible. Es, en efecto, una suma fija aplicable a todos los contribuyentes que sean personas físicas y sin distinción de categorías.

Como condición general para que proceda esta deducción, la ley exige que el contribuyente tenga *residencia en el país.* El concepto de "residencia" es el que surge del art. 26. Debe tratarse de personas de existencia visible que vivan más de seis meses en el país durante el año fiscal. Se exceptúa el caso de quienes cumplen funciones públicas en el extranjero, quienes pueden hacer uso de la deducción sin tal requisito de residencia.

b) *Deducción especial* (art. 23, inc. *c*). Reciben este nombre legal ciertas deducciones por mínimos no imponibles que rigen sólo para algunos contribuyentes, a saber, los de la cuarta categoría (trabajo personal).

Tanto para la "ganancia no imponible" como para la "deducción especial" (así como para la deducción por "cargas de familia" que veremos seguidamente), la ley prescribe como condición que los contribuyentes que hagan valer las deducciones sean *personas de existencia visible.* Quedan excluídas, por lo tanto, las personas de existencia ideal que tengan la calidad de sujetos pasivos de este impuesto. Las deducciones son anuales y de importe fijo, pero si se produce el fallecimiento del contribuyente durante el período, la deducción se aplica proporcionalmente por períodos mensuales, computándose la deducción hasta el fin del mes en que el deceso ocurra. En caso de sucesiones indivisas, éstas tienen derecho a todas las deducciones por mínimo no imponible que hubiera tenido el causante, mediante el mismo procedimiento, es decir, proporcionalmente, por períodos mensuales (art. 24).

II) *Cargas de familia.* Existen también deducciones personales por cargas de familia, que la ley sujeta, asimismo, a ciertas condiciones.

a) *El familiar que ocasiona la deducción debe estar a cargo del contribuyente.* Esto significa que debe haber una real y efectiva

prestación alimentaria. Si se tratase de *cónyuges* que obtienen "ganancias" *cada uno por su cuenta*, entendemos *que cada uno de ellos* puede deducir a sus hijos como cargas de familia (conf. Reig, *El impuesto...*, p. 152; Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Impuesto...*, p. 271), solución que es idéntica si el hijo es *adoptivo* (ley 13.252) y ambos cónyuges adoptantes perciben ganancias. En el caso del *hijo extramatrimonial* (ley 14.367) la deducción corresponde a quien ejerza su patria potestad, o sea, la madre, quienes lo hayan reconocido o quienes hayan sido declarados su padre o su madre (art. 264, Código Civil). En la situación de *divorcio*, la deducción puede ser legalmente hecha por quien tenga a su cargo la obligación alimentaria (art. 267, Código Civil), que debe ser el padre (art. 271, ibídem), pero siempre que la prestación de alimentos sea efectivamente materializada.

b) *Dicho familiar debe residir en el país.* La exigida "residencia" es la que, según vimos *supra*, define el art. 26, siendo de destacar que tal requisito es requerido en cuanto al familiar que ocasiona la deducción, *pero no en cuanto al contribuyente que deduce de sus ganancias.* Pensamos que la ley pudo haber extendido la deducción para el caso de hijos menores que son enviados al extranjero para estudiar o perfeccionarse técnicamente, pero no creemos que si se configura tal caso la deducción pueda hacerse, como piensan Giuliani Fonrouge y Navarrine (*Impuesto...*, p. 270).

c) *Dicho familiar no debe tener entradas netas anuales superiores a la suma que estipula la ley*, cualquiera que sea el origen de esas entradas y estén o no sujetas a impuesto.

Configurándose tales condiciones, las deducciones se discriminan así:

1) Un importe fijo, cuya cantidad la ley determina, por el cónyuge. Este monto es deducible aun habiendo *divorcio* de por medio, por parte del cónyuge que "tenga a su cargo" la prestación alimentaria del otro, pero si tuviera que pagarle por tal concepto (alimentos) una cantidad superior a la admitida como deducible, la ley no lo autoriza a exceder el monto fijo estipulado, lo cual resulta inequitativo;

2) un importe fijo establecido por ley por cada hijo o hijastro o hija o hijastra, siempre que sean menores de 24 años de edad o incapacitados para el trabajo;

3) un importe fijo legalmente estipulado por otros parientes que la ley señala (descendientes en línea recta, ascendientes, her-

manos, suegros e hijos políticos). Debe hacerse notar que respecto a estos otros parientes, para que proceda la deducción en el caso de descendientes, hermanos, yerno y nuera, ellos deben ser menores de 24 años o estar incapacitados para el trabajo, ya se trate de varones o mujeres. Otra aclaración: estas deducciones por cargas de familia se deben hacer efectivas proporcionalmente por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurre la causa que determina el cómputo o cese de la deducción (nacimiento, fallecimiento, casamiento, etc.) (art. 24).

13. PERÍODO DE IMPOSICIÓN. — Los ingresos computables son aquellos obtenidos en el año fiscal, que coincide con el año calendario (del 1 de enero al 31 de diciembre). En cuanto a la imputación de ganancias y gastos al mencionado año fiscal, ello surge detalladamente explicado de las normas que al respecto establece el art. 18 de la ley cit. Según ya tuvimos oportunidad de examinar, el procedimiento varía según la categoría de que se trate, ya que para algunas se exige seguir el método de lo "percibido", mientras que para la primera categoría debe adoptarse obligatoriamente el procedimiento de lo "devengado", existiendo, por último, casos en los cuales el sistema de imputación a seguir es optativo para el contribuyente.

14. ALÍCUOTAS. — Al tratar especialmente las sociedades de capital, vimos las alícuotas proporcionales que les correspondía pagar tanto a las sociedades en sí mismas como a ciertos accionistas. Debemos sólo considerar, entonces, las alícuotas aplicables a las personas individuales y a las sucesiones indivisas. Respecto de este tipo de sujetos, debe obtenerse la *ganancia neta sujeta a impuesto* en la forma que se examinó precedentemente, y sobre el monto total se aplica una alícuota básica proporcional si la ganancia neta imponible anual llega hasta el primer peldaño cuantitativo que la ley estipula. Cuando la ganancia excede esa suma, comienza a aplicarse una escala de *tipo progresivo doble* cuyos montos y alícuotas establece el art. 90 de la ley cit., a cuya lectura remitimos.

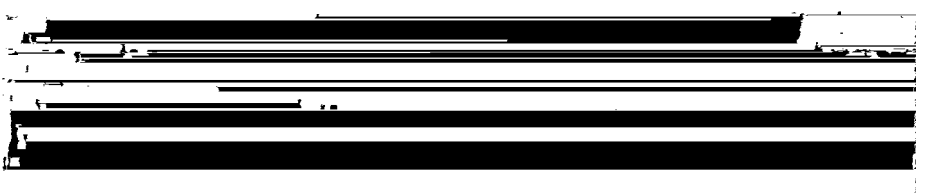
15. EXENCIONES Y BENEFICIOS. — Antes de ponerse en vigencia la ley 20.628 se concedían diferentes alicientes impositivos en forma de exenciones, beneficios, amortizaciones aceleradas, exclusiones, etc., que podían ser permanentes o transitorios. Ellos obedecían a razo-

nes de política tributaria y se hallaban relacionados con actividades que el Estado deseaba promover.

Pero el régimen era decididamente anacrónico. Las exenciones y demás beneficios surgían tanto de la propia ley de réditos, continuamente modificada a este respecto, como de otras leyes especiales. El análisis del punto era complejo y dificultoso. Giuliani Fonrouge puso esta situación de relieve cuando llegó a contar, en un momento dado, *cincuenta y seis exenciones!* en el impuesto a los réditos (ver *Derecho...*, t. 2, p. 931).

De las propias palabras del mensaje con que el Poder Ejecutivo de la Nación elevó el proyecto del I.G., surge que esta situación fue advertida. Dice el mensaje: "... el Poder Ejecutivo ha puesto especial énfasis para remediar una situación que vulneró los principios que fundamentaron su implantación (se está refiriendo al impuesto a los réditos). A través de sucesivas modificaciones agregadas, la ley mencionada (aclaramos: la 11.682) sufrió el ataque de sistemas de desgravación, de exenciones, de exclusiones y deducciones que se incorporaron en mérito de diversas razones cuya procedencia no es del caso juzgar hoy, pero que evidencian el uso abusivo del impuesto como instrumento de la política económica... las franquicias aludidas... han distorsionado el sistema en forma tal, que imponen la necesidad ineludible de un replanteo general del tema. Al respecto, es pensamiento del Poder Ejecutivo que, salvo excepciones rigurosamente seleccionadas, los regímenes promocionales no formen parte de la ley impositiva, sino que se instrumenten por normas especiales de carácter sectorial o regional...". Hasta aquí las partes fundamentales del mensaje. Pensamos que el criterio que, consecuentemente a las palabras del mensaje, siguió la ley del I.G., es el que jurídicamente corresponde. Inclusión dentro de su seno de exenciones seleccionadas (las contenidas en el art. 20 de la ley 20.628) y tratamiento específico de los alicientes fiscales sectoriales o regionales por parte de leyes especiales.

En virtud del nuevo criterio, gran parte de las exenciones y de los beneficios antes contenidos quedaron eliminados, mientras que otros han sido mantenidos. Remitimos a la lectura del extenso art. 20, tal como quedó luego de las últimas modificaciones legales.



favor); *c*) es aplicable, en cuanto al monto global de ganancias (sumas retenidas incluídas), la alícuota progresiva del art. 83, ley cit.; *d*) son de aplicación las deducciones generales y personales que prevé la ley; *e*) la fecha general de pago y las obligaciones formales atinentes a la determinación no sufren alteración en cuanto al contribuyente (salvo la circunstancia lógica que restará de sus ganancias tributables los montos detraídos retentivamente). Vemos como el impuesto no pierde su carácter de *personal* y *progresivo*, habiendo tenido la retención la única consecuencia jurídica de anticipar el momento en que ese contribuyente ha realizado determinados pagos (las sumas que le fueron retenidas).

2) *Retención a título definitivo.* Ante la aplicación de esta diferente modalidad (p.ej., en el caso de beneficiarios del exterior), las características objetivas del gravamen quedan alteradas.

En efecto: *a*) como el rubro lo indica, la retención es un pago "definitivo" que hace el contribuyente y que no está sujeto a reajuste posterior alguno; *b*) la suma retenida no es un pago "provisorio y a cuenta" ni pasa a integrar el monto global de ganancias del contribuyente; *c*) no es aplicable la escala progresiva del art. 90, sino la alícuota proporcional que para cada caso concreto fija la ley; *d*) no son de aplicación las deducciones generales y personales sino las deducciones que también fija la ley en forma específica para cada uno de estos concretos casos de retención; *e*) el contribuyente queda desligado del plazo general del pago del gravamen y generalmente de toda obligación de tipo formal, ya que su desvinculación (fáctica, no jurídica) con el fisco (en cuanto a estos ingresos definitivamente retenidos) es prácticamente total.

Es claramente observable la influencia del régimen retentivo sobre la fisonomía del impuesto, ya que éste —según habrá podido observarse— ha quedado convertido en un gravamen *real* y *proporcional.*

18. AJUSTE POR INFLACIÓN. — *a*) *Noción y objetivo.* Por ley 21.894 (publicada en "B.O.", 1/11/78) se agregó un nuevo título a la ley 20.628 (título VII, denominado "Ajuste por inflación"), con articulado a continuación del art. 93. Su fin es adaptar equitativamente el impuesto al fenómeno inflacionario en forma tal que no recaiga sobre ganancias nominales pero irreales.

b) *Sujetos.* Quedan sometidos al régimen los sujetos a que se refieren los incs. *a*, *b* y *c* del art. 49 de la ley 20.628, o sea, sociedades constituídas en el país, asociaciones civiles, fundaciones, empresas unipersonales pertenecientes a personas residentes en el país, empresas estables pertenecientes a personas del exterior, y quienes realicen la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluídos expresamente en la cuarta categoría.

c) *Funcionamiento.* Se procede a integrar un activo haciendo las detracciones de ciertos conceptos que la ley menciona y que se refieren a bienes excluídos de este ajuste. A este activo se le resta el importe que la ley describe como pasivo. El monto resultante es indexado aplicando el índice de precios mayoristas, nivel general. La diferencia entre el valor indexado y el mismo valor sin indexar es el *ajuste por inflación* correspondiente al ejercicio.

d) *Deducción del ajuste por inflación.* Si realizado el procedimiento mencionado, resulta un ajuste por inflación que disminuye la ganancia o aumenta la pérdida, se entiende que ello significa una pérdida en términos reales ocasionada por el deterioro del signo monetario. Por tanto, el monto "ajuste por inflación" se deduce de la materia imponible del impuesto.

e) *Ganancias de inflación.* Si al contrario resulta determinado un ajuste que aumenta la ganancia o disminuye la pérdida, se produce una situación inversa a la anterior, es decir, *ganancias de inflación.* Este fenómeno suele suceder respecto de empresas que trabajan financiadas con fondos de terceros, cuya deuda disminuye al depreciarse la moneda en que se concertó la operación crediticia. La ley ha resuelto gravar estas "ganancias de inflación" para que el "sistema sea simétrico y equitativo" (palabras del mensaje). La inclusión de las ganancias de inflación debe hacerse íntegramente en el balance del ejercicio en que se producen.

f) *Supresión de exenciones.* Los contribuyentes sometidos al régimen descrito quedan excluídos de las exenciones al impuesto a las ganancias contenidas en los incs. *h*, *k*, *t* y *z* del art. 20 de la ley 20.628 (rentas de títulos públicos, intereses de depósitos y aceptaciones bancarias, montos de actualización de deudas, diferencias de cambio, beneficios provenientes de operaciones alcanzadas por el

impuesto sobre trasferencia de títulos-valores, salvo para acciones y cuotas o participaciones sociales).

Es destacable que la reforma operada por ley 23.260 mantuvo, en materia de ajuste por inflación, una estructura similar a la anteriormente vigente, pero se advierte que ahora son consideradas las variaciones operadas en el ejercicio. Así, por ejemplo, los activos no computables que se enajenen en el ejercicio, los retiros de socios, las reducciones de capital o los aportes o aumentos de capital.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XV

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, Buenos Aires, 1969.

AMORÓS, Narciso: *La reforma tributaria en los impuestos del producto y sobre la renta global de las personas físicas*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1958, p. 124.

BALEEIRO, Aliomar: *Direito tributário brasileiro*, Río de Janeiro, 4ª edición.

BELTRÁN FLOREZ, Lucas: *Lecciones de derecho fiscal*, Valladolid, 1968.

BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, Madrid, 1968.

COSCIANI, Cesare: *Los impuestos directos en los países en estado de desarrollo*, en "Jornadas Internacionales de Derecho Fiscal", Buenos Aires, 1960.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, Rosario, 1963.

DUE, John: *Análisis económico de los impuestos*, Buenos Aires, 1970.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Buenos Aires, 1966.

GARCÍA MULLÍN, Juan Roque: *Manual de impuesto a la renta*, publicación del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Buenos Aires, 1978.

GARCÍA VÁSQUEZ, Enrique: *Futuro del impuesto a los réditos*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 1.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, Buenos Aires, 1970.

— *El concepto de renta en el derecho fiscal*, en rev. "La Ley", t. 96, p. 232.

GIULIANI FONROUGE, C. M., y NAVARRINE, S. C.: *Impuesto a la renta*, Buenos Aires, 1973.

GOMES DE SOUSA, Rubens: *A evolução do conceito de rendimento tributável*, en "R.D.P.", San Pablo, Brasil.

GOODE, Richard: *The corporation income tax*, Wiley, N. York, 1951.

GROVES, Harold: *Sistemas tributarios de América*, public. OEA/BID, 1968.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, 1958.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, Edit. Cangallo, Buenos Aires, 1983.

— *Impuesto a las ganancias*, Edit. Cangallo, Buenos Aires, 1980.

— *El concepto de ganancia en la ley 20.628*, en "La Información", t. 29, p. 709.

— *Los grandes objetivos de la reforma tributaria*, en "La Información", t. 29, p. 1.

— *Sobre el concepto de rédito comercial o industrial en el derecho tributario argentino*, en rev. "J.A.", t. 1942-I, p. 59.
— *Tratamiento de las sociedades de capital y sus accionistas en la reforma tributaria*, en diario "El Accionista", 15 de diciembre de 1971.

LAUFENBURGER, Henri: *La imposición a la renta*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 451.

LÓPEZ, Alberto T.: *El nuevo impuesto a las ganancias*, en "Derecho Fiscal", t. 23, ps. 792 y 881.
— *Impuesto a los réditos. Comentarios a las últimas reformas por ley 18.891*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 625.
— *Las modificaciones a la ley de impuesto a los réditos*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 785.

MASOIN, Maurice: *La política fiscal más apropiada a los países en proceso de desarrollo*, en "Jornadas Internacionales de Derecho Fiscal", cit., 1960.

MEDRANO CORNEJO, Humberto: *El método de lo percibido y la entrega de títulos-valores*, en "Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 5, noviembre 1983.

RABINOVICH, Marcos: *Impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1957.

RADOM, María, y otros: *Consideraciones sobre la sustitución del impuesto a los réditos*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 887.

REIG, Enrique: *El impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1970.
— *Evaluación del impuesto a los réditos como elementos del sistema tributario argentino*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, p. 129.

SÁNCHEZ, Hilario: *Posibilidades de sustitución del impuesto a los réditos en la legislación argentina*, en rev. "La Información", t. 24, p. 819.

SCHIDEL, Ángel: *Nuevo régimen de imposición a las ganancias de las sociedades de capital y los dividendos*, en rev. "La Información", t. 29, p. 273.

SCHULTZ y HARRIS: *American public finance*, Prentice-Hall, 1956.

TREBER, Salvador: *Algunos aspectos críticos de la reforma tributaria*, informe en las 7as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

VANONI, Ezio: *Osservazione sul concetto di reddito in finanza*, Milán, 1932.

VICCHI, Oscar D.: *Impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1944.

VILLEGAS, Héctor B.: *Inmuebles: venta e impuestos*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 251.
— *La exigencia de ingresar fondos no retenidos en la última reforma a la ley de impuesto a los réditos*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, p. 576.
— *La teoría del órgano en el impuesto a las ganancias*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 244.
— *Los inmuebles en el impuesto a las ganancias*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 233.
— *Tratamiento fiscal de filiales de empresas extranjeras*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 237.

Capítulo XVI

IMPUESTO A LOS PREMIOS DE DETERMINADOS JUEGOS Y CONCURSOS

1. Antecedentes. — Al instituírse el I.G. (ley 20.628) no se incluyó dentro de su hecho imponible el gravamen a los premios de determinados juegos y concursos (los cuales, antes, estaban comprendidos dentro del impuesto a las ganancias eventuales). Se creó, en cambio, otro gravamen diferente con la denominación del rubro (ley 20.630).

2. Noción y características. — El gravamen se establece sobre los premios ganados en juegos de sorteos (lotería, quinielas, rifas y similares), así como en concursos de apuestas de pronósticos deportivos (Prode), distintos de las apuestas de carreras hípicas organizados en el país por entidades oficiales o por entidades privadas con autorización pertinente.

Su importancia jurídica consiste en que incluye dentro de sus regulaciones la institución del "sustituto tributario", carácter, éste, que tiene el ente organizador, mientras que el ganador del premio es un "destinatario legal tributario" sustituído que no es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Queda, por consiguiente, marginada, la solidaridad de la ley 11.683, y no obstante la remisión a sus normas por el art. 6 de la ley 20.630, creadora de este tributo sobre "los premios".

3. Hecho imponible. — El hecho imponible de este gravamen consiste en que determinada persona (el destinatario legal tributario sustituído, según veremos) gane un premio en los juegos o concursos que la ley detalla. El art. 1 de la ley estipula incorrecta-

Su carácter jurídico de *"sustituto tributario"* surge en forma clara si se advierte: *a*) el párrafo 2º del art. 2 demuestra que en este caso no existe solidaridad entre el organizador y el ganador del premio, sino la exclusión total de este último de toda vinculación jurídica con el fisco. En efecto, si el organizador no retiene o percibe, *y en consecuencia el impuesto queda impago, la ley no* establece que el fisco pueda hacer efectiva una responsabilidad de tipo solidario contra el triunfador del juego o concurso (destinatario legal tributario) sino que se presume, sin admitir prueba en contra, que el *impuesto ha acrecido el premio*, es decir, que el mencionado premio incluye el impuesto, que queda, por consiguiente, a cargo del organizador. En consecuencia, la omisión de retención o percepción crea la presunción *jure et de jure* de que el premio en sí mismo está integrado por el bien dinerario o en especie que lo constituye específicamente, con más el impuesto pago. Ese organizador pasa entonces a ser un contribuyente a título propio, sin que la regla de la "solidaridad pasiva", estatuída por la ley 11.683 de modo genérico, entre en funcionamiento; *b*) el art. 2, *in fine*, excluye expresamente al ganador del premio de la relación jurídica tributaria en carácter de sujeto pasivo de ella, al expresar textualmente que "no serán responsables del impuesto los beneficiarios de los premios sujetos al mismo"; *c*) en el mensaje del Poder Ejecutivo se dice lo siguiente: "Por lo demás, se han seguido, en líneas generales, los principios que en la materia están consagrados en la actual ley de impuesto a las ganancias eventuales, salvo en lo que respecta al responsable del pago del gravamen, *que resultará serlo únicamente la respectiva entidad organizadora, sin que ello signifique que soportará el peso del tributo*, ya que el impuesto deberá retenerlo del monto del premio sobre el cual recae" (palabras textuales del mensaje, salvo el subrayado, que nos pertenece).

Capítulo XVII

IMPUESTO AL MAYOR VALOR (IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES)

1. Fundamento. — La imposición al mayor valor surgió con el objeto de alcanzar los incrementos de valor de la tierra no ganados por el propietario. Los autores clásicos fueron quienes comenzaron a sugerir que valorizándose la tierra por causas ajenas al esfuerzo del propietario, era justo que una parte de esa valorización fuese a manos del Estado. Así, David Ricardo justificaba que el Estado se apropiase de una parte de tal valorización, y sólo consideraba como injusto todo gravamen especial a esas personas que después de muchos años de trabajo adquirían tierras con las utilidades obtenidas. John Stuart Mill propició un tributo de esta naturaleza por considerar que la valorización inmobiliaria producto de la acción social conjunta enriquecía a los propietarios, a veces en medio de su total pasividad. Por ello, sostenía que en tal caso no se violarían los principios sobre los cuales se basa la propiedad privada si el Estado se apropiaba de ese aumento o de una parte de él, a medida que se producía. Henry George, por su parte, propició el impuesto a la tierra "libre de mejoras", es decir, al valor que alcanzaba el suelo con independencia de la acción del propietario, e incluso sugirió reemplazar los múltiples impuestos que constituían el sistema tributario por este único tributo. Adolfo Wagner estimó también conveniente sancionar impuestos a las plusvalías. Decía que si los individuos veían aumentados el valor de sus inmuebles por circunstancias políticas, técnicas, económicas y sociales que eran extrañas a su propio esfuerzo, era necesario que ese propietario devolviese a la sociedad tales enriquecimientos.

Posteriormente, la evolución de la idea llegó a que la imposición se extendiese a toda clase de beneficios no ganados, incluso los derivados de bienes mobiliarios.

2. Causas del mayor valor. — Refiriéndose al mayor valor de los inmuebles, se observa que son variadas las causas que influyen

a tal efecto. La valorización puede provenir de la ubicación en relación a otros inmuebles, a instalaciones, instituciones, medios de trasporte, etc. Puede también provenir del aumento de habitantes de determinadas zonas que las torna más pobladas y aumenta la demanda de tierras con determinada ubicación. Pueden influír los mejoramientos en los medios de producción agrícola, y también ciertas obras públicas de carácter general. Incluso la valorización puede provenir de la moda, como se observa en ciertos lugares de veraneo. Interesa destacar que las causas del mayor valor inmobiliario constituyen un conjunto de circunstancias que concurren frecuentemente en forma simultánea, y sin que sea posible determinar exactamente cuál es la influencia de cada una de ellas en la valorización de los inmuebles. Esto diferencia el mayor valor tenido en cuenta por este impuesto, con el beneficio inmobiliario que hace nacer el tributo conocido como "contribución de mejoras". En este último gravamen existe una relación inmediata y directa entre una obra pública específica y el mayor valor que obtienen los inmuebles ubicados en la zona de influencia de esa obra (por ejemplo, una pavimentación).

3. EL MAYOR VALOR Y LA INFLACIÓN. — Uno de los mayores problemas en el campo de los impuestos al mayor valor es obtener la separación de las ganancias que realmente lo sean, de aquellas que son aparentes y que sólo obedecen a la desvalorización del signo monetario.

De allí que ciertas doctrinas hayan atacado la justicia de este impuesto en países con proceso de inflación. Se sostiene que quien vende al valor actual no obtiene ganancia alguna, ya que la moneda perdió el valor, y por lo tanto sucede que luego de pagar el impuesto, la suma de dinero que le queda al contribuyente es inferior al valor real del bien que enajenó.

Sin embargo, algunos autores piensan que el impuesto es justo aun en los casos de procesos inflacionarios. Así, Richard Goode sostiene que es justificado gravar los mayores valores sin efectuar descuentos por fluctuaciones de precios. Afirma este autor que el impuesto al mayor valor mitiga las injustas diferencias que provoca

por el impuesto a las ganancias, o se hallen exentos de dicho tributo;

3) toda otra ganancia o enriquecimiento no alcanzado por los impuestos a las ganancias, a determinados juegos de sorteo y concursos deportivos, o sobre las ventas, compras, cambio o permuta de divisas.

Para que corresponda la aplicación de este gravamen, los contribuyentes no deben hacer de la trasferencia de inmuebles o de las otras operaciones, su profesión, comercio o actividad habitual, ya que en ese caso los beneficios tendrían "periodicidad", y quedarían encuadrados en el impuesto a las ganancias (art. 2, ley 21.286).

6. SUJETOS PASIVOS. — Son destinatarios legales del impuesto a título de contribuyentes, las personas de existencia física y sucesiones indivisas que obtengan los beneficios señalados *supra*.

Cuando se trate de beneficiarios residentes en el exterior, sus provechos sólo están comprendidos en el I.B.E. si se demuestra fehacientemente que se trata de *beneficios pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas*.

En tales casos, sobre los beneficios del residente en el exterior se retiene el total del gravamen al hacerse el pago o acreditación.

7. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIO. — Al igual que en el caso del I.G., este impuesto adopta el principio de "fuente productora" como criterio espacial de atribución del beneficio. Sólo se grava los "beneficios de fuente argentina", o sea, los que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, o que se originan en actos o actividades que puedan producir beneficios realizados en el territorio de la Nación, o de hechos ocurridos dentro de los límites del país sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos. El contribuyente está obligado a probar el origen de las trasferencias de fondos de o al exterior, cuando la Dirección General Impositiva lo considere necesario para liquidar o fiscalizar el impuesto. Si la prueba no se produce, tales fondos se considerarán provenientes de beneficios de fuente argentina (art. 3, ley).

8. DETERMINACIÓN. — Como se ha visto, este impuesto desea aprehender las plusvalías de bienes muebles e inmuebles.

El beneficio se determina deduciendo del precio de trasferencia, el costo computable y los gastos necesarios directamente vinculados

con la operación, excepto el importe del propio impuesto a los beneficios eventuales. Cuando se trate de operaciones de cambio o permuta, cada una de las partes debe establecer el beneficio deduciendo del precio pactado el costo computable y la proporción atribuíble a los gastos. Si no hay precio determinado, se considera tal el de plaza del bien o prestación de mayor valor (art. 5, ley).

El llamado *costo computable* consiste en el precio de adquisición, de construcción o de elaboración, más las mejoras para conservar o aumentar el valor del bien (art. 6).

En los supuestos de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como valor de adquisición el que tuvieron para el antecesor, conforme normas del impuesto a las ganancias para la determinación del costo computable en caso de venta a la fecha de la declaratoria de herederos, de la declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad o de la incorporación al patrimonio de los bienes donados o legados bajo condición suspensiva o término incierto según corresponda. Esta última fecha se considerará como la de adquisición.

Agrega la ley que cuando se hubiera pagado el impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, podrá optarse por considerar como valor de adquisición, el atribuído al bien a los fines de la determinación del mencionado tributo.

Si los valores a que se refieren los distintos párrafos del art. 6 no pudieran determinarse, se tomará el valor en plaza de los bienes al momento del ingreso al patrimonio del contribuyente.

En los artículos siguientes, la ley va estableciendo la forma de determinar el costo computable en el caso de las distintas materias imponibles.

Así lo hace con los inmuebles (art. 7), con los bienes muebles (art. 8), con los títulos, acciones y valores mobiliarios (art. 9), con los boletos de compraventa (art. 10), estableciendo en el art. 11 las pautas para determinar el beneficio en el caso de cuotas y participaciones sociales.

Los contribuyentes residentes en el país pueden deducir de su beneficio neto anual un *mínimo no imponible* anual que se fija en la suma estipulada por ley, reactualizable a partir de abril de 1976 de conformidad a la tabla que elabora la D.G.I. sobre la base variación de los precios mayoristas. Cuando en un mismo período fiscal existiese más de una operación generadora de beneficios gravados, el beneficio mínimo no imponible será solamente el que corresponda al mes de la operación más antigua. Si quedase un porcentaje absorbido, éste se aplicará sobre el beneficio mínimo

correspondiente al período de su utilización. Como observamos, la deducción se efectúa anualmente por cada contribuyente, y no por cada operación.

El beneficio neto imponible anual alcanzado por el impuesto (o sea, la base imponible) está sujeto a la alícuota del 15 % (art. 18, ley).

9. AÑO FISCAL, IMPUTACIÓN Y COMPENSACIÓN. — El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año, debiendo imputarse a ese año los beneficios que se hubieran realizado en su trascurso.

A los fines de la ley, los beneficios se reputan realizados en las siguientes fechas:

a) En el caso de trasferencias de inmuebles, en el momento que la ley considera operada la respectiva trasferencia, lo que ocurre cuando sucede el primero de los siguientes hechos: 1) cuando suscrito el boleto o documento equivalente se otorga la posesión; 2) cuando se otorga escritura traslativa de dominio. Si se trata de ventas por subasta pública, la enajenación se considera efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

b) Cuando se trate de trasferencias de bienes muebles, títulos, acciones y otros valores mobiliarios: en el momento de la entrega o acto equivalente.

c) Trasferencias de bienes no comprendidos en los incisos anteriores que se efectúen mediante contratos: en el momento de perfección de dicho contrato.

d) En los demás casos: en el momento en que se produzca el devengamiento del beneficio.

Puede suceder que las operaciones, actos o actividades cuyos beneficios grava la ley, arrojen pérdidas (p.ej., se vende un inmueble a precio menor de aquel a que se adquirió).

En tal caso la ley autoriza a *compensarse*, a los fines de establecer la utilidad neta imponible, con beneficios producidos en el año y alcanzados por el gravamen. Si sucede que las pérdidas no pueden cubrirse con beneficios (porque éstos resultan de monto inferior al de las pérdidas), el remanente podrá deducirse de beneficios sujetos al gravamen correspondientes a los cinco años fiscales siguientes, pero bajo ningún concepto se admite la deducción con ingresos alcanzados por la ley de impuesto a las ganancias.

Es destacable que a los efectos de la compensación de quebrantos con beneficios de años posteriores, no se incluyen dentro del

rubro "pérdidas" los importes deducibles en concepto de mínimo no imponible (art. 13, ley).

10. EXENCIONES. — La reforma producida por ley 23.259, introdujo profundos cambios en el sistema de exenciones, ya que antes, aquellos contribuyentes que tenían sus ganancias exentas por la ley del I.G., se hallaban también exentos por sus beneficios encuadrados en el impuesto a los B.E.

Conforme a las nuevas disposiciones (art. 4), están exentos del impuesto los beneficios que provengan de:

a) enriquecimiento a título gratuito;

b) trasferencias de bienes muebles corporales, incluso los registrables adquiridos para uso personal del contribuyente y su familia (salvo antigüedades, obras de arte e inversiones de lujo);

c) trasferencias de valores emitidos o a emitirse por entidades oficiales o mixtas, en la parte correspondiente a Nación, provincias o municipalidades, cuando una ley general o especial así lo disponga o cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo nacional;

d) trasferencias de bienes pertenecientes a miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, a su personal y a sus familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables. En defecto de convenio, la exención es procedente en la misma medida y limitaciones, sólo a condiciones de reciprocidad. Igual tratamiento se aplica a miembros y familiares que actúen en organismos internacionales en los cuales la Nación sea parte, en la medida y con las limitaciones que se establezca en los convenios internacionales.

11. REEMPLAZO DE VIVIENDA Y DE INMUEBLES AGROPECUARIOS. — La ley permite a los contribuyentes afectar la utilidad obtenida por la venta de una única vivienda al valor de adquisición o construcción de otro inmueble destinado a casa-habitación propia. A tal fin el contribuyente puede optar entre pagar el impuesto o efectuar dicha afectación. La opción debe ser formulada antes de la escrituración de venta.

Dentro del plazo de un año contado a partir de la escrituración, el contribuyente deberá probar, por medios fehacientes, la adquisición del inmueble de reemplazo y su afectación al referido destino. Los escribanos o quienes los sustituyan, deben dejar constancia de la opción ejercida por el contribuyente.

Si se realiza cesión de inmuebles para destinarlo a la construcción de un nuevo edificio sometido al régimen de "propiedad horizontal" (ley 13.512), recibiendo el cedente como compensación por el bien cedido, una unidad de la nueva propiedad, podrá también optarse entre pagar el impuesto que resulte de la operación o afectar la utilidad obtenida al costo de la unidad recibida.

12. RETENCIÓN EN LA FUENTE. — La ley del I.B.E. adopta un amplio régimen de retención en la fuente. Los obligados a actuar como retenedores son los escribanos, rematadores, corredores, comisionistas, otros intermediarios y el mismo comprador, bajo las responsabilidades y sanciones que establece la ley 11.683 (art. 21, ley).

Debe también practicar retención del total del impuesto quien haga pagos o acreditaciones a beneficiarios residentes en el exterior (art. 22, párrafo 2º, ley).

13. IMPUESTO A LA TRASFERENCIA DE INMUEBLES DE PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS.— Se trata de un impuesto creado por la ley ómnibus 23.905, en su título VII. Está regido por las disposiciones de la ley 11.683, y su aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la Dirección General Impositiva. Grava las trasferencias de inmuebles que se hallan ubicados en el país, o sea, que se sigue el principio de la fuente sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes que intervengan en la operación. Rige en todo el territorio de la Nación, y su producto se distribuye entre Nación y provincias, conforme a la ley de coparticipación.

14. HECHO IMPONIBLE.— El hecho imponible consiste en la trasferencia de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país (art. 7). Por trasferencia se entiende la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades, y todo acto de disposición, excepto la expropiación, *por el cual se trasmite el dominio a título oneroso*, incluso cuando tales trasferencias se realizan por orden judicial o con motivo de concursos civiles (art. 9).

El impuesto es adeudado desde el momento en que se perfecciona la trasferencia gravada, que se considera configurada cuando se produzca el primero de los siguientes hechos:

a) cuando suscrito el respectivo boleto de compraventa, o documento equivalente, se otorgue posesión;

b) otorgamiento de la escritura traslativa de dominio.

En los actos de ventas judiciales por subasta pública la trasferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate (art. 12).

La trasferencia de inmuebles pertenecientes a miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, a su personal técnico y administrativo y a sus familiares, están exentos del impuesto en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicados. En su defecto, la exención sólo es procedente a condición de reciprocidad. El mismo tratamiento corresponde a quienes actúen en organismos internacionales en los cuales la Nación sea parte (art. 10).

Las trasferencias que efectúen los residentes en el exterior sólo están sujetas a este gravamen en tanto se demuestre que se trata de inmuebles pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. En esos casos se debe retener el total del gravamen, y la inobservancia de esta obligación hace incurrir al que pague o acredite en las penalidades de la ley 11.683, sin perjuicio de la responsabilidad por el ingreso del impuesto que se omitió retener (art. 16).

La ley faculta a la Dirección General Impositiva para establecer todos los agentes de retención o percepción que estime necesarios a efectos de asegurar la recaudación del gravamen.

15. SUJETOS PASIVOS.— Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que trasfieran inmuebles en la medida en que la trasferencia no esté alcanzada por el mencionado impuesto a las ganancias. En los casos de cambio o permuta se considera sujetos a todas las partes intervinientes en la operación, siendo contribuyentes cada una de ellas sobre el valor de los bienes que trasfieren (art. 8).

16. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA.— El gravamen se aplica sobre el valor de trasferencia de cada operación. Este valor de trasferencia, por tanto, es la base imponible del tributo.

Si la trasferencia se efectúa por un precio no determinado, se calcula el gravamen sobre el precio de plaza en el momento de ser perfeccionada la trasferencia de dominio. En el caso de permutas, se considera el precio de plaza del bien o prestación intercambiado de mayor valor. Si el precio de plaza no es conocido, la D.G.I. fija el procedimiento a seguir.

La alícuota del impuesto es del 15 por mil.

17. REEMPLAZO DE VIVIENDA.— Tal cual como sucedía con los contribuyentes del derogado impuesto a los beneficios eventuales, esta ley otorga la posibilidad de que cuando se trate de venta de única vivienda, de terrenos, o de ambos, para adquirir o construír otra destinada a casa-habitación propia, se puede optar por no pagar el impuesto en la forma y condiciones que determine la reglamentación. Esta opción puede ejercerse también cuando se ceda la única vivienda y terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio bajo el régimen de la ley 13.512, y se reciba como compensación por el bien cedido hasta un máximo de una unidad funcional de la nueva propiedad destinada a casa-habitación propia.

La opción debe ser formulada al momento de suscribirse el boleto de compraventa, cuando en él se entregue la posesión, en el momento de formalizarse dicha entrega de posesión o en el de la escrituración, el que fuere anterior, y es procedente aun cuando la adquisición del bien de reemplazo hubiera sido anterior, siempre que ambas operaciones se efectúen dentro del término de un año. Dentro de dicho plazo el contribuyente debe probar por medios fehacientes la adquisición del inmueble de reemplazo y su afectación al referido destino. Los escribanos, al extender las escrituras respectivas, deben dejar constancia de la opción (art. 14). En caso de incumplirse los requisitos mencionados para la procedencia de la opción, el contribuyente que la hubiera ejercido debe presentar o rectificar la respectiva declaración jurada, incluyendo las trasferencias oportunamente afectadas, e ingresar el impuesto con más la actualización, intereses y accesorios (art. 15).

18. VALORACIÓN CRÍTICA.— En el derogado impuesto de la ley 21.284, existía una detallada mecánica para obtener el verdadero beneficio de la operación (ver punto 8 de este capítulo). Para saber cuál es la real utilidad de una operación, corresponde deducir del precio de trasferencia el costo computable, que comprende el precio de la adquisición con más las mejoras realizadas. También corresponde deducir los gastos vinculados con la operación. Ninguno de estos aspectos contempla el nuevo impuesto, que aplica una alícuota sobre el valor bruto de la trasferencia, con lo cual no toma en cuenta si la operación produjo alguna utilidad, o si, al contrario, dio pérdida. Ello puede tornar a este impuesto en inequitativo, aparte de que desde el punto de vista técnico es sumamente rudimentario. Tampoco toma en

cuenta los artificiales aumentos de valor originados por la inflación, ni contempla mínimos no imponibles.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XVII

JARACH, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

Capítulo XVIII

IMPUESTO SOBRE LA TRASFERENCIA DE TÍTULOS-VALORES

1. Noción y antecedentes. — El impuesto sobre la trasferencia de títulos-valores, creado por ley 21.280, está estructurado sobre las bases del ex tributo denominado "impuesto a la venta de valores mobiliarios" establecido en el año 1962 por decreto-ley 11.452/62 y que rigió hasta el 31 de diciembre, siendo derogado por la ley 20.628. Si bien el nuevo impuesto sigue en líneas generales a su predecesor, no es su calco. Al contrario, su texto se ha modificado "de acuerdo con lo aconsejado a través de su aplicación práctica en aquellos aspectos que han generado diferencias de criterios entre los sujetos de la relación tributaria". Tales las palabras del mensaje del proyecto de ley, que agrega: "El proyecto tiende en esta instancia a reimplantar un sistema sencillo en cuanto a su liquidación por los contribuyentes, tanto como a su contralor por la Administración".

El tributo rige en todo el territorio de la Nación (art. 1) a partir del quinto día hábil siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial", que ocurrió el 7 de abril de 1976. Está sujeto a las disposiciones de la ley 11.683; su producto se coparticipa según el régimen de la ley 20.221, y su aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva (arts. 7 y 8, ley 21.280). Mediante ley 23.257 fue objeto de algunas modificaciones.

2. Hecho imponible. — Según el art. 1 de la ley, el hecho imponible consiste en trasferir el dominio, a título oneroso, de acciones, títulos, debentures y demás títulos-valores, incluídos los emitidos por el Estado nacional, provincial o municipal.

Esto significa que el hecho imponible del actual tributo tiene mayor amplitud que su antecesor. Así es, en efecto, en primer lugar, porque el decreto-ley 11.452/62 gravaba la "venta, cambio o permuta" de valores (art. 6), mientras que ahora el hecho impo-

nible se configura con la *trasferencia*, concepto más extenso, dado que no sólo alcanza las ventas, cambios o permutas, sino también otros actos, cualquiera que sea su denominación, que signifiquen una traslación de dominio a título oneroso (por ejemplo: dación en pago, pago por entrega de bienes, aporte de los valores a sociedades, etc.). En segundo lugar, el régimen anterior no comprendía los valores mobiliarios públicos, mientras que ahora se incluyen los títulos emitidos por el Estado nacional, provincial o municipal. Esto se hace, según el mensaje del proyecto, para evitar "distingos irritativos en función del emisor". La verdad es que el cambio no parece obedecer al deseo de eliminar ningún distingo sino al de ampliar el ámbito de imposición en forma tal que el gravamen resulte más productivo.

En tercer lugar, el hecho imponible aparece ampliado por la expresión "títulos-valores", que reemplazó a la anterior "valores mobiliarios". La diferencia entre ambas terminologías y el mayor alcance de la primera surge en forma clara del pronunciamiento de la Corte Suprema de la Nación en el caso "Centenera" ("Derecho Fiscal", t. 25, p. 544), en el cual el alto cuerpo judicial declaró que no todos los títulos-valores constituyen valores mobiliarios. Pero como hace notar Raúl J. Otero, la expresión "títulos-valores" es excesivamente amplia y comprende documentos de la más diversa naturaleza, tales como letras de cambio, pagarés, cheques, títulos de capitalización y ahorro, warrants, cartas de porte, certificados de cancelación de deudas, certificados de reintegro de impuestos, certificados de depósitos a plazo fijo nominativos trasferibles, etc., no siendo dable suponer que la ley 21.280 pretendió alcanzar con su gravamen a todos estos documentos. Ello significa, según el autor citado, que para evitar dudas, será conveniente delimitar con precisión el alcance de la expresión "títulos-valores" (autor cit., *Impuesto sobre la trasferencia de títulos-valores*, en "Derecho Fiscal", t. 25, p. 1036). Por nuestra parte, pensamos que la expresión "títulos-valores" deberá ser interpretada como referida a los títulos de crédito emitidos en serie o en masa y susceptibles de producir un rédito a su titular.

Conforme a la ley, quedan excluídas del campo de tributación las operaciones de "pases" y "cauciones bursátiles" y otras que no impliquen una efectiva traslación de dominio.

Las operaciones de "pases" son, en líneas generales, contratos consistentes en la compra o venta de valores y la simultánea operación de venta o compra a la misma persona para un vencimiento

posterior. Las operaciones de "caución" consisten generalmente en créditos garantizados con valores.

En ninguno de los dos casos la finalidad es una trasferencia de dominio a título definitivo, por lo cual y aun sin la citada excepción, las operaciones mencionadas no encuadraban en el hecho imponible.

El art. 4 de la ley delimita el aspecto temporal del hecho imponible disponiendo que el impuesto es adeudado desde el momento en que se perfecciona la trasferencia gravada. Debe tenerse presente al respecto que en la compraventa, la trasmisión de propiedad al comprador sólo se produce por tradición (arts. 577, 1416 y 3265 del Código Civil), es decir, con la entrega efectiva del título-valor. Esto es también aplicable a la permuta (art. 1492 del Código Civil) y en general a las cesiones de crédito (art. 1434 del Código Civil).

Desde el punto de vista del ámbito espacial, la ley señala que los títulos-valores se consideran ubicados territorialmente en el país, cualquiera que sea el lugar donde estén físicamente al momento de la trasferencia o aquel lugar en que se realice dicha trasferencia o aquel en que se celebre el respectivo contrato y sin tampoco tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del enajenante o del adquirente.

3. SUJETOS PASIVOS. — Expresa el art. 2 de la ley que son contribuyentes del gravamen los enajenantes, sin perjuicio de que sea soportado por las partes conforme a lo que éstas acuerden.

El término "enajenantes" no parece adecuado a la nueva extensión del hecho imponible, dado que la trasferencia onerosa de dominio puede producirse no solamente por enajenación, sino conforme se vio *supra* por otros actos como dación en pago, pago por entrega de bienes o aporte de valores a sociedades. Esto significa que el término en cuestión debe ser interpretado en el sentido de "trasmitentes", el cual, por su mayor amplitud, cubre todos los casos posibles.

Señala también la ley que en los casos de cambio o permuta se considera enajenantes a todas las partes intervinientes en la operación, siendo contribuyente cada una de ellas sobre el valor de los títulos que trasfiera.

Según lo que prescribe el art. 6 de la ley analizada, la Dirección General Impositiva queda facultada para establecer los agentes de percepción o retención que estime necesarios a efectos de asegurar la recaudación del gravamen, lo cual sigue un objetable hábito en

la materia por cuanto los agentes de retención y de percepción son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y, por tanto, deben ser creados únicamente por la propia ley, no siendo admisible la delegación a un órgano administrativo (ver Villegas, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Buenos Aires, 1976, ps. 38 y ss.).

En ejercicio de lo facultado, la D.G.I. ha dictado la resolución general 1759, según la cual:

a) Cuando las operaciones sean realizadas sin intervención de comisionistas de bolsa, los compradores de los valores deben actuar como agentes de retención del gravamen, entregando una constancia de la detracción al enajenante. Éste, por su parte, debe actuar como agente de información de la operación realizada (art. 6, resolución general).

b) Cuando se trate de operaciones realizadas con intervención de comisionistas y con registro en bolsas o mercados, son los comisionistas los que tienen la obligación de actuar como agentes de retención del gravamen que corresponda, debiendo declarar a las bolsas y mercados la cantidad y monto de las operaciones, así como ingresar a tales instituciones los importes tributarios retenidos. A su vez, las bolsas y mercados actúan como agentes de percepción, siendo responsables de ingresar a la D.G.I. el impuesto que corresponda por todas las operaciones gravadas que realicen o consten en sus registros (art. 7, resolución general).

4. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA. — El gravamen se aplica sobre el valor real de trasferencia de cada operación. Cuando la trasferencia se efectúa por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etc.) se computa a los fines del impuesto el precio de plaza en el momento de perfeccionarse la trasferencia de dominio. Si este precio no es conocido, la Dirección General Impositiva debe, según el art. 3 de la ley, fijar el procedimiento a seguir. Mediante la ya mencionada resolución general 1759, el organismo fiscal ha dispuesto lo siguiente: "Si dicho precio no fuera conocido, deberá consultarse a esta dirección el procedimiento a seguir, lo que también procederá en toda otra situación que no esté específicamente contemplada en las normas establecidas" (art. 3, *in fine*, resolución general).

Según lo estatuído en el art. 5 de la ley, la alícuota del gravamen es del siete y medio por mil, porcentaje que según antes se dijo, se aplica sobre el importe de trasferencia del título-valor.

5. RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. — Ha sido derogado el art. 9 de la ley, según el cual las ganancias, utilidades o beneficios derivados de trasferencias sujetas al presente impuesto quedaban exceptuados de todo otro impuesto que recaiga sobre ellos.

Esto significa que se elimina la exención en el impuesto a las ganancias, de las utilidades o beneficios derivados de las trasferencias sujetas al impuesto.

Capítulo XIX

IMPUESTO AL PATRIMONIO (IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES, IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO, IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS, IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES NO INCORPORADOS AL PROCESO ECONÓMICO)

1. Noción general del impuesto al patrimonio. — En términos generales, y según su concepción moderna, es el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes, que habitualmente son las personas de existencia visible. O sea, que se gravan "las cosas y derechos pertenecientes a una persona, previa deducción de las deudas que pesan sobre los mismos" (conf. De Juano, *Curso*..., t. 2, p. 70).

Aun cuando se determinan sobre la base del monto del capital, los impuestos periódicos sobre el patrimonio se proponen, en realidad, gravar el "rendimiento anual" del capital, pero no detraer el monto tributario del capital mismo, ya que ello llevaría a extinguirlo.

Por otra parte, el hecho de que lo gravable sea el rendimiento, es fundamental para distinguir el hecho imponible del impuesto, de su fuente económica. En los impuestos periódicos al capital, la posesión de éste se toma como hecho imponible, pero la fuente económica es la renta. En cambio, cuando la fuente económica pasa a ser el capital mismo (como suele ocurrir con los impuestos al capital, no periódicos y llamados "de una sola vez"), éste sufre detrimento. Grossmann llama a estos últimos, "impuestos al patrimonio en sentido material", ya que sólo se pueden satisfacer restando la sustancia del patrimonio (autor cit., *El impuesto*..., p. 540).

2. ANTECEDENTES. — Los gravámenes al patrimonio son antiguos y ello es explicable. En el pasado, la principal fuente de riqueza era la fracción del patrimonio constituída por la propiedad inmueble, y, por otra parte, las necesidades de los gobernantes eran aún escasas (conf. Griziotti, *Principios...*, p. 245). Claro está que había notorias diferencias con los impuestos actuales. Por lo pronto, no se deducían las deudas. Además, el impuesto no era periódico sino excepcional y surgía por acontecimientos eventuales, generalmente de tipo bélico (por eso, incluso se los llamó "impuestos de guerra"). Por otra parte, y como las necesidades financieras eran apremiantes, los impuestos *cercenaban realmente el capital*, siendo sus montos confiscatorios.

En la antigüedad se conocieron en Grecia. El gobierno de Atenas (378 a. de C.) ordenó un catastro o registro de fortunas y generalizó una imposición según esa fortuna, dejando de lado a los que carecían de ella. En forma parecida se dio en Roma, donde Servio Tulio ordenó un censo para registrar las distintas fortunas, gravando entonces según la menor o mayor cantidad de riqueza poseída por los contribuyentes (de ahí su denominación de *tributum ex censu*).

En la Edad Media subsistió sin mayores variantes (aunque la imposición al patrimonio se tornó cada vez más asidua ante la insuficiencia de los gravámenes a los consumos) y luego, al nacer los Estados modernos y trasferirse la potestad tributaria a los soberanos, éstos también utilizaron muy a menudo los impuestos al capital. La asiduidad se tornó costumbre y los impuestos que se calculaban en forma proporcional a los capitales o fortunas de los individuos, comenzaron a exigirse anualmente o en intervalos breves. Así Inglaterra tuvo su *property tax* (siglo XII), en Italia apareció la *"decima escalata"*, en Francia la *"taille"* y en los Estados alemanes el *"Landschoss"*.

En el siglo XX se difundió, pero no como impuesto periódico, sino como impuesto "de una sola vez". Casi todos los países europeos hicieron uso de él (Italia: *"Imposta straordinaria sul patrimonio"*; Inglaterra: *"Capital levy"*; Francia: *"Prélèvement sur la fortune"*; Alemania: *"Vermögensabgabe"*; etc.).

Últimamente ha vuelto a tener vigencia como impuesto periódico en países de las más diversas regiones del orbe (E.U., Canadá, El Salvador, Nicaragua, Colombia, Chile, Uruguay, Suecia, Noruega, Dinamarca, Finlandia, Alemania Occidental, Luxemburgo, Holanda,

India, Ceilán, algunos cantones de Suiza, etc., y últimamente la Argentina, según veremos más adelante) con modalidades variables, aunque con algunas uniformidades que pasamos a examinar en el punto siguiente.

3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO. — Dentro de las modalidades elegidas por los diversos sistemas tributarios, ponemos de relieve tres. El impuesto al patrimonio puede ser legislado: 1) como parte integrante del impuesto a la renta (como sucede, p. ej., en Suecia), en cuyo caso un mismo ordenamiento legal contiene ambos tributos. En cierta medida, el sistema argentino hizo eso en algún momento, cuando incorporó dentro del impuesto a las ganancias al impuesto al patrimonio llamado "impuesto a la renta normal potencial de la tierra". 2) en forma totalmente independiente del impuesto a la renta (p. ej., Uruguay); 3) en forma separada del impuesto a la renta, pero actuando como complemento de él (así en la mayor parte de los países). En la Argentina, éste es el método "general" en cuanto a las vinculaciones de su impuesto a la renta (I.G. de la ley 20.628) y su actual impuesto sobre los activos (ley 23.760).

En general, el impuesto al patrimonio suele tener como *sujetos pasivos* a las personas físicas, incluyendo a los no residentes en el país. En el señalado caso de personas físicas, el patrimonio de los esposos que viven juntos y de los hijos menores, se reúne en una sola masa para dar mayor efecto a la progresividad de la alícuota (conf. Tanabe, *La imposición...*, p. 99; Grossmann, p. 546). Los residentes en el país suelen tributar por todas sus propiedades, estén o no esas propiedades en el país y los residentes en el extranjero tributan sólo por los bienes que posean dentro del territorio nacional.

El *hecho imponible* es, en general, la posesión de un patrimonio neto (activo menos pasivo) en determinada época del año (Tanabe, p. 102; Grossmann, p. 545).

La *base imponible* está constituída habitualmente por los activos con deducción de pasivos. Se incluyen todos los bienes que pueden tener valor (inmuebles, máquinas, animales, materias primas, derechos, patentes, vehículos, joyas, dinero, depósitos, acciones, etc.). En la práctica, empero, los países, por razones de política fiscal de la más diversa índole, suelen declarar exentos algunos bienes. También hay exención por "pequeño patrimonio", y deducciones por familiares a cargo, incluyéndose, en algunas legislaciones, exenciones a los inválidos y a las personas de avanzada edad (conf. Tanabe, p. 103; Grossmann, p. 547). Esta tendencia mundial de considerar a los activos

menos los pasivos ha sido abandonada por la Argentina al derogar los impuestos al patrimonio neto y a los capitales, y al sustituírlos por el impuesto a los activos y el impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico que consideran sólo los activos sin tomar en cuenta los pasivos.

Existen considerables dificultades en la valuación de los bienes, y al respecto no se puede dar una tendencia uniforme, ya que son muy variables los métodos nacionales para valuar los bienes, dependiendo ello del tipo de bienes de que se trate y de las peculiaridades de cada país en cuanto a la importancia de esos bienes (conf. Tanabe, p. 107; Grossmann, p. 546).

Por último, y en cuanto a la alícuota, la mayoría de los países adopta la de tipo progresivo.

4. VALORACIÓN CRÍTICA. — Los argumentos en favor y en contra son variados y hay para todos los gustos, resultando destacable el énfasis que algunos autores ponen tanto en la defensa como en el ataque a este impuesto.

Advirtiendo que somos partidarios del impuesto al patrimonio (siempre que sea periódico, que grave el patrimonio neto permitiendo deducir pasivos, de baja alícuota progresiva, separado del impuesto a la renta, pero complementario de él), examinaremos las más importantes argumentaciones favorables y adversas. Segunda advertencia: muchos de los argumentos son inconducentes porque parten de concepciones doctrinales que pocas veces los sistemas tributarios adoptan en su estado "puro".

A) *Argumentos en favor.*

1) El rendimiento del impuesto es bastante estable por cuanto no reacciona con rapidez ante los cambios de coyuntura. En caso de crisis, ello es ventajoso porque evita la disminución drástica de los ingresos tributarios cuando más falta hacen (v. Grossmann, p. 551; Hansen, *Informe*..., p. 266).

2) Grava los patrimonios improductivos (p.ej., yates, parques, jardines, metales preciosos, joyas, objetos de arte, inversiones en terrenos baldíos urbanos y en tierras rurales incultas) que no son alcanzados por el impuesto a la renta (porque no la producen), no obstante ser claros índices de capacidad contributiva. Entonces, alcanza no sólo los flujos de riqueza, sino su acumulación y tenencia (sobre esto, ver: Franco, *Principios*..., p. 431; Due, *La*

imposición..., p. 182; Lagares, *El impuesto*..., p. 18; Sandford, *Taxing*..., p. 178; Tanabe, p. 115; Grossmann, p. 553).

3) Si actúa complementando correctamente al impuesto a la renta, es eficaz instrumento de la conveniente discriminación de trato impositivo entre rentas del trabajo y del capital, favoreciendo lógicamente a las primeras (v. Jarach en prólogo a la obra de Lascano, *Impuesto al patrimonio*; Lagares, p. 19).

4) A diferencia del impuesto a la renta, no actúa en contra de la mayor productividad, las nuevas empresas y la asunción de riesgos. Al contrario, tiene eficacia productivista al hacer más gravosa la tenencia de riqueza improductiva (v. Jarach en prólogo a Lascano; Lagares, p. 21).

5) Puede ser un eficaz instrumento de redistribución de riqueza (v. Lascano, p. 24).

6) Es un tributo que "integra" el sistema tributario y le otorga eficiencia. Así, p.ej., ayuda a la comprobación de las rentas, facilita la valuación de herencias y donaciones, y también es útil para establecer la exactitud con que se determinan otros tributos, especialmente los que gravan el consumo como el IVA (v. Due, *La imposición*..., p. 190).

7) Tiene importancia estadística porque las declaraciones sobre el patrimonio facilitan la recopilación estadística de datos macroeconómicos fundamentales, tales como patrimonio nacional y renta nacional (v. Due, *La imposición*..., p. 190).

8) Cuando se ha llegado a imposiciones bastante altas en impuestos tradicionales como los que gravan la renta y los consumos, la adición de un impuesto al patrimonio, produce menos consecuencias indeseables que un incremento de los mencionados impuestos tradicionales (v. Vickrey, *La imposición*..., p. 256).

9) Concebido en forma separada del impuesto a la renta y complementándolo debidamente, logra el eficaz efecto de que ambos tributos corrijan mutuamente sus defectos (v. Buchanan, *Hacienda*..., p. 541).

B) *Argumentos en contra.*

1) Si la alícuota es alta, se incrementan las tácticas evasivas que se manifiestan en la reducción del valor de los bienes. Sin embargo, pensamos que esto puede evitarse mediante su correcta implementación en forma complementaria y separada con el impuesto a la renta. En efecto, mientras menor sea el valor de los bienes, la renta será aparentemente mayor. Es decir, se evadirá el impuesto

al patrimonio pero correlativamente se incrementará el impuesto a la renta. Esto responde también a las objeciones que ciertos escritores hacen con respecto a la valuación de bienes, a la cual creen incierta y dificultosa (v. Franco, p. 432; Lagares, p. 38; Vickrey, p. 313; Kaldor, *Un impuesto anual...*, p. 309).

2) Concebido en forma conjunta con el impuesto a la renta, crea importantes brechas para la evasión. Esto ha sido demostrado por autores como López Aguado con respecto al "impuesto a la renta normal potencial de la tierra" de la Argentina ahora derogado y que fue indebidamente insertado dentro del impuesto a las ganancias.

3) Es un impuesto ineficaz para descubrir a los verdaderos titulares de los activos gravables (Tanabe, p. 117, según quien —de no corregirse esto— el impuesto agregará nuevas desigualdades a las existentes).

4) Tiene incidencia regresiva por la dificultad de captar las altas fortunas invertidas en títulos al portador o emigrados al exterior o invertidos en bienes cuya valuación puede ser maniobrada por el contribuyente (ver Jarach en el prólogo a la obra de Lascano. Al mencionar esta crítica, el autor da los posibles remedios).

5) Tiene efectos negativos sobre el ahorro y la inversión porque estimula el consumo en detrimento de los primeros (v. Buchanan, p. 555; Lascano, p. 28).

5. EL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN LA ARGENTINA. ANTECEDENTES. — Para remontarnos a los más cercanos orígenes del impuesto argentino al patrimonio, debemos comenzar con el llamado "impuesto sustitutivo al gravamen a la trasmisión gratuita de bienes", instituído en el país en 1951 mediante ley 14.060, que fue objeto de posteriores modificaciones. Su propósito fue combatir las evasiones al impuesto a la trasmisión gratuita de bienes ocasionadas por el régimen de anonimato de acciones creado por la ley 13.925. Tal anonimato llevaba a que los posibles causantes convirtieran el grueso de su patrimonio en accionario, y como él no podía ser luego incluído en el activo de la herencia, ese patrimonio quedaba al margen del impuesto sucesorio. De allí la "sustitución" que se operó en virtud del gravamen emergente de la ley 14.060, en lo referente a dicho capital accionario, que pasó a ser gravado en una forma totalmente distinta y mediante el tributo "sustitutivo", que resultó ser un auténtico impuesto al patrimonio.

Si mediante una visión panorámica, observamos cómo estaban gravados los patrimonios y sus trasmisiones gratuitas en la República

Argentina, podemos advertir que el paso del tiempo ha ido perfeccionando el sistema hasta llegar al régimen actual, que aun adoleciendo de algunas fallas, significa un adelanto en cuanto a la coherencia del sistema general de imposición a los patrimonios.

Hasta el año 1972, nos hallábamos con el ya referido impuesto "sustitutivo" (ley 14.060) que alcanzaba a las sociedades de capital en el orden nacional, y en la Capital Federal a las sociedades y comerciantes matriculados, siendo el gravamen optativo para las personas físicas. Además existían el impuesto nacional a la trasmisión gratuita de bienes vigente en la Capital Federal y territorios nacionales y los impuestos provinciales del mismo tipo. Por otra parte, debe hacerse notar que la provincia de Córdoba incorporó a su repertorio impositivo el llamado "impuesto al patrimonio de las empresas". A su vez, los impuestos "a la trasmisión gratuita" no gravaban los bienes comprendidos en el impuesto sustitutivo (cosa que sucedía igualmente en Córdoba entre su impuesto "a la trasmisión gratuita" y su gravamen "al patrimonio de las empresas").

El sistema sufrió alteración en el año 1973, ya que el impuesto "sustitutivo" (ley 14.060) se mantuvo sólo en cuanto a sociedades de capital y con aplicación en todo el país. Córdoba continuó con su gravamen al patrimonio de las empresas, pero los cambios esenciales consistieron en que: *a*) se produjo el nacimiento del "impuesto nacional al patrimonio neto" (art. 5, decr.-ley 20.046), que rigió durante (y únicamente) el año 1973, alcanzando a personas físicas y sucesiones indivisas en todo el país y dejando al margen a los bienes sujetos al impuesto "sustitutivo", como, por ejemplo, las acciones de las sociedades de capital; *b*) feneció, en cambio, a partir del 1 de enero de 1973, el impuesto nacional a la trasmisión gratuita de bienes, que conforme ya dijimos, tenía vigencia únicamente en la Capital Federal y territorios. Los provinciales subsistieron.

A partir del año 1974 se presentó el siguiente panorama: 1) Por ley 20.629 se estableció el "impuesto a los capitales y patrimonios", que en realidad significó la reunión en un solo gravamen de los ex impuestos "sustitutivo" (ley 14.060) y "al patrimonio neto" (art. 5, decr.-ley 20.046), a los cuales derogó. Al primero con respecto a los ejercicios posteriores al 31/12/73 y al segundo en relación a los hechos imponibles producidos a partir del 1 de enero de 1973. Hubo más derogaciones: del impuesto de emergencia regulado por los arts. 3 y 4 del decr.-ley 20.372, y también del "impuesto al parque de automotores"

(decr.-ley 18.530), esto último a partir del 1 de enero de 1975 en adelante (v. arts. 28 y 29, ley 20.629); 2) la Capital Federal reimplantó su impuesto a la trasmisión gratuita, bajo el nombre de "impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito" (ley 20.632), con inclusión de todos los bienes objeto de ese tipo de trasmisión y también los que antes no estaban comprendidos al estar gravados por ex sustitutivo de la ley 14.060.

Por su parte, las provincias mantuvieron sus respectivos tributos a la trasmisión gratuita de bienes (abarcando ahora los bienes que el ex sustitutivo obligaba a dejar al margen) y Córdoba derogó su "impuesto al patrimonio de las empresas".

A partir de 1976, y mediante leyes 21.282, 21.285 y 21.287, sufre nuevas variantes la imposición al patrimonio en la Argentina. Resumiremos las modificaciones:

1) Según ley 21.285, el impuesto del título I del I.C.P. de la ley 20.629 subsiste para los períodos 1974 y 1975. Para el período fiscal 1974 queda firme la liquidación provisoria dispuesta por resolución 1737 de la D.G.I., pasando a adquirir el carácter de pago único y definitivo. Básicamente, y según dicha resolución, la diferencia con el régimen originario consiste en que las inversiones en acciones, las participaciones en otras entidades sujetas a este impuesto y las cuotapartes de fondos comunes de inversión son tratados como activos no computables, dejándose sin efecto el régimen de informaciones del art. 7, disposición, ésta, que deroga definitivamente la ley 21.285. Esta última ley dispone, asimismo, que están exentas para el período 1974 las entidades deportivas y capitales de empresas en la proporción que pertenezcan a entidades que gocen de exención subjetiva para este gravamen. Para 1975, el régimen es similar, aunque se eleva el monto del capital no imponible y se hacen otras modificaciones de menos importancia.

2) Por ley 21.287 se crea el impuesto sobre los capitales, continuador del precedente, que queda derogado. Este nuevo tributo tiene semejanzas con su antecesor y con el impuesto sustitutivo del gravamen a la trasmisión gratuita de bienes. Así, amplía su ámbito a todas las empresas, considera las inversiones en otras empresas sujetas al tributo, como activo no computable, y suprime el régimen de informaciones recíprocas. Comienza a regir para los ejercicios comerciales que cierren a partir del 30 de abril de 1976, esta fecha inclusive.

3) Para cubrir la "brecha" de ejercicios comerciales cerrados entre el 1 de enero y el 29 de abril de 1976 (ambas fechas

inclusive), la misma ley 21.287 establece un impuesto de emergencia cuyas características son similares al gravamen principal creado por la ley que se mencionó en el punto anterior.

4) Por ley 21.282 se establece el impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas y sucesiones indivisas, el cual sustituye, a partir del 31 de diciembre de 1975, al impuesto del título II de la ley 20.629, derogando este gravamen (que no llegó a regir nunca) para los períodos 1973 y 1974. Para el nuevo gravamen (impuesto sobre el patrimonio neto) las participaciones en el capital de sujetos comprendidos en el impuesto sobre los capitales, se consideran activos exentos (art. 4, inc. F, ley 21.282), lo cual lleva a sostener que este nuevo tributo es semejante al impuesto al patrimonio neto implantado por decr.-ley 20.046/72 y que rigió únicamente para 1973.

Por ley 23.285 fueron introducidas importantes modificaciones a la ley de impuesto sobre los capitales, mientras que por ley 23.297 se establecieron reformas a la ley del impuesto sobre el patrimonio neto.

Por ley 23.760 fue derogada la ley de impuesto sobre el patrimonio neto (t.o. 1986 y modif.), a partir del 31 de diciembre de 1990 inclusive (art. 70), y la misma ley decidió la derogación de la ley de impuesto sobre los capitales (t.o. 1986 y modif.) para los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 1990 (art. 71).

En lugar de estos impuestos, la ley 23.760 ha establecido el "impuesto sobre los activos" (capítulos I, II y III del título I), aun cuando la ley nada dice de que este último sea sustituto de los dos primeros. A su vez, por ley 23.966 (título VI) se ha creado el impuesto denominado "sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico" que en realidad es un "impuesto sobre el patrimonio bruto".

No obstante la sustitución, y si bien incluímos al final de este capítulo el análisis de los nuevos impuestos, no excluímos el tratamiento de los anteriores: primero, porque los impuestos derogados se seguirán aplicando para los ejercicios anteriores; segundo, porque, como antes hemos dicho, son frecuentes en la Argentina las resurrecciones de impuestos derogados; y tercero, porque la legislación sustituta guarda grandes similitudes con la derogada.

6. ESTRUCTURA Y CARACTERÍSTICAS. — El "impuesto sobre los capitales" (ley 21.287) es un impuesto directo, real y de alícuota proporcional.

El "impuesto sobre el patrimonio neto" (ley 21.282) es un impuesto directo, personal y de alícuota progresiva para contribuyentes nacionales. En cambio, los pagadores del impuesto del exterior deben pagar un tributo que, a su respecto, se convierte en real y proporcional, operándose el cambio en virtud de un mecanismo de sustitución legal tributaria que veremos más adelante.

Las disposiciones de la ley 11.683 son aplicables a ambos gravámenes y su percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva (arts. 19 de la ley 21.287 y 17 de la ley 21.282). Su producto está sometido al régimen de coparticipación.

La ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario se aplica supletoriamente para casos no previstos en la ley 21.287 del impuesto sobre los capitales y su decreto reglamentario (art. 20, ley 21.287).

A su vez, y ante casos no expresamente previstos por la ley 21.282, de impuesto sobre el patrimonio neto, o por su reglamentación, son de aplicación supletoria las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto sobre los capitales (ley 21.287) y del impuesto a las ganancias (ley 20.628).

En cuanto al "impuesto sobre los activos"; es un impuesto directo, real y de alícuota proporcional.

Tiene vigencia para los tres ejercicios anuales que se inicien a partir del 1/1/90.

Son aplicables las disposiciones de la ley 11.683, y su percepción y fiscalización está a cargo de la D.G.I., la cual está autorizada para establecer anticipos. Para los casos no previstos en la ley o en su reglamentación, se aplican supletoriamente las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario. Su producido es coparticipado según el régimen vigente.

7. IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES. HECHO IMPONIBLE. — El hecho imponible es la posesión por los contribuyentes que expresamente menciona la ley 21.287, del capital resultante de los balances correspondientes a ejercicios anuales que cierren a partir de la fecha que estipula el ordenamiento legal por el término legalmente prefijado y con las deducciones admisibles (arts. 1 y concs. de la ley 21.287). Como algunos de los sujetos comprendidos no efectúan balances anuales el reglamento fija el procedimiento a seguir en esos supuestos.

8. SUJETOS PASIVOS. — Según el art. 2 de la ley son sujetos pasivos del impuesto: *a*) las *sociedades* domiciliadas en el país; *b*) las *asociaciones civiles* y *fundaciones* domiciliadas en el país; *c*) las *empresas o explotaciones unipersonales* ubicadas en el país pertenecientes a personas domiciliadas en él. Según la ley, debe considerarse que son *empresas o explotaciones unipersonales* aquellas que desarrollen actividades de producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, así como aquellas cuyo objeto sea la prestación de servicios con igual finalidad, sean estos servicios de carácter técnico, científico o profesional. *d*) los *establecimientos estables* domiciliados o ubicados en el país a los fines de desarrollar actividades lucrativas y pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas o ubicadas en el exterior. La ley considera "establecimientos estables" a los lugares fijos de negocios en los cuales se desarrolla total o parcialmente una actividad lucrativa y hace una enumeración no taxativa de ellos (p.ej., son "establecimientos estables" una sucursal, una agencia o representación permanente, una oficina, un taller, una fábrica, etc.). Se aclara que no se considera que hay "establecimiento estable" cuando la realización de los negocios en el país se hace por medio de intermediarios con situación independiente, siempre que esa actuación sea la habitual del intermediario. También se aclara que los sujetos de los incs. *a* y *b* del art. 2 de la ley (sociedades en general, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país) no podrán ser consideradas "establecimientos estables".

Los sujetos pasivos sólo estarían alcanzados por el gravamen si su capital imponible es superior al monto actualizable trimestralmente por la D.G.I. a partir del tercer trimestre de 1976 (arts. 3, *inc. i*, y 17, *ley* 21.287). Este mínimo está previsto como exención, y no como deducción, lo que implica que si un sujeto tiene un capital que excede la suma indicada, el total está alcanzado por el impuesto sin que el mencionado importe sea deducible.

9. EXENCIONES. — El art. 3 de la ley contiene las exenciones para el gravamen, a saber: 1) bienes situados en la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur en las condiciones previstas por la ley 19.640; 2) los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la D.G.I. en virtud de los incs. *e*, *f*, *g* y *m* del art. 20 de la ley 20.628 (I.G.). La ley condiciona esta exención a la circunstancia de que en caso de extinción de estas entidades y según las prescripciones de sus estatutos, los bienes exentos pasen al

Estado nacional, provincial o municipal o a las instituciones pertenecientes a ellos o a una o más de las entidades precedentemente aludidas y exentas según los respectivos incisos del art. 20 de la ley 20.628. Es destacable que con acierto han sido incluídas también las asociaciones deportivas y de cultura física. 3) los bienes beneficiados por una exención del impuesto, subjetiva u objetiva, en virtud de leyes nacionales o convenios internacionales aprobados, en los términos y condiciones que éstos establezcan; 4) las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto y las cuotas sociales de los fondos comunes de inversión; 5) el capital imponible cuando el impuesto determinado sobre él, resulte igual o inferior a la suma que indica la ley, suma, ésta, trimestralmente reajustable por la D.G.I. (art. 17, ley); 6) los bienes de instituciones internacionales sin fines de lucro con personería jurídica con sede central en la República Argentina que hayan sido consideradas como exentas por la D.G.I. para el impuesto a las ganancias; 7) las acciones de cooperativas.

10. CAPITAL GRAVADO. — El capital gravado *surge de la diferencia entre activo y pasivo a fin del ejercicio*, según las normas de valuación y determinación que la ley establece (art. 4). Tales normas de valuación están contenidas en el art. 5 y se refieren a: 1) bienes amortizables excepto inmuebles; 2) inmuebles; 3) bienes de cambio; 4) depósitos en moneda extranjera y las existencias de ella; 5) créditos depurados conforme a las disposiciones del I.G., lo cual significa que se eliminan los incobrables; 6) títulos públicos y demás títulos-valores que se coticen en bolsa; 7) participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades excluídas las que cotizan en bolsa; 8) bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, etc.); 9) demás bienes en general.

11. DEUDAS DE LOS SOCIOS O DUEÑOS (NACIONALES O EXTRANJEROS) CON SUS EMPRESAS. — Conforme al art. 10 de la ley 21.287, las sumas que adeuden los socios o dueños a sus empresas pueden integrar el activo, y lo que las empresas adeuden a sus dueños o socios puede considerarse pasivo de dichas empresas. Pero para ello se requiere como condición que los saldos, ya sean deudores o acreedores, provengan de operaciones efectuadas en condiciones similares a las que pudieren pactarse entre partes independientes.

De la misma forma, las empresas locales de capital extranjero, aun siendo filiales controladas por empresas madres extranjeras,

pueden ingresar en su activo los saldos que les adeuden las casas matrices foráneas, y asimismo pueden los entes locales subordinados incluír en su pasivo lo que ellos adeuden a las casas matrices foráneas. Estas inclusiones (tanto en el activo como en el pasivo) están condicionadas a que los saldos tengan origen en actos que puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas comunes del mercado entre entes independientes. A su vez, si las deudas se originan en préstamos, éstos deben ajustarse a la ley 21.382, de inversiones extranjeras, y si se trata de deudas originadas en trasferencia de tecnología, se debe estar a lo que disponga dicha ley reguladora de las trasferencias tecnológicas.

12. AGRUPACIÓN DEL ACTIVO COMPUTABLE Y NO COMPUTABLE. — Una vez valuado el activo conforme a las normas pertinentes, la ley divide a los bienes en computables y no computables, a los efectos de la liquidación del impuesto. Los bienes no computables son los exentos y los situados con carácter permanente en el exterior (art. 6). A los efectos de mayor claridad y para evitar dudas interpretativas sobre el punto, la ley enumera taxativamente cuáles bienes considera como situados en el exterior con carácter permanente (art. 7).

13. PASIVO COMPUTABLE. — El pasivo está integrado por: *a*) las deudas, e incluso las provisiones efectuadas para enfrentar obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio; *b*) reservas técnicas de compañías de seguros, de capitalización y similares y los fondos de beneficios de los asegurados de vida; *c*) los importes correspondientes a beneficios percibidos por adelantado y los ingresos cuya realización corresponda a futuros ejercicios (art. 8, ley).

La ley considera dos procedimientos distintos para deducir el pasivo, produciéndose la variante según que se trate de un activo formado sólo por bienes computables, o que, por el contrario, dentro de dicho activo se hallen también bienes no computables (art. 9).

14. DEDUCCIONES. — Para obtener el "capital imponible", deben deducirse del "capital gravado" los siguientes conceptos: *a*) los honorarios de los integrantes de los órganos de administración, con-

sejo de vigilancia y sindicatura de las sociedades anónimas domiciliadas en el país en la medida y condiciones que los importes respectivos sean deducibles a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal para el cual se liquida el gravamen; *b*) las habilitaciones y gratificaciones al personal que se paguen o pongan a disposición dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias; *c*) el impuesto a las ganancias del ejercicio en el caso de entidades que fueran contribuyentes de ambos gravámenes. En cuanto a los contribuyentes de este tributo (impuesto sobre los capitales) que no lo son del impuesto a las ganancias, se admitirá la deducción del importe que resulte de aplicar a las utilidades impositivas del ejercicio la alícuota a la cual estén gravadas las ganancias de las entidades que fueran contribuyentes del I.G. Como se observa, se quiere igualar a ambos tipos de entidades. También es de hacer notar que contrariamente a lo que se estipulaba en relación al impuesto al capital del tít. I de la ley 20.629, ahora este gravamen (el impuesto sobre los capitales de la ley 21.287) es deducible para el impuesto a las ganancias, conclusión a que lleva el art. 75, inc. *a*, de la ley 20.628.

15. BASE IMPONIBLE, ALÍCUOTA E IMPUESTO MÍNIMO. — Una vez efectuadas las deducciones llegamos a la base imponible sobre la cual se aplica una alícuota del 1,50 % (art. 13). Se ha suprimido el monto mínimo de impuesto.

16. SUPRESIÓN DE LA INFORMACIÓN A SUMINISTRAR POR LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS. — Mediante la derogación del art. 7 de la ley 20.629 y su no reemplazo por disposición similar, quedó eliminado el dificultoso trámite de informaciones recíprocas que debían suministrarse entre sí las entidades sujetas a este tributo, así como las informaciones que debían dar a los contribuyentes del impuesto al patrimonio del tít. II de la ley 20.629.

17. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO. HECHO IMPONIBLE. — Es la posesión por personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero de un patrimonio neto a la fecha que señala la ley e integrado total o parcial-

El Poder Ejecutivo es autorizado para eximir a los títulos-valores emitidos hasta la fecha o que emitan en el futuro Nación, provincias y municipios.

21. CONCEPTO DE PATRIMONIO NETO. — El art. 5 expresa que se entiende por patrimonio neto a la diferencia entre el valor de los bienes computables y el importe de las deudas en el país. Esta magnitud es la base imponible sobre la cual se aplica la alícuota del tributo.

22. ACTIVO. — Están alcanzados, en principio, sólo los bienes situados en el país. Este criterio, empero, no es general, y surge excepción por cuanto alcanza a bienes que tengan fuera del país los diplomáticos y demás funcionarios públicos que estén en el exterior en ejercicio de sus funciones, así como los familiares que los acompañan.

Los bienes que estas personas tienen en el extranjero se consideran "bienes situados en el país", salvo que se trate de inmuebles sitos en el exterior o derechos reales sobre inmuebles sitos en el exterior. Sin embargo, a estos funcionarios se les brinda el mismo trato impositivo que si estuvieran domiciliados en nuestro país. Esto es importante porque para los contribuyentes del exterior no existe el mínimo no imponible del art. 12 y están sujetos a la tasa proporcional del 2 % (art. 14), que está en el más alto lugar de la escala del art. 13.

La norma citada rige sólo en la medida en que las personas referidas estén beneficiadas de una exención en el exterior respecto a imposición análoga al I.P.N., otorgada en razón de su condición personal (art. 3, último párrafo). Es decir que si los funcionarios argentinos en el exterior están gravados en cuanto a sus bienes por impuesto al patrimonio de países extranjeros, están exentos en igual medida para el impuesto sobre el patrimonio neto argentino. Como es lógico, se desea evitar una injustificada doble imposición.

El art. 3 va indicando las condiciones que deben configurarse para que se considere que los distintos bienes que menciona "están situados en el país".

Menciona los siguientes casos, contenidos en los distintos incisos del art. 3, a saber: *a*) inmuebles; *b*) derechos reales; *c*) naves y aeronaves; *d*) automotores; *e*) bienes muebles registrables; *f*) bienes muebles del hogar o residencias transitorias; *g*) bienes personales; *h*) bienes muebles no registrables y semovientes; *i*) dinero

y depósitos en dinero; *j*) títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos-valores representativos de capital social o equivalentes; *k*) patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales; *l*) créditos y debentures sin garantía real; *m*) derechos de propiedad intelectual, marcas, patentes, etc.

23. VALUACIÓN DE BIENES COMPUTABLES. — A continuación, y ya conociendo cuáles son los bienes computables (es decir, los que se tienen como "situados en el país"), la ley aporta las pautas y procedimientos de valuación en los incisos del art. 6.

24. BIENES NO COMPUTABLES. — Los bienes valuados con arreglo a las normas del art. 6 se dividen en bienes computables y no computables a los efectos de la liquidación del impuesto. Según el art. 7 no son computables: *a*) los bienes exentos del gravamen; *b*) los bienes situados con carácter permanente en el exterior. A los fines de evitar toda duda interpretativa, la ley 21.282 enumera en su art. 8 cuáles son los bienes que se considera situados con carácter permanente en el exterior.

25. PASIVO. — Del activo computable se admite la deducción, a título de pasivo, de las deudas que menciona el art. 9, asignándoles el nombre de "deudas en el país", las que son: *a*) las deudas garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país; *b*) las demás deudas cuando el deudor esté domiciliado o radicado en el país. Las deudas mencionadas deberán incluír, asimismo, el importe de los intereses y de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, que se hubieren devengado hasta el 31 de diciembre, inclusive, de cada año. El importe de las deudas en moneda extranjera debe convertirse según el último valor de cotización tipo vendedor, del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre de cada año.

En cuanto al pasivo de la sociedad conyugal, deben considerarse las deudas de cada uno de los cónyuges como un total único y luego prorratearlas en función del valor de los activos atribuídos a cada cónyuge.

26. PRORRATEO DE LAS DEUDAS. — Si los bienes de activo son íntegramente "computables", las deudas se restan de su importe, considerándose que la diferencia resultante constituye el patrimonio neto.

Si existen, además de los "computables", bienes "no computables", las deudas se prorratean en función de los bienes computables y no computables, sin contar dentro de estos últimos a los situados con carácter permanente en el exterior (es decir que la proporción debe hacerse sobre el total de bienes de activo, *incluídos bienes exentos*, lo cual se debe a que las deudas se originan en ese total de activo, trátese de bienes gravados o exentos). En este segundo caso se considera patrimonio neto la diferencia entre el valor de los bienes y la proporción de deudas atribuíbles a ellos (art. 10, ley).

27. DEDUCCIONES. — Para obtener el patrimonio neto sujeto a impuesto (base imponible del gravamen) debe deducirse el impuesto a las ganancias devengado por el período fiscal al cual corresponde la liquidación del impuesto sobre el patrimonio neto. A su vez, y al no existir ninguna disposición que lo impida (como antes lo hacía el art. 19 de la ley 20.629 para su impuesto del título II), el impuesto sobre el patrimonio neto puede ser deducido en la liquidación del impuesto a las ganancias en la medida en que los patrimonios gravados estén integrados con bienes que produzcan ganancias y conforme a la norma del art. 75, inc. *a*, de la ley 20.628.

28. MÍNIMO NO IMPONIBLE Y ALÍCUOTA. — Las personas de existencia visible domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él, no están alcanzadas por el gravamen si su patrimonio neto sujeto a impuesto es igual o inferior a la suma que marca la ley (art. 12), anualmente actualizable sobre la base de variación de precios mayoristas en el período a que se refiera la liquidación del gravamen (art. 15). Al igual que en el impuesto sobre los capitales (ley 21.287), este mínimo está previsto como exención, y no como deducción. En consecuencia, si el patrimonio es superior a la suma indicada, se paga impuesto por el monto total y sin deducir el importe mínimo mencionado.

Quienes resulten alcanzados por el impuesto quedan sujetos a la escala progresiva doble del art. 13.

29. PAGADORES DE IMPUESTO DEL EXTERIOR. — El art. 14 de la ley se refiere a la imposición a las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el extranjero, cuando sean titulares de bienes o créditos en el país o cuando tengan participa-

ciones en el capital social de entidades ubicadas en el exterior que posean bienes o créditos en la República Argentina.

A los efectos de esta disposición, la ley presume *jure et de jure* que los bienes o créditos, cuyos titulares sean entidades con cualquier estructura de personería ubicadas en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior.

Para gravar a los mencionados destinatarios legales del tributo del exterior con bienes en el país, se recurre a la *sustitución tributaria.*

A tal fin la ley dispone que las empresas del país contribuyentes del impuesto sobre los capitales (ley 21.287), las sucesiones indivisas radicadas en el país, y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el *condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración* o *guarda* de cosas muebles o inmuebles sujetas al impuesto que pertenezcan a personas de existencia física o ideal, establecimientos estables, patrimonios de afectación, empresas, explotaciones unipersonales o sucesiones indivisas domiciliadas, radicadas o ubicadas en el extranjero, deben ingresar con carácter de pago único y definitivo al 31 de diciembre de cada año el 2 % del correspondiente patrimonio gravado.

Si se trata de *créditos* de destinatarios legales de impuesto del exterior, contra deudores locales, éstos quedan investidos del carácter de sustitutos y pagan el 2 % del monto de deuda al 31 de diciembre de cada año, únicamente si son personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país. Quedan, por lo tanto, excluídas de dicha sujeción pasiva las sociedades locales.

A su vez, los sustitutos nacionales tienen derecho a resarcimiento sobre los importes ajenos pagados, ya sea anticipadamente (mediante retención) o con posterioridad (mediante acción ejecutiva sobre los bienes del destinatario legal tributario sustituído situados en el país y que dieron origen al pago por sustitución).

No se configura esta sujeción pasiva por sustitución en los siguientes casos: 1) si el titular inmediato de los bienes o de los créditos fuera una persona de existencia ideal de derecho público extranjero o internacional; 2) si el titular inmediato de bienes o créditos fuera una persona de existencia ideal exenta por las leyes nacionales o por convenios internacionales aplicables; 3) si el ingreso a realizar fuera inferior a la suma que la ley determina como mínimo.

30. ACTUALIZACIÓN DE VALORES. SUSPENSIÓN DE COBRO. — De conformidad al art. 15, se concede al Poder Ejecutivo la facultad de actualizar anualmente sobre la base del índice general de precios mayoristas no agropecuarios en el período fiscal a que se refiere la liquidación del gravamen, los importes del patrimonio mínimo exento (art. 12), la escala de alícuotas (art. 13) y la suma debajo de la cual no corresponde efectuar el ingreso mediante sustitución (art. 14, último párrafo, punto 3).

31. IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS. CARACTERIZACIÓN DEL IMPUESTO.— Este tributo puede ser caracterizado teóricamente como una forma de imposición patrimonial, y su implantación ha coincidido con la derogación de los impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto.

No obstante a que la ley 23.760 no ha establecido que sea un sustituto de éstos, la redacción del articulado y las características técnicas del nuevo gravamen son demostrativas de que existen grandes similitudes con la ley de impuesto sobre los capitales, conteniendo también aspectos semejantes a los de la ley de impuesto al patrimonio neto.

Se puede decir, básicamente, que el impuesto sobre los activos representa una versión modificada del impuesto sobre los capitales, de la cual se ha eliminado el cómputo del pasivo y se han introducido otras variantes de relativa significación (conf. Juan Oklander, *Los impuestos sobre los activos y a las ganancias versión 1990* en Rev. "La Información", t. LXI, ps. 9 y ss.).

32. HECHO IMPONIBLE.— Es la posesión por los contribuyentes mencionados en el art. 2 de la ley 23.760 de activos computables sin deducir pasivos. Lo primero a decidir es el alcance del concepto "activo". La ley no lo define, sin perjuicio de lo cual su art. 4 establece una enunciación de buena parte de los rubros integrantes, aunque no limitativa. Quizás aparezcan dudas respecto de la calidad de activos de ciertos rubros (p. ej., ciertos anticipos, gastos activados, etc.), cuya dilucidación se producirá mediante la reglamentación o la interpretación doctrinal y jurisprudencial. Otra cuestión que puede ofrecer duda es la vigencia temporal del tributo, pues no está suficientemente claro si los tres ejercicios anuales que refiere la ley son los de cada empresa o si se trata de los períodos fiscales anuales que empiezan a partir del 1 de enero de 1990. Coincidimos con Litvak en que esta última es la solución que

corresponde (ver José Litvak, *El nuevo impuesto a los activos, 1a. parte*, en rev. "Doctrina Tributaria", nº 118, p. 494).

33. SUJETOS PASIVOS.— Son los mismos sujetos pasivos del impuesto sobre los capitales (ver punto 8 de este cap.), salvo en los siguientes aspectos: 1) Se agrega las personas físicas y sucesiones indivisas cuando éstas sean titulares de inmuebles rurales, pero exclusivamente en relación con estos bienes (art. 2, inc. *e*, ley 23.760); 2) se agrega los establecimientos estables pertenecientes a sucesiones indivisas radicadas en el exterior, inclusive en relación con inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta, y rurales aunque no se exploten, instituyéndose a tales efectos los respectivos responsables sustitutos (art. 2, inc. *f*); 3) las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y demás agrupamientos no societarios no son sujetos del gravamen, desplazándose el cómputo de los bienes que pudieran serles atribuídos a los partícipes en dichos agrupamientos (art. 4, inc. *i*); 4) las cooperativas no quedan comprendidas en el ámbito de este impuesto, razón por la cual se ha extendido la vigencia del "Fondo para Educación y Promoción Cooperativa".

33.1. RESPONSABLES SUSTITUTOS.— Las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a establecimientos estables radicados en el extranjero, deberán actuar como responsables sustitutos del gravamen según las normas que establezca la D.G.I. (art. 2, inc. *f*, penúltimo párrafo).

Es decir que se consagra con relación a este tributo la figura del sustituto que figuraba en el art. 14 de la ley del impuesto sobre el patrimonio neto (ver punto 29 de este cap).

34. EXENCIONES.— El art. 3 reitera buena parte de las exenciones que estuvieron vigentes en el impuesto a los capitales para su último período de imposición. En líneas generales, se otorga exención respecto de los siguientes bienes:

los situados en Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur;
de cooperativas;
de instituciones religiosas;
de entidades de bien público;

de entidades mutualistas;

de asociaciones deportivas;

de instituciones internacionales sin fines de lucro;

las acciones y participaciones sociales de otro contribuyente sujeto a impuesto;

las acciones de cooperativas;

los pertenecientes a instituciones reconocidas como exentas por la D.G.I.

los activos con valor igual o menor a siete millones de australes al 31/12/89, actualizable anualmente.

Respecto de esta última exención, se debe aclarar que el monto mencionado no opera como un mínimo no imponible, sino como un límite de gravabilidad. Si la suma de los bienes de activo gravado superara la suma indicada, quedarán sujetos al gravamen la totalidad de los activos.

35. BASE IMPONIBLE.— Está constituída por el valor de los activos computables, sin deducir los pasivos, y valuados en la forma que dispone la ley.

Las normas de valuación están contenidas en el art. 4, y ellas se refieren a:

1) bienes muebles amortizables;

2) inmuebles;

3) bienes de cambio;

4) depósitos, créditos y existencia de moneda extranjera depurados conforme a los índices de incobrabilidad para el impuesto a las ganancias.

5) depósitos, créditos y existencia en moneda argentina depurados de igual manera que en el punto anterior;

6) títulos públicos y demás títulos valores que se coticen en bolsas o mercados;

7) bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares);

8) demás bienes en general;

9) participaciones en uniones transitorias de empresas.

La base de este artículo es similar a la del art. 5 de la ley de impuesto sobre los capitales, incluyendo, en esta ley de impuesto a los activos, conceptos que en aquélla figuraban en el decreto reglamentario.

La ley determina un concepto general de valuación que se denomina "valor residual actualizado".

El procedimiento para su cálculo es el siguiente: se parte del valor y el mes de compra, adquisición o ingreso al patrimonio. Luego, utilizando la tabla que proporciona la D.G.I. mensualmente, se busca el mes de compra, luego el mes de cierre de ejercicio del sujeto pasivo, y se determina un coeficiente. Ese coeficiente, multiplicado por el valor de origen, nos da el "valor de origen actualizado".

En general, la mayoría de los bienes de activo son amortizables. Por tanto, pueden ser detraídos los años de vida útil trascurridos del bien debidamente actualizados. Para ello se determina las amortizaciones acumuladas actualizadas y, como se conoce el valor de origen actualizado, se lo multiplica por éste, y por diferencia se obtiene el valor residual actualizado. Simplificando, al valor de origen actualizado se le resta las amortizaciones acumuladas, y se determina el "valor residual actualizado".

En esta materia de valuación de activos hay algunas diferencias con respecto al impuesto sobre los capitales, las principales de las cuales son las siguientes:

- Inmuebles rurales: se deducirá el 25% del valor de la tierra libre de mejoras (art. 5, inc. *b*, párrafo 4º).

- La última valuación fiscal que se debe computar como mínimo por cada uno de los inmuebles, se debe actualizar desde el mes para el cual sea establecida hasta el mes de cierre del ejercicio, aclarándose que al importe resultante debe adicionársele los edificios, construcciones o mejoras no incluídos en aquélla (art. 5, inc. *b*, párrafo 4º).

- En los casos de la cesión onerosa de la nuda propiedad de inmuebles, se considerará titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

- Los anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes se computará en la medida en que excedan la obligación final.

Con respecto a la computabilidad de activos, observamos que una vez valuados dichos activos conforme a las normas precedentes, la ley divide a los bienes en computables y no computables a los efectos de la liquidación del impuesto. Los bienes no computables son los situados con carácter permanente en el exterior (art. 5). A los efectos de mayor claridad, y para evitar dudas interpretativas, la ley enumera taxativamente cuáles bienes considera como situados permanentemente en el exterior (art. 6).

No obstante, hay algunas diferencias respecto de este punto con relación al impuesto sobre los capitales, las principales de las cuales son las siguientes:

- No se debe computar a ningún efecto las acciones, participaciones societarias, o en otras entidades sujetas al gravamen, ni las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.

- No se debe computar los saldos pendientes de integración de los accionistas (art. 7, inc. *a*), pero sí los saldos deudores del dueño o socios, y en las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de la casa matriz, cofilial, cosucursal y de la persona física o jurídica que directa o indirectamente la controla (art. 6, *in fine*).

- Las inversiones efectuadas a partir del primer ejercicio de vigencia del gravamen en bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automóviles, y en construcciones y mejoras sobre inmuebles que no sean de cambio, no son computables en el ejercicio de adquisición o inversión, ni en el siguiente (arts. 9 y 14).

- Las entidades financieras deben computar solamente el 40% del valor de sus activos (art. 8).

- No se admite deducciones sobre los bienes computables en la forma en que lo hace el impuesto sobre los capitales. Tales los casos de honorarios de los órganos de administración y fiscalización, gratificaciones al personal y deducibilidad del impuesto a las ganancias a que se refiere el art. 11 de la ley de impuesto sobre los capitales.

36. ALÍCUOTA.— Según el art. 10 de la ley, reformado por ley 23.905, el impuesto a ingresar surge de la aplicación de la alícuota del 2% sobre la base imponible del gravamen determinado conforme a las disposiciones legales que han sido reseñadas precedentemente.

37. EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS.—Contrariamente a la solución que previó originariamente la ley 23.760, de creación del gravamen, y según la cual el impuesto sobre los activos era computable como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, ahora, y a raíz de la modificación por ley 23.905, se han invertido los papeles, y conforme al art. 10 reformado, "el impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto sobre los activos" (párrafo 2º). Sigue indicando la ley que los contribuyentes comprendidos en el inc. *b* del art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias (establecimientos estables de titulares del exterior), se puede computar como pago a cuenta del gravamen sobre activos sólo hasta el 20% de la ganancia neta imponible. En el caso de sujetos pasivos del impuesto sobre activos que no lo son del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta

se calcula computando el 20% sobre la utilidad impositiva a atribuír entre los particulares. Si del cómputo surge un excedente del impuesto a las ganancias que no alcanza a ser absorbido por el impuesto sobre los activos, éste no genera saldo en favor del contribuyente en el mencionado impuesto sobre los activos, ni tampoco es procedente su devolución o compensación.

Con la regulación de la ley anterior, alguna doctrina sostenía que el gravamen sobre activos era complementario de ganancias (así opinaba Litvak, ob. cit., p. 493). Luego de la reforma no cabe duda de que esto ha dejado de ser así, y más bien el impuesto a las ganancias pasa a ser complemento del impuesto sobre activos, inaugurándose una suerte de impuesto a la renta presunta, en la cual la sola existencia de activos hace presumir que se debe forzosamente producir ganancias, con indiferencia legislativa sobre si dichos activos redituaron o no esa ganancia, o si, al contrario, dieron pérdida. Como decimos más adelante, este impuesto es un claro ejemplo del retroceso que va conduciendo al sistema tributario argentino a la edad de las cavernas.

38. APRECIACIÓN CRÍTICA DEL GRAVAMEN.— La justificación de este gravamen estaría dada por el hecho de que la disponibilidad de una suma de recursos productivos, como son los activos empresarios, sería representativa de capacidad contributiva.

No obstante, no se puede negar la existencia de aspectos objetables en el gravamen en cuestión. En tal sentido, el verdadero indicador de la capacidad contributiva en materia patrimonial está representado por la riqueza neta poseída, ante lo cual el tributo deviene inequitativo. La base de imposición no es ya el patrimonio (activo menos pasivo), sino sólo la primera parte, ante lo cual puede darse la situación de activos importantes pero acompañados por pasivos sustantivos, en cuyo caso el gravamen no consulta la verdadera capacidad contributiva, y no garantiza el principio de equidad (conf. Daniel Martínez, *La reforma tributaria de 1990 y la ley penal fiscal*, Ed. Consultora, Córdoba, 1990, p. 27).

Coincidimos con esta última crítica, y estimamos que el impuesto sobre los activos constituye un retroceso legislativo. Según vimos en los antecedentes (punto 2 de este capítulo), el gravamen al patrimonio es antiguo, y en el pasado se comenzó a aplicar impuestos excepcionales que gravaban los patrimonios pero sin deducir las deudas. La evolución legislativa acaecida en las épocas modernas, llevó a que el impuesto no se recaudara excepcionalmente y por necesidades de tipo bélico, sino

que él se tornó periódico. Otro adelanto fue que los impuestos dejaron de cercenar el capital al dejar sus montos de ser confiscatorios. Por último, también fue un progreso legislativo que se pasase a gravar los activos deduciendo los pasivos, es decir, el patrimonio neto de las personas. En este último aspecto se ha retornado a las épocas pretéritas, por cuanto en casos de activos neutralizados por abultados pasivos, tratándose de contribuyentes que no obtengan ganancias sino pérdidas, el impuesto pasa a cercenar el capital, tornándose en confiscatorio e inequitativo. Por último, la trasformación de la alícuota, que del 1% originario se duplicó al 2% por ley 23.905, acentúa el carácter confiscatorio que en ciertos casos puede asumir este retrógrado impuesto.

39. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES NO INCORPORADOS AL PROCESO ECONÓMICO (IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO BRUTO).

A. *Vigencia y características.*— Mediante la ley 23.966, título VI, se ha establecido con carácter de emergencia por el término de nueve períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplica en todo el territorio de la Nación y que recae sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico existentes al 31 de cada año, situados en el país y en el exterior (art. 16). Dicha ley se sancionó el 1/8/91, se promulgó el 15/8/91 y se publicó en el "B.O." el 20/8/91.

Se trata de un impuesto global sobre bienes de personas físicas y sucesiones indivisas que guarda similitud con el derogado impuesto sobre el patrimonio neto, aunque sin computar pasivo, ante lo cual la denominación que más le cuadra es la arriba mencionada, de impuesto sobre el patrimonio bruto.

Es un impuesto periódico, ya que se paga por los bienes al 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de anticipos. Es personal porque recae en el titular de los bienes, y es global porque es omnicomprensivo de bienes, tanto en el país como en el exterior.

Su aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la D.G.I., y se rige por las disposiciones de la ley 11.683 (art. 29, ley 23.966).

El producido del impuesto se distribuye, el 90% para el financiamiento del régimen nacional de previsión social, y el 10% para ser a su vez distribuído entre las jurisdicciones provinciales y la Municipalidad de Buenos Aires, en función de la cantidad de beneficiarios de las cajas previsionales de esas jurisdicciones al 31 de mayo de 1991 (art. 30).

Las diferencias más notorias con el anterior impuesto sobre el patrimonio neto consisten en prescindir del cómputo de las deudas y en incorporar los bienes en el exterior de los sujetos pasivos.

La denominación oficial del impuesto obedece a que los "bienes incorporados al proceso económico" encuadran en principio en el impuesto sobre los activos. Como sostiene Pedro Callea, parece que asistimos a la implantación de injertos en las viejas raíces, y que la derogación de los impuestos patrimoniales fue una poda sin orden, de la cual surgieron crecimientos involucionados (autor cit., *Nuevo gravamen sobre los bienes de personas físicas*, en "Ámbito Financiero", 20 de agosto de 1991, ps. III y ss.).

B. *Hecho imponible.*— Consiste en la posesión por personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero, de un patrimonio bruto conformado por los bienes que indica la ley.

Estos bienes no deben estar alcanzados por el impuesto sobre los activos, y deben ser poseídos al 31 de diciembre de cada año.

C. *Sujetos pasivos.*— Revisten tal carácter: 1) las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él por los bienes situados en el país y en el exterior; 2) las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en él por los bienes situados en el país (art. 17).

Es decir que la ley hace aquí una diferencia. Si se trata de sujetos pasivos que se hallan en el país, les son gravados los bienes que posean tanto en el país como en el extranjero. Si, en cambio, estamos ante residentes en el exterior, los gravados son los bienes que tengan en el país. En este último caso, estos sujetos pasivos tributan por medio de responsables sustitutos con carácter de pago único y definitivo.

D. *Exenciones.*— En el art. 21 la ley establece las exenciones del impuesto. Ellas son: 1) bienes de misiones diplomáticas y consulares extranjeras y su personal, como asimismo miembros de la Nación que actúen en organismos internacionales con las limitaciones que se establezca por convenios; 2) títulos, bonos, etc., emitidos por Nación, provincias y municipios cuando por ley general o especial se los declare exentos; 3) depósitos en australes y en moneda extranjera efectuados en instituciones comprendidas en la ley 21.526 a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación conforme lo reglamente el B.C.R.A.; 4) obligaciones negociables (ley 23.576) colocadas en oferta pública; 5) bienes amparados por franquicias de la ley 19.640; 6) acciones y participaciones en el capital de entidades sujetas al impuesto sobre los activos, incluídas

las empresas y explotaciones unipersonales; 7) las cuotas partes de fondos comunes de inversión; 8) las acciones de cooperativas; 9) los inmuebles rurales en tanto estén gravados en el impuesto sobre los activos; 9) los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares).

E. *Base imponible (bienes comprendidos y normas valuatorias). Mínimo. Alícuota.*— El art. 19 de la ley indica cuáles son los bienes que se considera situados en el país. Los factores determinantes de la inclusión son: *a*) el lugar o territorio (p. ej., inmuebles, dinero, derechos reales); *b*) el registro (p. ej., automotores, naves, aeronaves y otros bienes muebles); *c*) el sujeto (p. ej., objetos personales y del hogar, bienes inmateriales, títulos, créditos, etc.).

En el art. 20 se establece cuáles son los bienes que deben considerarse situados en el exterior, que son los inmuebles situados fuera del país, naves y aeronaves de matrícula extranjera, automotores patentados en el exterior, derechos reales constituídos sobre bienes sitos en el exterior, bienes muebles y semovientes situados fuera del país, títulos y acciones emitidos por entidades del exterior, depósitos en instituciones bancarias del exterior, debentures del exterior y créditos cuyos deudores se domicilian en el extranjero.

Los arts. 22 y 23 proporcionan las reglas a las cuales deben sujetarse las valuaciones de bienes situados en el país y en el extranjero respectivamente.

El art. 24 establece que las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él, no están alcanzadas por el impuesto si la suma de sus bienes resulta igual o inferior a mil millones de australes (cien mil dólares según equivalencia originaria por Ley de Convertibilidad). Este mínimo no rige para personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior.

La alícuota es del 1% sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto cuyo monto exceda el mínimo exento de mil millones de australes. Es decir que la alícuota se aplica sólo sobre el excedente de la suma recién mencionada.

F. *Responsables sustitutos.*— El art. 26 de la ley consagra la figura del responsable sustituto en forma similar a lo que hacía el impuesto al patrimonio neto (ver punto 29 de este capítulo).

Tienen el carácter de sustitutivo las personas de existencia visible o legal domiciliadas en el país y sucesiones indivisas aquí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, etc., de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a titulares del exterior sujetos a este impuesto,

debiendo pagar el 1% de dichos bienes, siempre que el impuesto exceda de australes 2.500.000.

G. *Consideración crítica.*— Es un impuesto al patrimonio bruto porque grava las cosas y derechos en su totalidad sin deducir deudas, ante lo cual concluímos que es retrógrado, y que implica una involución en relación al impuesto al patrimonio neto. Son aplicables las críticas que formulamos al impuesto sobre los activos, a las cuales remitimos.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XIX

BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, cit.

CALLEA, PEDRO: *Nuevo gravamen sobre los bienes de personas físicas*, en "Ámbito Financiero", 20/8/91, ps. III y ss.

COSCIANI, Cesare: *La imposición sobre las plusvalías patrimoniales*, en "R.D. F.H.P.", Madrid, julio-agosto 1970.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DUE, John F.: *Análisis económico de los impuestos*, cit.

— *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio* del I. de E. Fiscales de España, p. 173.

DUVERGER, Maurice: *Hacienda pública*, Barcelona, 1968.

FIGUEROA, Antonio, y FERNÁNDEZ, Alberto: *Introducción al análisis teórico-práctico del impuesto al capital de las empresas*, en "La Información", t. 29, p. 613.

GARCÍA MULLÍN, Roque: *Imposición al capital*, en "Boletín Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 107.

GERLOFF, W.: *Doctrina de la economía impositiva*, en *Tratado de finanzas*, de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 539.

HANSEN, Bent: *Informe general sobre aspectos de la imposición sobre el patrimonio*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 263.

JARACH, Dino: *Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones*, en *Temas tributarios*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1968. Trabajo incluído también en la publicación denominada *Impuesto al patrimonio*, del Instituto de Estudios Fiscales de España, ps. 195 y ss.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

KALDOR, Nicholas: *Impuesto anual sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 301.

— *La carga sobre el ingreso de los impuestos al capital*, en *Ensayos sobre economía impositiva* de MUSGRAVE-SHOUP, Fondo de Cultura Económica, México, 1964, p. 433.

LAGARES CALVO, Manuel: *El impuesto sobre el patrimonio neto: características y funciones en el sistema tributario moderno*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 9.

LASCANO, Marcelo: *Impuesto al patrimonio*, Buenos Aires, 1973.

LAUFENBURGER, Henri: *El impuesto a las fortunas*, en boletín 106 de la Dirección General Impositiva de la Argentina, octubre 1962.

LITVAK, José: *El nuevo impuesto a los activos. 1a. parte*, en revista "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 118, p. 494.

MARTÍNEZ, Daniel: *La reforma tributaria de 1990 y la ley penal fiscal*, Ed. Consultora, Córdoba 1990.

LÓPEZ AGUADO, Antonio: *El impuesto anual al patrimonio*, en rev. "Impuestos", t. 21.

NICOLINI, Juan Carlos: *El nuevo impuesto sobre capitales y patrimonios*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 23, p. 917.

NORUBU, Tanabe: *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 79.

OKLANDER, Juan: *Los impuestos sobre los activos y a las ganancias versión 1990*, en revista "La Información", t. LXI, ps. 9 y ss.

RAIMONDI, Carlos: *Impuesto al patrimonio neto*, en "Derecho Fiscal", t. 22, p. 817.

SANFORD, C. T.: *Taxing personal wealth*, Londres, 1971.

SCOTTI, N.: *Efectos económicos del impuesto al patrimonio de las personas*, en "La Información", t. 17, p. 411.

TARANTINO, Jacinto: *La reforma tributaria*, Buenos Aires, 1974.

TERCERAS JORNADAS DE FINANZAS PÚBLICAS DE CÓRDOBA: *Reforma tributaria para la República Argentina*, Córdoba, 1970.

VICKREY, William: *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 253.

CAPÍTULO XX

IMPUESTO AL ENRIQUECIMIENTO PATRIMONIAL A TÍTULO GRATUITO

1. IMPUESTO SUCESORIO. ANTECEDENTES. — El impuesto sucesorio es también conocido con la denominación popular de "impuesto a las herencias", mientras que en la legislación argentina recibió el nombre de "impuesto a la trasmisión gratuita de bienes" por parte de las legislaciones provinciales, dado que no comprendía solamente el gravamen a las herencias sino también las demás trasmisiones a título gratuito, es decir, las donaciones y legados. En el orden nacional, se le dio el nombre —más jurídicamente apropiado— de "impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito" (ley 20.632).

Refiriéndonos concretamente al impuesto sucesorio, podemos observar que tiene su origen en Egipto mediante una legislación muy rudimentaria. Se conoció, en forma más evolucionada, en Grecia y Roma. En la época de Augusto encontramos la ley Julia de la *vicesima hereditatum*, que significaba la aplicación de una tasa igual a la vigésima parte de la porción trasmitida a cada heredero.

En la Edad Media, y dadas las especiales características del derecho de propiedad durante el período feudal, desapareció el impuesto a la herencia, ya que el señor feudal era el dueño absoluto de las tierras, y cuando el vasallo fallecía ellas volvían al poder del primero. Ello sucedía porque el vasallo era un mero tenedor precario o usufructuario, por lo cual carecía del derecho a trasmitir las tierras que había utilizado en vida. Sin embargo, como los señores feudales advirtieron que la posibilidad de traspaso a los herederos era un incentivo para la mayor producción, permitieron la trasmisión por causa de muerte, pero impusieron una tasa retributiva del servicio que significaba otorgar esa posibilidad. Esta concepción feudal hace variar notoriamente el carácter del impuesto. Tal como estaba esta-

blecido en Roma en la época de Augusto, se gravaba en un tanto por ciento la porción de cada heredero, mientras que en la época feudal, al darle ese otro carácter de tasa retributiva de un servicio, el porcentaje del gravamen se establece sobre el conjunto indiviso de lo trasmitido, y no sobre cada porción.

Posteriormente a la Revolución Francesa, el impuesto sucesorio adquirió gran desarrollo. La ley llamada del 22 frimario año VII legisló sobre el gravamen a pagar en caso de trasmisión por herencia, determinando alícuotas que debían pagarse sobre el total de lo trasmitido. Se consideraba que el gravamen era un arancel que se pagaba al Estado por el servicio que éste efectuaba al facilitar el traspaso de bienes.

Posteriormente, y en una última evolución, se volvió a la concepción tradicional, y los sistemas tributarios comenzaron a gravar no el total trasmitido sino la porción heredada por los sucesores.

Esta evolución histórica es importante porque tiene vinculación tanto con el fundamento del impuesto como con su naturaleza de directo o indirecto. Jarach (*Curso*..., t. 2, p. 404) explica que originariamente los impuestos sucesorios, como los de la época de Augusto, fueron concebidos como impuestos directos, pero a través de la evolución medieval que desembocó en las leyes de registro del año VII de la Revolución Francesa, los impuestos sufrieron una gran trasformación; ya no se gravaba un enriquecimiento de los herederos, sino que se aplicaba un impuesto derivado de la sola trasferencia, y que consistía en un porcentaje sobre el total del acervo hereditario. En su última evolución —agrega Jarach—, al gravarse cada hijuela, donación o legado, adquiere nuevamente la fisonomía de un impuesto directo sobre los enriquecimientos individuales derivados de trasmisiones gratuitas.

2. FUNDAMENTO Y NATURALEZA. — El impuesto sucesorio ha dado origen a diversas teorías en cuanto a su fundamento.

Según Paul Leroy-Beaulieu, los impuestos sucesorios, sólo justificables cuando son moderados, son percibidos por el Estado porque es el garante de todas las transacciones sociales. Gracias a su apoyo, a su policía, a sus tribunales, las propiedades pueden trasmitirse hereditariamente con seguridad. El impuesto es entonces el precio de un servicio de primer orden que sólo el Estado puede prestar. Los herederos le pagan su garantía y el concurso eventual que les brindaría si fuesen turbados en el goce de la herencia.

Adolfo Wagner afirmaba que el producto de los impuestos sucesorios representa la participación en la fortuna pública que el Estado percibe de la fortuna individual, en virtud de su derecho sucesorio a título de representante de la población. Este autor considera, entonces, al Estado como un coheredero.

Sin embargo, Wagner no dejó de reconocer que el impuesto sucesorio era, en cierta manera, una especie de devolución de fortuna adquirida sin esfuerzo y que acrecienta la capacidad de prestación económica del nuevo poseedor.

Esta última idea de Wagner —el incremento de capacidad económica con motivo de la trasmisión hereditaria— es lo que otros autores, como Seligman, Graziani y Eheberg, aceptan como fundamento del impuesto en cuestión.

Estos últimos autores, y la moderna doctrina en la materia, estiman que el impuesto sucesorio se fundamenta en el principio de la capacidad contributiva, al igual que todo otro impuesto. Al aumentarse la riqueza del heredero, debe proporcionar al Estado una parte de ese incremento patrimonial, ya que ha aumentado su potencialidad económica, y por consiguiente su deber de contribuír a solventar los gastos del Estado. Máxime teniendo en cuenta que tal aumento de fortuna no se debe a su esfuerzo personal (conf. Jarach, *Curso...*, t. 2, p. 393). El profesor Ahumada dice con razón: "Pensamos, por el contrario, que el fundamento de los impuestos sucesorios hay que buscarlo en los principios generales que gobiernan la materia de la imposición" (*Tratado...*, t. 2, p. 671).

También ha causado profundas divergencias doctrinales la cuestión de si el impuesto sucesorio es un impuesto directo o indirecto. Debe hacerse notar, sin embargo, que las principales diferencias de opinión provienen de haber confundido las dos modalidades con que puede aplicarse este impuesto, punto que ya vimos al analizar los antecedentes.

Para la doctrina más autorizada, el impuesto sucesorio es directo. Grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que la porción trasmitida ha significado para el heredero. Pero adviértase que estamos refiriéndonos a la modalidad de imposición según la cual se percibe un porcentaje sobre cada hijuela. En cambio, si tuviésemos en cuenta el impuesto global sobre todo el acervo hereditario indiviso, es evidente que el gravamen considera la sola trasferencia de riqueza

sin tener en cuenta en cuánto esa trasferencia *beneficia concretamente* a cada heredero. Así concebido, el impuesto podría considerarse indirecto, y de allí que ciertos autores como Giannini, Einaudi, Bielsa, etc., así lo califiquen.

Pero el impuesto sobre las hijuelas, que es el adoptado por nuestro país y otros sistemas tributarios modernos, es indudablemente directo por cuanto grava la porción de riqueza que incrementa el patrimonio de cada heredero. En esta posición, que estimamos correcta, se hallan Giuliani Fonrouge, Jarach, de Juano, etc.

2 A. PROYECTOS LIMITATIVOS. — Los proyectos limitativos derivan de la preocupación que causó en muchos autores la circunstancia de que pudieran trasmitirse grandes fortunas a personas que las adquirían sin hacer el más mínimo sacrificio. Se pensó que esto debía limitarse de alguna manera. Así, el filósofo Bentham afirmaba que únicamente podía admitirse la trasmisión de bienes hereditarios entre parientes próximos; pero, fuera de ese caso, debía suprimirse el derecho de suceder.

John Stuart Mill sostenía que las desigualdades de fortuna son inseparables del principio de propiedad privada, pero no encontraba censurable fijar un límite a lo que el individuo puede recibir a título de simple favor de sus semejantes, sin haber empleado o puesto en acción sus actividades. Según su teoría, el causante podía disponer libremente de sus bienes, pero el heredero no podía recibir más allá de lo necesario para una vida independiente. Con este procedimiento, el testador debía necesariamente imponer herederos suficientes como para repartir entre ellos el máximo permitido por la ley.

Otros autores propusieron diversos procedimientos limitativos. Huet aceptaba que el testador dispusiese íntegramente de sus bienes, pero negaba al heredero esa misma facultad de disponer de los bienes recibidos a título gratuito. Es decir que el heredero vendría a ser un usufructuario en vida de los bienes heredados. Rignano creó un sistema mediante el cual el gravamen es progresivo en razón del número de trasmisiones hereditarias soportadas por un patrimonio. Así, por ejemplo, en una primera trasmisión se aplicaba un porcentaje según el cual la tercera parte iba a poder del Estado; en una segunda trasmisión de tales bienes, la porción del impuesto era de dos terceras partes, y por último, al operarse la tercera trasmisión, la totalidad de los bienes era absorbida por el gravamen.

Como fácilmente puede advertirse, los problemas de limitación a las herencias no existen en los países socialistas, según cuyo sistema económico-político no se admite la propiedad privada. Así, establecido el régimen marxista en Rusia, se dictó el decreto de abril de 1918, según el cual, después de la muerte del propietario, los bienes que le habían pertenecido pasaban a propiedad del Estado. Sólo los parientes en línea directa, incapaces de trabajar o indigentes, podían reclamar al Estado sobre el producto de los bienes dejados, los medios de existencia indispensables. Como el Código Civil vigente desde 1923 estableció que la mayoría de los bienes de importancia de los particulares pasaban al Estado por los diversos medios de nacionalización, socialización y confiscación, el derecho sucesorio desapareció. Posteriormente, sin embargo, estas concepciones se suavizaron en alguna medida, y al admitirse la propiedad privada de ciertos bienes de consumo, la Constitución de 1936 declaró: "El derecho a la herencia de los bienes de propiedad personal de los ciudadanos está protegido por la ley".

3. DEROGACIÓN DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA. — La ley 21.282, creadora del impuesto sobre el patrimonio neto, ha derogado en su art. 20 el impuesto del rubro para la Capital Federal, que estaba legislado por la ley 20.632. Asimismo y a requerimiento de la Nación, las provincias han derogado sus tributos locales que gravaban la trasmisión gratuita de bienes.

La derogación en el orden nacional se ha operado a partir del 7/4/76, salvo para los enriquecimientos producidos por causa de muerte o por ausencia con presunción de fallecimiento (art. 21, incs. *c* y *d*, ley 20.632), en cuyo caso la derogación tuvo efecto desde el 1 de enero de 1974. Es decir, se reitera la eliminación del impuesto que para el orden nacional había sido dispuesto por ley 20.046 y dejada sin efecto por la ley 20.632.

En el mensaje respectivo se expresa que la medida tiene su fundamento en que la adopción de determinadas formas jurídicas por parte de los grandes patrimonios posibilita la elusión del gravamen al enriquecimiento por trasmisión gratuita de bienes, quedando su aplicación restringida, en la práctica, a patrimonios de pequeño y mediano volumen, constituyéndose en un impuesto regresivo. A esa realidad económica se suma la forma y oportunidad de aplicación del impuesto, que afecta el haber sucesorio en un momento en que por el deceso del causante se interrumpe el

ingreso normal de las rentas, obligando en muchos casos a la enajenación de parte del haber sucesorio para poder satisfacer el gravamen. Se agrega que los objetivos del gravamen son cumplidos en forma integral por el impuesto sobre el patrimonio neto, con las reformas introducidas.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XX

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, cit.
BUCHNER, Richard: *Impuesto a la trasmisión gratuita de bienes*, en GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 558.
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Política fiscal en la Argentina*, cit.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
DUE, John F.: *Análisis económico de los impuestos*, cit.
GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
— *Impuesto a la trasmisión gratuita de bienes*, Buenos Aires, 1937.
GOYENA COPELLO, Héctor: *La doble imposición estatal en materia de sucesiones*, en "La Ley", 28/7/70.
— *Conceptos básicos para la liquidación del impuesto a la herencia*, en "El Derecho", t. 37, p. 915.
GUASTAVINO, Elías: *Límites a la invocabilidad del álea en la cesión de herencia*, en "J.A.", 14/12/70 (nº 3688).
JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.
— *Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones*, cit.
OCHOA DURÁN, Jorge: *Ley 20.632. Impuesto al enriquecimiento patrimonial gratuito*, en "El Derecho", 23/3/74 (nº 23).
— *La liquidación del impuesto sucesorio y las normas del Código Civil*, en "El Derecho", 29/9/71 (nº 2772).
TARANTINO, Jacinto R.: *La reforma tributaria*, Buenos Aires, 1974.

Capítulo XXI

IMPUESTO INMOBILIARIO

1. Evolución y fundamento. — Como hace notar Giannini (p. 337), el impuesto inmobiliario es el más antiguo de los impuestos directos. La tierra era la fuente primordial de riqueza, y por eso era la preferida entre los diversos objetos de imposición. Además, la tierra ofrecía una base estable y segura para la realización y cobro del tributo.

Este tributo se ajustaba, por otra parte, a la idea de que el Estado tenía un derecho originario sobre todo el suelo sujeto a su poder (dominio eminente), por lo que era lógico que participara en cierta medida en los frutos de la tierra. En consecuencia, el gravamen era consustancial al fundo, y tal era el fundamento del impuesto, que se consideraba una "carga real" de los inmuebles.

Sin embargo, el paso del tiempo hizo evolucionar la concepción sobre este impuesto, así como la consideración teórica en cuanto a su fundamento. La riqueza mobiliaria adquirió una importancia predominante con relación a la riqueza inmobiliaria. La tierra dejó de ser prácticamente el único bien demostrativo de riqueza, y el gran auge del patrimonio exteriorizado en forma de valores mobiliarios de todo tipo, hizo lógicamente perder la antigua preponderancia de ese tributo. Además, la evolución de las teorías jurídico-tributarias demostró que el fundamento del impuesto inmobiliario no era diferente del fundamento de los diferentes impuestos. Siendo el fundamento general de todos los impuestos el deber solidario de los ciudadanos de contribuír al mantenimiento del Estado en la medida de las posibilidades de cada uno, y siendo la tierra una de las formas de exteriorización de capacidad contributiva, se considera lógico que su propiedad sea objeto de gravámenes.

Observamos entonces que su fundamento no difiere de cualquier otro impuesto. La propiedad inmobiliaria no es más que una de las tantas formas en que la potencialidad económica de los contri-

buyentes se manifiesta, y de ahí que se considere hecho imponible a los efectos de la tributación.

2. FORMAS DE IMPOSICIÓN. — Se observa en la legislación comparada que se han adoptado distintos sistemas como base de medición del hecho imponible. Esos sistemas tienen en algunos casos sólo interés histórico, puesto que han dejado de aplicarse, mientras que existen otros que si bien no han sido implantados en forma total, son propugnados como sistemas ideales de imposición a la tierra.

a) En primer lugar, tenemos el sistema de imposición sobre el producto bruto del suelo. Consiste en establecer un porcentaje fijo sobre la producción de la tierra, sin tener en cuenta los gastos que ha demandado la producción de esos bienes.

Este sistema tuvo origen en España, y se aplicaba mediante una alícuota del 10 % sobre el producto bruto; por eso adquirió la denominación de "diezmo". Debe aclararse que se trata de una forma de imposición cuya importancia es sólo histórica, ya que actualmente no se aplica, pues se entiende que es injusto al no tener en cuenta los gastos que se efectúan para obtener los bienes producidos, por lo cual puede establecer un trato diferencial y no equitativo.

b) Otra forma de imposición es sobre el valor venal de la tierra. Éste es el sistema que siguen las legislaciones impositivas provinciales argentinas. Se establece la valuación del inmueble, para lo cual se tiene en cuenta el valor directo del suelo y sus construcciones y el valor indirecto por vía de capitalización de renta real o presunta. Sobre esa valuación se cobra una alícuota de tipo generalmente proporcional.

c) Un tercer sistema grava la renta neta o efectiva de la tierra. La renta neta es la que resulta deduciendo de la renta bruta las cargas y gastos de explotación del inmueble. En nuestro país, la renta neta no es base de medición de los impuestos inmobiliarios; pero, en cambio, esas rentas están gravadas en el impuesto a las ganancias (ley 20.628), que incluye las rentas de edificios en la primera categoría y las rentas agrarias en la tercera categoría. Jarach (*Bases*..., p. 27) ha criticado el sistema de la renta neta, porque estima que es contrario a toda incentivación. Quien más produce debe pagar más impuesto, y ello repercute en forma adversa a la necesaria mayor productividad de la tierra.

d) Por último, tenemos el sistema que grava *la renta normal potencial de la tierra.* Dada la gran importancia de esta cuestión, la abordaremos por separado dedicándole el capítulo siguiente.

3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA. — El impuesto inmobiliario es un típico impuesto directo que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva. En nuestro país, ha sido tradicionalmente establecido por las provincias en forma permanente. Es decir que las provincias legislan y recaudan sobre el impuesto inmobiliario gravando los inmuebles situados dentro de su territorio.

Se ha discutido cuál es la situación en que se hallan aquellos inmuebles dentro del territorio de la provincia pero que por diversos motivos han sido cedidos a la Nación. Por ejemplo, territorios cedidos para la construcción de puertos, de aeródromos, etc. Si hay inmuebles *particulares* en esas zonas de jurisdicción nacional, se ha resuelto jurisprudencialmente que es derecho de las provincias gravar tales inmuebles particulares, aun en el caso de estar en sectores de jurisdicción nacional. Tal situación sucedió en sectores territoriales como los de Ezeiza, Morón, puerto de Ensenada, etc. La jurisprudencia llegó a la conclusión precedente luego de algunas resoluciones contradictorias.

El impuesto inmobiliario es de carácter real, porque no tiene en cuenta las condiciones personales de los contribuyentes. Pero no debe confundirse con la obligación tributaria, que siempre es personal. La obligación de pagar el impuesto no es de los inmuebles, sino de las personas. Existe una tendencia a la subjetividad mediante la progresividad. Puede observarse, así, que en algunas legislaciones se tiene en cuenta el total de las propiedades inmobiliarias del sujeto y se gravan progresivamente. Este sistema, sin embargo, es criticable, por cuanto no tiene en cuenta la riqueza mobiliaria del sujeto ni la riqueza inmobiliaria que tenga en otras jurisdicciones. Otras tendencias hacia la subjetividad son las disposiciones relativas a la pequeña propiedad, y el ausentismo.

Si bien se trata de un impuesto provincial, el Estado nacional también aplica el impuesto inmobiliario, pero limitado a la Capital Federal y territorios nacionales (Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sur), sectores territoriales en los cuales el Congreso nacional es órgano legislativo local. Por otra parte, el Estado nacional ha hecho uso en los últimos tiempos de la atribución del

art. 67, inc. 2, de la Constitución nacional, implantando regímenes inmobiliarios de emergencia. Así, en 1967 se creó el impuesto de emergencia sobre la propiedad inmueble, que rigió por única vez en el año 1968. Además, a partir del 1 de enero de 1969 se estableció el impuesto a las tierras aptas para la explotación agropecuaria (ITAEA) mediante la ley 18.033. Este tributo se estableció por tres años, gravando las tierras aptas para la explotación agropecuaria con una alícuota del 1,6 % sobre la valuación fiscal, importe éste que podía computarse como anticipo de réditos originados en la explotación de dicha tierra.

También los municipios establecen gravámenes inmobiliarios, cuya base imponible está constituída por la valuación de los inmuebles.

4. HECHO IMPONIBLE. — El hecho imponible consiste, en general, en la situación jurídica de ser propietario o poseedor a título de dueño de un bien inmueble; vale decir que la circunstancia generadora de la obligación tributaria es el hecho de tener la disponibilidad económica del inmueble como propietario o haciendo las veces de tal. En algunas legislaciones se considera también hecho imponible el goce de los poderes que constituyen la esencia de la propiedad inmobiliaria. Así, el Código Fiscal de Buenos Aires, que considera al usufructuario como sujeto pasivo del impuesto. En este caso se ha seguido la teoría, según la cual no sólo se debe tener en cuenta el título jurídico de la propiedad, sino el conjunto de facultades que constituye el contenido de ese derecho, debiéndose incluír como sujeto pasivo del impuesto a quien, como el usufructuario, goza de tales facultades sin tener la titularidad del dominio (ver Jarach, *Curso*..., t. 2, ps. 328 y 329). Además, cabe tener en cuenta que según el art. 2894 del Código Civil, entre las obligaciones del usufructuario está la de pagar los impuestos establecidos sobre los bienes del usufructo.

5. SUJETO PASIVO. — Según se desprende del hecho imponible, son sujetos pasivos los propietarios o poseedores a título de dueño, según lo legislan el Código Tributario de Córdoba y la ley nacional inmobiliaria, mientras que el Código Fiscal de Buenos Aires —como se dijo— incluye a los usufructuarios, quienes según la ley civil, están obligados a pagar este impuesto. Según estos conceptos, es contribuyente el adquirente de inmuebles por mensualidades, aun-

que según el Código Civil no sea propietario, ya que es poseedor a título de dueño. En cambio, no son sujetos pasivos el mero tenedor o el locatario de inmuebles, dado que no tienen tal posesión.

6. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA. — La base imponible del impuesto es la valuación fiscal del inmueble que surge de las operaciones de catastro (ver *infra*, punto 9). Esta valuación suele reajustarse mediante los coeficientes de actualización que se fijan en forma anual.

La alícuota es variable de provincia a provincia. Generalmente, dicha alícuota varía según que se trate de inmuebles urbanos o rurales, y es de tipo proporcional. En cuanto a la provincia de Córdoba, tiene un impuesto cuyas alícuotas son proporcionales y variables según la doble clasificación de inmuebles urbanos y rurales.

7. EXENCIONES. — Las legislaciones provinciales que regulan el impuesto inmobiliario otorgan diversas exenciones, basadas en las características de los sujetos pasivos del impuesto o de los inmuebles objeto de él. En algunas provincias existen exenciones cuyo propósito es proteger a la pequeña propiedad y fomentar la construcción de viviendas.

Están dispensados de todo gravamen por razón del sujeto, los inmuebles del Estado (Nación, provincias, municipalidades) y de sus dependencias o reparticiones autárquicas. En función del destino de la propiedad, el beneficio suele otorgarse en los siguientes casos: templos religiosos, inmuebles afectados a fines de asistencia social, culturales, científicos, deportivos; bienes de propiedad o utilizados por asociaciones obreras, de empresarios, de profesionales, asociaciones mutualistas o de fomento; inmuebles inscritos como bien de familia; etc.

8. RECARGOS O ADICIONALES. — Los recargos o adicionales pueden ser de base objetiva o de base subjetiva. Los recargos de base objetiva son aquellos que se cobran con respecto a los terrenos no edificados o baldíos y con relación a latifundios, mientras que el ausentismo es un recargo de base subjetiva.

8 A. BALDÍOS. — Los recargos por baldíos o tierras no edificadas consisten en aumentar el impuesto a aquellas tierras que no han sido objeto de mejoras por parte de sus propietarios. Con respecto a este adicional han tenido influencia las antiguas teorías de Henry

George, quien separaba el valor debido al accionar del propietario, del valor debido al accionar de la comunidad, sosteniendo que debían gravarse las tierras libres de las mejoras que introducía el propietario. Siguiendo esta orientación, legislaciones como el Código Fiscal de Santa Fe y la ley nacional inmobiliaria establecen cuotas más elevadas con respecto a los terrenos baldíos.

8 B. LATIFUNDIOS. — A partir del año 1930 las provincias comenzaron a establecer escalas de tipo progresivo tendientes a favorecer la subdivisión de la tierra. Se entendía que socialmente era inadmisible la concentración de grandes riquezas territoriales en manos de pocos individuos (fenómeno que se conoce como latifundio), y se intentó lograr la subdivisión mediante la progresividad. Se pensaba que como a medida que se poseía más tierra se pagaba una mayor escala, el latifundio resultaría desventajoso y el propietario optaría por dividirlo.

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que el latifundio no sólo se refiere a grandes extensiones de tierra, sino a fertilidad y a ubicación, ya que lo que debe combatirse no es sólo el latifundio territorial sino también el latifundio social. Coincidentemente con esta idea, el Código Fiscal de Santa Fe grava con adicional a los inmuebles urbanos cuya valuación supere el límite que fija la ley impositiva anual.

8 C. AUSENTISMO. — Este adicional tiene en cuenta que el propietario de los inmuebles se halla ausente del país, y por esa circunstancia se cobra un determinado importe adicional. El Código Fiscal de Buenos Aires aumentaba hasta en un 50 % el porcentaje del impuesto en caso de ausentismo. El Código Fiscal de Santa Fe también contenía disposiciones al respecto, y según sus regulaciones consideraba ausentes a quienes residían permanentemente en el extranjero, o a quienes vivían en el país no más de seis meses por año. También se suele considerar dentro del régimen de ausentismo a las sociedades o empresas extranjeras con sede principal fuera del país.

9. CATASTRO. ORÍGENES Y OPERACIONES. — La palabra "catastro" deriva de la locución latina *"capitastrum"*, que proviene a su vez de *"caput"*, que significa "cabeza", porque se consideraba que era un inventario por cabeza de cada uno de los inmuebles de una comunidad. El catastro es de antigua data. Tuvo su origen en Egipto, y se sostiene que los persas en épocas de Darío hacían

operaciones catastrales. También se conoció el catastro en Grecia en épocas de Solón y de Alejandro Magno. En Roma el catastro fue adoptado entre las reformas fiscales de Julio César. En la época contemporánea el catastro adquirió nuevamente gran relevancia. En Francia se inició un catastro parcelario en 1807, Austria comenzó también la confección de un catastro a mediados del siglo pasado y también lo hizo Italia, popularizándose luego el sistema. El catastro consiste en un inventario general de las distintas propiedades del Estado que son registradas en los libros que se llevan al respecto, complementándose con el registro general de propiedades para perfeccionar la situación jurídica de los inmuebles.

Para confeccionar el catastro debe efectuarse operaciones geométrico-trigonométricas que tienen por objeto establecer todo lo relativo a la superficie del fundo, operaciones económico-financieras que tienden a estimar el valor del fundo, y operaciones jurídicas que tienen por fin individualizar el inmueble en relación a su propietario.

Originariamente se adoptó el sistema del catastro fijo con valores inconmovibles por varios años, que eran únicamente modificables mediante procedimientos de revaluación general o situaciones especiales de incremento o pérdidas de valores. Posteriormente, desde el año 1958, este sistema ha sido sustituído en nuestro país por el sistema del catastro móvil, que consiste en la aplicación de coeficientes anuales de actualización de valores, preparados con arreglo a elementos computables en las distintas zonas territoriales.

10. PAGO. — El pago se efectúa anualmente en las épocas que fija a tal efecto el organismo recaudador. A los efectos del pago la administración confecciona guías o padrones anuales y emite boletas o recibos, denominados también cedulones, los cuales se ponen al cobro en las fechas fijadas, no pudiéndose pagar el importe del tributo inmobiliario sin la boleta o cedulón correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXI

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
JARACH, Dino: *Anteproyecto de la ley de reforma de los impuestos a las explotaciones agropecuarias*, Buenos Aires, 1964.
— *Bases para un sistema de imposición de las explotaciones agropecuarias según su renta normal potencial*, Buenos Aires, 1963.
— *Curso superior de derecho tributario*, cit.

LÓPEZ, Alberto T.: *El nuevo impuesto nacional de emergencia sobre las tierras aptas para la explotación agropecuaria*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 18, p. 603.

MACHADO DERZI y NAVARRO COELHO: *Do imposto sobre a propriedade prechal e territorial urbana*, Ed. Saraiva, Río de Janeiro, 1982.

Capítulo XXII

IMPUESTO A LA RENTA NORMAL POTENCIAL DE LA TIERRA. IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN AGROPECUARIA

1. Antecedentes. — Se dice que la idea de gravar la renta normal potencial de la tierra nace con el autor italiano Pompeo Neri en el siglo XVIII, y el tema se difundió mucho en teoría, aunque fue escasamente acogido por las legislaciones.

En efecto, en Italia fue en 1939 cuando el régimen fascista implantó el sistema de la "renta normal potencial". Esta implantación en Italia se debió a que el método había sido largamente auspiciado por una proficua doctrina especializada en los problemas del agro.

En Francia existe algo parecido. Los impuestos agrarios más importantes se perciben cedularmente, siguiendo un sistema presuntivo de determinación de rentas.

Desde hace algunos años, en la República Oriental del Uruguay se implanta el impuesto a la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias (impuesto denominado "IMPROME"). instaurado por ley 13.695, del 24 de octubre de 1968.

En el plano internacional, el impuesto fue generalmente auspiciado por la doctrina. En la Conferencia de Política Tributaria de Santiago de Chile (diciembre 1972), el profesor Kaldor sostuvo la necesidad de que en los países agroeconómicos la tierra fuera gravada no en relación a los valores de lo realmente obtenido, sino de lo que pudo obtenerse, como forma de contribuír a la formación de ahorros o excedentes que promuevan el crecimiento general. Definió el producto potencial como "el producto que daría la tierra si fuera explotada con un grado de eficiencia promedio". En las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1964) se declaró que la renta normal potencial es una base eficiente para la tributación del sector agropecuario, a los efectos de cumplir los objetivos precitados; sea como base de valuación para los impuestos a la propiedad raíz, sea para integrar el concepto de

renta imponible para los impuestos a la renta global y cedular, según las características del sistema institucional y tributario de cada país. Se agregó que el nivel de la renta normal potencial debe fijarse de tal forma que provoque un incentivo acorde con las finalidades que requiere el desarrollo del sector agropecuario (tema 2, resoluciones 2 y 3) (v. *Reforma tributaria para América Latina*, t. 2, p. 161, publicación OEA/BID, Washington, 1968).

En nuestro país, y al implantarse el impuesto a los réditos (1932), hubo un tímido esbozo de gravación de la renta potencial de la tierra, y así se establecía que a los fines del mencionado impuesto, la renta rural o urbana no podía en ningún caso resultar inferior al 1 % de la valuación fiscal de la finca, disponiéndose asimismo que cuando la tierra no fuese trabajada personalmente por su propietario, debía pagarse un impuesto del 6 % sobre el importe de los arrendamientos devengados anualmente (arts. 8 y 5, inc. *a*). Posteriormente vemos aparecer esta modalidad tributaria en el Segundo Plan Quinquenal Justicialista, y también fue fomentado el impuesto a la renta normal potencial durante el gobierno de Arturo Illia, especialmente por el ingeniero Walter Kugler, secretario de Estado de Agricultura y Ganadería, que fue uno de los motores impulsores de este tributo y que incluso en 1964 hizo elaborar un anteproyecto al profesor Dino Jarach. Tal anteproyecto se denominaba "Reforma de los impuestos a las explotaciones agropecuarias".

En 1967 se retomó el tema y se siguió estudiando (secretarías de Estado del Dr. Raggio e ingeniero García Mata). El asunto despertó adhesiones y críticas negativas. Entre estas últimas, el rechazo por parte de la Sociedad Rural Argentina, mientras que fueron sostenedores del sistema el CONADE (Consejo Nacional de Desarrollo) y la Federación Agraria Argentina.

Por último, debemos hacer constar que el proyecto de "impuesto a la renta normal potencial de las explotaciones agropecuarias" fue incluído en las plataformas de los principales partidos políticos que participaron en las dos contiendas electorales de 1973. Lo propugnaron, en efecto, el Frejuli, la Unión Cívica Radical, y las alianzas que respaldaron las candidaturas de Francisco Manrique y Oscar Alende (es decir, casi el 90 % del electorado).

2. NOCIÓN Y OBJETIVOS. — El impuesto mencionado fue incluído dentro del sistema positivo tributario argentino mediante la ley 20.538, sancionada el 11 de setiembre de 1973 y promulgada el 25 del mismo mes y año.

Sin embargo, la ley 21.399, sancionada y promulgada el 2 de setiembre de 1976 y publicada en el "Boletín Oficial" el 7 de setiembre del mismo año, derogó la ley 20.538, a partir del 1 de enero de 1975, lo cual significó la supresión del impuesto a la renta normal potencial a la tierra antes de que siquiera comenzara a aplicarse. Según el mensaje de la ley 21.399, "la experiencia recogida en los últimos años reveló claramente que el impuesto a la renta normal potencial era de una complejidad tal que su aplicación no era posible".

Para tener una primera noción de este tributo, nada mejor que las palabras de Dino Jarach: "el impuesto se dirige al rendimiento promedial de la tierra con la aplicación de cantidades no excesivas ni tampoco demasiado modestas de capital, por cultivadores no demasiado negligentes ni extremadamente celosos, con el empleo de técnicas adecuadas, pero no extraordinariamente progresistas ni atrasadas, teniendo en cuenta las variaciones cíclicas de la producción de la tierra, la rotación de los cultivos, las alternativas de años de lluvias suficientes o abundantes con los de sequía, y en una palabra, compensando los acontecimientos favorables y desfavorables que afectan a las explotaciones agropecuarias en el tiempo" (Jarach, *Bases*..., p. 24).

En las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se proporcionó esta definición: "el concepto de renta normal potencial es el que resulta de la renta presuntiva y promedial cíclica que debe producir una explotación agropecuaria en función de las características del suelo, clima y dimensión, con la aplicación de cantidades normales de capital, dedicación normal del factor trabajo y técnicas ni muy avanzadas ni muy primitivas". Podríamos resumir el concepto con estas pocas palabras: "rendimiento normal óptimo de una explotación agropecuaria según sus peculiaridades de suelo, clima y dimensión".

Hay tres aspectos esenciales que dan idea de los objetivos que persigue este tributo.

A) *Aspecto 1. Necesidad de mayor productividad agraria.*

a) Es necesario combatir la deserción del campo que produce el urbanismo. *b*) El futuro de la Argentina que todos deseamos está en su incremento demográfico, pero éste será contraproducente si no se asegura el sustento a esa población futura, sustento que forzosamente debe provenir del agro. *c*) No hay posibilidad de incremento de industrialización sin el progreso y, especialmente, la mecanización del agro, ya que ello permite emplear menor cantidad

de mano de obra con mayor producción, es decir, mayor productividad por trabajador, lo que permite desplazar esa mano de obra hacia la industria. Así lo debieron hacer E.U. y la U.R.S.S. con resultados óptimos. *d*) La producción agraria es indispensable a los fines de intercambio comercial internacional, ya que las divisas que produce posibilita la importación de bienes indispensables, y hasta tanto tales importaciones sean sustituídas —en la medida de lo posible— por la industria nacional.

B) *Aspecto 2. Necesidad de trasformar la tenencia de la tierra y la forma de producción.*

a) La irracionalidad de distribución de las tierras aptas torna irracional la producción y es factor de estancamiento relativo (en relación a otras formas de producción) del agro. Según datos aportados por la D.G.I., el 80 % de la valuación fiscal de las tierras aptas para la explotación agropecuaria está en propiedad de un 20 % de empadronados (ver D.G.I., *Información sobre la concentración en ITAEA*, p. 13). Esto significa que existen grandes extensiones de tierras en manos de pocos propietarios (latifundio). Según datos que también posee la administración fiscal, existen, asimismo, pequeñas parcelas que no corresponden al ideal para una producción óptima (minifundio). *b*) En el caso del minifundio, ello trae como gran inconveniente que la explotación intensiva agota la tierra con grave deterioro si la producción no va acompañada de las medidas destinadas a su renovación constante (sistemas de abonos, cambio de tierra, regadío intensivo, etc.), mediante los modernos procedimientos que suministra la técnica. *c*) En el caso del latifundio, al contrario, la producción es extensiva e igualmente perjudicial. Al dueño de inmensos territorios le basta con hacer producir parte de sus campos y mantener otros incultos o desarrollar una producción simplemente pastoril, cuando el fundo, por sus características ecológicas, podría resultar mucho más productivo. Pero al propietario eso no le interesa, porque con lo que produce su campo, le basta para mantener su alto nivel de vida y además se protege de la inflación, ya que las tierras aún incultas están a cubierto del deterioro monetario. A ello se suma que impositivamente, a ese propietario no le cuesta nada mantener las tierras incultas, puesto que el sistema hasta ahora vigente grava únicamente la renta efectiva. Si esos campos no producen o producen menos de lo que debieran, ello no perjudica tributariamente a su dueño. *d*) Es lógico que el propietario del caso precedente, no se interese por vender. No hay oferta, y como consecuencia, los precios son altos y se

produce una inamovilidad en el sistema de tenencia que impide acceder a la tierra a aquellos que pueden tener una mejor intención de explotación.

C) *Aspecto 3. Tributación del agro en la medida que corresponda.*

a) Las razones que deben llevar a incentivar la producción agraria, no significan que este objetivo tenga que lograrse mediante exención de los deberes tributarios. Esto no es concebible, porque trae una situación de desigualdad con los otros sectores de la producción. *b*) La política de incentivar el campo mediante franquicias, exenciones, deducciones, y otros alicientes impositivos fue llevada adelante a partir del año 1955 (así, la actualización del valor de la hacienda de 1955, las deducciones por inversión del 100 %, el régimen de revaluación de activos que con respecto a la hacienda dispuso la ley 15.272, la exención del 25 % del precio de primera venta de novillos, según decreto 3629/63, etc.). Esta política disminuyó los ingresos fiscales provenientes del agro, que debieron compensarse con incrementos tributarios en otras fuentes productivas, y en definitiva significó una cuantiosa trasferencia de ingresos del resto de la economía nacional al sector agropecuario. Sin embargo, tal política no logró el resultado de aumentar la producción agraria en la medida que era dable esperar. Esto quiere decir que la solución debe buscarse por otra vía. Lo que debe intentarse es crear alicientes a la explotación agropecuaria pero sin que signifiquen sacrificio para los demás sectores de la economía. Se pretende que en todo caso, de haber trasferencia de ingresos, se haga dentro del mismo sector agropecuario, de parte de los de mayor poderío económico que no producen como debieran, a aquellos con menores recursos que desean producir más. *c*) Aunque duela decirlo, la evasión fiscal del agro está objetivamente comprobada, y ella se ve favorecida por el sistema de la renta efectiva. Según los datos de la D.G.I., 97.000 productores agropecuarios denunciaron en 1959 una renta neta imponible de 9.000 millones de pesos moneda nacional. Sin embargo, el censo agropecuario llevado a cabo en 1960 demostró la existencia de 471.756 productores con una renta neta imponible estimativa de 90.000 millones de pesos moneda nacional (v. D.G.I., *Información*..., p. 3). Esto fue confirmado al implantarse el ITAEA, que tuvo inicialmente a 350.000 contribuyentes inscritos, de los cuales el 85 % consideró el pago de ese impuesto como pago definitivo en concepto de impuesto a los réditos. Esto fue positivo en cuanto a que detectó a numerosos evasores, pero

negativo en cuanto a que respecto a este 85 % el impuesto a los réditos se trasformó en proporcional. Es indudable que el sistema de la renta efectiva favorece la evasión agraria. La determinación de la renta efectiva requiere estricta contabilización de operaciones y exacta evaluación de los inventarios, cosa que no sucede en la mayoría de los casos de productores agropecuarios; y aun cuando esas registraciones se llevasen, las posibilidades de fiscalización son casi nulas si no se tiene en cuenta un conocimiento siquiera aproximativo de la rentabilidad normal potencial de los fundos. De ahí el interrogante que abre Jarach. Si para una correcta determinación de la renta efectiva es necesario conocer la renta potencial, entonces ¿por qué no prescindir de esa determinación de renta efectiva de dudosa certeza y no adoptar directamente el método de la renta normal potencial como base de imposición? *d*) Por otro lado, las contribuciones inmobiliarias (y también los impuestos nacionales ITAEA e ITLM), si bien disminuyen la posibilidad de evasión, no son tributos adecuados, por cuanto se basan en valuaciones fiscales provinciales, que no son uniformes, con serias deficiencias y constantemente desactualizadas ante el deterioro del signo monetario.

3. MECÁNICA DE LA LEY 20.538. — No obstante su derogación, hemos juzgado útil incluír algunas nociones sobre la ley del rubro, dado que el problema impositivo agropecuario dista de estar resuelto satisfactoriamente y ante la posibilidad de que su régimen normativo sea tenido en cuenta para alguna legislación futura.

Por lo pronto, es importante destacar que la gravación de las tierras aptas para la explotación agropecuaria se dividió, según la ley comentada, en tres etapas temporales en el trascurso de cada una de las cuales resultaban de aplicación tres figuras tributarias diferentes.

4. SUS TRES ETAPAS TEMPORALES. — Las tres etapas mencionadas son las siguientes:

A) *Primera etapa temporal* (arts. 30 a 32 de la ley). Correspondió ser aplicado en el año 1973, y fue el ITAEA con algunas variantes, siendo computable como pago a cuenta del impuesto a los réditos.

B) *Segunda etapa temporal* (arts. 13 a 29 de la ley). Se aplicó en 1974 y su vigencia fue prorrogada al año 1975. Consiste en un impuesto nacional de emergencia llamado "impuesto sobre las tierras libres de mejoras", muy parecido al ITAEA, aunque con algunas

alteraciones, siendo computable como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, sustitutivo del impuesto a los réditos.

C) *Tercera etapa temporal* (arts. 1 a 12 de la ley). Instituye el "impuesto a la renta normal potencial a las tierras aptas para la explotación agropecuaria". Acá, la suma tributaria pagada, deja —lógicamente— de funcionar como anticipo del I.G., ya que la renta potencial pasa a reemplazar a la renta efectiva en las declaraciones juradas de los contribuyentes del I.G.

Es importante dilucidar si lo creado por ley en esta tercera etapa era una nueva categoría de impuesto a las ganancias (como lo consideraba Jarach, refiriéndose al impuesto a los réditos); un simple método diferente de determinación de la base imponible (como sostienen López Aguado y Rosembuj); o si se trataba de un impuesto técnica, jurídica y científicamente autónomo que puede encuadrarse dentro de los impuestos al patrimonio (como creemos nosotros).

La solución legislativa fue dada al incluírse el impuesto a la renta normal potencial dentro de la tercera categoría del I.G. (ley 20.628), considerándose, por tanto, que se trataba de ganancias cuyo método determinativo difiere del régimen general.

5. HECHO IMPONIBLE. — *Es la propiedad, posesión o incluso tenencia (caso de los arrendatarios) de una tierra con aptitud para producir determinado rendimiento agropecuario que la ley considera normal potencial.* Adviértase, por de pronto, que lo gravado no es una ganancia efectiva, sino la detentación económica de un bien inmueble capaz de producir ganancias, con prescindencia de si éstas existen o no. Obsérvese también la diferencia con el hecho imponible del I.G., que es la obtención efectiva de ganancias de fuente argentina de cualquier categoría o especie durante el período que fije la ley.

6. SUJETOS PASIVOS. — Según surge del art. A de la ley 20.538, son sujetos pasivos de este impuesto las personas de existencia visible o ideal de cualquier naturaleza que ejerzan una explotación agropecuaria, considerándose tal, sin admitir prueba en contra, toda tierra con aptitud para esos fines. A su vez, se tiene por titular de esa renta a quien tiene el uso y goce de la tierra que se considera apta para la explotación agropecuaria.

El dispositivo citado se complementa con el art. 3, inc. B, de la ley, que enumera quiénes deben presentar declaración jurada, y que son: los propietarios (salvo los nudos propietarios), los usufruc-

tuarios, los herederos, cónyuge supérstite, administrador judicial o albacea en caso de sucesiones indivisas, los adquirentes con o sin escritura pública traslativa de dominio y esté o no ésta inscrita en el Registro General de Propiedades, los poseedores a cualquier título, los arrendatarios, los aparceros, los titulares de contratos accidentales, y los concesionarios o permisionarios de predios fiscales. En todos los casos, la obligación existe, estén o no explotadas las tierras que se consideren aptas. También es dable aclarar que en caso de arrendamientos o aparcerías, están obligados a presentar declaración jurada, tanto el propietario o poseedor como el arrendatario o aparcero.

7. EXENCIONES. — El art. B de la ley declara excluídos diversos predios o fracciones de predios que son, en líneas generales, los situados en zonas boscosas y destinados a explotaciones forestales, los soportes de instalaciones productivas, los terrenos comprendidos en los límites urbanos, los terrenos a urbanizar, siempre que se cumplan las condiciones de la ley y el reglamento, los destinados en forma permanente y efectiva a establecimientos fabriles, los afectados a salinas, canteras, yacimientos de minerales o rocas, los concedidos con fines exclusivos de cateo, los predios que carecen de aptitud para la explotación agropecuaria según el relevamiento catastral. También se otorga exención a los cedentes de inmuebles siempre que su participación en el resultado de la explotación no supere el porcentaje que fije el reglamento. Si la participación supera dicho porcentaje, los cedentes son responsables por la parte de gravamen que proporcionalmente corresponde a su participación.

8. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. — El proceso para determinar la renta normal potencial de los predios como base imponible del impuesto, se desarrolla en dos etapas.

A) *Etapa general de relevamiento catastral* (art. 3, inc. A, ley cit.). Se lleva a cabo en el ámbito técnico-administrativo de la Secretaría que designe el Ministerio de Economía, y su finalidad es llegar a determinar la renta normal potencial de la tierra tipo de cada zona. Para llegar a este resultado se efectúan varios estudios parciales que ya han sido efectuados en su mayor parte en la provincia de Buenos Aires por la ley catastral y siguiendo las recomendaciones de Jarach (ver *Bases...*, p. 42).

Los estudios y labores parciales están minuciosamente señalados por la ley, que en esto guarda total identidad con el anteproyecto

Jarach. En líneas generales el procedimiento consiste en: *a*) determinar la uniformidad por zonas de las tierras agrarias del país según sus características ecológicas y económicas (punto 1 del inc. A del art. 3); *b*) confeccionar para cada zona lo que la ley denomina "tabla general de características y aptitudes de tierras agrarias" (punto 2, inc. A, art. 3). A tal fin se fijan una serie de *coeficientes* que sirven para clasificar las distintas tierras que componen la zona, comparándolas con una tierra ideal de características óptimas (altimetría, características de la capa arable, condiciones del suelo y subsuelo, accesibilidad a vías de comunicación, etc.). Debe acotarse que una tabla semejante para relevamiento catastral se elaboró en la provincia de Buenos Aires. Estos coeficientes se basan en elementos objetivos que son factibles de determinar por los especialistas y que tienden a eliminar en lo posible la posibilidad de discrecionalidad y subjetivismo.

Posteriormente, y valiéndose de otros datos y elementos objetivos que minuciosamente va mencionando la ley (cultivos significativos de cada zona, dimensión ideal de predio en la zona según el cultivo ideal, producción promedial contando los últimos diez años y según productos, subproductos, precios medios, gastos normales de explotación, etc.) se llega a los resultados deseados. En efecto, luego de efectuarse las operaciones técnico-matemáticas que describen los puntos 9, 10 y 11 del inc. A del art. 3, se determina: *a*) la renta neta media potencial por unidad económica de explotación; *b*) la renta media potencial unitaria; *c*) la renta media potencial unitaria zonal; *d*) finalmente, el concepto que puede considerarse la conclusión de todos los pasos precedentes y que es el importante concepto de *renta por hectárea de la tierra óptima ideal de la zona* (punto 12, inc. A, ley cit.). En definitiva, lo que la ley desea obtener mediante la etapa general, es la renta por hectárea de la tierra óptima ideal de cada zona, sobre la base de una explotación normal por cada unidad agraria de dimensiones adecuadas, dedicada al cultivo más apropiado para la zona, con equipo, mejoras, instalaciones y capacitación técnica de características promediales.

B) *Etapa individual* (art. 3, inc. B, ley cit.).

Los titulares de derecho sobre las tierras agrarias o simplemente "con relación" a tierras agrarias alcanzadas por la ley, están obligados a presentar una declaración jurada, sean personas físicas o ideales. Tales personas están enumeradas en los subpuntos *a*, *b*, *c*, *d*, *e*, *f*, *g* y *h*, del punto 1 del inc. B del art. 3 de la ley cit.

Esta declaración jurada contiene: 1) datos de identificación del declarante; 2) individualización y ubicación de las tierras relacionadas con el declarante; 3) clasificación de sus características específicas según la tabla de "coeficientes" que establezca el organismo técnico respectivo acerca de la tierra óptima ideal de la zona; 4) la determinación de la renta neta potencial del fundo, monto que se obtiene estableciendo principalmente la divergencia entre las características peculiares del predio y las características de la tierra óptima ideal de la zona (punto 2, inc. B, art. 3, *in fine*, ley cit.).

Lo que se quiere mediante esta etapa, es sobre todo establecer el grado de disparidad de los casos individuales, según las características de cada predio, respecto a la tierra óptima tomada como tipo, para lo cual se utilizan elementos objetivos cuales son los coeficientes. En la declaración jurada, los obligados terminan determinando la renta normal potencial de cada fundo por hectárea, lo cual, multiplicado por el número de hectáreas, da la renta normal potencial del predio, debiendo hacerse constar que pueden efectuarse ciertas deducciones específicas señaladas en el art. 6 de la ley.

Esta declaración jurada está sujeta a fiscalización del Ministerio de Economía, y se faculta a tal organismo a impugnar total o parcialmente la declaración jurada, según los datos obtenidos en la etapa general. Producida la impugnación, el organismo administrativo puede determinar de oficio la renta normal potencial que corresponda a la respectiva explotación agraria concreta. También el organismo pertinente debe expedirse sobre la renta normal potencial de cada explotación en los casos que la D.G.I. así se lo requiera expresamente (ver art. 9, ley cit.). Esta resolución es recurrible.

Resulta de interés comparar la base imponible del impuesto que recae sobre las tierras agrarias (renta presunta o ficta) y el impuesto que recae sobre las restantes ganancias de los particulares (renta efectiva).

La base imponible del impuesto a las ganancias se obtiene mediante el sistema de ingresos menos egresos (o sea, suma de las ganancias de todas las categorías y resta de las deducciones pertinentes). Lo que se persigue es obtener las rentas efectivamente percibidas o devengadas por el contribuyente, y ésta es la forma que se considera exteriorizante de su capacidad contributiva.

En cambio, la base imponible del "impuesto a la renta normal potencial de tierras aptas para la explotación agropecuaria" se obtiene mediante la estimación del rendimiento promedial normal que estaría en condiciones de producir una tierra con aptitud para la explotación agropecuaria. Es decir que en este impuesto la capa-

cidad contributiva no surge exteriorizada por la ganancia efectivamente obtenida, sino que se manifiesta por la capacidad productiva de la tierra, criterio que se aviene a la función social que debe desarrollar el campo como instrumento de producción. Así lo ha dicho expresamente la Corte refiriéndose al ITAEA en dos importantes fallos ("Acuña", en "El Derecho", t. 50, p. 6, y "Herrero Sanz", en el mismo diario, p. 5).

8 A. IMPUGNACIÓN A RESOLUCIONES RELATIVAS A LA DETERMINACIÓN. — *a*) *Impugnación contra normas determinativas de carácter general* (arts. 7 y 8, ley cit.). Las resoluciones que establezcan la *"renta por hectárea de la tierra óptima ideal de cada zona"* y *"la tabla de coeficientes de características y aptitudes de las tierras agrarias"* deben publicarse en el "Boletín Oficial" y en un diario de circulación de la zona, y tendrán el carácter de normas generales obligatorias si al expirar el término de quince días hábiles de la última publicación, tales resoluciones no son *apeladas* ante la Junta Zonal de Catastro Agrario. La apelación puede ser deducida por cualquiera de las personas obligadas a presentar declaración jurada, así como por entidades gremiales y otras organizaciones representativas de interés colectivo.

Recibida la apelación, se imprime el trámite que describe el art. 8 y que finaliza con la resolución de dicha Junta, que tiene carácter definitivo de norma general obligatoria y que debe publicarse en el "Boletín Oficial".

b) *Impugnación contra determinaciones específicas* (arts. 9 a 12, ley cit.). Vimos que las declaraciones juradas podían ser impugnadas y que el organismo administrativo pertinente podía expedirse (a solicitud de la D.G.I.) sobre la renta normal potencial de la explotación.

Según la ley, las resoluciones administrativas que determinen de oficio la renta normal potencial de una explotación agropecuaria, son recurribles mediante apelación ante la Junta Zonal de Catastro Agrario, siguiéndose entonces el trámite que prescribe el art. 10 de la ley. Esta resolución, a su vez, puede ser recurrida ante la Cámara Nacional de la sede de la Junta, aplicándose el procedimiento del art. 77 y siguientes de la ley 11.683 (ver art. 11, ley 20.538.) La resolución definitiva que determine la renta neta potencial de una explotación agropecuaria, tiene eficacia de cosa juzgada y se notifica a la D.G.I. para que ésta tome las medidas pertinentes (art. 12,

9. CONSIDERACIONES CRÍTICAS. — El impuesto estudiado es altamente polémico. Tiene defensores que enumeran sus ventajas y detractores que no ven en el tributo otra cosa que graves inconvenientes. Plantearemos el tema analizando en primer lugar las *ventajas*. Ellas son:

1) recaudación mayor y más segura;

2) premio a la producción eficiente y castigo a la producción ineficiente;

3) dificultades a la evasión;

4) hace perder atractivo a la especulación agropecuaria. Ello porque la tierra improductiva puede ser muy gravosa, mejorándose

voluntad del agricultor, sino de la armónica aplicación de capital y trabajo. Este impuesto significa discriminación en contra de quienes menos capital tengan. A esta objeción respondemos que es cierto que el incremento de productividad sólo se logra con mayor capital, pero ello no va en desmedro del efecto incentivador. Acá es donde debe hacerse presente el Estado, quien debe apoyar al pequeño productor, o al productor familiar, con créditos suficientes como para capitalizarlo, incentivar el cooperativismo, facilitar el acceso del pequeño productor a la mecanización y tecnología, etc. Por eso, es evidente que no puede considerarse a este impuesto como una "reforma agraria justa" en sí misma. Pero puede ser un útil instrumento para lograr la reforma deseada, en la medida que sea acompañado de las medidas estatales correspondientes.

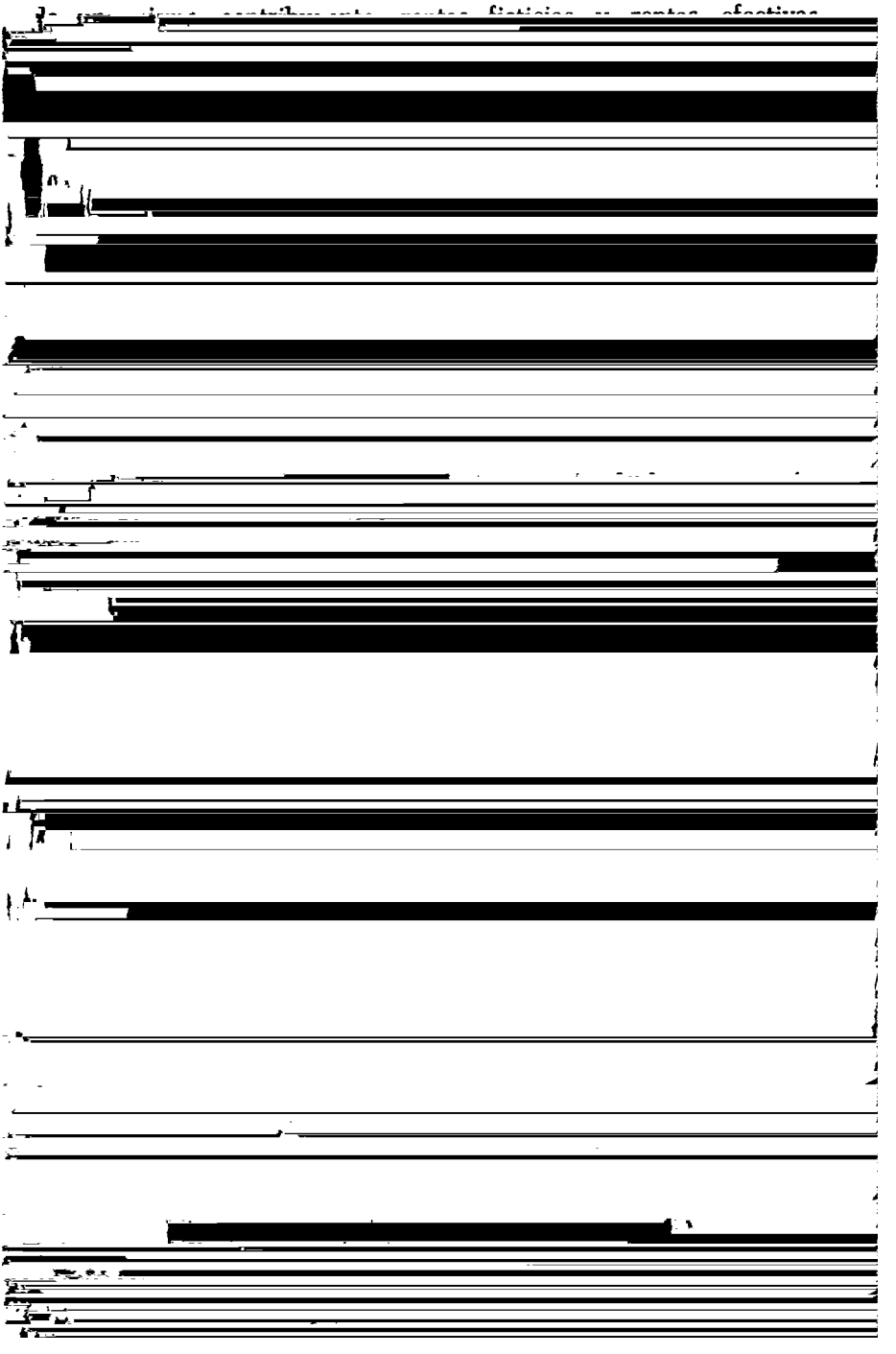
2) Se objeta que este impuesto puede ocasionar distorsiones en favor del sector agrícola, si modificaciones en los precios o cambios internacionales, producen incrementos desmedidos de sus ingresos. Esta objeción es desechable, y para contrarrestar el efecto pronosticado, basta con mantener constantemente actualizadas las bases imponibles.

3) Se sostiene que incentivará la disminución de cantidad de tierra utilizada y que ésta será explotada intensivamente, agotándola. No compartimos este criterio. El impuesto no hará disminuír la cantidad de tierra utilizada, porque el propietario de tierras incultas estará alentado a cultivarlas o a venderlas a quienes vengan con esa intención. Debe recordarse que el incremento de la oferta es uno de los efectos que se deseaba obtener con el tributo. Por otra parte, no debe olvidarse que hay sistemas de recuperación de las tierras intensivamente explotadas.

4) Puede premiar o castigar por factores circunstanciales y ajenos a los productores (grandes sequías, plagas, inundaciones y otros estragos). Esto es exacto, pero el propio sistema puede conceder desgravaciones temporarias cuando sucedan acontecimientos de tal índole.

5) La realización del Catastro Agrario Nacional es una quimera inalcanzable. Tampoco estamos acordes con este argumento.

6) Finalmente, la objeción más seria y fundada, la crítica más repetida: lo incorrecto que fue insertar este tributo dentro del impuesto a las ganancias. Así, López Aguado menciona como gran defecto del impuesto la intención de introducir la capacidad potencial de producción de las tierras, dentro del impuesto a las ganancias, totalmente ajeno a ese objetivo (p. 126). Terruel sostiene que el problema más grave del impuesto consiste en confundir en cabeza



3) La tercera solución consiste en crear nuevamente el impuesto a la renta normal potencial a la tierra, totalmente diferenciado del impuesto a las ganancias y como un genuino y auténtico impuesto al patrimonio. Este impuesto gravaría no otra cosa que el rendimiento normal de las tierras aptas para la explotación agropecuaria. Debería basarse en los lineamientos de la ley 20.538, debiendo recaudarse por la Nación, con coparticipación a las provincias, según el régimen vigente. El Catastro Agrario Nacional sería de extraordinaria utilidad para la fiscalización de la renta efectiva de las explotaciones agropecuarias gravadas por el I.G., así como también para la fijación de valores de inmuebles a los fines de los impuestos inmobiliarios provinciales en caso de que éstos subsistiesen. Quedarían así superadas las críticas derivadas de su fusión con el impuesto a la renta efectiva, e incluso las dudas sobre su constitucionalidad.

Aceptamos entonces que la actividad y el beneficio rurales son *sui generis*, pero sostenemos que la gravabilidad de un predio presuntamente apto para la actividad agraria "según lo que debería producir", no es sino gravar la tierra misma (que es una fracción del capital), aunque con una base imponible peculiar en relación a los impuestos al patrimonio. Pero ello no es prescindir de la capacidad contributiva, sino simplemente tenerla por exteriorizada valiéndose de pautas de apreciación diferentes.

¿Qué debe, por tanto, propugnarse? Un impuesto específico a las actividades agropecuarias que grave un aspecto parcial del patrimonio (propiedad, posesión o tenencia de tierras aptas para la explotación agropecuaria) y que tenga el carácter de gravamen único para este tipo de actividades, debiendo evitarse a toda costa y en la medida de lo posible la superposición de gravámenes sobre la misma actividad (deben suprimirse los impuestos provinciales a las actividades lucrativas agropecuarias, los tributos municipales por "caminos", los impuestos inmobiliarios provinciales a los fundos agrarios, los impuestos que graven las ganancias de los productores, así como los tributos a la comercialización y a la exportación de la producción rural).

11. IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN AGROPECUARIA. — La ley 21.399, que suprimió el impuesto a la renta normal potencial a la tierra, ha creado este gravamen que rige desde el 1 de setiembre de 1976 hasta el 31 de diciembre de 1979 inclusive (arts. 1 y 13). Es una modalidad de los impuestos a las ventas y puede ser considerado indirecto porque grava la producción de bienes, que es un signo

indiciario de capacidad contributiva. Sin embargo, la ley ha hecho una mezcla bastante heterodoxa al decidir que quienes resultan contribuyentes del impuesto a las ganancias (ley 20.628) pueden computar el 50 % del monto del impuesto a la producción agropecuaria como pago a cuenta del impuesto a las ganancias derivadas de la explotación agropecuaria, aunque con la condición de que el cómputo es procedente en la proporción atribuíble a las ganancias derivadas de las explotaciones agropecuarias cuyas ventas dieron origen al gravamen implantado (art. 3). Este cómputo está limitado porque si existen montos del impuesto a la producción agropecuaria no usados por superar la proporción atribuíble en la liquidación del impuesto a las ganancias, dichos montos adquieren el carácter de pago definitivo y no pueden ni trasladarse a otros ejercicios del I.G. ni tampoco imputarse a otros impuestos (art. 8).

El producto se coparticipa según régimen de la ley 20.221 y son aplicables las disposiciones de la ley 11.683, correspondiendo su aplicación y percepción a la Dirección General Impositiva (arts. 11 y 12).

12. HECHO IMPONIBLE. — Consiste en la *venta* de los productos agropecuarios que se indican en la planilla anexa al art. 1 de la ley, estando facultado el Poder Ejecutivo para incluír otros productos agropecuarios que no figuren en la planilla (art. 10).

Por "venta" se entiende todo acto en que se efectúe la tradición o entrega del producto vendido. Si una explotación agropecuaria se complementa o integra con una industrial y esta última utiliza productos agropecuarios de la primera, se considera "venta" el acto de traspaso de los productos para su almacenamiento o utilización por la explotación industrial (art. 4). Esto significa que el hecho imponible "venta" caracterizado por este tributo puede no requerir dos partes diferenciadas entre las cuales se formalice el contrato, tal como ocurre en el derecho privado.

Para delimitar el alcance del hecho imponible es necesario también tener presente la estipulación de la ley según la cual quedan excluídas del gravamen las ventas efectuadas entre productores agropecuarios entre sí. Quiere decir que la venta gravable es solamente aquella cuyo destino es el consumo. Esto se confirma con la regulación según la cual, tratándose de ganado de cualquier especie, el gravamen recae únicamente cuando la venta es para su faenamiento posterior, aun cuando se formalice por cualquier intermediario (art. 2).

13. SUJETOS PASIVOS. — Son sujetos pasivos a título de contribuyentes los productores agropecuarios que realicen las ventas gravadas (art. 1).

Son sujetos pasivos a título de agentes de retención los compradores o intermediarios que reciban el producto vendido, y que sean designados en tal carácter por la Dirección General Impositiva (art. 6).

La responsabilidad de ambos (contribuyentes y agentes de retención) es solidaria (art. 12, ley 21.399, y arts. 16 y 18, ley 11.683).

14. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA. — La base imponible es el precio neto de venta sin deducción alguna.

Cuando se trate de las ventas consistentes en traspasos de productos agropecuarios a una explotación industrial con la cual la explotación agropecuaria se integra (art. 4, párrafo 2º), la base imponible será el precio de plaza promedio del mes en que se efectuó el traspaso (art. 5).

La alícuota es del 4 % sobre la base imponible (precio neto de venta), pero el Poder Ejecutivo está facultado para reducir o aumentar, respecto a determinados productos, dicha alícuota hasta en un 50 % (arts. 1 y 10).

La ley aclara que el presente impuesto a la producción agropecuaria no es deducible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias (art. 4).

15. PAGO. — En general el gravamen se ingresa mediante el sistema de retención en la fuente, debiendo actuar como agentes de retención los adquirentes o receptores de los productos gravados que no sean consumidores finales. La ley otorga a la Dirección General Impositiva la facultad de designar los agentes de retención concretos según la naturaleza de los productos comercializados (art. 6).

Si los productores venden *directamente* sus productos (es decir, sin intermediarios), ya sea en el mercado interno o externo, deben ingresar ellos mismos el impuesto que recae sobre el importe de las ventas, o sea que en este caso no funciona la institución de la retención (art. 7).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXII

BICKEL, Wilhelm: *Impuestos objetivos a las utilidades*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, cit., t. 2, p. 413.

CORSO, Eduardo: *Necesidad de una imposición racional para la empresa agropecuaria*, en "Bol. del I. Urug. de D. Trib.", enero-junio 1972, p. 209.

COSCIANI, Cesare: *Problemi della tassazione del reddito fondiario*, en "R.D.F. S.F.", diciembre 1949. Existe traducción al castellano bajo el título de *Problemas de imposición de la renta potencial en Italia*, publicado en rev. "Información Tributaria y Societaria", nos. 464 y ss.

CHIAPPINI, Julio: *Ley 20.538. Impuesto a la renta normal potencial de la tierra*, Santa Fe, 1974.

DE BARRUEL ST. PONS, Adolfo: *Los impuestos sobre la tierra y sus rentas*, en "La Información", t. 29, p. 7.

D.G.I.: *Información sobre la concentración en el ITAEA*, informe presentado a las 7as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

DOMÍNGUEZ, Oscar: *Fotografía aérea y fotointerpretación*, Buenos Aires, 1964.

GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *Contribución inmobiliaria en el Uruguay*, Montevideo, 1971.

JARACH, Dino: *Anteproyecto de ley de reforma de los impuestos a las explotaciones agropecuarias*, cit.

— *Bases para un sistema de imposición de las explotaciones agropecuarias según su renta normal potencial*, cit.

LÓPEZ AGUADO, Antonio: *Proyecto del Poder Ejecutivo sobre creación del impuesto a la renta normal potencial de las explotaciones agropecuarias*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 23, p. 124.

OEA/BID, *Reforma tributaria para América Latina*, t. 2, Washington, 1968.

RACHETTI PIRIZ, Jorge: *Impuestos al agro*, en "Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 187.

RAIMONDI, Carlos: *Acerca de la aplicación del impuesto a los réditos sobre la renta potencial de las explotaciones agropecuarias*, en "Derecho Fiscal", t. 14, p. 248.

ROSEMBUJ, Tulio: *Impuesto a la renta normal potencial. Aspectos constitucionales*, en "La Información", t. 29, p. 581.

WALD, Haskell: *Tributación de tierras agrícolas en economías subdesarrolladas*, Méjico, 1964.

Capítulo XXIII

IMPUESTO DE SELLOS. IMPUESTO DE JUSTICIA

1. Noción y orígenes de los impuestos a la circulación. — Los tributos que gravan la circulación no hacen referencia a la circulación o tránsito de tipo territorial, sino a la circulación económica. Al imponerse estos gravámenes se hace referencia a un movimiento de riqueza, ya sea que este movimiento corresponda a un traspaso de riqueza o a determinados actos que la ponen de manifiesto. Por ejemplo, si se grava un contrato de compraventa, el tributo aplicable se graduará según el precio de lo vendido. Si se trata de un contrato de sociedad, se aplicará el impuesto en proporción al capital societario. En ambos casos existen manifestaciones de riqueza que revelan mediatamente una determinada capacidad contributiva de los contratantes. El capital societario o el monto de la adquisición podrán revelar, al menos en forma presuntiva, una determinada aptitud económica de quienes han hecho circular la riqueza exteriorizada. Manuel de Juano (*Curso de finanzas y derecho tributario*, 2ª ed., t. 2, p. 304) enseña que en estos tributos la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se revela ocasionalmente con motivo de actos de circulación de capital o de trasferencia de propiedades o de otros valores, a título oneroso o gratuito, o bien de intercambio de mercaderías o de prestación de servicios.

El origen de estos impuestos a la circulación de riqueza es antiguo. Se suele mencionar que ellos se aplicaron en Roma en la época de Justiniano, y también se señala como origen un impuesto que surgió en 1624 en Holanda como resultado de un concurso para lograr un impuesto productivo, de recolección fácil y poco vejatorio para los ciudadanos. La invención consistió en exigir que todos los contratos y documentos de cualquier naturaleza se extendieran en papel sellado que el fisco vendería por una módica suma. Con posterioridad se admitió como forma alternativa el uso de papel común provisto de estampillas o sellos pegados al documento y

anulados por el fisco o por el propio contribuyente. Una ulterior evolución del impuesto llevó a discriminar el contenido de los instrumentos a los efectos de hacer variar la medida del impuesto según la naturaleza del documento (ver Jarach, *La instrumentación..*, en "La Información", t. 34, p. 833. Ver también referencia histórica en De Juano, ob. cit., t. 2, p. 307). Lo cierto es, como señala Giuliani Fonrouge (ob. cit., t. 2, p. 962), que este impuesto en su versión moderna reconoce su origen en Europa en el siglo XVII, y en nuestro país en la época colonial, incluyendo una amalgama de tributos que corresponden a lo que en otros países suele denominarse "impuesto de timbre y registro".

2. DERECHOS DE TIMBRE Y DE REGISTRO. — Señala Ahumada que los impuestos de circulación pueden separarse en dos categorías bien distintas. Por un lado están los derechos de registro, que tienen el carácter de una tasa de servicio, y por el otro lado el derecho del timbre como forma ingeniosa de imponer la circulación de riqueza, en los cuales se grava una manifestación de la capacidad contributiva relacionada con los aspectos jurídicos que tales actos pueden producir o a los cuales pueden estar sujetos, como formalidad intrínseca de tales actos (Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, t. 2, p. 864).

Es decir que de aceptarse esta división entre los tributos a la circulación, es necesario hacer la clara distinción de que sólo los llamados derechos de timbre son verdaderos impuestos, ya que gravan, como se ha dicho, actos que implican movimiento o circulación de valores, los cuales son demostrativos de una capacidad contributiva que el fisco presume en quienes efectúan esos actos. En cambio, en lo que respecta a los derechos de registro, tienen el carácter de tasas, dado que lo que deben pagar los contribuyentes tiene el carácter de contraprestación por un servicio que presta el Estado, y que está individualizado con respecto a dichos contribuyentes (por ejemplo, el sellado que se cobra con respecto a inscripciones o autenticaciones de ciertos actos jurídicos).

3. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO DE SELLOS EN LA ARGENTINA. — Dentro de nuestra legislación, a estos tributos se los denomina "impuestos de sellos", y durante mucho tiempo se unieron bajo esa denominación común, tanto lo que es el verdadero impuesto a la circulación como tasas de servicios.

Esta situación fue luego mejor sistematizada por los códigos provinciales, que en sus disposiciones separaron el llamado impuesto

de sellos de ciertas tasas de servicios que antes se incluían en un tratamiento conjunto. Posteriormente la Nación también mejoró su sistematización con respecto a estos tributos. A partir del 1 de febrero de 1970 la ley de sellos se diversificó en tres ordenamientos; la ley 18.524, sobre impuesto de sellos; la ley 18.525, de "tasas judiciales"; y la ley 18.526, de impuesto a las operaciones con divisas. Esta restructuración hizo decir al destacado tributarista Roberto Freytes que dentro de los gravámenes que componen el sistema tributario nacional, éste fue el único que en ese entonces sufrió una reforma integral (Freytes, *Las reformas introducidas en el impuesto de sellos por la ley 18.524*, en "Derecho Fiscal", marzo 1970). Posteriormente, la ley 18.524 fue objeto de modificaciones por las leyes 19.765, 20.046, 20.219 y 20.380, efectuándose un ordenamiento de su texto que fue aprobado por decreto 3225/72. Sufrió por último modificaciones mediante leyes 20.634 y 21.407. Al hablar de la "ley nacional", nos referiremos al texto actualizado mediante las legislaciones mencionadas.

Debe aclararse que la denominación de "impuesto de sellos" no es apropiada. Como dice de Juano, esta denominación conduce a confundir el medio simplemente recaudatorio o perceptivo —que no es de la esencia de la tributación— con la naturaleza jurídica del impuesto.

En efecto, la palabra "sello" hace referencia al medio físico con el cual se paga el impuesto. Sello es la estampilla fiscal o el papel sellado que se adquiere para hacer efectivo el tributo, y de allí el nombre de "impuesto de sellos". Jarach (*Curso...*, t. 2, p. 447) hace notar lo impropio de la denominación al recordar que en ciertas jurisdicciones los impuestos sucesorios se pagaban con sellos y como bajo el nombre de impuesto de sellos podría incluírse cualquier gravamen, siempre que se pagase en forma de sellados, esos impuestos sucesorios podrían también haber recibido el nombre de impuesto "de sellos".

Inversamente, sucede que si bien el pago de los llamados "impuestos de sellos" se efectúa en general mediante papel sellado o con estampillas fiscales, en otros casos —escrituras públicas, bancos, compañías de seguro, etc.— se autoriza el ingreso por el sistema de declaración jurada y depósito bancario. No obstante lo impropio del nombre, es el que continúan adoptando nuestras legislaciones respectivas quizá porque tal denominación ha adquirido un significado tradicional.

El impuesto de sellos es indirecto, porque como se ha visto, grava una manifestación presunta de capacidad contributiva. Es

de carácter real, pues no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los sujetos pasivos.

Es un impuesto local, que las provincias establecen en sus respectivas jurisdicciones, mientras que la Nación legisla sobre este impuesto, pero con aplicación limitada a la Capital Federal.

Rige *el principio de territorialidad*, lo cual significa que la Nación (en relación a la Capital Federal) y las provincias hacen recaer el impuesto sobre todos aquellos actos, contratos u operaciones de carácter oneroso que se realizan dentro de su territorio. También gravan aquellos actos, contratos u operaciones celebrados fuera de su jurisdicción si de su texto o como consecuencia de lo pactado, surge que deben ser negociados, ejecutados o cumplidos dentro de la Capital Federal o de la provincia respectiva (C. Fiscal de Bs. As., art. 171; C. Tributario de Córdoba, art. 175, ley nacional, arts. 1 y 9).

4. HECHO IMPONIBLE. — Si bien no existe una legislación uniforme en nuestro país sobre este impuesto, como consecuencia de su carácter local, existen regulaciones de tipo general que pueden examinarse sucintamente.

El hecho imponible consiste *en la circunstancia fáctica de instrumentar los actos, contratos u operaciones comprendidos.* El art. 176 del Código Tributario de Córdoba expresa: "Por los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo anterior deberán pagarse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación, con la abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos". En términos más o menos similares está redactado el art. 172 del C. Fiscal de Buenos Aires, y contiene disposición similar la ley nacional (art. 3). Además, tanto la ley nacional (art. 1) como el C. Tribut. de Córdoba (art. 176) son categóricos en subordinar la gravabilidad de los actos, a la circunstancia de que *ellos consten en instrumentos públicos o privados.*

Explica Giuliani Fonrouge, al respecto, que tanto el impuesto nacional como el de las provincias, siguiendo la tradición española, es de naturaleza formal y objetiva, pues el hecho generador es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico. Los contratos celebrados verbalmente no están afectados por el gravamen, aunque pudiesen demostrarse por hechos o actos ajenos a la convención; en tanto que los redactados por escrito están sujetos al tributo (*Derecho...*, t. 2, p. 963. En igual sentido, Jarach, *Curso...*, t. 2, ps. 447 y ss.). Este último autor señala con precisión que el instrumento no está representado

por cualquier documento que presuponga la existencia de un acto, contrato u operación a título oneroso, sino por el escrito contextual en que las partes intervinientes expresan su voluntad creadora de actos, contratos u operaciones a título oneroso y también por los documentos no contextuales de los cuales resulte el encuentro de voluntades que crea dichos actos, contratos y operaciones (autor cit., *La instrumentación...*, p. 837).

Es necesario, sin embargo, puntualizar que la jurisprudencia nacional es contradictoria sobre este importante aspecto.

a) Una orientación coincide con lo que precedentemente hemos sostenido, y refiriéndose al Código Fiscal de Buenos Aires afirma que los actos, operaciones o contratos onerosos deben estar necesariamente instrumentados, por cuanto tal requisito está expresamente impuesto por el Código Fiscal mencionado. Además, esos instrumentos deben ser objetivamente capaces de producir efectos jurídicos (Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, caso "Aramburu, Martín", resolución del 12/5/1972, en "Información Tributaria y Societaria", nº 392).

b) La corriente inversa sostiene que no se requiere requisito alguno de instrumentación para que se configure el hecho imponible del impuesto de sellos (el fallo se refiere al C. Fiscal de Bs. As.). Conforme a esta tesis, es cierto que según la ley, "el solo hecho de la instrumentación" basta para que haya obligación tributaria, pero ello en manera alguna implica subordinar el nacimiento de la obligación de tributar a esa existencia instrumental requerida como requisito *sine qua non*. El hecho imponible —se agrega—, aun cuando no exteriorizado en la forma de un documento, se configura como fenómeno de la vida económica y como tal debe ser sometido a tributo, ya que lo que se grava es el *contenido económico* de la relación, que apunta a la circulación de riqueza como índice de capacidad contributiva de las partes (Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires, caso "Perco, Edgardo", resolución del 19/2/1974, en "Información Tributaria y Societaria", nº 645).

Por nuestra parte, y conforme lo adelantado, concordamos con la primera postura. Está muy lejos de nuestro pensamiento el negar relevancia a la "realidad económica" invocada por la Corte de Buenos Aires, ya que consideramos es uno de los principios rectores del derecho tributario material. Pero también hemos dicho en líneas anteriores que el legislador es soberano para dejar expresamente de lado la realidad económica en ciertos hechos imponibles, a los cuales define atendiendo a la forma jurídica en que los actos están documentados con prescindencia de su contenido. En esos casos, es

evidentemente exagerado pretender aferrarse a una "realidad económica" que el legislador le ha vedado al intérprete. En tales situaciones es indudable que el legislador sustrae al intérprete el poder de investigar la realidad económica, y lo hace adoptando el "principio documental" en lugar del "principio negocial". Esto no significa despojar al acto de su esencia económica, sino de establecer restricciones al intérprete en cuanto a su exégesis, quizá por pensarse que de esa manera queda mejor "aprehendida" la capacidad contributiva que en este caso específico se desea gravar (ver Araújo, *El hecho generador*..., ps. 51 y 53).

4 A. LA INSTRUMENTACIÓN. — Lo referido a la instrumentación es el aspecto más importante del impuesto de sellos, siendo de destacar la circunstancia de que si fuesen nulos, simulados o, por cualquier causa, sin valor alguno los actos que constan en los documentos gravados, ello no es óbice para que el impuesto deba pagarse. Así, por ejemplo, si un contradocumento demostrase que determinado contrato es simulado y fuese anulado, ello no implicaría que tal contrato simulado quedase exento del gravamen. El art. 9 de la ley nacional de sellos es claro al disponer que la anulación de los actos, o la no utilización total o parcial de los instrumentos, no autoriza la devolución o acreditación del impuesto pagado. Al contrario, si existe un contradocumento en relación a un instrumento público o privado, dicho contradocumento estará sujeto al mismo impuesto aplicable al instrumento que contradice (ley nac., art. 17).

El instrumento debe tener, por otra parte, existencia material debidamente comprobada. No bastaría, por ejemplo, que se alegara la existencia de un documento en un juicio, sin exhibirlo concretamente, para que el fisco alegase su derecho al cobro del impuesto.

Debe también dejarse aclarado que la falta de pago del impuesto de sellos no afecta la validez de los actos jurídicos instrumentados. Salvo alguna doctrina que ha sostenido esta posición errónea, la solución correcta es la que mencionamos: el no pago del impuesto dará lugar a las multas o sanciones que corresponda, pero la validez del acto no queda afectada. Dice Ahumada, al respecto, que el derecho fiscal no puede ser llevado a los límites inquisitoriales con que algunas legislaciones lo contemplan, negando la validez jurídica al acto cuando el documento no ha pagado el derecho correspondiente (*Tratado*..., t. 2, p. 864).

4 B. REQUISITOS DE LA INSTRUMENTACIÓN. — Para poder ser considerados como elementos exteriorizantes del hecho imponible,

los instrumentos deben ser objetivamente capaces de producir efectos jurídicos. Por tanto: *a*) los documentos, en cuanto exteriorización de hechos voluntarios del hombre (art. 897, C. Civil), deben ser materializaciones de expresiones de voluntad (art. 913, C. Civil); *b*) a su vez, las manifestaciones de voluntad que aquí interesan son aquellas de tipo formal (art. 915, C. Civil), o sea, aquellas respecto de las cuales su eficacia depende "de la observancia de las formalidades exclusivamente admitidas como expresión de la voluntad" (art. 916, C. Civil); *c*) tales formalidades, por tratarse de actos jurídicos (art. 944, C. Civil), son las que prescriben los arts. 973 y ss. del C. Civil, y entre ellas la de la escritura, la cual si es ordenada o convenida, no puede ser suplida (art. 975, C. Civil); *d*) por último, es indispensable "que el instrumento exteriorizante del hecho imponible contenga, cuando menos, las enunciaciones o los elementos esenciales que permiten caracterizarlo" (Tribunal Fiscal de Bs. As., fallos contenidos en "Sentencias del T.F.P.B.A.", año 1956, p. 309; ídem, años 1960/1961, p. 261. En igual sentido, Tribunal Fiscal de la Nación, caso "Clínica Marini S.A.", del 22/5/62, en "J.T.", III, 1962).

4 C. INSTRUMENTACIONES PECULIARES. — Llegamos entonces a la conclusión de que la instrumentación es siempre necesaria, pero ello no impide que a veces ella se tenga por materializada en forma peculiar, lo cual es perfectamente posible, atento a la autonomía científica del derecho tributario material, traducida, entre otras cosas, en autonomía conceptual y estructural.

Sobre tal base, podemos entonces sostener que ciertos documentos, si bien en principio no parecerían constituír, por sí solos, la "instrumentación" necesaria conforme a los requisitos examinados *supra*; en determinadas circunstancias la ley tributaria así lo considera, y hace caer tales documentos dentro de la órbita de la imposición de sellos. Veamos algunos casos.

a) *Negocios por correspondencia.* Los actos formalizados por correspondencia epistolar o telegráfica se consideran *instrumentados* y, por ende, sujetos a impuesto, en los siguientes supuestos: 1) si la propuesta es respondida epistolar o telegráficamente, reproduciéndose en la respuesta las enunciaciones esenciales que permitan determinar el objeto del contrato o negocio jurídico; 2) si la propuesta o pedido, o el presupuesto o su duplicado *son firmados* por el destinatario en prueba de aceptación (ley nacional, art. 12, incs. *a* y *b*; C. Fiscal de Bs. As., art. 174; C. Tributario de Córdoba, art. 177).

b) *Otras instrumentaciones peculiares.* Existen otros contratos o negocios jurídicos con respecto a los cuales debe estarse a las normas específicas de los ordenamientos legales para saber *cuándo* y mediante *qué requisitos*, ellos deben considerarse "instrumentados". Así, tanto en los casos de depósito a plazo que devengue interés como en el de adelanto en cuenta corriente (o créditos en descubierto), la instrumentación se tiene generalmente por producida *mediante registración contable.* De igual manera, y en cuanto al *contrato de compraventa*, existe coincidencia jurisprudencial en admitir que tal contrato se considere "instrumentado" ante la existencia de ciertos documentos corrientes en el comercio, como, por ejemplo, facturas conformadas por el comprador, remitos que indican la naturaleza de los efectos, su precio, la fecha de entrega, y que son firmados por el cliente, órdenes de compra que llevan la firma de la otra parte, etc. (ver caso "Aramburu" cit., fallo del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

4 D. EL PRINCIPIO DEL MAYOR RENDIMIENTO FISCAL.— Antes de su derogación, el art. 173 del Código Tributario de Córdoba establecía: "Cuando en un mismo acto se convengan entre las mismas partes varios contratos o se constituyan diversas obligaciones que versen sobre un mismo objeto y que guarden relación de interdependencia entre sí, se pagará tan sólo el impuesto de mayor rendimiento fiscal". A continuación, el artículo estipula que cuando esos contratos u obligaciones consten en instrumentos separados, deberán contener enunciaciones o constancias por las cuales pueda determinarse fehacientemente la unidad o interdependencia citada.

Esta disposición adoptó un principio cuyos antecedentes eran de antigua data. Según recuerda Jarach, ya lo aplicaron la ley francesa del año VII y la primitiva ley italiana de registros. Sin embargo, la admisión en nuestro país por las diversas leyes de impuesto a los sellos no ha sido uniforme.

1) Algunos ordenamientos como el Código Fiscal de Buenos Aires y el Código Fiscal de Santa Fe no aceptan el principio, y disponen que los impuestos son independientes entre sí, aun cuando varias causas de gravamen concurran a un solo acto.

2) Otras leyes admiten el principio. Únicamente se tributa por el acto o contrato mayormente gravado. Dentro de estas legislaciones, sin embargo, se anotan dos variantes: *a*) Según una primera modalidad, rige el principio, pero sólo en el caso de que los contratos u obligaciones consten *en un solo documento* (art. 13, ley nacional

de sellos). *b*) La segunda variante, que fue la adoptada por el Código Tributario de Córdoba, recogía el principio del mayor rendimiento fiscal, aun cuando los contratos u obligaciones constasen en instrumentos separados.

Sin embargo, la disposición del Código Tributario de Córdoba que mencionamos al comenzar este punto, fue derogada y reemplazada por el actual art. 178, que establece: "Los impuestos establecidos en este título son independientes entre sí y deben ser satisfechos aun cuando varias causas de gravamen concurran a un solo acto, salvo expresa disposición en contrario", ante lo cual la provincia de Córdoba ha pasado a formar parte de aquellas que no aceptan el principio del mayor rendimiento fiscal.

5. SUJETO PASIVO. — Son sujetos pasivos del impuesto de sellos aquellos que realizan o formalizan los actos, contratos u operaciones especificados por la ley. Si en la realización del hecho imponible intervienen dos o más personas, la responsabilidad es solidaria, lo cual significa que cada una de las partes intervinientes responde por el total de impuesto, sin perjuicio de repetir la parte proporcional a los partícipes. Suele también hacerse extensiva la responsabilidad a quienes endosen, admitan, presenten, tramiten o autoricen escritos o documentos sin el impuesto correspondiente o con uno menor, y también se suele considerar responsables a los simples tenedores de los instrumentos. Si alguno de los intervinientes estuviere *exento*, la obligación tributaria se considera divisible y la exención se limita a la proporción que corresponde a la parte exenta.

Si se trata de un impuesto correspondiente a *escrituras públicas*, el impuesto debe pagarse bajo la directa responsabilidad del escribano titular del registro, sin perjuicio de la solidaridad del escribano adscrito que autorice la escritura y de las partes intervinientes.

Existe también en este impuesto la institución de la retención. Los bancos, compañías de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, de ahorro y préstamo, sociedades y empresas financieras, comerciantes o industriales, escribanos, martilleros, acopiadores, comisionistas, cooperativas, asociaciones civiles o comerciales y entidades públicas o privadas, independientemente de su condición de contribuyentes, deben actuar como agentes de retención por las obligaciones de terceros en las operaciones gravadas que se realicen o formalicen con su intervención.

6. OTROS ASPECTOS DEL IMPUESTO. — En cuanto a las operaciones, contrataciones y actos gravados, ellos dependen de las diferentes leyes. Entre ellos mencionamos a los contratos de compraventa y permuta de bienes muebles e inmuebles, locación, contratos de constitución de sociedades civiles y comerciales, así como sus prórrogas, liquidación y disolución, préstamos hipotecarios, actos de división de condominio, contrato de concesión, trasferencia de establecimientos industriales y comerciales, etc.

También es necesario un minucioso examen de las *exenciones* en los distintos ordenamientos, puesto que si bien es cierto que en algunos casos ellas son similares, en otros existen sustanciales diferencias. Entre las comunes, son mencionables las disposiciones que declaran exentos los actos instrumentados por la Nación, provincias, municipios, dependencias administrativas y entidades públicas autárquicas, bancos oficiales, asociaciones y entidades de diverso tipo que actúan sin fines de lucro, sociedades cooperativas, etc.

No existen, en cambio, sustanciales diferencias en cuanto a la determinación de la base o monto imponible del tributo. Ello, atento a la simplicidad del tributo, ya que él es generalmente de alícuota proporcional al importe del documento, o más sencillamente aún, es de importe fijo según el documento de que se trate. Tampoco hay mayores diferencias en cuanto al pago.

Es digno de hacer notar que en algunos casos los regímenes legales contienen disposiciones específicas sobre infracciones y sanciones (así, C. Tribut. de Córdoba, arts. 216 y 217.), sobre fiscalización de cumplimiento de las obligaciones relativas a este tributo, y también sobre impugnaciones del fisco a las determinaciones hechas por las partes, así como el procedimiento a seguir en tal caso.

7. IMPUESTO DE JUSTICIA. — Es necesario distinguir los llamados "impuestos de justicia", de otras erogaciones que se efectúan con motivo de la tramitación de procesos judiciales. Así tenemos los sellados de las distintas fojas de los expedientes, los gastos por edictos, por notificaciones, honorarios de abogados, peritos, martilleros, etc.

El llamado impuesto de justicia es aquel que se paga generalmente por única vez al comienzo del juicio, y cuyo monto está graduado por la naturaleza y cuantía del proceso. Se diferencia de los llamados sellados de actuación, por cuanto éstos van incorporados a cada foja del expediente y su monto varía según la categoría del tribunal ante el cual se litiga. Así, el importe varía según que el escrito o la foja correspondan a un juicio tramitado ante la

justicia de paz, de primera instancia, o cámaras de apelaciones. Con respecto a estos sellados de actuación, ninguna duda cabe con respecto a su carácter de tasas.

En cambio, el denominado "impuesto de justicia" ha dado origen a divergencias doctrinales. La mayoría de los autores sostiene que este mal denominado impuesto es, en realidad, una tasa, porque se paga en carácter de contraprestación por un servicio individualizado en el contribuyente que requiere la administración de justicia (ver Jarach, *Curso...*, t. 2, p. 448). En cambio, otros autores, como Giuliani Fonrouge, estiman que es un verdadero impuesto, dado que la administración de justicia constituye uno de los servicios esenciales del Estado, organizado por razones de interés social, y no individual (*Derecho...*, t. 2, p. 969).

Creemos que están en lo cierto quienes ubican a este tributo entre las tasas, no quitándole tal carácter el hecho de que la administración de justicia sea un servicio esencial del Estado, o inherente a su soberanía. Remitimos al respecto a cuanto dijimos en el capítulo respectivo, sobre cuáles son las características particularizantes de las tasas y cuáles son sus diferencias con el impuesto.

7 A. LAS TASAS JUDICIALES EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA. — En nuestra legislación, tanto la suma que se paga generalmente al iniciar las actuaciones, como los sellados por foja, son considerados *tasas*, dándose el nombre a las primeras de "tasas judiciales" y a las segundas de "tasas de actuación". Es de hacer notar que en el orden nacional (ley 21.859) subsisten únicamente las primeramente citadas ("tasas judiciales"), habiéndose suprimido las "tasas de actuación" o por foja. En Córdoba se ha suprimido también las tasas de actuación (judiciales), y únicamente continúan las "tasas de justicia".

Refiriéndonos concretamente a las denominadas "tasas judiciales", vemos que su *hecho imponible* es toda presentación ante el Poder Judicial que sea susceptible de promover su actuación. En tal sentido, se ha sostenido jurisprudencialmente que no es necesario que se trate de un "juicio propiamente dicho", sino que basta "cualquier actuación judicial", debiendo pagarse el tributo por el solo hecho de ocurrir ante el órgano jurisdiccional y promover su actividad, con prescindencia de las ulterioridades del procedimiento. Se ha acordado carácter de "actuación judicial", por ejemplo, al pedido de reconocimiento de una labor pericial (caso "Providencia", Cám. Nac. Civil, 10/12/76; síntesis en "L.I.", XXXVII-759).

Sujetos pasivos son los iniciadores de actuaciones judiciales, aunque debe tenerse en cuenta que la tasa judicial integra las costas

del juicio y debe ser soportada en definitiva por las partes en la misma proporción en que las costas deben satisfacerse. Esto significa que si se trata de un juicio contencioso en que hay un ganador y un perdedor, será este último quien en definitiva cargará con el tributo. La ley nacional 21.859 dispone al respecto que si el pagador debe ser el demandado, el monto se "indexa" según el índice de precios mayoristas, desde la fecha en que el actor ingresó el tributo hasta la fecha en que el demandado materializa el pago definitivo de las costas (art. 11).

Las leyes en la materia contienen *distintas* exenciones, entre las cuales se hallan las concedidas al Estado y sus entes dependientes, a quienes actúan con beneficio de litigar sin gastos ("carta de pobreza"), a quienes interponen recursos de hábeas corpus o amparo, las actuaciones en cuestiones laborales, de adopción, de alimentos, de tenencia de hijos, etc.

La *base imponible* está constituída por la cuantía del juicio, la cual varía según el asunto de que se trate. Las leyes contienen regulaciones generalmente precisas al respecto. Así, en los juicios en que se reclaman sumas de dinero, la base imponible es el importe reclamado; en los juicios de desalojo, el importe de meses de alquiler que fije la ley (en la ley nacional es el importe de seis meses); en juicios reivindicatorios, la valuación fiscal del bien si es inmueble o su tasación si es mueble; en juicios concursales, el importe que arroja la liquidación de bienes; etc. Para determinar este valor no se toman en cuenta los intereses ni las costas, salvo en las ejecuciones fiscales. Las tercerías, ampliaciones de demanda y reconvenciones están sujetas a la tasa como si fueran juicios independientes del principal (ley nacional, arts. 7, 8 y 9).

Si los juicios son de monto indeterminado, debe pagarse una tasa de importe fijo (ley nacional, art. 6), pero para que se configure este caso debe ser realmente irrealizable toda posibilidad de fijación del monto. La jurisprudencia ha sido exigente en cuanto a este punto, sosteniendo, por ejemplo, que no hay imposibilidad absoluta de establecer el monto en un caso en que se perseguía la declaración de simulación de una adquisición y los consiguientes daños y perjuicios (caso "Fizman", Cám. Nac. Civil, 20/3/78; síntesis en "L.I.", XXXVII-925).

La *alícuota* es variable en los distintos ordenamientos. La ley nacional establece una alícuota general del tres por ciento, que se reduce a la mitad en los asuntos que la ley especifica (arts. 3 y 4).

El *pago* se efectúa, como dijimos, generalmente al comienzo de las actuaciones, aunque algunas leyes de la materia fraccionan dicho

pago, disponiendo, por ejemplo, que en ciertos casos se pague la mitad al inicio y el resto en las oportunidades que se menciona en forma expresa (ley nacional, art. 10).

Es destacable, por último, que la ley nacional 21.859 ha dispuesto que lo recaudado en concepto de tasas judiciales establecidas en dicha ley, está destinado al mejoramiento de la "infraestructura judicial" (arts. 19 y 20).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXIII

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

FREYTES, Roberto: *La ley 18.525, sobre tasas judiciales*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 857.

— *Las reformas introducidas en el impuesto de sellos por la ley 18.524*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 825.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE: *Tasas judiciales. Ley 21.859*, Edic. Depalma, Buenos Aires, 1982.

— *Impuestos a la circulación económica. Sellos*, Edic. Depalma, Buenos Aires, 1981.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *La instrumentación como requisito para la aplicación del impuesto de sellos*, en "La Información", t. 34, p. 833.

— *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Padua, 1937.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

KLEIN, Friedrich: *Impuestos al tráfico*, en *Tratado de finanzas*, de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 635.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro: *Impuesto de timbres*, Montevideo, 1973.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro, y VÁZQUEZ NETTO, Laudelino: *Tributo de sellos*, Montevideo, 1970.

OTERO, Raúl: *Las últimas modificaciones introducidas en los impuestos a las ganancias eventuales, sellos y otros*, en "Derecho Fiscal", t. 22, p. 1115.

PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *Impuestos a la circulación de bienes y servicios*, en "Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 141.

TARANTINO, Jacinto R.: *La reforma tributaria*, cit.

VILLEGAS, Héctor B.: *El principio del mayor rendimiento fiscal en el impuesto de sellos*, en "Comercio y Justicia", de Córdoba, 3 diciembre 1970.

Capítulo XXIV

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Impuesto a las ventas. Naturaleza. — El impuesto al valor agregado (IVA) es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos, éstos, que económicamente inciden sobre los consumos.

Debemos recordar que bajo la denominación genérica de *impuestos al consumo se comprende aquellos que gravan en definitiva*, y como su nombre lo indica, al consumidor de un determinado bien.

No obstante, no es el consumidor, por lo general, el sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico, sino otra persona que se halla en cierta vinculación con el bien destinado al consumo antes que éste llegue a manos del consumidor (por ejemplo, el productor, el importador, el industrial o el comerciante). Lo que sucede es que estos sujetos pasivos tratarán de englobar el impuesto pagado en el precio de la mercancía, para que la carga sea soportada por el consumidor. Esta traslación, casi siempre es extraña a la regulación jurídica del tributo, aunque constituya la realidad que ha tenido en cuenta el legislador al establecer el impuesto (conforme: Giannini, *Instituciones*..., p. 513).

2. Antecedentes extranjeros. — Se habla de remotos antecedentes en Egipto, Grecia y Roma. Se menciona la *centesima rerum venalium*, aplicada en Roma por Augusto. En Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante, llamado "Maltote", que fue antecedente de la "alcabala" española, implantada por Alfonso XI en el año 1342 (ver estos antecedentes en Ahumada, *Tratado*..., t. 2, p. 342).

Durante la primera guerra mundial comenzó a conocerse y expandirse el impuesto a las ventas. Primero se estableció en Alemania y luego pasó a Francia, para continuar su expansión en otros países europeos. Ganó mucho en importancia, llegando a

representar una parte sustancial del ingreso tributario de los mencionados países.

Actualmente se nota una importante evolución del impuesto a las ventas, pero bajo la forma de impuesto al valor agregado.

Este moderno impuesto al valor agregado ha sido adoptado a nivel mayorista en Francia desde 1955, y en su forma actual desde 1968, en Dinamarca desde 1967, en Alemania desde 1968, en Suecia desde 1969, en Holanda desde 1969, en Luxemburgo desde 1970, en Noruega desde 1970, en Bélgica desde 1971, en Italia y en Inglaterra desde 1973, en Turquía desde 1985; en Portugal, Nueva Zelandia y España desde 1986, en Grecia desde 1987, en Hungría desde 1988, etc.

En América han sancionado el impuesto al valor agregado, entre otros, Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, Méjico, Perú, Brasil y Uruguay. Es muy grande la importancia que se asigna al impuesto al valor agregado en los países europeos. En recientes trabajos se ha dicho: "Cabe suponer que dentro de una década el impuesto al valor agregado será un método predominante de tributación en toda Europa" (ver Antonio López Aguado, *Impuesto al valor agregado*, en "Derecho Fiscal", año XXI, nº 235).

En los Estados Unidos, donde el impuesto a las ventas está legislado en forma particular por algunos de los Estados que comprende la Unión, los expertos han pensado seriamente en la posibilidad de implantar este tributo en forma más importante y generalizada como sustitutivo del *impuesto a la renta de las sociedades* y con el objetivo de plantear una competencia más favorable para sus intereses, en relación a los países integrantes del Mercado Común Europeo.

Lo cierto es que los países que actualmente no utilizan el IVA (como los Estados Unidos, Australia, Canadá y Japón) son minoría y tienden a su adopción.

3. ANTECEDENTES NACIONALES. — La "alcabala" española se aplicó en América mediante la real cédula de 1591, y se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6 %. Así establecido, este impuesto era muy pesado, y fue suprimido por la Primera Junta en 1810. El 1 de octubre de 1931 volvió este tributo con el nombre de "impuesto a las transacciones", que también gravaba las distintas ventas en toda su evolución comercial y que llegó a alcanzar las locaciones de servicios y de obras.

En enero de 1935, el anterior régimen fue reemplazado por la ley 12.143, que con sucesivas modificaciones ha subsistido hasta su

reemplazo por la ley 20.631, cuyo comienzo de vigencia se produjo el 1 de enero de 1975.

Por su rendimiento fiscal y facilidad de recaudación, el impuesto a las ventas primero y luego su sucesor, el impuesto al valor agregado, han adquirido gran importancia en el régimen impositivo de nuestro país, ocupando el impuesto al valor agregado uno de los primeros lugares en la recaudación general impositiva.

4. FORMAS DE IMPOSICIÓN. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. — Hemos dicho que el IVA no es sino una derivación, o nueva modalidad, de los impuestos a las ventas. Será entonces, una ayuda para la mejor comprensión del IVA, una ligera recorrida por las distintas formas de regulación del impuesto a las ventas. Ello permitirá ubicar, dentro de alguna de esas modalidades, al moderno impuesto citado.

Recurriendo a la legislación comparada, puede observarse distintas modalidades de imposición a las ventas, de las cuales examinaremos las más importantes.

a) *Impuestos a las ventas de etapas múltiples.* Una primera forma de gravación de las ventas es la que consiste en aplicar una tasa a todas las operaciones de venta de que sean objeto las mercaderías o productos. El impuesto grava aisladamente cada operación sin tener en cuenta el proceso de producción previo a la venta. Este impuesto con efecto acumulativo los franceses lo denominan impuesto "en cascada", y "piramidal" los norteamericanos, y grava todas las etapas por las cuales atraviesa un bien o servicio desde su producción o fabricación hasta su libramiento al consumo. Suponiendo una determinada circulación económica, tendríamos que el paso de la mercancía del fabricante al mayorista estaría sujeto a impuesto; igualmente la trasferencia del mayorista al minorista, y del minorista al consumidor. Si establecemos un impuesto sobre el precio total de cada trasmisión, al acumularse esas tasas, el gravamen efectivo que va a recaer sobre el consumidor será sumamente pesado, porque cada uno de los sujetos pasivos mencionados irá trasladando el impuesto (conformes: Buchanan, p. 518; Jarach, t. 2, p. 52). Esta forma de imposición, hoy en día tiene una importancia principalmente histórica, pues ningún tratadista se atrevería a preconizarla. Se ha dicho que debe rechazarse esta modalidad en forma categórica, y mientras más pronto se sustituya en los países que actualmente la usen, mejor será para sus sistemas tributarios (ver: Due, *Estructura y operación de los impuestos sobre las*

ventas, en "Boletín de la Dirección General Impositiva", noviembre de 1967, p. 380). Nuestro país tiene su experiencia en este tipo de tributo, dado que el impuesto nacional a las transacciones que rigió entre los años 1931 y 1934 fue del tipo de etapas múltiples acumulativas.

b) *Impuesto al valor agregado.* Si al mismo impuesto que grava todas las etapas se le elimina el efecto acumulativo o en "cascada", nos hallamos ante el denominado "impuesto al valor agregado". Según esta modalidad, paga cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo en relación al valor que se ha incorporado a la mercadería o producto. Los empresarios o comerciantes situados en niveles distintos son únicamente gravados en proporción al aumento de valor que ellos producen. Sabido es que en cada etapa el sujeto pasivo agrega determinado valor, y ese valor es el que es objeto del impuesto.

El profesor Cesare Cosciani, en su obra *Impuesto al valor agregado*, explica en la página 12 el funcionamiento de este impuesto. Dice el profesor italiano: "El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones".

Pensamos que el siguiente ejemplo, que muestra el funcionamiento del tributo con el mayor grado de simplificación posible, contribuirá a aclarar el asunto. Supongamos que el trigo, la harina y el pan estén gravados por el IVA, y supongamos que exista una alícuota única del 1 %. Un molinero de harina compra trigo a un granjero a $ 4 y vende su harina al panadero a $ 10. Esto significa que el granjero produjo un valor de $ 4 y sobre ese monto paga el impuesto ($ 0,04). Por su parte, el molinero agregó un valor de $ 6 y su impuesto será sobre tal cantidad ($ 0,06). Ahora bien, el panadero que compró harina a $ 10, la trasforma en pan y vende éste al almacenero a $ 22. Agregó un valor de $ 12 sobre el que recae su impuesto ($ 0,12). Por último, el almacenero vende el pan al consumidor a $ 27 y paga impuesto por los $ 5 que agregó

al valor ($ 0,05). Si sumamos los importes de impuesto que pagó cada eslabón de la cadena, veremos que el resultado es de $ 0.27, o sea, el 1 % del precio final del producto ($ 27).

Lamentablemente, y según comprobaremos en las páginas que siguen, las cosas no son tan simples en la realidad del IVA, pero el ejemplo muestra su esencia.

c) *Impuestos a las ventas de etapa única.* Este sistema consiste en gravar el producto o servicio en una sola de las etapas del proceso de producción o comercialización. En la legislación comparada son varios los sistemas de imposición de etapa única que se conocen, variando según las etapas de la producción o comercialización elegida. Veamos someramente estos sistemas de imposicion de etapa única.

Primero: En la etapa minorista. Según este sistema, se grava la última etapa de la circulación económica del bien. Paga el impuesto el comerciante que entrega la mercadería al consumo, o sea, el minorista que vende al público en detalle o al por menor, liberándose del pago las etapas anteriores. El autor John Due (ob. cit., p. 380) afirma que básicamente la variedad más simple y fácil del impuesto sobre las ventas es el impuesto sobre las ventas al por menor, impuesto que se carga sobre las ventas efectuadas por el minorista a los consumidores directamente.

Este sistema es aplicado por la mayoría de los Estados norteamericanos; también se aplica en las provincias canadienses y tuvo vigencia en Noruega hasta 1969, fecha en que fue sustituído por el impuesto al valor agregado.

Segundo: En la etapa manufacturera. Según esta modalidad, quien debe pagar el impuesto es el productor o fabricante, o sea, aquel que lanza el producto al mercado, mientras que las sucesivas etapas de circulación económica quedan exentas del gravamen. Este procedimiento es el que sigue el impuesto federal a las ventas vigente en Canadá, aunque recientemente, y después de cuarenta y cuatro años de aplicación, se ha recomendado su reemplazo por un impuesto sobre las ventas en el sector minorista (ver referencia en López Aguado, ob. cit., p. 648).

Éste es, por otra parte, el sistema que en principio seguía el impuesto a las ventas argentino (ley 12.143), que reconocía como fuente el impuesto francés a la producción vigente hasta el año 1954. Sin embargo, y como hace notar López Aguado, nuestro impuesto a las ventas tenía determinadas peculiaridades que impedían encasillarlo en forma total en esta modalidad de imposición.

Tercero: En la etapa mayorista. Otra forma de impuesto de etapa única es la que consiste en gravar la etapa de venta al por mayor, es decir, la venta que hace el mayorista al minorista. Tal es el caso de impuestos existentes en Inglaterra y Australia.

A su vez, dentro de estos sistemas es posible adoptar distintas variantes. Puede comprenderse a todas las mercaderías y actividades o eximirse algunas de ellas. Puede incluírse, o no, a las mercaderías extranjeras que se vende en el país y a las mercaderías nacionales que se vende en el extranjero. Por otra parte, estos impuestos suelen incluír ciertos servicios y actividades que en realidad no tienen la característica de venta. Pero tales modalidades asumen ya el carácter de peculiaridades, que varían según la forma como está estructurado el impuesto en los diversos países.

5. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ARGENTINA; ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.— El impuesto al valor agregado argentino está regulado por la ley 20.631, sancionada el 27/12/73, promulgada el 29/12/73, y publicada en el "Boletín Oficial" el 31/12/73. Entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1975, o sea, un año después (art. 34), derogando entonces a la Ley de Impuesto a las Ventas (ley 12.143 y modificaciones), que rigió hasta el 30/12/74.

La ley 20.631 fue objeto de modificaciones por las leyes 21.376 ("B.O.", 10/8/76), 21.346 ("B.O.", 20/10/76) y 21.544 ("B.O.", 8/3/77). Tras estas tres modificaciones se aprobó el texto ordenado 1977 de la ley 20.631, por decreto 3984/77 ("B.O.", 13/1/78).

Con posterioridad se le introdujeron nuevas modificaciones, por leyes 21.911 ("B.O.", 6/10/80) y 23.349 ("B.O.", 25/8/86).

Con el correr del tiempo continuó la fiebre modificatoria, con las leyes 23.516, 23.568, 23.666, 23.765, 23.871 y 23.905 (hasta el momento de cerrar esta edición).

A su vez, estas leyes originaron decretos reglamentarios, decretos modificatorios, resoluciones generales de la D.G.I., circulares, instrucciones, resoluciones de la Secretaría de Hacienda, de la Secretaría de Comercio Interior, de la Secretaría de Vivienda, de la Aduana, etc., lo que arroja hasta ahora un total de aproximadamente 274 instrumentos normativos, a los cuales aun hay que sumar las consultas de la D.G.I., la jurisprudencia y la doctrina (Daniel Martínez, *La reforma tributaria de 1990 y la ley penal fiscal*, Córdoba, 1990, p. 146).

Esto significa que entre las continuas modificaciones y las innumerables normas que como consecuencia se van dictando

ininterrumpidamente, ha quedado este tributo como un producto altamente complejo, y cuyo debido manejo es dura prueba, aun para los especialistas más especializados.

Esta historia legislativa está caracterizada por la ampliación de la materia imponible al incorporar nuevos hechos imponibles del tributo, y por la generalización del impuesto mediante la gravabilidad de productos anteriormente exentos. Todo ello ha ido acentuando la gravitación de este impuesto como factor de incremento de la presión fiscal. A esto se suman diversas resoluciones generales dictadas por la D.G.I., como la 1700 y la 2294, que han sido guiadas por el principio rector de incrementar la recaudación, dejando a un lado el principio constitucional de la equidad, o avanzando más allá de lo autorizado por la ley. Esto ha dado lugar a reiterados fallos de nuestros tribunales que declaran la ilegalidad de diversos dispositivos de estas resoluciones administrativas.

6. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.—Se trata de un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de exteriorización de la capacidad contributiva. Por tanto, y desde el punto de vista constitucional, el tributo está encuadrado en las facultades concurrentes de la Nación y de las provincias. Esto significa que la Nación establece el gravamen en todo el territorio del país en forma permanente, pero él queda comprendido en el régimen de coparticipación vigente.

El gravamen se rige por las disposiciones de la ley 11.683, y su aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la Dirección General Impositiva, quedando facultada la Administración Nacional de Aduanas para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva (art. 49, ley de IVA).

Es un impuesto real, puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, interesando sólo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que contienen sus hechos imponibles.

A su vez, el IVA puede ser encuadrado dentro de los impuestos a la circulación, por cuanto en definitiva grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con la circulación económica de los bienes.

Según se manifestó oportunamente, el IVA no es sino una derivación o nueva modalidad de los impuestos a las ventas. En la Argentina, el tributo es semejante al impuesto a las ventas establecido por la ley 12.143, pero con importantes diferencias. Por ejemplo: la ley

12.143 ubica la recaudación en la primera etapa (productores y fabricantes), mientras que la ley de IVA lo hace tanto en esta etapa como en las de distribución (mayorista y minorista).

Como característica esencial del IVA podemos destacar la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final queda gravado el valor total de ellos.

No obstante pagarse el tributo en todas las etapas de la circulación económica, no tiene efecto acumulativo o de piramidación, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa. Como la suma de los valores agregados en las distintas etapas corresponde al valor total del bien adquirido por el consumidor final, el impuesto grava en conjunto el valor total del bien sin omisiones, dobles imposiciones ni discriminaciones, según el número de transacciones a que está sujeto cada bien.

7. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO.— Dentro de las modalidades elegidas por el tributo legislado en la Argentina, se debe poner de relieve que están encuadradas, en cuanto a sujetos pasivos, todas las personas que realicen los hechos definidos como imponibles, sin que interese discriminar si se trata de personas físicas o jurídicas.

Respecto del hecho imponible, es de tipo múltiple, dado que la ley menciona diversas operaciones individuales, cada una de las cuales constituye un hecho generador del impuesto.

A su vez, la imputación de estos hechos imponibles se efectúa por mes calendario, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial (art. 23).

Esta forma de imputación del hecho imponible trae la duda sobre si el impuesto es instantáneo o periódico. Al respecto, cabe decir que el hecho imponible se perfecciona cada vez que se realiza una operación gravada, según surge del art. 5 de la ley. Esto parecería indicar que el impuesto es instantáneo, pero ello no es así, y la ley le da el carácter de periódico al reunir todos los hechos imponibles e imputarlos a un período que es mensual. En el caso de importaciones definitivas, en cambio, el impuesto es instantáneo, puesto que cada hecho imponible queda imputado al momento en que se liquida el derecho aduanero de importación.

El importe del tributo surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, conceptos éstos que están definidos por los arts. 10 y

11 de la ley. En la técnica adoptada por la ley, el débito fiscal se obtiene aplicando la alícuota del impuesto sobre las ventas netas. A este importe se le resta el crédito fiscal, que está dado por el monto de impuesto que los proveedores facturan al contribuyente, y para obtener el cual se aplica la alícuota del tributo sobre los valores de adquisición. Por ejemplo: un comerciante adquiere un producto en la suma de A 100, ante lo cual se le cobra A 18 más, suponiendo una tasa del 18% en concepto de IVA. Dicho comerciante desea que le quede un precio de A 220, suma a la cual deberá agregarle A 39,6, que es el 18% en concepto de IVA. El crédito fiscal consiste, en el ejemplo dado, en la suma de A 18 que el comerciante pagó en concepto de impuesto al adquirir su mercadería. El débito fiscal consiste en la suma de A 39,6 que es el 18% sobre el importe de su venta neta. Restando del débito fiscal el crédito fiscal (A 39,6 - A 18), se obtiene la suma que debe ingresar el comerciante al fisco en concepto de impuesto (A 21,6).

8. HECHO IMPONIBLE.— Constituyen hechos imponibles del impuesto al valor agregado, los siguientes:

A) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el país, siempre que esas ventas sean efectuadas por los sujetos que la ley menciona, y que son los indicados por el art. 4, incs. *a*, *b*, *d*, *e* y *f*;

B) las obras, locaciones y prestaciones de servicios que la ley expresamente menciona en su art. 3, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de telecomunicaciones internacionales se entiende que son realizadas en el país si su retribución es atribuíble a una empresa radicada en él.

C) las importaciones definitivas de cosas muebles.

Como se puede observar, estos hechos imponibles se agrupan en tres especies, respecto de las cuales cabe hacer notar una importante diferencia. Las ventas y las importaciones (A y C) abarcan todas las operaciones relativas a cosas muebles contenidas en la definición, salvo que se trate de bienes expresamente exentos conforme al art. 6 de la ley. La segunda especie (B), al contrario, abarca solamente las obras, locaciones y prestaciones de servicios taxativamente indicadas en el art. 3 de la ley, por la cual no están incluídas en el gravamen las contrataciones no expresamente mencionadas.

8.1. VENTA DE COSAS MUEBLES.— Dentro de este hecho imponible debemos considerar un aspecto objetivo y un aspecto subjetivo. Sólo son ventas las que objetivamente la ley considera tales, y están gravadas siempre que estén efectuadas por los sujetos que la ley menciona en forma expresa.

8.1.1. ASPECTO OBJETIVO.— En el art. 2 se explica qué se considera "ventas" para este impuesto.

A) En primer lugar la ley describe como "venta" toda trasferencia a título oneroso entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la trasmisión del dominio de cosas muebles, excepto la expropiación.

La norma menciona como casos de trasmisión comprendidos en este concepto, a la venta, la permuta, la dación en pago, la adjudicación por disolución de sociedades, los aportes sociales, las ventas y subastas judiciales, y "cualquier otro acto que conduzca al mismo fin". Esta última expresión significa que la enumeración que antecede es meramente ejemplificativa, y no taxativa.

Mediante sus últimas reformas, la ley incluye en el concepto de venta, la incorporación de bienes muebles de propia producción en casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, y también la enajenación de aquellos bienes que pudiendo tener individualidad propia, se hallan adheridos al suelo al momento de su trasferencia, a condición de que tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

En cambio, según la ley, no se considera ventas las trasferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades o fondos de comercio, y, en general, empresas y explotaciones de cualquier naturaleza, comprendidas en el art. 70 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. en 1977 y sus modificaciones.

Observamos que en este inciso, a la ley le basta un proceso de cambio (trasferencia a título oneroso), para considerarlo "venta", con la independencia de la denominación de las partes y quedando comprendido: la compraventa civil (art. 1323, Código Civil), la compraventa comercial (art. 40, Código de Comercio) y las demás figuras enumeradas enunciativa (y no taxativamente) en el dispositivo.

Incluye también la ley la incorporación de cosas muebles, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas y no gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación mediante un proceso de elaboración, de fabricación o trasformación. Ello, aun cuando esos procesos se efectúen en el lugar donde se realiza la prestación o locación, y éstas se efectúen en forma simultánea.

Ya no se habla, como en el impuesto a las ventas, de "mercaderías, frutos y productos", sino simplemente de bienes muebles (con respecto a lo que debe ser trasferido). Es decir que no están comprendidas las

ventas de inmuebles, llaves de negocios, etc. (ver arts. 2318 y ss. del Código Civil).

B) Según la ley, también es "venta" la desafectación de cosas muebles para uso o consumo particular de los titulares o ejecutores de ella. Es decir: quienes retiren para su uso o consumo particular, bienes de sus negocios o empresas; bienes, éstos, que de haberse vendido a terceros hubieran sido alcanzados por el IVA, realizan una venta y deben liquidar el gravamen. Este dispositivo demuestra hasta qué punto llega la autonomía del derecho tributario: una "venta" puede no requerir dos partes (p. ej., si se trata de una empresa de único dueño), y puede bastar un solo sujeto, que en cierto modo se estaría "vendiendo a sí mismo".

Este dispositivo está inspirado por el mismo principio que los retiros para uso particular previstos en el art. 53 de la ley de impuesto a las ganancias.

C) Por último, son ventas las operaciones de los comisionistas u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros, constituyendo hechos imponibles tanto las operaciones con el comitente como la operación con el comprador o vendedor, según se trate de venta o compra por cuenta de terceros.

Si bien la norma no hace mención a que tales ventas o compras deben versar sobre cosas muebles, resulta evidente que se refiere sólo a ellas, porque todo el art. 2 está dedicado a definir dicho alcance de la palabra "venta" empleada en el art. 1, inc. *a*, de la ley, el cual se refiere a venta de cosa mueble.

Por otra parte, en el caso de inmuebles no se producen ventas a nombre propio de inmuebles ajenos.

Esta venta en nombre propio y por cuenta ajena es igual a cualquier otra venta de las que regula la ley, por lo cual el concepto no puede ser otro que el definido en el inc. *a* del mismo artículo. La ley se refiere también a operaciones de compra ejecutadas por una persona a nombre propio pero por cuenta de otro. Aquí la palabra "compra" debe ser entendida como la contrapartida de una venta de cosa mueble, según es definida por el inc. *a* del art. 2.

8.1.2. ASPECTO SUBJETIVO.— Veamos el requisito subjetivo que la ley exige para tener a las "ventas" como hechos imponibles. Estas ventas deben ser realizadas por los sujetos indicados en los incs. *a*, *b*, *d*, *e* y *f* del art. 4, que son los siguientes:

1) quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles (art. 4, inc. *a*);

2) quienes realicen actos de comercio accidentales con cosas muebles (art. 4, inc. *a*);

3) quienes enajenen bienes inmuebles recibidos por herencia o legado de responsables, en tanto hubieran sido objeto de gravamen en cabeza de dichos causantes (art. 4, inc. *a*);

4) quienes realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras (art. 4, inc. *b*);

5) las empresas constructoras que realicen obras sobre inmuebles propios (art. 4, inc. *d*);

6) quienes presten servicios gravados (art. 4, inc. *e*);

7) quienes sean locadores, si la locación está gravada (art. 4, inc. *f*).

8.2. OBRAS, LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.— Constituyen hechos imponibles las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluídas en el art. 3, siempre que se realicen en territorio de la Nación. Como dijimos anteriormente, estos hechos imponibles son taxativos, y sólo se considera como tales a los expresamente incluídos en el art. 3 de la ley.

Estos dispositivos distingue, en cinco incisos, los diferentes casos de obras, locaciones y prestaciones de servicios alcanzados por el impuesto.

8.2.1. TRABAJOS SOBRE INMUEBLES DE TERCEROS (ART. 3, INC. A).— Constituyen hechos imponibles los trabajos en general realizados directamente o por medio de terceros, sobre inmueble ajeno. La ley habla de "trabajos en general", y luego precisa el significado de lo expresado. Estos trabajos son: 1) construcciones de cualquier naturaleza; 2) instalaciones civiles, comerciales o industriales; 3) reparaciones; 4) mantenimiento y conservación. No interesa que tales trabajos sean hechos directamente o por intermedio de otras personas, ya que el obligado será siempre el contratista principal. Entran en esta disposición, por ejemplo, los plomeros, electricistas, pintores, etc. Aclara la ley que la instalación de viviendas prefabricadas queda equiparada a trabajos de construcción.

8.2.2. OBRAS SOBRE INMUEBLE PROPIO.— Según el inciso del rubro, están gravadas por el IVA "las obras efectuadas directamente a través de terceros sobre inmueble propio" (inc. *b* del art. 3).

Es destacable que la obligación de pagar el tributo nace en este caso desde el momento de la trasferencia a título oneroso del inmueble (art. 5, inc. *e*, de la ley). A su vez, se considera momento de la trasferencia del inmueble el de la entrega de la posesión o el de la

escritura traslativa de dominio, el que fuera anterior. Si la venta es judicial, por subasta pública, la trasferencia se considera efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

8.2.3. ELABORACIÓN, CONSTRUCCIÓN O FABRICACIÓN DE COSAS MUEBLES POR ENCARGO DE TERCEROS (ART. 3, INC. *c*).— Constituye hecho imponible la elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble —aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión—, por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, tanto en el caso de que se trate de una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización. La ley asimila a este hecho imponible la hipótesis de que, en la ejecución de trabajos sobre inmuebles ajenos o en la ejecución de mejoras sobre inmuebles propios, se produzcan bienes que puedan tener "individualidad propia", antes de trasformarse en inmuebles por accesión. Sin embargo, no está comprendida dentro de este inciso y del ámbito de la imposición la simple entrega del "soporte material" correspondiente a locaciones no gravadas o exentas (p. ej., el *cassette* donde está una grabación, o el *diskette* con un programa de computación).

8.2.4. OBTENCIÓN DE BIENES DE LA NATURALEZA (ART. 3, INC. *d*).— Para la ley, también es hecho imponible la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.

Esta obtención se refiere a la extracción de minerales, la caza, la pesca, el cultivo de vegetales, la cría de animales, etc., siempre y cuando estos procesos productivos se realicen por encargo de un tercero. Esto último significa que la norma se aplica a quien es contratado por un productor para realizar estas tareas por su cuenta, con aporte o no de materia prima.

8.2.5. LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS VARIOS (ART. 3, INC. *e*).— También son hechos imponibles del IVA las locaciones y prestaciones de servicios indicadas taxativamente en el art. 3 de la ley, en cuanto no estuvieran incluídas en los incisos precedentes.

Un ligero análisis del dispositivo comprende los más disímiles servicios, tratándose en general de locaciones o prestaciones de servicios a consumidor final.

Se puede distinguir tres distintos tipos de supuestos:

1) Ciertas locaciones en particular, consideradas objetivamente; por ejemplo, locaciones de inmuebles para recreo, veraneo, conferencias, reuniones, fiestas y similares.

2) Ciertas locaciones efectuadas por determinadas clases de establecimientos; por ejemplo: locaciones efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, casas de baños y masajes, gimnasios, tintorerías, etc.

3) Ciertas locaciones incorporadas por la ley 22.294, efectuadas por determinadas clases de sujetos; por ejemplo, locaciones efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, o por quienes proveen gas o electricidad.

8.2.5.1. GENERALIZACIÓN EN MATERIA DE SERVICIOS.— Mediante la generalización del impuesto, se ha establecido la gravabilidad de todos los restantes servicios no alcanzados hasta ahora. Este conjunto de actividades que pasa a engrosar el ámbito de imposición del IVA es incorporado en bloque al art. 3 mediante el agregado de un punto 20 qué declara alcanzadas por el impuesto:

"Las restantes locaciones y prestaciones de servicios, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina".

A título simplemente ejemplificativo, la norma incluye varias locaciones y prestaciones de servicios, a saber: la publicidad, la producción y distribución de películas cinematográficas y para video, los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), etc.

Se aclara que cuando se trata de locaciones o prestaciones de servicios gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las trasferencias o cesiones del uso y goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.

Como se puede advertir, se ha materializado la tantas veces anunciada generalización del impuesto. Cabe anotar que este punto 20 del art. 3 es tan genérico, abarcativo y omnicomprensivo, que su inclusión hace ociosa la permanencia de los 19 puntos restantes (conf. Juan Oklander, *El IVA versión 1990*, en rev. "La Información", t. LXI, ps. 169 y ss., especialmente p. 172).

8.3. IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE COSA MUEBLE.— Constituyen hechos imponibles del IVA las importaciones de cosas muebles según el art. 1, inc. *c*, de la ley.

Se entiende por importación definitiva la importación "para consumo" a que se refiere la legislación aduanera (Ley de Aduana y Ordenanzas de Aduana) (art. 2, decreto reglamentario 499/74).

Tal como sucedía en la ley 12.143, modificada por ley 16.653, lo que se grava es la introducción de mercadería con fines de consumo, y el gravamen queda superpuesto con el impuesto aduanero a la importación.

La importación para consumo a que se refiere la legislación aduanera consiste en la introducción lícita de cosas en el país, con carácter definitivo, mediante la tramitación y pago de los derechos correspondientes, hasta ser liberada al consumo por la autoridad aduanera.

8. 4. PERFECCIONAMIENTO DE LOS HECHOS IMPONIBLES.— Bajo el título de "nacimiento del hecho imponible", el art. 5 de la ley describe, con respecto a cada hecho imponible, el momento desde el cual se los tiene por perfeccionados, es decir, por configurados.

Este perfeccionamiento no implica la exigibilidad inmediata de la deuda impositiva correspondiente, ya que la ley establece un método de liquidación y un régimen de pago del impuesto que en algunos casos es por períodos mensuales, y, en otros, en momentos determinados.

Según el art. 5 de la ley, el impuesto es adeudado:

a) "en el caso de las ventas": desde el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el què sea anterior. Si se trata de provisión de energía eléctrica o gas regulado por medidor, el hecho imponible se perfecciona desde el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio, o desde el momento de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

En los casos en que la comercialización de productos primarios provenientes de la agricultura y ganadería, avicultura, piscicultura y apicultura, incluída la obtención de huevos frescos, miel natural y cera virgen de abeja, extracción de madera, caza y pesca, y actividades extractivas de minerales, petróleo crudo y gas, se realice mediante operaciones en que la fijación del precio sea posterior a la entrega del producto, el hecho imponible se perfecciona al momento de dicha fijación de precio.

Cuando los productos primarios anteriormente indicados se comercialicen mediante canje con otros bienes, locaciones o servicios gravados que se reciban con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles correspondientes a ambas partes se perfeccionan en el momento en que se produzca dicha entrega. Idéntico criterio se aplica cuando la retribución a cargo del productor primario consista en kilaje de carne.

En el caso de bienes de producción incorporados por medio de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la incorporación.

b) "en el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios": desde el momento en que se termina la ejecución o prestación, o desde el momento de la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, y con las siguientes excepciones:

1) que ellas se efectúen sobre bienes, en cuyo caso el hecho imponible se perfecciona desde la entrega de tales bienes, o acto equivalente, configurándose este último con la mera omisión de la factura;

2) que se trate de servicios de telecomunicación, en cuyo caso el gravamen se adeuda desde el vencimiento del plazo fijado para el pago, o desde el momento de la percepción total o parcial, el que fuere anterior;

3) que se trate de casos en que la contraprestación deba ser fijada judicialmente, o se deba percibir por medio de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfecciona con la percepción total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior;

4) los trabajos sobre inmuebles de terceros;

c) "en el caso de trabajos sobre inmuebles de terceros": desde el momento de aceptación del certificado de obra, parcial o total, de la percepción total o parcial del precio, o de la facturación. De estas tres hipótesis genera el impuesto la que ocurre con anterioridad.

d) "en los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones (excluída la televisión por cable)": en el momento de devengarse el pago, o en el de su percepción, el que fuera anterior. Igual criterio (devengamiento o percepción, lo anterior) resulta aplicable a todas las locaciones, servicios y prestaciones que han quedado incorporadas al impuesto a raíz de su generalización total (ver punto 8.2.5.1) y que están comprendidas en la amplia definición del art. 3, inc. *e*, punto 20. Ello será así cuando esos servicios originen contraprestaciones que se deban calcular en función a montos o unidades de ventas, producción, explotación o índices similares, y siempre que originen pagos periódicos que correspondan a los lapsos en que se fraccione la duración total del uso o goce de la cosa mueble.

e) "en el caso de obras sobre inmuebles propios": desde el momento de la trasferencia a título oneroso del inmueble. Como antes se dijo, la ley dispone que a tales efectos se considera momento de la trasferencia el de la entrega de la posesión o el de la escritura traslativa de dominio,

el que fuera anterior. Cuando la realidad económica indique que las locaciones de inmuebles con opción a compra configuran desde el momento de su concertación la venta de las obras, el hecho imponible se perfecciona en el momento que se otorga la tenencia del inmueble, debiéndose entender a los efectos de la base imponible que el precio de la locación integra el de la trasferencia del bien.

f) "en el caso de importaciones": desde el momento en que éstas sean definitivas;

g) "en el caso de locación de cosas muebles con opción a compra": en el momento de la entrega del bien o acto equivalente, siempre y cuando la locación esté referida a: 1) bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas; 2) operaciones no comprendidas en el punto anterior, siempre que el plazo de duración de la operación no exceda de un tercio de la vida útil del respectivo bien. Si no se cumplen los requisitos de los dos puntos anteriores, el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se devengue el pago o el de su percepción, el que sea anterior.

9. SUJETOS PASIVOS.— Según el art. 4 de la ley, son sujetos pasivos del tributo los mencionados a continuación:

a) Quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles.

El primer caso de sujetos pasivos, no sólo en el orden del texto legal, sino también de importancia, es para quienes es habitual el comercio de cosas muebles.

Entran en esta categoría quienes obtienen cosas de la naturaleza y las venden, siempre que su actividad sea habitual (por ejemplo: los productores agrícolas o ganaderos), los que adquieran cosas que venden en el mismo estado con habitualidad (comerciantes) y los que elaboran los bienes que venden con habitualidad (fabricantes).

b) Quienes realicen actos de comercio accidentales con cosas muebles.

Se debe entender que actos de comercio con cosas muebles son, en general, las ventas de dichas cosas que han sido previamente adquiridas con ánimo de lucrar con su enajenación, ya sea en el mismo estado o después de someterlas a algún proceso de modificación. También presentan ese carácter las ventas de cosas muebles que son utilizadas en una actividad comercial o que se enajenan a personas que tienen la calidad de comerciantes.

La imposición alcanza a quienes realicen estos actos de comercio en forma accidental, o sea, aquellos que no sean comerciantes habituales en el ramo.

c) Herederos o legatarios de responsables del gravamen.

Son también contribuyentes los herederos y legatarios de responsables, cuando enajenan bienes que en cabeza de sus causantes hubieran estado sujetos al gravamen.

El reglamento señala que en tal caso, y mientras se mantenga la indivisión hereditaria, el administrador de la sucesión o el albacea serán responsables solidarios del ingreso bruto en los términos del art. 16 de la ley 11.683.

d) Comisionistas y otros intermediarios.

Son también sujetos pasivos, por los hechos imponibles previstos en el inc. *c* del art. 2 de la ley, los comisionistas, consignatarios y otros que realicen ventas o compras en nombre propio pero por cuenta de terceros.

e) Importadores.

Según la ley (art. 4, inc. *c*) son sujetos pasivos quienes importen definitivamente a su nombre, ya sea por su cuenta o por cuenta de terceros.

f) Empresas constructoras.

Son contribuyentes las empresas constructoras que realicen obras sobre inmueble propio, cualquiera que sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluídas las empresas unipersonales. A los fines de esta sujeción pasiva, se entiende que revisten el carácter de empresas constructoras las que directamente, o por medio de terceros, efectúan las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble (art. 4, inc. *d*).

g) Quienes presten servicios gravados.

Son contribuyentes del IVA por los hechos imponibles previstos en el art. 1, inc. *b*, y art. 3, de la ley, los sujetos que presten los servicios gravados. En cuanto a estos servicios, son aquellos especificados en el art. 3.

h) Quienes sean locadores, si la locación está gravada.

Son contribuyentes del impuesto por las locaciones de cosas, obras y servicios los respectivos locadores; para conocer si la locación está gravada hay que tener en cuenta también el art. 3 de la ley.

La ley incluye en la sujeción pasiva a las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamien-

tos no societarios, o cualquier otro ente individual o colectivo que esté comprendido en alguna de las situaciones previstas en el art. 4, aunque se excluye los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo en los casos de los incs. *a*, *b*, *d*, *e* y *f* del art. 4 de la ley, son objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad que haya determinado su condición de sujeto pasivo, con prescindencia del carácter que revistan esas ventas y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas. También se incluye las instalaciones que puedan tener individualidad propia y que se hayan trasformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

Mantienen la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponibles que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos.

Asimismo, los responsables inscritos que efectúen ventas, locaciones y prestaciones gravadas con responsables no inscritos, son responsables directos del pago del impuesto que corresponda a estos últimos, mediante el procedimiento que indica la ley.

10. EXENCIONES. GENERALIZACIÓN EN MATERIA DE BIENES.— Desde su origen, la ley del IVA adoptó como técnica para establecer exenciones, la de anexar una planilla al art. 6, en la cual estaba contenida la nómina de las cosas muebles cuya "venta" o "elaboración, construcción o fabricación por encargo", estaba exenta. En estas planillas se incluía las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, con las observaciones que en cada caso se formulaba. Es decir, que sobre la base de este clasificador universalmente aceptado, se procedía a individualizar los bienes excluídos del impuesto.

Las últimas reformas eliminaron la planilla anexa, y en su lugar incorporaron varios incisos con distintos tipos de exenciones. Algunas son de tipo "político", como por ejemplo las que corresponden a libros, diarios, revistas, folletos e impresos similares, o las que alcanzan al pan común, leche, medicamentos de uso humano y agua natural. Otras exenciones son más bien de tipo "técnico", como las atinentes a sellos postales, timbres fiscales, billetes, títulos, oro amonedado en lingotes "de buena entrega", monedas de curso legal, etc.

Recordemos que mediante el punto 20 del inc. *e* del art. 3 se produjo la generalización del impuesto en materia de servicios, lo cual vimos precedentemente (punto 8.2.5.1). Pues bien, en esta materia, la ley ha declarado exentos algunos servicios concretos, entre los cuales mencionamos los siguientes:

- los realizados por el Estado;
- las operaciones de seguro;
- los prestados por establecimientos educacionales privados;
- la enseñanza a discapacitados;
- los servicios relativos al culto;
- los prestados por obras sociales;
- los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica;
- los servicios funerarios;
- los prestados por bolsas de comercio;
- los espectáculos y reuniones de diverso tipo, como los artísticos, científicos o culturales;
- la producción y distribución de películas para exhibición pública;
- el trasporte nacional o internacional de pasajeros y cargas;
- los servicios de intermediación en materia de juegos de azar oficiales;
- los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y desagües en la casa-habitación o vivienda de recreo o veraneo;
- prestaciones de sujetos comprendidos en ley de entidades financieras;
- los servicios personales domésticos;
- la locación de inmuebles, etc.

Si se trata de locaciones indicadas en el art. 3, inc. *c*, de la ley, la exención solamente procede respecto de aquellas en las cuales el locador esté obligado a la entrega de una cosa mueble comprendida en una exención.

El tercer párrafo del art. 6 exceptúa de la exención el caso en que la venta o locación de la cosa mueble comprendida en la exención se realice en forma conjunta y complementaria con locaciones o prestaciones de servicios gravadas, salvo el caso de ventas directas de combustibles con precio oficial de venta.

El art. 7 de la ley enumera distintos casos de operaciones de comercio internacional que también quedan exentas del gravamen.

A continuación, el art. 8 establece que cuando la venta, la importación definitiva, la locación o prestación de servicios hubieran gozado de un tratamiento preferencial en razón de un destino

expresamente determinado, y posteriormente el adquirente, importador o locatario se lo cambiara, nacerá para dicho adquirente, importador o locatario la obligación de pagar, dentro de los diez días hábiles de producido el cambio, la suma que surja de aplicar, sobre el importe de la compra, importación o locación —sin deducción alguna—, la alícuota a que la operación hubiera estado sujeta en su oportunidad, de no haber existido el citado tratamiento.

Una norma análoga contiene el segundo párrafo del art. 8, para cuando el tratamiento preferencial consista en una rebaja de tasa, en cuyo caso el adquirente, importador o locatario deban oblar la diferencia no pagada en su oportunidad.

En el caso de efectuarse una venta que respete el destino que motivó el trato preferencial, la sustitución del sujeto no se considera que implica cambio de destino. En estos casos, el nuevo adquirente asume las mismas obligaciones y responsabilidades que el anterior.

Las sumas que los responsables paguen como consecuencia de los cambios de destino, son computables en sus liquidaciones en la medida en que lo autoricen las normas que rigen el crédito fiscal.

11. LAS EXPORTACIONES.— Se trata de un régimen que tiende a favorecer la balanza de pagos.

El alcance de la exención trasciende los límites del valor que agrega el exportador, y abarca también el impuesto que se hubiera pagado por bienes, locaciones y servicios destinados efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en la consecución de ella y que hubiera sido facturada a los exportadores, en la medida en que dicho impuesto esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. Los exportadores están autorizados para computar esta suma como crédito fiscal contra el impuesto que en definitiva adeudaren por otras operaciones gravadas.

Agrega la ley que si la compensación no se pudiera realizar, o sólo se efectuara parcialmente, el saldo de crédito de impuesto resultante será acreditado a los exportadores contra otro impuesto a cargo de la D.G.I., o, en su defecto, les será reintegrado o se permitirá su trasferencia en favor de terceros responsables en los términos del 2º párrafo del art. 36 de la ley 11.683. La ley de IVA señala los límites y condiciones para la realización de la trasferencia (art. 41).

12. BASE IMPONIBLE.— El título III de la ley, referente a liquidación, comienza con el encabezamiento "Base imponible". No obstante, conviene aclarar que el concepto no es del todo adecuado a lo que

en derecho tributario material se suele entender por "base imponible". En efecto, la base imponible de un impuesto es, por lo general, la magnitud sobre la cual se aplica la alícuota, obteniéndose de esta manera el importe tributario.

En el caso del IVA, la base imponible no es la magnitud sobre la cual se aplican las alícuotas de la ley, sino la base del cálculo de créditos y débitos fiscales, cuya diferencia constituirá el importe tributario a pagar.

La base imponible (con la significación especial que corresponde a este impuesto) consiste en el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al pago del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados según las costumbres de plaza (art. 9, párrafo 1º, de la ley).

La deducción de los descuentos y similares se hace directamente si aquéllos son simultáneos con la expedición de la factura. Al contrario, si los descuentos son efectuados con posterioridad, se deberán tener en cuenta como comprobantes del crédito fiscal según lo dispuesto en el art. 11.

Si no existe factura (o documento equivalente), o ellos no expresan el valor corriente de plaza, se presume que éste (el valor corriente de plaza) es el valor computable, salvo prueba en contrario. Se trata de la posibilidad de una factible simulación que la ley encarga de prevenir.

Las últimas reformas han agregado el caso de comercialización de productos primarios mediante canje con otros bienes o con locaciones o servicios gravados que se reciban con anterioridad a la entrega de los primeros. En tal caso el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando el valor de plaza de los productos primarios al día en que se entreguen, valor éste vigente en el mercado en que el productor realiza habitualmente sus operaciones.

Además, el precio está integrado por otros conceptos que incrementan el valor de los bienes y servicios gravados (aun cuando esos conceptos se facturen o convengan por separado, y aun cuando, considerados independientemente, no estén sometidos al gravamen). Ellos son: 1) los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de ella, referidos a trasporte, limpieza, embalaje, seguro, colocación, mantenimiento y similares; 2) los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término, excepto los intereses y actualizaciones de deudas resultantes

de las leyes 13.064, 21.391, 21.392 y 21.667, y del decreto 1652 y sus similares emergentes de leyes provinciales u ordenanzas municipales con igual alcance. Asimismo, se exceptúa las operaciones de ventas a consumidores finales particulares pactadas con un interés o actualización que no exceda del que cobra el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales. Ello, salvo los importes correspondientes a los seis primeros meses.

La ley, en el art. 9, al cual nos estamos refiriendo, ordena que también es integrante del precio neto gravado el precio atribuíble a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del art. 3.

También se considera integrante del precio neto gravado el precio atribuíble a la trasferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte de las prestaciones comprendidas en el punto 20 del inc. *e* del art. 3 (el cual introduce la generalización de gravabilidad de servicios).

Al contrario, el IVA no integra el precio neto de la venta, la locación o prestación de servicios gravados.

Dado que en la mecánica de la ley, a veces el IVA figura en las facturas en forma separada del precio, y otras veces no se discrimina, sumándose a él, puede crearse cierta confusión respecto del verdadero precio gravable. Según el último párrafo del art. 9, el precio de las ventas, locaciones o prestaciones de servicio no está integrado por el IVA. Esto significa que el gravamen no es nunca parte del precio, esté o no discriminado en la factura. De allí que cuando se trate de venta a un consumidor final sin discriminar el impuesto, el precio que paga este consumidor es un precio aparente, puesto que el precio real surge de desagregar el impuesto; si, al contrario, existe discriminación en la factura, no hay ninguna dificultad en determinar que el precio real es aquel que figura antes de adicionarle el impuesto.

En los supuestos de obra sobre inmueble propio (art. 3, inc. *b*), la ley dispone que el precio gravable resulta de la proporción del precio convenido entre las partes que sea atribuíble a la obra objeto del gravamen.

Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuíble a ella según el pertinente evalúo fiscal, o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados conforme a las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias. Si la venta se efectúa con pago diferido, los intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, no integran el precio neto gravado, salvo que estén referidos a anticipos del precio pagados antes del perfeccionamiento del hecho imponible.

13. EL PRECIO GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES DEFINITIVAS.— En este caso, el precio gravable es el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al cual se agregará todos los tributos a la importación, o con motivo de ella (art. 21 de la ley). Es de hacer notar que en este caso "el impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación". Es decir, no se sigue la regla general de liquidación mensual vigente para los otros hechos imponibles (ver art. 23).

14. EL PROCEDIMIENTO LIQUIDATORIO.— El procedimiento elegido por el legislador ha sido denominado "método de la sustracción", en su variante que recibe diversos nombres ("impuesto contra impuesto", "diferencias de impuestos", "crédito por impuesto"), siendo de destacar que todas esas designaciones corresponden al mismo procedimiento (ver Macon-Pavesi, *Un impuesto al valor agregado para Argentina*", ps. 9, 107, 126; Cosciani, *El impuesto al valor agregado*, ps. 78 y ss., especialmente p. 81).

14.1. DÉBITO FISCAL.— La determinación del débito fiscal surge como resultado de aplicar a los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados, imputables al período fiscal que se liquida, la alícuota que fija la ley (art. 24) para las operaciones que dan origen a la liquidación que se practica.

Al importe así obtenido en concepto de débito fiscal se le debe adicionar el importe que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas logradas en el período que se liquida, la alícuota respectiva. A tal efecto la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto de venta y al impuesto facturado. El débito fiscal, que en líneas generales significa la aplicación de la alícuota sobre el precio gravable, no constituye directamente el impuesto que adeuda el contribuyente por sus hechos imponibles, sino solamente uno de los dos elementos de cómputo de cuya diferencia surge el impuesto adeudado (o el saldo en favor del contribuyente); sólo en caso de que no existiese crédito fiscal, el débito fiscal pasa automáticamente a ser el impuesto adeudado por el contribuyente en el período.

Las últimas reformas prevén una nueva adición. Cuando se trasfieran o desafecten obras adquiridas a empresas constructoras o realizadas por el sujeto pasivo sobre inmueble propio que hubiesen generado crédito

fiscal, se debe adicionar al débito fiscal el crédito oportunamente computado, en tanto la trasferencia o desafectación tengan lugar antes de los 10 años contados desde la finalización de la obra o de su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo del responsable, si ésta fuera posterior. Este crédito fiscal a devolver debe ser actualizado en la forma que indica la ley (art. 10, *in fine*).

Pensamos que para el cómputo de los 10 años se debe considerar el mes en que se produzca "la finalización de la obra o su afectación a la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo" hasta el mes de su desafectación o trasferencia. Por su parte la actualización para determinar el crédito fiscal a devolver deberá considerar el mes de cierre del ejercicio comercial o año calendario en que efectivamente incidió, disminuyendo el impuesto a ingresar o aumentando el "saldo técnico" (conf. Manuel Castiñeira Basalo: *Generalización del impuesto al valor agregado*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, n 118, p. 472).

14.2. CRÉDITO FISCAL.— Una vez obtenido el débito fiscal, conforme al procedimiento descrito, corresponde la recuperación del impuesto facturado y cargado en la etapa anterior, el cual recibe el nombre de "crédito fiscal".

Las disposiciones legales sobre "crédito fiscal", y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativo. Ello es así porque si el impuesto estuviera constituído por el débito fiscal (sin la deducción del crédito fiscal), dicho impuesto sería acumulativo, en "cascada" o "piramidal". Es justamente la resta del crédito fiscal lo que hace que en definitiva cada etapa pague en relación al valor agregado al bien, siendo esta circunstancia la que da el nombre al impuesto y lo trasforma en "no acumulativo".

De conformidad al art. 11 de la ley, el crédito fiscal, o sea, el importe a restar al débito fiscal, se determina de la siguiente manera:

a) El gravamen que en el período fiscal que se liquida se hubiere facturado al contribuyente por compra o importación de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, incluído el proveniente de inversiones en bienes de uso y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras, locaciones o importaciones, la alícuota respectiva.

A continuación la ley se encarga de señalar que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con

las operaciones gravadas, cualquiera que fuese la etapa de su aplicación.

Por el contrario, en ningún caso da lugar a cómputo de crédito fiscal el gravamen adicional que se liquide a los responsables no inscritos conforme al nuevo régimen que rige en esta materia, salvo que el no inscrito pase a ser responsable inscrito, en cuyo caso, puede hacer el cómputo.

b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, etc., concedidos, la alícuota respectiva, siempre que estos descuentos concuerden con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. Esta norma tiene por objeto restar del monto del impuesto a pagar, la porción correspondiente a descuentos, que constituyen disminuciones del valor total de las operaciones gravadas y que no se tomaron en cuenta inmediatamente en los precios netos facturados, por haberse efectuado esos descuentos con posterioridad a la expedición de las facturas.

Según reforma por ley 23.765, se agregó al art. 11 un párrafo según el cual el cómputo de crédito fiscal es procedente solamente cuando respecto de las compras o importaciones definitivas de bienes, locaciones y prestaciones de servicios gravadas, se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, conforme al art. 5 y al dispositivo que le sigue.

Eso es desacertado, por cuanto el fisco pretende que el comprador, que suficientes problemas tiene para definir su propia situación frente al impuesto, también tenga que conocer cuándo se perfecciona el hecho imponible de su proveedor, lo cual es una exigencia excesiva.

En definitiva, el procedimiento consiste en tomar los descuentos que el contribuyente conceda a sus clientes como mayor crédito fiscal, en lugar de menor débito fiscal, y rige el mismo criterio mencionado al tratar sobre débito fiscal, es decir, que aquellos que operan en forma proporcional al precio de venta y al impuesto facturado. Según el art. 12, cuando las compras, importaciones, locaciones y prestaciones de servicios que dan lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o no gravadas, y su imputación a unas u otras no fuera posible, el cómputo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las gravadas, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del art. 11, sobre crédito fiscal.

15. LA INSCRIPCIÓN.— La ley establece una esencial diferencia de tratamiento a los sujetos pasivos del IVA, según que se trate de inscritos o no inscritos. Veremos en primer lugar las normas generales sobre

inscripción, y después el régimen especial para responsables no inscritos (título V).

Las normas sobre inscripción en general están contenidas en el título VI de la ley. Entre dichas normas destacamos los siguientes aspectos.

El art. 36 dispone que los sujetos pasivos del art. 4 deben inscribirse en la D.G.I., en la forma y tiempo que ella establezca, salvo que se trate de responsables que conforme a lo establecido por la ley (título V) pueden hacer uso de la opción de no inscribirse.

El art. 36 indica, asimismo, quiénes no están obligados a inscribirse aunque pueden optar por hacerlo, y que son los importadores por sus importaciones definitivas, y quienes sólo realicen operaciones exentas.

Los deberes y obligaciones previstos en la ley para los responsables inscritos son aplicables a los obligados a inscribirse desde el momento en que reúnan las condiciones que configuran tal deber formal. No obstante, y en cuanto a los responsables del título V (pequeños contribuyentes) que opten por inscribirse sin estar obligados, sus deberes nacen a partir del otorgamiento de la inscripción.

En cuanto a las obligaciones de los responsables inscritos en sus respectivas operaciones, son las siguientes:

a) Si efectúan ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscritos, deben discriminar en la factura el gravamen que recae sobre la operación. La factura debe contener ambos números de inscripción (art. 37).

b) Si dichos responsables inscritos efectúan ventas, locaciones o prestaciones de servicios a responsables no inscritos, cabe la misma conducta. Deben discriminar en la factura el gravamen que recae sobre la operación (art. continuación 37, 1er. párrafo).

c) En el mismo caso anterior (venta de inscritos a no inscritos), deberán además discriminar en la factura el impuesto que corresponda al responsable no inscrito (art. II, título V), lo cual consideraremos más adelante.

d) Si los responsables inscritos realizan ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a consumidores finales, *no deben discriminar* en la factura el gravamen que recae sobre la operación, y el mismo criterio se aplica con sujetos cuyas operaciones están exentas. Se presume, sin prueba en contra, que toda factura extendida a un no inscrito (p. ej., a un consumidor final o a un exento) en la cual se efectúe discriminación del impuesto, corresponde a un responsable no inscrito, dando lugar al ingreso del impuesto adicional que corresponde pagar a ellos según el art. II del título V. Ante esto, se debe tomar todas las precauciones para

que no resulte que por error involuntario se discrimine el débito fiscal cuando no corresponda por tratarse de un consumidor final o un exento. La consecuencia es grave porque se debe pagar el impuesto adicional sin posibilidad de traslado al adquirente.

En los casos precedentes indicados como *a*, *b* y *c*, el incumplimiento de la obligación de facturar o discriminar el impuesto hacen presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tiene derecho al crédito fiscal del art. 11. En tal caso tampoco tiene derecho a crédito fiscal el no inscrito que adquiera la calidad de inscrito (art. 39).

Si se trata de operaciones de cualquier tipo realizadas por responsables no inscritos, ellos no pueden discriminar, en las facturas o documentos equivalentes, el impuesto de esta ley. Esta prohibición lleva a que dichos responsables no inscritos no generan crédito fiscal en favor del adquirente.

16. RÉGIMEN DE LOS RESPONSABLES NO INSCRITOS.— Mediante ley 23.765 se sustituyó el título V de la ley de IVA, creándose un régimen especial para responsables no inscritos.

16.1. ELIMINACIÓN DE LOS REGÍMENES "SIMPLIFICADO" Y "GENERAL B".— Este nuevo régimen significa por un lado la desaparición del llamado "régimen simplificado", destinado a pequeños responsables, creado por ley 23.349 y modificado por ley 23.658. En su última versión este régimen consistía en tres tramos de cuotas fijas en función de determinados montos de ventas, y lo cierto es que ya sea por fallas de concepción o por deficiencias en su aplicación, resultó un rotundo fracaso (conf. Juan Oklander, ob. cit., p. 179). También ha desaparecido un llamado "régimen general B" creado por el título III, cap. V, de la ley 23.658, y que consistía en el pago de cuotas mensuales fijas con una liquidación anual basada en los valores reales de las operaciones del año calendario.

16.2. EN QUÉ CONSISTE EL RÉGIMEN DE RESPONSABLES NO INSCRITOS.— Se crea un régimen para responsables no inscritos que tiene el carácter de optativo. En su virtud, dichos sujetos pueden autoexcluírse voluntariamente de la obligación de inscribirse y de liquidar e ingresar por sí mismos el impuesto. En tal caso queda trasferida la relación con el fisco a los proveedores que adquieren el carácter de responsables sustitutos (conf. Juan Oklander, ob. cit., p. 180).

16.3. SUJETOS COMPRENDIDOS.— Según el art. I del título V, quedan alcanzados los responsables del gravamen comprendidos en los incs. *a*, *e* y *f* del art. 4 de la ley (es decir, los que hagan habitualidad de la venta de cosas muebles, o sean herederos o legatarios de responsables no inscritos que enajenaban bienes gravados, los que presten servicios gravados y los que efectúen locaciones gravadas), siempre que en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, hayan realizado operaciones gravadas, exentas y no gravadas por un monto que no supere los 45 millones de australes de diciembre de 1989, suma ésta actualizable conforme al índice que establece el art. 47 de la ley.

No pueden optar por la no inscripción en el IVA los responsables a los que se refiere el art. 4 de la ley en sus incisos *b* y *d*, es decir, quienes vendan o compren por cuenta propia pero a nombre de terceros (comisionistas, consignatarios, etc.), y las empresas constructoras que realicen obras sobre inmueble propio. Tampoco pueden hacer uso de la opción los herederos o legatarios de responsables inscritos. No pueden optar por el régimen los sujetos inscritos que durante alguno de los tres últimos años superaron el tope de operaciones indicado, o sea la suma de A 45.000.000 (art. II del título V, 2º párrafo). De la misma manera, quedan impedidos de la opción los sujetos que hubieran pasado de revistar como responsables no inscritos a encuadrarse como responsables inscritos, hasta trascurridos cinco años (plazo mínimo para volver al régimen de no inscrito), sin perjuicio de la condición indicada en el punto anterior, o sea que durante los últimos tres años el total de sus operaciones no debe haber superado el monto de los A 45.000.000 (art. III del título V, párrafo 1º).

16.4. VENTAS DE PROVEEDORES INSCRITOS A RESPONSABLES NO INSCRITOS.— Los proveedores inscritos que realicen ventas o locaciones comprendidas en el inc. *c* del art. 3 (elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble), a responsables no inscritos, deben liquidarles y facturarles en primer lugar el impuesto que se origine por las ventas y locaciones mencionadas. Pero además de este impuesto, deben liquidarles y facturarles el impuesto que corresponde a los compradores o locatarios no inscritos, aplicando la alícuota del impuesto sobre el 50% del precio neto de la venta o la locación, precio éste establecido conforme al art. 9 de la ley (art. II del título V, reformado por ley 23.905). Esta percepción de gravamen adicional a los responsables no

inscritos, reconoce como antecedente el 2º párrafo del art. 20 de la ley 20.631, que otorgaba facultades al Poder Ejecutivo para establecer el porcentaje de valor agregado sobre el cual se aplicaría la alícuota a los responsables no inscritos. En esa oportunidad, el decreto reglamentario fijó el porcentaje en el 40%.

El impuesto adicional que se facture a los compradores o locatarios no inscritos debe ser liquidado e ingresado por los proveedores inscritos, considerando los mismos períodos fiscales a los que resulten imputables las ventas o locaciones por ellos realizadas que dieron lugar a la referida liquidación, previa deducción de la parte de dicho impuesto contenida en las bonificaciones, descuentos, quitas y devoluciones que por igual tipo de operaciones se hubiera acordado en el mismo período fiscal, en tanto se ajusten a las costumbres de plaza y se contabilicen y facturen. A los efectos de estas deducciones se presume, sin prueba en contra, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan proporcionalmente a los conceptos facturados. El impuesto adicional facturado a los responsables no inscritos debe ser liquidado e ingresado en la forma y plazos que establezca la D.G.I. (art. II, título V, párrafos 2º, 3º y 4º).

16.5. DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA DE LAS VENTAS QUE REALIZA EL RESPONSABLE NO INSCRITO.— Los responsables no inscritos deben contar con el respaldo de sus ventas, sustentado por las respectivas facturas de compra o documento equivalente. En caso contrario, están obligados a ingresar el gravamen que resulte de aplicar, sobre el monto de las enajenaciones que no cuenten con el respaldo correspondiente, la alícuota del impuesto primitivo, sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Si el responsable no inscrito cuenta con las facturas de compra, y en ellas no consta el impuesto adicional y hubiera correspondido ser liquidado, será dicho responsable no inscrito quien deba ingresarlo. Lo dispuesto precedentemente no implica disminución alguna de las obligaciones que corresponden a los responsables inscritos (art. VI, título V).

16.6. COMPRAS DE BIENES DE USO POR NO INSCRITOS.— Los responsables no inscritos son considerados consumidores finales cuando adquieran bienes de uso que destinen a su actividad gravada. A su vez, y como vimos antes (punto 15 de este capítulo), el art. 38 de la ley de IVA establece que en la facturación a los consumidores finales no se le debe discriminar el gravamen que recae sobre la operación. Bienes de uso

son aquéllos cuya vida útil sea superior a los dos años a los efectos de la amortización prevista en el impuesto a las ganancias (art. V, título V, ley).

16.7. INICIACIÓN DE ACTIVIDADES.— Quienes inicien actividades pueden optar por el régimen de no inscritos durante los primeros cuatro meses de actividad. A partir del quinto mes podrán optar por continuar operando como responsables no inscritos siempre que el monto de sus operaciones —gravadas, no gravadas y exentas— realizadas en los tres primeros meses anteriores no supere la proporción de los cuarenta y cinco millones de australes, base diciembre de 1989, correspondiente al año calendario inmediato anterior que responda al período abarcado por las referidas operaciones. Cuando las operaciones se hubieran iniciado en el último trimestre del año calendario, se deberá considerar el monto actualizado que corresponda al mismo año de iniciación. A los efectos de la comparación respectiva, las operaciones realizadas en cada mes y el monto que deba considerarse deben actualizarse.

Para los casos de los productores primarios que inicien actividades sujetas a ciclos estacionales, se autoriza la fijación de plazos diferentes para la opción o mantenimiento del estatus de responsables no inscritos (art. VIII del título V).

16.8. CAMBIOS DE RÉGIMEN.— Cuando un responsable no inscrito adquiere la calidad de inscrito, no puede solicitar la cancelación de su inscripción hasta después de trascurridos cinco años, computados a partir de aquel en que se haya producido el anterior cambio del régimen, y siempre que demuestre que durante los últimos 3 años el total de sus operaciones anuales no superó el monto de cuarenta y cinco millones de australes de diciembre de 1989. Por su parte, quienes tengan la calidad de responsables inscritos, podrán solicitar la cancelación de su inscripción cumpliendo únicamente la segunda de las condiciones enunciadas, es decir durante 3 años consecutivos sus operaciones no deben superar el tope mencionado (art. III, título V).

17. PERÍODO DE IMPOSICIÓN.— Según vimos al analizar el art. 5 de la ley, el hecho imponible de este tributo se verifica cada vez que la ley tiene por realizada una operación gravada según las previsiones del mencionado dispositivo.

Sin embargo, y dado el sistema adoptado, el acaecimiento de cada uno de los hechos imponibles no hace nacer la obligación de pago, salvo en el caso de las importaciones definitivas.

La ley reúne los hechos imponibles y los imputa a un período fiscal, que es el mes calendario. En consecuencia, y de conformidad al art. 23, el impuesto resultante se liquida y se paga por mes calendario sobre la base de la declaración jurada efectuada en formulario oficial.

Este mecanismo recaudatorio hace que el impuesto no sea instantáneo, sino periódico, ya que su determinación consiste en la suma de las obligaciones surgidas con motivo de los hechos imponibles perfeccionados conforme al art. 5 de la ley.

En el caso de importaciones definitivas, al contrario, el impuesto se liquida y se paga juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.

Asimismo se dispone que los responsables inscritos deben presentar ante la Dirección General Impositiva una declaración jurada anual informativa en formulario oficial, efectuada por ejercicio comercial si se lleva anotaciones y se practica balances comerciales anuales. La D.G.I. puede también disponer que la recaudación del impuesto se haga por retención o percepción en la fuente.

A la vez, la ley preceptúa que la D.G.I. puede establecer la forma y plazos en que se liquide e ingrese el impuesto adicional correspondiente a los no inscritos (art.III, *in fine*, título V).

18. ALÍCUOTA.— El art. 24 de la ley, según reforma introducida por ley 23.905, fija la alícuota del impuesto en el 16%. Esta alícuóta se incrementa al 25% para las prestaciones de servicios comprendidas en los puntos 4, 5 y 5 bis del inc. *e* del art. 3, o sea, para telecomunicaciones, gas, electricidad (salvo alumbrado público), agua corriente, servicios cloacales y de desagüe, incluídos el desagote y limpieza de pozos ciegos.

Esta alícuota incrementada del 25% corresponde siempre que no se trate de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo y veraneo, ni tampoco en caso de terrenos baldíos. El Poder Ejecutivo queda facultado para reducir las alícuotas mencionadas en hasta 6 puntos porcentuales.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXIV

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, cit.

CASTIÑEIRA BASALO, Manuel: *Generalización del impuesto al valor agregado*, en "Doctrina Tributaria" de Errepar, nº 118, p. 472.

CASTRO, Juan Pedro: *Impuesto al valor agregado*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1982.

COSCIANI, Cesare: *El impuesto al valor agregado*, Buenos Aires, 1969.

CHALUPOWICZ, Israel: *El IVA en la industria de la construcción*, Edit. Cangallo, Buenos Aires, 1981.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DUE, John: *Estructura y operación de los impuestos sobre las ventas*, en "Boletín de la D.G.I.", noviembre de 1967, p. 310.

— *Análisis económico de los impuestos*, cit.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *Los grandes objetivos de la reforma tributaria*, cit.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

LÓPEZ AGUADO, Antonio: *Impuesto al valor agregado*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, ps. 235 y 642.

MACON, Jorge: *La imposición sobre las ventas y sobre el valor agregado*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, p. 24.

MACON, Jorge, y PAVESI, Pedro: *Un impuesto al valor agregado para la Argentina*, Buenos Aires, 1973.

MALAGARRIGA, Carlos: *Derecho comercial*, 9ª edición, Buenos Aires, 1961.

MC EWAN, Héctor: *El impuesto al valor agregado argentino. Exposición y comentario de la ley 20.631*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 1105.

MORANO, Jorge A.: *El impuesto al valor agregado. Viabilidad y oportunidad de su aplicación en la República Argentina*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 1539.

OELANDER, Juan: *El IVA versión 1990*, en ref. "La Información", t. LXI, ps. 169 y ss., especialmente p. 172.

PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *El impuesto a las ventas*, Montevideo, 1955.

RAIMONDI, Carlos A.: *El impuesto a las ventas. Oportunidad y conveniencia de su modificación*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 1206.

RAIMONDI, Carlos, y otros: *El nuevo impuesto al valor agregado*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1980.

RAPPAPORT, Bernardo: *El impuesto al valor agregado*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 1421.

REIG, Enrique: *Impuesto a las ventas*, Buenos Aires, 1944.

SCHMÖLDERS, Günter: *Los impuestos al volumen de los negocios*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 590.

SHAW, José Luis: *Impuesto al valor agregado. Hecho generador*, Alcali editorial, Montevideo, 1978.

SPISSO, Rodolfo: *Del llamado impuesto a las ventas*, en rev. "Impuestos", junio 1970, t. 28, p. 330.

Capítulo XXV

IMPUESTO AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES CON FINES DE LUCRO (IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS)

1. Antecedentes. — El origen del impuesto que grava las actividades ejercitadas con ánimo de lucro se remonta a la época medieval. En esos tiempos, los señores feudales o los soberanos otorgaban una carta-patente —así se la denominaba— que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio. Como recuerda Jarach, hasta el corso armado en los mares era objeto de esta autorización (ver t. 2, p. 356). Esta carta-patente se consideraba una verdadera tasa, ya que era la contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades. En tiempos modernos este concepto ha cambiado totalmente, y se considera que el ejercicio de cualquier actividad lícita por cualquier persona es libre, estando constitucionalmente protegida (art. 14, Constitución nacional). Este tributo deja, entonces, de ser una tasa por un servicio que presta el amo para permitir que se ejerza una actividad, y se trasforma en un impuesto que se paga en virtud de la capacidad económica demostrada por el ejercicio de cierto tipo de oficio, actividad o profesión que normalmente produce lucro.

2. Evolución del impuesto en la Argentina. — En la República Argentina, el impuesto de patente se conoce desde antes de la revolución de 1810. En la Colonia existían "patentes" que significaban la autorización para ejercer distintos oficios, y que eran otorgadas por las autoridades, pagándose la alícuota de conformidad al oficio que se desempeñaba. Es decir que la diferencia de importes de las alícuotas dependía de la profesión desempeñada. Esto traía como consecuencia una clasificación de oficios bastante engorrosa, e incluso podía dar lugar a injusticias, ya que dentro de un mismo oficio no se consideraba la diferente capacidad contributiva que

podía existir entre distintos contribuyentes. En nuestras provincias, antes gobernaciones o intendencias, existía este impuesto organizado en esta forma de patente, y por eso siempre se ha considerado que en nuestro país este impuesto es de carácter local.

Como justamente surgía el problema de la falta de racionalidad en la forma de percibirlo, se lo fue complementando con otros impuestos que tenían en cuenta el volumen general de las operaciones o de las actividades. Sucedió así, por ejemplo, en Buenos Aires, que surgieron impuestos a la industria, al comercio, impuestos que gravaban las profesiones, impuestos al capital en giro, etc., produciéndose una superposición totalmente inarmónica de tributos. Fue ésa la razón por la cual en el año 1948, bajo la inspiración del profesor Dino Jarach, se organizó el *"impuesto a las actividades lucrativas"* en la provincia de Buenos Aires. El ejemplo de la provincia mencionada fue seguido al poco tiempo por la Municipalidad de la Capital Federal, que comenzó a recaudar un tributo con las mismas características. Posteriormente las provincias hicieron lo propio, y el impuesto se popularizó, tanto por su elevado rendimiento como por la circunstancia de que al no adecuarse a ninguna de las formas impositivas incluídas en la coparticipación, podía ser objeto de imposición por los Estados provinciales sin violar el compromiso asumido en las leyes de coparticipación de no legislar sobre tributos comprendidos en tales leyes o de características similares.

Luego el panorama cambió, y la propia ley de coparticipación obligó a las provincias a abandonar el impuesto a las actividades lucrativas y regresar al impuesto de patente. Esto sucedió ante la implantación del impuesto al valor agregado y para evitar superposiciones. A los fines de lograr ese propósito, la ley 20.633, modificatoria de la ley 20.221, estableció que desde el 1/1/1975 las provincias no podían aplicar gravámenes locales análogos a los coparticipados según la ley. De este impedimento provincial se excluían expresamente ciertos impuestos cuya recaudación se admitía como no violatoria del régimen de coparticipación (inmobiliario, trasmisión gratuita de bienes, automotores y sellos). Y es aquí donde se produjo la sustitución de la anterior autorización para que las provincias estableciesen el impuesto a las actividades lucrativas. Ella se trasformó en autorización para implantar el "impuesto de patente por el ejercicio de actividades con fines de lucro" (art. 9, inc. *b*, de la ley 20.221, según modificación introducida por ley 20.633).

El resultado fue negativo, ya que como consecuencia de las disposiciones mencionadas, las provincias y la Capital Federal

crearon tributos deficientes y retrógrados (los impuestos de patente) que no hicieron otra cosa que desfigurar el tradicional impuesto a las actividades lucrativas sin atacar la esencia del problema, pues la superposición con el IVA se produjo.

Posteriormente, esa superposición impositiva quedó consolidada, puesto que por ley 21.251 se autorizó a las provincias a establecer un "impuesto sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales", concediéndose igual autorización a la Municipalidad de Buenos Aires por ley 21.252. A su vez, el 3 de diciembre de 1975 se celebró un acta de concertación entre provincias y Capital Federal, redactándose un proyecto de legislación uniforme que figura como anexo de dicha acta (ver rev. "La Información", t. 33, ps. 256 y ss.). Si bien con algunas variantes, ese texto fue seguido por las jurisdicciones argentinas durante 1976, año en el cual el gravamen recibió el nombre de "impuesto a las actividades con fines de lucro".

En 1977 hubo otra variante que consistió principalmente en que el impuesto pasó a denominarse "impuesto a los ingresos brutos" en la mayoría de las provincias argentinas y en la Capital Federal. Esto, sumado a modificaciones que se introdujeron en el hecho imponible, ha llevado a decir, con razón, que no es un mero cambio de nombre lo que se ha producido, sino algo de mayor trascendencia (ver Ricardo La Rosa, *Impuesto a los ingresos brutos*, Bs. As., 1977, p. 155).

3. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS EN LA ARGENTINA. — Se trata de un *impuesto indirecto* porque grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva. El ejercicio habitual de una actividad, constituye para el legislador un indicio de aptitud para contribuír a los gastos estatales.

Puede ocurrir que durante determinado período el ejercicio de una actividad normalmente lucrativa arroje pérdida (por ejemplo, ante la magnitud de los gastos durante el período), no obstante lo cual y al haber ingreso bruto, el contribuyente debe pagar el impuesto.

Es un impuesto *real* porque no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los destinatarios legales tributarios, sino tan sólo la actividad que ellos ejercen con habitualidad.

Es un impuesto *local* y se adecua al principio de la *territorialidad*, lo cual significa que únicamente están gravadas las actividades realizadas dentro de una jurisdicción determinada. La Nación impone el gravamen en la Capital Federal y territorios nacionales

y cada provincia lo aplica a las actividades que se desarrollan en su ámbito de competencia tributaria.

A los fines de brindar los aspectos más relevantes del tributo, nos basaremos en las legislaciones de la Capital Federal (ordenanza 40.731), provincia de Buenos Aires (decreto-ley 9006/78) y de Córdoba (Código Tributario).

4. HECHO IMPONIBLE. — Según la ordenanza vigente para la Capital Federal, el hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos consiste en el ejercicio habitual y oneroso en dicha jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, inversión de capitales o de cualquier otra actividad —lucrativa o no—, cualquiera que sea la naturaleza del sujeto que las realice y el lugar donde lo haga (zonas portuarias, aeródromos, aeropuertos, etc.) (art. 82). El art. 85 aclara que a los efectos de determinar la habitualidad, se tendrá en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa o de la profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Si los hechos, actos u operaciones gravados son efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades, se entiende que hay habitualidad con prescindencia de su cantidad o monto. Por otra parte, y una vez adquirida la condición de "habitualidad", ella se mantiene con prescindencia de que las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua. En el art. 83, y en refirmación del principio de la realidad económica, se estatuye que para la determinación del hecho imponible se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que hubiera merecido a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole.

El Código Tributario de Córdoba, que también adoptó la denominación de "impuesto sobre los ingresos brutos", establece en su art. 145 que el hecho imponible es el ejercicio de cualquier comercio, industria, oficio, profesión, locación de bienes, obras o servicios, y toda otra actividad con fines de lucro realizada en forma habitual en el territorio de la provincia, cualquiera que sea la naturaleza del sujeto que la ejerza y el lugar donde la lleve a cabo. La noción de "habitualidad" es regulada en forma parecida a la ordenanza de Capital Federal, aunque con mención de ciertos casos particulares (loteos, préstamos, locaciones, compras de frutos y productos para ser comercializados o industrializados fuera de la provincia) en los cuales la "habitualidad" puede surgir de una actividad singular en

el período (en cuyo caso la tal "habitualidad" parece un tanto ficticia).

La ley reguladora del impuesto de igual nombre en la provincia de Buenos Aires, prescribe que establece un impuesto sobre los ingresos brutos provenientes del ejercicio habitual y a título oneroso de actividades realizadas en dicha jurisdicción cuya enunciación coincide con la contenida en la Ordenanza para la Capital Federal.

En el art. 2 se explica la noción de "habitualidad" en forma semejante a la mencionada ordenanza y se hace mención de actividades incluídas en el tributo, aun cuando no se realicen con periodicidad y repetición (intermediación con comisiones, loteos, locación de inmuebles, explotaciones agropecuarias, mineras, forestales, ictícolas, préstamos de dinero, etc.).

De los lineamientos generales de los ordenamientos legales analizados, surge, a nuestro ver, que cuando el impuesto a las actividades con fines de lucro pasó a llamarse "impuesto sobre los ingresos brutos", no se trató tan sólo de un cambio de denominación, sino que ha existido una variante de importancia en el hecho imponible.

Para que se configure el hecho imponible ya no resulta necesario que las actividades sean lucrativas y que el objetivo de su ejercicio sea el lucro. Lo que ahora interesa es que se trate de actividades generadoras de ingresos brutos, dado que la intención generalizada de todas las jurisdicciones que cambiaron el nombre del gravamen por el de "impuesto a los ingresos brutos", parece ser el de obviar toda discusión en cuanto a naturaleza y caracteres de la actividad.

De estas discusiones sobresalió la relativa a las sociedades cooperativas, con respecto a las cuales se sostuvo doctrinalmente que no podían quedar sujetas al impuesto a las actividades lucrativas por no perseguir fines de lucro. Ahora y con la variante producida en el hecho imponible, las cooperativas han sido expresamente incluídas como contribuyentes del tributo.

En definitiva, estimamos que el hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos es *el ejercicio de actividades que sean habituales, que se desarrollen en la jurisdicción respectiva y que generen ingresos brutos.*

El requisito de "habitualidad" se establece con el propósito de comprender a aquellas actividades que aun no llegando a ser un negocio establecido, o una profesión permanente, se producen con cierta reiteración que revela un propósito de ejercer la actividad en forma duradera. Sin embargo, las legislaciones han incluído

tantos casos especiales en los que debe entenderse que hay habitualidad no obstante no haber repetición ni periodicidad, que la noción ha quedado en cierto modo desdibujada.

Puede decirse, entonces, en términos generales, que "habitualidad" es la reproducción continuada que acredite un propósito de cierta permanencia dentro de la modalidad de actividad elegida, siempre y cuando no se trate de las actividades que las leyes consideran "habituales", aun sin reproducción continuada ni permanencia.

5. SUJETOS PASIVOS. — Son contribuyentes de este impuesto las personas individuales o colectivas que realicen cualquier actividad habitual gravada en el ámbito jurisdiccional correspondiente (Buenos Aires, art. 20; Córdoba, art. 147).

Las leyes reguladoras de este tributo incluyen en forma amplia la institución de la retención en la fuente. Según la ley de la provincia de Buenos Aires, las personas físicas, sociedades, con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones y actos de los cuales deriven ingresos alcanzados por el impuesto, actuarán como agentes de recaudación e información en los casos, formas y condiciones que establezca la Dirección General de Rentas (art. 20). El Código Tributario de Córdoba dispone que la persona o entidad que pague sumas de dinero o intervenga en el ejercicio de una actividad gravada, actuará como agente de retención o percepción en la forma que establezca el Poder Ejecutivo, quien queda facultado para eximir de la obligación de presentar declaraciones juradas a determinadas categorías de contribuyentes cuando la totalidad del impuesto que les corresponda esté sujeto a retención en la fuente (art. 148).

Está también previsto que cuando un mismo contribuyente ejerza dos o más actividades sometidas a distinto tratamiento fiscal (alícuotas diferentes), deberá discriminar el monto de los ingresos brutos correspondiente a cada una de ellas. Si omitiere esta discriminación será sometido al tratamiento fiscal más gravoso (es decir, a la alícuota más elevada), mientras no demuestre la base de imposición correspondiente a la actividad gravada con alícuota menor (Córdoba, art. 149).

Los ordenamientos legales en estudio disponen que no constituye actividad gravada el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia con remuneración fija o variable, el desempeño de cargos públicos y el ejercicio de profesiones liberales, salvo —en

este último caso— cuando la actividad se manifieste en forma de empresa (Capital Federal, art. 89; Córdoba, art. 164).

6. BASE IMPONIBLE. — La base imponible del gravamen está dada por los ingresos brutos *devengados* durante el período fiscal y provenientes de las actividades gravadas (Capital Federal, art. 105; Buenos Aires, art. 6; Córdoba, art. 151).

La adopción del método de lo "devengado" ha obligado a incluír una norma, que para evitar confusiones establece cuál es el momento en que se entiende que los ingresos se han devengado. Los más importantes son:

a) venta de bienes inmuebles: posesión o escrituración, el que fuese anterior;

b) venta de otros bienes: facturación, entrega o acto equivalente, el que fuese anterior;

c) prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios: finalización total o parcial de la ejecución o prestación pactada o su facturación, lo que fuese anterior. Pero si las obras o servicios se efectúan sobre bienes entregables, el ingreso se tiene por devengado desde la entrega.

d) trabajos sobre inmuebles de terceros: aceptación del certificado de obra, percepción del precio o facturación, la que sea anterior;

e) intereses: desde el momento en que se generan;

f) restantes casos: cuando se devenga el derecho al precio, presumiéndose que este derecho se devenga con prescindencia de su exigibilidad (Bs. As., art. 19; Córdoba, art. 152; Cap. Fed., art. 108).

Las leyes estudiadas aclaran que ciertos ingresos *no deben computarse* como ingresos brutos gravados a los efectos de la determinación de la base imponible (p.ej., los reintegros de capital en las operaciones de tipo financiero, las contraprestaciones que reciban los comisionistas en la parte que corresponda a terceros o los reintegros que reciban estos comisionistas por gastos hechos a cuenta de terceros, importes provenientes de la venta de bienes usados aceptados como parte de pago de unidades nuevas, subsidios y subvenciones que otorgue el Estado, reintegros o reembolsos que reciban los exportadores por parte de la Nación, etc. (ver art. 7, Bs. As.; art. 164, Córdoba; art. 122, Capital Federal).

Se excluye, asimismo, como ingreso bruto gravado el débito fiscal total correspondiente al impuesto al valor agregado para los casos de los contribuyentes inscritos en este impuesto.

A su vez, los ordenamientos admiten *deducciones* sobre los ingresos brutos gravados. Es decir que para determinar en definitiva la base imponible del gravamen, sobre la cual se aplicará la alícuota, es necesario restar estas sumas. Las más importantes, por ser comunes a los tres ordenamientos, son los impuestos internos nacionales, el impuesto nacional establecido por la ley 19.408, destinado al Fondo Nacional de Autopistas, la contribución destinada al Fondo Tecnológico del Tabaco, los descuentos y bonificaciones (Capital Federal, art. 122; Buenos Aires, art. 8; Córdoba, art. 165). Debe hacerse notar que Capital Federal y provincia de Buenos Aires incluyen en forma incorrecta a las devoluciones, siendo que cuando se da tal supuesto no hay venta y, por tanto, no se genera ingreso bruto. En cambio, es correcta la inclusión como deducción de los créditos incobrables que hacen Capital Federal y Buenos Aires, no así Córdoba.

7. EXENCIONES. — Con respecto a este punto, encontramos ciertas discrepancias en las legislaciones (ver art. 89, Capital Federal; art. 23, Buenos Aires; arts. 166 y 167, Córdoba).

Las exenciones comunes a los tres ordenamientos son:

a) actividades ejercidas por las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos y valores y los mercados de valores;

b) actividades de las emisoras de radiotelefonía y televisión;

c) las operaciones sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos o que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias y las municipalidades, como también las rentas producidas por ellos;

d) la impresión, edición, distribución y venta de diarios, libros, periódicos y revistas.

8. ALÍCUOTAS. — En las tres jurisdicciones analizadas se establece una alícuota general, pero existen actividades que se hallan alcanzadas por alícuotas diferenciales.

Como ejemplo de alícuotas diferenciales tenemos el caso de la provincia de Buenos Aires, que grava con el 2,5 por ciento la actividad agropecuaria y con el 15 % a cabarets, boites y servicios de albergue por horas (art. 36).

9. PAGO. — A los efectos del pago, las tres legislaciones en cuestión establecen que el período fiscal *es el año calendario*, pero al mismo tiempo obligan a los contribuyentes a pagar diversos anti-

cipos durante el período en curso (Capital Federal, art. 125; Buenos Aires, art. 24; Córdoba, art. 169).

10. DOBLE IMPOSICIÓN. — El carácter territorial del "impuesto a los ingresos brutos" plantea el problema de las dobles imposiciones o sobreimposiciones, pues una misma actividad puede ser ejercida parte en un territorio y parte en otro. Esto no sólo sucede entre las distintas provincias, sino que a veces se da dentro de una misma provincia, como consecuencia de que las municipalidades establecen verdaderos impuestos a las actividades lucrativas; tal lo que pasa, por ejemplo, con las contribuciones proporcionales a los ingresos brutos por servicios varios indivisibles. Lo que sucede con estos gravámenes municipales es que en realidad se grava una determinada actividad lucrativa, y por eso tales gravámenes se superponen con los impuestos que crean las provincias (ver C. Tribut. Municipal de Córdoba, la "contribución que incide sobre la actividad comercial, *industrial y de servicio*").

Estos problemas pueden ser solucionados dentro de la provincia, únicamente mediante un racional sistema de relaciones entre la provincia y sus municipalidades. En cuanto a los problemas que surgen entre las provincias, la única solución posible es mediante convenios. Por ello es que en nuestro país surgieron los llamados convenios multilaterales sobre impuestos a las actividades lucrativas.

11. CONVENIOS MULTILATERALES. — Para subsanar los inconvenientes que se mencionaron en el punto anterior se organizó, en un primer momento, un convenio bilateral que tuvo por partes a la Municipalidad de la Capital Federal y a la provincia de Buenos Aires, pues fue en estos dos sectores jurisdiccionales donde primero se hizo sentir el problema de la superposición.

Posteriormente, cuando ya surgieron problemas entre las distintas provincias, y al observarse los resultados favorables que había tenido ese primer convenio bilateral, se llegó a la etapa de los convenios multilaterales, que tienen por partes intervinientes a la Municipalidad de la Capital Federal y a todas las provincias argentinas. El primer convenio multilateral fue celebrado el 24 de agosto de 1953, siendo reemplazado por el convenio del 14 de abril de 1960, por el del 23 de octubre de 1964 y por el del 18 de agosto de 1977. Los convenios están destinados a delimitar el alcance del poder tributario de las partes intervinientes en el caso de que una actividad sea ejercida en más de una jurisdicción. Se considera que sucede este caso cuando los ingresos brutos provenientes de un

proceso único y que son comercialmente inseparables, son atribuídos a más de una jurisdicción.

Refiriéndonos siempre a un mismo sujeto gravado, los supuestos que pueden darse son los siguientes:

1) que ese sujeto industrialice sus productos en una jurisdicción y los comercialice total o parcialmente en otra;

2) que el mismo sujeto cuente con la dirección o administración de sus actividades en una o más jurisdicciones y la comercialización o industrialización se efectúen en otra u otras jurisdicciones;

3) cuando el asiento principal de una actividad esté en una jurisdicción y las ventas o compras se concreten en otra u otras jurisdicciones. Es lo que sucede con las sucursales, agencias, representantes.

4) cuando el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados en otras jurisdicciones.

Es evidente que habría extralimitación de poderes fiscales si cada provincia quisiera gravar a ese mismo sujeto en proporción a todo el ingreso bruto obtenido. La característica de los convenios multilaterales consiste en que tratan no sólo de subsanar el problema de superposición, sino que tienden a armonizar y coordinar el ejercicio de los poderes fiscales autónomos, tratando sobre todo de que el solo hecho de ejercer actividades en varias jurisdicciones no acarree al contribuyente mayores gravámenes que los que soportaría si desarrollara toda su actividad en una sola jurisdicción. Éste es el elemento básico de los convenios a los cuales nos referimos, o sea, su intención primordial. Para lograr este objetivo, el poder impositivo de las respectivas jurisdicciones se reparte según la importancia y la envergadura de la actividad ejercida en cada una de ellas; mientras más importante sea la actividad que se ejerza en una jurisdicción, esa jurisdicción tendrá más derecho a gravar que aquella otra donde se ejerza la actividad menos importante.

Salvo casos especiales, los ingresos brutos del contribuyente, originados por actividades objeto del convenio, se distribuyen entre las jurisdicciones de la siguiente forma:

a) el 50 % en proporción a los *gastos* efectivamente soportados por el contribuyente en cada jurisdicción como consecuencia del ejercicio de las actividades respectivas (p. ej., gastos en sueldos, combustibles, reparaciones, alquileres, primas de seguros, etc.), salvo las erogaciones que el convenio prohíbe computar (costo de materia prima, propaganda, tributos, intereses, etc.);

b) el 50 % en proporción a los *ingresos brutos* provenientes de cada jurisdicción cuando las operaciones se hicieron por medio de sucursales, agencias, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios..

A su vez, el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 prevé el funcionamiento de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral, que tienen por objeto dirimir y prevenir todos los conflictos que puedan surgir con motivo de la interpretación de las normas de este convenio.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXV

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

BULIT GOÑI, Enrique: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1986.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

GARCÍA, Ricardo; FRATALOCCHI, Aldo; y AMIGO, Rubén O.: *Impuesto municipal a las actividades lucrativas. Convenios multilaterales para evitar la doble imposición*, Buenos Aires, 1970 (2ª edición).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

— *Impuesto a las actividades lucrativas*, en rev. "La Ley", t. 51, p. 943.

GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE: *Impuesto a los ingresos brutos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982.

— *Procedimiento tributario municipal de la ciudad de Buenos Aires*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978.

GONZÁLEZ, Litardo E.: *Finanzas*, Buenos Aires, 1940.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

— *El sistema del derecho tributario material argentino a través de sus hechos imponibles*, en "J.A.", t. 1947-II, p. 44.

— *La prohibición constitucional de la doble imposición y de los impuestos confiscatorios con referencia al impuesto de patente de la Capital Federal*, en "J.A.", t. 1944-III, p. 850.

— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

LA ROSA, Ricardo: *Impuesto a los ingresos brutos*, Buenos Aires, 1977.

MASSAD, Leonel: *El impuesto a las actividades lucrativas en la Capital Federal. Aspectos especiales*, en "Impuestos", t. 28, p. 613.

SPISO, Rodolfo: *Impuesto a las actividades lucrativas*, en "Impuestos", t. 26, p. 589.

SZUSTER, Salomón: *Los impuestos sobre los ingresos brutos de la Capital Federal y de la provincia de Buenos Aires*, en "La Información", t. 35, p. 789.

Capítulo XXVI

IMPUESTOS ADUANEROS

1. Antecedentes históricos nacionales. — Los antecedentes del impuesto de aduanas son de suma importancia en nuestro país, estando este gravamen ligado a fundamentales acontecimientos institucionales. Por lo pronto, observamos que los derechos aduaneros son anteriores al nacimiento de nuestro país como nación independiente y soberana, ya que la Revolución de Mayo los halló vigentes como parte integrante del sistema fiscal de España para el Virreinato del Río de la Plata. Se trataba de un régimen monopolista, prohibitivo y restrictivo de la posibilidad de negociar libremente en el área internacional. Se sostiene que este régimen, así concebido, fue causa preponderante del estancamiento de las colonias españolas en el continente, y fue, por otra parte, uno de los motivos determinantes del movimiento revolucionario de 1810.

Posteriormente a 1810, el gravamen aduanero fue objeto de una serie de alternativas cambiantes íntimamente relacionadas con la evolución histórica del país y con el nacimiento de la nacionalidad. Vemos, así, que en 1822 fueron implantados por Buenos Aires y en 1828 fueron nacionalizados. Durante el gobierno de Rosas los recursos provenientes de estos gravámenes volvieron a Buenos Aires (1836) prolongándose esta situación hasta 1851.

Realizado el acuerdo nacional de San Nicolás y dictada la Constitución nacional, quedaron a cargo del gobierno nacional todas las aduanas del país, pero en 1856 Buenos Aires se separó de la Confederación y se apropió de los ingresos aduaneros provenientes de su puerto. Finalmente, y al firmarse el tratado de paz del 11 de noviembre de 1859, Buenos Aires volvió a ser provincia de la Confederación, suscribiendo la constitución de 1853, aunque con las reformas introducidas en 1860, según las cuales los derechos de aduana son exclusivamente nacionales, por ser materia expresamente delegada por las provincias (arts. 4, 9 y 67, inc. 1, de la Constitución nacional).

1 A. VINCULACIÓN CON LOS PROBLEMAS DEL PROTECCIONISMO Y LIBRE CAMBIO. — Si bien los impuestos aduaneros surgieron con la finalidad fiscal de obtener por ese medio ingresos para el erario público, en el curso de su historia, no pocas veces se los ha utilizado con fines extrafiscales. Hasta aproximadamente la mitad del siglo XIX imperó un régimen marcadamente proteccionista, bajo la influencia de las ideas mercantilistas. A fines del siglo XIX nació la concepción librecambista, primero con los fisiócratas y luego con los clásicos ingleses, que basaron el librecambio en la división del trabajo internacional y en las teorías ricardianas sobre los costos comparados.

2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA. — Una advertencia antes de abordar el tópico. Nos limitaremos a proporcionar una visión muy superficial de los impuestos aduaneros. Ello se debe a que la materia aduanera ha adquirido notable amplitud y requiere gran especialización de quienes tratan la materia. Se trata de una autonomía de tipo didáctico que se extiende al campo profesional, jurisdiccional y legislativo. Esa autonomía se refleja en su frondosa legislación de fondo, en su procedimiento propio, infracciones y sanciones propias, así como autoridades de aplicación (recuérdese la inclusión de "salas aduaneras" en el Tribunal Fiscal). Nos limitaremos entonces a las nociones más genéricas. Según se vio al estudiar los antecedentes nacionales, los gravámenes aduaneros son impuestos exclusivamente nacionales, teniendo asimismo las características de ser impuestos indirectos, reales y permanentes.

Desde el punto de vista terminológico es necesario efectuar algunas aclaraciones. Como señala Giuliani Fonrouge (t. 2, p. 885), es general utilizar los nombres de "impuestos de aduana" o "derechos aduaneros" para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o de la extracción de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras, y así, las disposiciones de nuestra Constitución nacional los llaman "derechos de importación y derechos de exportación". Sin embargo, y por razones injustificadas, la ley 16.690 los llamó "recargos", aunque en 1967 los decr.-leyes 17.198 y 17.352 restablecieron la designación tradicional de "derechos".

Los impuestos de aduana son, entonces, los gravámenes a la importación o exportación de mercaderías o productos. Si bien los primeros (importación) tienen el carácter de gravámenes típicos en todas las legislaciones, no sucede lo mismo con los segundos (a la exportación), que constituyen excepción y son generalmente con-

siderados como obstaculizantes para las vinculaciones comerciales internacionales.

Es decir que sólo los impuestos aduaneros que gravan la importación pueden considerarse como impuestos aduaneros tradicionales, habiendo tenido vigencia permanente en nuestro país, aunque con los vaivenes políticos e históricos que se relacionaron precedentemente. En cambio, los impuestos a la exportación han sido aplicados en forma esporádica, y sólo en los últimos años fueron creadas numerosas contribuciones de este tipo (ver referencia en Giuliani Fonrouge, t. 2, p. 884).

Para evitar confusiones conceptuales sobre lo que realmente debe considerarse impuestos aduaneros, debe tenerse especialmente presente la aclaración que formula Giuliani Fonrouge: no integran el concepto de derechos aduaneros propiamente dichos, las tasas relacionadas con las operaciones de embarque o desembarque de las mercaderías (derechos de muelle, guinche, etc.), ni tampoco las numerosas contribuciones especiales que afectan ciertos productos de exportación y se satisfacen al salir del país, ingresando su producto a fondos especiales. Naturalmente, tampoco puede considerarse comprendidos en el concepto jurídico de "impuestos de aduana", a los anteriores impuestos a las ventas (ley 12.143), ni a los importes que en concepto del actual IVA (ley 20.631) y de los llamados "impuestos internos" (ver cap. XIV) deben pagarse por la entrada de productos del país.

Si bien la Constitución nacional establece expresamente que sólo al Congreso corresponde legislar sobre los derechos de importación y exportación (art. 67, inc. 1), y ello también surge del principio de legalidad imperante en derecho tributario, en los últimos tiempos se ha generalizado en nuestro país la práctica de dejar librada al poder ejecutivo la determinación de su importe. En tal sentido, el art. 124 de la ley de aduana, t.o. en 1962, establece que las mercaderías de procedencia extranjera deben pagar los derechos de importación que establezcan las leyes respectivas "o los que el poder ejecutivo fije con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente", disponiendo el art. 125 de la misma ley una serie de facultades que van desde los aumentos y disminuciones de derechos, hasta eximiciones de tasas y supresión de adicionales. Otros artículos de la misma ley, y varias leyes posteriores contienen facultades del mismo tipo, que implican verdaderas "autorizaciones en blanco", inconciliables con el espíritu constitucional y con el principio de legalidad.

3. HECHO IMPONIBLE. — El hecho imponible del impuesto aduanero es el paso de una mercadería por una frontera política. En los derechos de importación la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra al territorio nacional por cualquier vía de acceso. En los derechos de exportación, el hecho generador es la salida de una mercadería nacional o nacionalizada fuera de las fronteras, cualquiera que sea el objeto para el cual se la remite.

Con referencia a la importación, debe destacarse que "importación, despacho a plaza o nacionalización" son expresiones técnicamente sinónimas (con respecto a este tributo), y se refieren al momento en que se formaliza el despacho aduanero de la mercadería con el consiguiente pago de los derechos establecidos, con lo cual la mercadería deja de considerarse extranjera para convertirse en nacional. Esto último significa que las mercaderías quedan equiparadas a las nacionales desde el punto de vista aduanero, y no pueden ser afectadas por tributos de importación creados con posterioridad al momento del despacho a plaza (conf. Giuliani Fonrouge, t. 2, p. 887).

Cabe aclarar que la línea o frontera aduanera está constituída por los límites terrestres, marítimos, fluviales o lacustres del país, mientras que en lo relativo a la frontera aérea, se asigna a cada Estado la soberanía completa y exclusiva del espacio aéreo sobre su territorio nacional, según las convenciones pertinentes de derecho internacional.

También es necesario aclarar que según surge del art. 137 de la ley de aduana, t.o. 1962, la expresión *mercaderías* incluye, a los efectos aduaneros, a "las mercancías, bienes, artículos, productos, materias primas, frutos, animales o efectos similares de cualquier género, especie, materia o calidad".

4. SUJETO PASIVO. — No obstante algunas imprecisiones de la ley argentina (por ejemplo, el art. 124, ley de aduanas, t.o. 1962, cuando dice que "las mercaderías... pagarán los derechos..."), es indudable que el sujeto pasivo de este impuesto siempre es una persona individual o colectiva, y nunca una cosa.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria en el impuesto aduanero es la persona a cuyo nombre figura la mercadería que se presenta a la aduana, según surge de la correcta interpretación de la norma contenida en el art. 97 de la ley respectiva. Pueden revestir esta condición el propietario de la mercancía, su presentador o tenedor material, o la persona por cuenta de la cual se produce

la importación o la exportación, aunque no sea la propietaria. Es decir que están solidariamente obligados al pago del impuesto, desde el punto de vista legal, todos aquellos que tienen la facultad de disposición de la mercancía en el momento de atravesar la línea aduanera.

Como bien señala Giuliani Fonrouge, la ley argentina omite decir con claridad cuál es el deudor o contribuyente y quiénes responsables del pago de derechos (autor citado, t. 2, p. 889).

Pero si bien ello es cierto desde el punto de vista dogmático, no puede dejar de valorarse el razonamiento que formula Jarach desde un plano jurídico-científico. Dice este autor que el contribuyente por naturaleza no es quien importa materialmente, sino *aquel para el cual la importación se efectúa*, es decir, el propietario, si éste es el destinatario de la mercadería en el interior, o quien pueda darle tal destino, si la mercadería queda en propiedad del remitente extranjero (el doctor Jarach se refiere a los derechos de importación solamente). Ése es el contribuyente del impuesto aduanero, es decir, el deudor por título propio, aunque naturalmente —razona Jarach— puede, al lado del contribuyente, ser indicado por la ley otro responsable del tributo, como el trasportador, el despachante o el que obra en lugar del importador en virtud de un contrato de comisión, o sea, en nombre propio. Pero estas otras personas son responsables del tributo, y no contribuyentes (Jarach, *El hecho imponible*, ps. 134 y 135).

5. TARIFAS. CARÁCTER. — Se denomina "tarifa" a la expresión monetaria del impuesto aduanero, la cual puede variar según su forma de percepción.

Así, se dice que las tarifas son "*específicas*" cuando gravan la mercadería según su naturaleza, calidad, peso, longitud o medida, aplicándose el gravamen en una cuantía fija por cada unidad de medida.

En cambio, son tarifas *ad valorem* aquellas cuya base de percepción está constituída por el valor monetario de la mercancía importada, sobre la cual se aplica el arancel en forma de un porcentaje o porciento.

Cabe decir, en líneas generales, que el régimen tarifario aduanero es sumamente complejo, no sólo en nuestro país, sino en otros países, ya que además de las tarifas generales rigen aquellas tarifas convencionales que son producto de tratados internacionales. También incide en la complejidad el hecho de que el régimen difiere según se trate de derechos de importación o de exportación.

Por otra parte, cabe tener muy especialmente en cuenta la finalidad predominantemente extrafiscal de este impuesto. Conforme a tal finalidad, las tarifas pueden ser fijadas por circunstancias originadas en objetivos de política económica, tales como protección de la industria nacional, incentivos a la inversión extranjera, lucha contra las prácticas monopólicas y contra el *dumping* internacional, etc.

El régimen argentino actual adopta en cuanto a las *importaciones* el sistema de tarifas *ad valorem*. Según la ley 17.352, del año 1967, para la determinación del impuesto se toma en cuenta el "valor normal de aduana", que la ley, en su art. 3, define de esta forma: "el precio que se estima pudiera fijarse para las mercaderías que se importen a la fecha del registro de la declaración aduanera, suponiendo una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes entre sí".

En lo que respecta al procedimiento para la fijación del valor, la mencionada ley 17.352 dispone en su art. 21 la creación por el poder ejecutivo de un organismo de valuación en la Dirección de Aduanas.

6. FRANQUICIAS Y EXENCIONES. — Circunstancias de diversa índole, derivadas tanto de los fines fiscales como extrafiscales del impuesto, así como razones de cortesía internacional, llevan a que sean aplicables numerosos beneficios fiscales.

Estos beneficios pueden consistir en exenciones, tales como en el caso de importaciones a reparticiones estatales, a misiones diplomáticas, la mercadería extranjera en mero tránsito por el país, las liberaciones de derechos por acuerdos internacionales, o por razones de interés nacional (por ejemplo, adquisiciones de equipos para obras públicas estratégicas).

También existen las llamadas franquicias aduaneras, que pueden ser arancelarias o territoriales

6 A. FRANQUICIAS ARANCELARIAS. — Dentro de las franquicias arancelarias, consideraremos brevemente el *draw-back* y las admisiones temporarias.

6 A1. DRAW-BACK. — Es una franquicia que consiste en devolver o acreditar los derechos pagados con respecto a materia prima que es importada por la industria manufacturera nacional, y que luego de un proceso de elaboración, es exportada.

Este procedimiento es muy generalizado en los diversos países, porque estimula la industria local, aliviando sus costos y facilitando su desenvolvimiento financiero. En nuestro país, el art. 142 de la ley de aduana, t.o. en 1962, faculta al poder ejecutivo para reembolsar derechos de importación siempre que las mercaderías retornen al exterior, después de haber sido sometidas a un proceso de trasformación dentro del país o se utilicen para acondicionar o envasar mercaderías que se exporten.

Desde el punto de vista jurídico, concordamos con Giannini en sostener que con el pago del gravamen se extingue la relación tributaria y no surge un crédito, ni siquiera condicionado, del contribuyente a la restitución del tributo satisfecho.

Después del pago, no se tiene más que la simple expectativa de un crédito que puede surgir en el futuro si los bienes por los cuales ha satisfecho el tributo, se emplean en la fabricación de aquellos productos determinados que pueden gozar de este particular beneficio, y si los expresados productos son realmente exportados. Sólo en ese momento surge el derecho a la restitución (Giannini, *Instituciones*..., p. 527).

6 A2. ADMISIONES TEMPORARIAS. — Mientras en el sistema anterior (*draw-back*) se pagan los derechos al importarse las mercaderías y luego se restituyen al exportarse manufacturadas, en el sistema de las admisiones temporarias las mercaderías entran sin pagar impuestos, estando condicionado ese no pago a que dichas mercaderías se exporten elaboradas, o a otra condición referida a la utilización o destino de los bienes (p. ej., camiones que se importan para prestar un servicio específico).

Este sistema es más favorable que el anterior, dado que no exige desembolso a los industriales. De tal manera se impulsa la industria nacional y se evita el inherente trámite de cobro de derechos a la entrada de los artículos. Sin embargo, tiene el inconveniente para los funcionarios aduaneros de serles difícil determinar la identidad de los artículos que entraron, con aquellos que luego de trasformados son objeto de exportación (conf.: de Juano, t. 2, p. 266; Giuliani Fonrouge, t. 2, p. 898).

Es decir que si las mercancías importadas están sujetas a derecho de importación, el beneficio consiste en que dicho gravamen sólo se debe cuando se produzca una de estas dos situaciones: que la mercadería no sea exportada en el plazo establecido, o que lo sea sin haber sido objeto de la elaboración prevista. En este caso, el crédito impositivo surge en el momento en que la mercancía entra en el

territorio aduanero, pero queda subordinado a condición suspensiva, cumplida la cual, el contribuyente queda, en efecto, obligado a pagar el gravamen aduanero vigente a la fecha en que llevó a cabo la importación (conf.: Giannini, *Instituciones*..., p. 527).

En nuestro país esta institución se aplica en numerosas situaciones, justificadas no sólo en razones comerciales, sino de otra índole; tales como importación de material científico o artístico para exposiciones o reparaciones, vehículos e instrumentos científicos y personales de viajeros, material de compañías teatrales, etc.

6 B. FRANQUICIAS TERRITORIALES. — Las franquicias territoriales comprenden la eximición de impuestos aduaneros para cualquier mercadería que penetre dentro de un área territorial nacional, que se considera, sin embargo, desnacionalizada para favorecer el comercio internacional.

De Juano distingue tres especies de franquicias territoriales según las distintas especies geográficas a considerar:

Puerto franco es aquel que se considera libre para el tráfico internacional y está constituído por el área territorial a que pertenece.

Zona franca es aquella que geográfica y tributariamente debe ser considerada de extensión más limitada. De Juano explica que no tiene población residente, y suele estar aislada del resto del país por barreras naturales o artificiales.

Depósito franco es una zona mucho más restringida, en los límites de un puerto, a la cual pueden llegar mercaderías libres de derechos para ser industrializadas (ver de Juano, *Curso*..., t. 2, p. 264).

En síntesis, puede sostenerse que las franquicias territoriales surgen con motivo de que ciertas porciones del territorio nacional son sustraídas a la jurisdicción aduanera, por lo cual las mercaderías procedentes del extranjero pueden ingresar sin pagar los derechos correspondientes y salir para el exterior con análoga franquicia. En cambio, si pasaran a otra zona del país "no franca", se deberá pagar los impuestos aduaneros pertinentes.

7. DEFENSA CONTRA EL "DUMPING". — Se denomina "dumping" aquella política que se materializa vendiendo productos en el mercado internacional a precios inferiores al costo, con el objeto de desplazar a los competidores y obtener lucro, una vez obtenido el monopolio mediante tal desplazamiento. Se trata, evidentemente,

de una práctica desleal y animada no pocas veces por razones inconfesables de predominio político.

Las leyes que establecen medidas antidumping no son más que manifestaciones de una legítima defensa de la economía interna. A tal fin suele adoptarse el sistema de sobretasa o sobrecargas, consistente en nivelar el precio del artículo importado con el precio del mercado interno, para lo cual se aplican tasas adicionales.

En algunos países se ha llegado incluso a aplicar la prohibición de introducir ciertos artículos que por sus precios pudieran afectar la economía nacional, el régimen de trabajo y de producción o dañar a las empresas nacionales fabricantes de artículos semejantes (ver de Juano, *Curso*..., t. 2, p. 272).

8. UNIONES ADUANERAS. MERCADOS COMUNES. — Se asiste en la época actual a una profunda evolución en materia aduanera. Se advierte que ciertos grupos de países con intereses comunes o regionales tienden a armonizar sus sistemas tributarios, a fin de obtener una mayor colaboración recíproca encaminada al común progreso.

Vemos, así, surgir en 1948 el *Benelux*, o sea, una unión aduanera formada por Holanda, Bélgica y Luxemburgo; también en 1948 la *Organización Europea de Cooperación Económica* (O.E.C.E.), trasformada en 1960 en *Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico* (O.C.D.E.); en 1950 la *Unión Europea de Pagos*; en 1952 la *Comunidad Europea del Carbón y del Acero*, y en 1957 (Tratado de Roma del 17 de marzo de ese año) la *Comunidad Económica Europea*, o sea, el *Mercado Común Europeo*.

Los países integrantes de la Comunidad Económica Europea fueron Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo, siendo su finalidad la de suprimir las diferenciaciones que impedían o dificultaban la libre circulación de mercaderías entre los integrantes de la Comunidad. En una primera etapa de armonización fueron suprimidos los derechos aduaneros a partir del 1 de julio de 1968. Los beneficios comunes que ha significado la comunidad para sus países miembros, son obvios y no necesitan destacarse.

En Centroamérica, a su vez, se creó el *Mercado Común Centroamericano* (1962), que agrupa a Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua. Con relación a los impuestos aduaneros, este Mercado Común tiende a que desaparezcan las disparidades de ellos, para lo cual se ha confeccionado un Arancel Uniforme Centroamericano de aplicación gradual.

Señalemos, por último, que el 17 de febrero de 1960 se firmó el Tratado de Montevideo entre los gobiernos de Argentina, Brasil, Chile, Méjico, Paraguay, Perú y Uruguay, estableciendo una zona de "libre comercio" e instituyendo la "Asociación Latinoamericana de Libre Comercio" (A.L.A.L.C.).

En los considerandos del tratado se expresa que la ampliación de las actuales dimensiones de los mercados nacionales mediante la eliminación gradual de las barreras al comercio interregional, constituye condición fundamental para que los países de América Latina puedan acelerar su proceso de desarrollo económico. La zona de libre comercio debía perfeccionarse en un plazo no superior a doce años a contar de la fecha de su entrada en vigor, período durante el cual las partes "eliminarán gradualmente para lo esencial de su comercio recíproco, los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier parte contratante" (art. 3).

Si bien es cierto que las aspiraciones del tratado de Montevideo no han llegado a concretarse en la medida esperada, ante las grandes dificultades que ha originado su aplicación práctica, no es menos cierto que la idea sigue en pie, y que la aspiración en pro de la integración de la América Latina debe ser una meta constante de sus pueblos.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXVI

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.
BUHLER, Ottmar: *Principios de derecho internacional tributario*, Madrid, 1968.
DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.
ESPINOSA GAVIÑA, R.: *Procedimiento administrativo aduanero*, Buenos Aires, 1974.
FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro: *Derecho aduanero*, Buenos Aires, 1966.
GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.
GONZÁLEZ, Joaquín V.: *Manual de la Constitución argentina*, cit.
JARACH, Dino: *El hecho imponible*, cit.
— *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.
MAZZ, Addy: *Gravámenes al comercio exterior*, cit.
— *Aspectos financieros de las zonas de integración*, Montevideo, 1969.
OLIVIER LAPIÉ, Pierre: *Las tres comunidades europeas*, Barcelona, 1963.
SIEGERT, Erich: *Derechos de aduana*, en *Tratado de finanzas*, de GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 777.

Capítulo XXVII

IMPUESTOS INTERNOS

1. Concepto de impuestos internos. — Son impuestos al consumo, que se los denomina así (internos) por oposición a los impuestos "externos" o aduaneros. Continúan en la actualidad llamándose de tal manera, no obstante que gravan también la mercadería que se introduce del extranjero, y que la denominación es manifiestamente desacertada, porque como con razón ha hecho notar la doctrina (ver Aldao, *Los impuestos...*, ps. 67 y ss.), todos los tributos recaudados en un país que nutren sus arcas fiscales son siempre "internos".

Debe señalarse que por una aparente paradoja, estos impuestos, que son *al consumo*, gravan hechos distintos del consumo (conf.: Jarach, *Curso...*, t. 2, p. 18). *Consumir* significa gramaticalmente el empleo de una cosa gastándola, destruyéndola, haciéndola desaparecer súbita o paulatinamente (por ejemplo: ingerir un alimento, usar un traje, gastar la nafta de un automóvil).

Pero por razones técnicas derivadas de la forma en que suelen organizarse estos impuestos (así sucede en nuestro país), se adopta generalmente el sistema de gravar *en el origen* los bienes destinados al consumo. Por una ficción, como dice de Juano (t. 2, p. 119), la ley da por configurado el consumo con la trasferencia ("expendio" en la ley argentina), dando por sentado un hecho económico de contenido real: que la incidencia del tributo que aplica sobre ese hecho imponible (expendio) se operará finalmente cuando se concrete su desaparición, trasformación o uso por el efectivo consumidor.

Esto sucede cuando los pagadores del impuesto (productores, importadores, industriales) lo incluyen en el precio trasladando el impuesto (conf.: Giannini, *Instituciones...*, p. 513).

2. Antecedentes históricos. — Los impuestos internos al consumo han existido desde la antigüedad más remota. Lo que ha

variado es la elección de los artículos gravados y la graduación de las tasas, lo cual ha dependido de las modalidades históricas y tradiciones históricas de cada pueblo (conf.: Ahumada, *Tratado...*, t. 2, p. 797).

El profesor Ahumada recuerda como primeras formas impositivas la "alcabala" española, que gravaba la venta de cualquier objeto; la "bolla", también española, que alcanzaba la fabricación de todo artículo interno; la "*macinato*" italiana, que gravaba la fabricación del pan. Es decir que la primera tendencia histórica consistió en gravar con generalidad la totalidad de artículos de consumo y fabricación interna, lo cual trajo consecuencias injustas al establecer impuestos sobre artículos de primera necesidad, que recaían pesadamente sobre las clases menos pudientes por ser de consumo indispensable (un profundizado estudio de los antecedentes históricos puede verse en Aldao, ob. cit., ps. 17 a 60).

2 A. ARTÍCULOS GRAVADOS. — Agrega Ahumada que de estas formas primitivas o excesivas, los Estados han ido evolucionando hacia la selección de los productos, en forma tal que la imposición no afecte pesadamente a los bienes de consumo indispensable (*Tratado...*, t. 2, p. 798).

Suele entonces dividirse a los artículos gravados en tres clases:

a) Artículos necesarios: que son los de primera necesidad o consumo imprescindible (pan, leche, sal, carne, verduras), que si bien no han sido totalmente descartados como materia imponible, por cuanto en algunos países se siguen gravando, se tiende en general a suprimir su imposición.

b) Artículos útiles: son aquellos que sin ser de primera necesidad o esenciales a la existencia, son de fuerte consumo, pero sin llegar a ser suntuarios (café, té, fósforos, cerveza, vinos, etc.).

c) Artículos suntuarios: son los que satisfacen necesidades superfluas o de lujo (bebidas blancas, joyas, relojes, artículos de confort, instrumentos musicales, etc.). Las legislaciones se inclinan a eximir a los artículos de primera necesidad y a gravar en la máxima medida posible los suntuarios. Con ello se desea adecuar el impuesto a la capacidad económica que los contribuyentes *de facto* exteriorizan mediante sus gastos.

2 B. SISTEMAS DE RECAUDACIÓN. — Se observa en la evolución histórica dos formas principales de recaudación de este tributo: el "*octroi*" francés y el "*excise*" inglés.

El *octroi* era un recurso típicamente comunal. Era percibido en ocasión de la introducción de los artículos en las ciudades. Los agentes del fisco se ubicaban en los caminos de acceso y requisaban a los ciudadanos que introducían artículos, aplicándoles las alícuotas correspondientes.

El otro sistema, el *excise*, originario de Inglaterra, gravaba los artículos en el momento de su producción o de su venta, y a diferencia del tributo francés, que era un recurso comunal, aquél era un ingreso del poder central.

Ahumada menciona otros procedimientos de percepción, a saber:

a) *El ejercicio del fabricante.* Este procedimiento se traduce en actos de vigilancia minuciosa en la fabricación o venta de los productos que el fisco pueda gravar, a cuyos fines, y cuando se da la concentración de la producción, los agentes del fisco destacados en los establecimientos industriales o comerciales, vigilan, con amplio control, la cantidad de objetos producidos que deben soportar el impuesto.

b) *Licencia o permiso.* Se fija un derecho global sobre la cantidad presumida de producción anual estimada por índices o presunciones.

c) *Adicional a la contribución territorial para ciertos cultivos.* Este tercer procedimiento suele aplicarse como adicional de la contribución territorial a las tierras destinadas a ciertas producciones especiales: viñas, tabacos, remolacha, etc.

d) *Sobre cada acto de consumo.* Este método consiste en hacer recaer el impuesto en cada acto de consumo por tratarse estos actos de manifestaciones reveladoras de capacidad económica.

e) *En forma de monopolio.* El quinto procedimiento de recaudación es mediante el monopolio estatal, el cual puede ser de venta, de fabricación o de fabricación y venta del producto. En este caso el impuesto se incluye en el precio de la materia vendida (ver referencia a estos procedimientos en Ahumada, *Tratado*..., t. 2, ps. 799 y *ss.*).

3. TENDENCIA MODERNA. — Con relación a los impuestos al consumo, la tendencia moderna se inclina decididamente hacia el impuesto al valor agregado. También se han manifestado recientes doctrinas que propugnan gravar el gasto a través de la renta consumida.

4. LOS IMPUESTOS INTERNOS EN LA ARGENTINA. CUESTIONES CONSTITUCIONALES. — Los impuestos internos surgen en la legisla-

ción nacional al ser implantados por el Congreso de la Nación en 1891 por ley 2774, durante la presidencia de Carlos Pellegrini y siendo su ministro de Hacienda Vicente Fidel López. La implantación fue limitada a tres años y sobre determinados artículos: alcohol, cerveza y fósforos. Los debates parlamentarios, en tal oportunidad, carecieron de significación jurídica.

Pero en 1894 se decidió su prórroga y la inclusión de nuevos artículos gravados (naipes y vinos). En esta segunda oportunidad se produjo un importante debate parlamentario en la Cámara de Diputados de la Nación, siendo sus principales protagonistas el diputado Mantilla y el ministro de Hacienda e ilustre financista José A. Terry.

Mantilla sostuvo que la Nación no podía cobrar impuestos indirectos, por lo cual le estaba vedado establecer impuestos internos al consumo, que eran indudablemente indirectos. Argumentó que dentro de la Constitución nacional, los recursos impositivos (y entre ellos los impuestos indirectos) sólo pueden tener cabida en el art. 4, en la parte que dice: "...de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso...". Sin embargo —agregaba el legislador Mantilla—, esta norma se halla complementada o explicada por el art. 67, inc. 2, según el cual el Congreso de la Nación puede imponer "contribuciones *directas* por tiempo determinado". Entonces, para Mantilla la interpretación era muy clara en el sentido de que sólo se autorizaba al Congreso de la Nación a imponer impuestos directos y por tiempo determinado, mientras que al no decirse nada de los indirectos, éstos quedaban vedados a la Nación y eran exclusivamente provinciales.

Terry refutó esta posición afirmando que los arts. 4 y 67, inc. 2, no eran "complementarios", como decía Mantilla, sino que se referían a situaciones diferentes. El art. 4 contempla el caso de los recursos normales del Estado nacional, es decir, los ingresos permanentes y normales al Tesoro de la Nación, mientras que el art. 67, inc. 2, hace referencia a recursos a los cuales en forma excepcional puede recurrir la Nación. Según la interpretación de Terry, el art. 4 hace referencia a todo tipo de impuestos, ya sean directos o indirectos, mientras que la disposición del art. 67, inc. 2, se refiere a los *impuestos inmobiliarios*. Para esta última interpretación (actualmente no aceptada por la doctrina más autorizada en la materia), Terry se basaba en que en la época de sanción de la Constitución (1853), los impuestos inmobiliarios se conocían con el nombre de "contribución directa". En definitiva, y según la tesis del ministro, que resultó triunfante en esa oportunidad en lo refe-

rente a los impuestos indirectos, éstos podían ser válidamente percibidos por la Nación.

La interpretación defendida por Terry en el sentido de que la Nación puede establecer impuestos indirectos, fue admitida por la generalidad de la doctrina, pero no por ello dejó de aceptarse que las provincias tenían idéntica facultad, por no haber delegado la materia en forma permanente (como con respecto a los impuestos aduaneros), ni por circunstancias excepcionales (como en lo referente a impuestos directos) (conf., entre otros, Andreozzi, *Derecho...*, t. 2, ps. 127 y ss.; Aldao, *Los impuestos...*, p. 79).

De allí que se sostenga en la actualidad que los impuestos indirectos son de facultades concurrentes. En cambio, en lo que no se ha aceptado la tesis de Terry es en cuanto a que en materia de impuestos directos la Nación tenga la facultad de imponerlos en forma irrestricta por estar incluídos en el art. 4, y no en el 67, inc. 2, que sólo se refiere a los inmobiliarios.

5. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE. — Como se ha visto, se trata de impuestos indirectos, por cuanto gravan el consumo, que es una exteriorización mediata de capacidad contributiva. Son, además, reales, permanentes y de facultades concurrentes.

Como vimos en el punto anterior, los impuestos internos tienen una larga trayectoria en nuestro país, ya que su percepción se inició en 1891 por ley 2774. La primera modificación de trascendencia se produjo en 1949 por ley 13.648, como resultado de lo cual la ley se dividió en dos grandes títulos, cada uno de los cuales comprendía bienes diferentes y estaba sometido a distinto régimen jurídico. El título I conservó el sistema tradicional (importes específicos, hecho imponible configurado con la salida de fábrica, pago mediante estampillado), mientras que el título II se rigió por lineamientos jurídicos disímiles (importes *ad valorem*, hecho imponible con la trasferencia de bienes a cualquier título, pago mediante declaración jurada).

Este texto, que fue ordenado en 1973 por decreto 4890, sufrió luego alteraciones, la más importante de las cuales se produjo por ley 21.425. La magnitud de las variantes fue tal que se necesitó un nuevo texto ordenado, lo que ocurrió por decreto 3426 del año 1976, texto ordenado, éste, publicado en el "Boletín Oficial" el 30 de diciembre de 1976. Posteriormente, la ley 21.532 introdujo otras modificaciones pero de menor importancia. Luego se aprobó otro texto ordenado mediante decreto 2682 del 30/10/79, el cual sufrió

diversas modificaciones derivadas de las leyes 22.294, 22.438, 23.047, 23.101, 23.102, 23.150, 23.286, 23.350, 23.549, 23.658, 23.760 y 23.871 (hasta el momento de escribir estas líneas).

El nuevo régimen de impuestos internos mantiene la división entre artículos del título I y del título II.

El título I comprende a tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, cubiertas para neumáticos, combustibles, aceites lubricantes, vinos y cervezas (art. 1, ley).

El título II comprende a artículos de tocador, objetos suntuarios, seguros, bebidas analcohólicas (sin alcohol) gasificadas o no, refrescos, jarabes, extractos o concentrados, otros bienes y vehículos, automóviles y motores (art. 55). Los "otros bienes" agregados mediante modificación por ley 21.425 están detallados en el art. 70 de la ley (placas y películas fotográficas, motores fuera de borda, aparatos de televisión, grabadores, vehículos para camping, barcos para recreo o deporte, anteojos de largavista, etc.) (ver las tres planillas anexas al art. 70, donde se agrupan distintos bienes según su sometimiento a distintas alícuotas).

No obstante mantenerse los dos títulos, se advierte lo siguiente:

a) Los hechos imponibles, antes diferentes, dada la distinta aceptación de la palabra "expendio", han pasado a ser prácticamente iguales salvo el caso de los cigarrillos.

b) Los importes específicos del título I fueron reemplazados por importes *ad valorem*, al igual que ocurre con el título II.

c) La forma de determinación y pago también se ha unificado, por cuanto se hace mediante declaración jurada (excepto cigarrillos).

Esta desaparición, prácticamente total, del desdoblamiento de regímenes fiscales antes existentes, hubiera justificado la supresión, con algunos ajustes, de la división en los dos títulos, lo cual hubiera redundado en la mayor claridad y menor extensión de la ley. En efecto, el sistema legal actual es anacrónico, porque hay una innecesaria repetición de conceptos, a lo cual se suma el defecto de existir conceptos iguales pero expresados de distinta forma.

6. HECHO IMPONIBLE. — Es el expendio de artículos nacionales o importados.

Con respecto a artículos nacionales, "expendio" significa trasferencia a cualquier título de la cosa gravada en todo el territorio de la Nación y con las excepciones que se verá más adelante (arts. 2 y 56, ley).

El concepto es semejante al del anterior impuesto a las ventas y de su reemplazante IVA, pero con esta diferencia: en impuestos internos la trasferencia es a cualquier título, lo que comprende tanto las trasferencias onerosas como gratuitas; en el IVA, la trasferencia, para estar gravada, debe ser onerosa (ver art. 2, inc. *a*, ley del IVA 20.631).

Como puede observarse, el título I ha sufrido una variante. Antes, para los artículos de este título "expendio" significaba la salida de los lugares sometidos a control por las autoridades hacia el libre comercio en el mercado interno. Ahora es necesaria la trasferencia. Sin embargo, la ley de alguna manera se aferra al viejo concepto al establecer que toda salida de fábrica implica la trasferencia de los productos gravados (art. 2).

Asimismo, y con referencia a los bienes comprendidos en ambos títulos de la ley, la ley presume que hay expendio cuando las mercaderías se consumen dentro de la fábrica, manufactura, local de fraccionamiento o acondicionamiento. De igual manera, se considera que hay expendio cuando hay diferencia no cubierta por la tolerancia que fije la D.G.I. entre la cantidad de productos fabricados y trasferidos, salvo que el responsable pruebe la causa, distinta del expendio, que motivó la mencionada diferencia (arts. 2 y 56).

También la ley considera que hay expendio cuando se traslada un producto gravado de una fábrica a otra que elabora productos alcanzados por otro capítulo de la ley, aun cuando dichos establecimientos pertenezcan al mismo titular. Esta situación suele presentarse en las destilerías de alcohol (producto gravado), cuando ese producto pasa, como materia prima, a las propias fábricas de bebidas alcohólicas o artículos de tocador a base de alcohol.

En materia de cigarrillos, el art. 23 de la ley dispone que expendio es toda salida de fábrica, de la aduana (cuando se trate de importación para consumo) o de los depósitos fiscales, mientras que el art. 27 establece que también es expendio el consumo dentro de fábrica por parte del personal. Además, los cigarrillos, tanto nacionales como importados, tributan sobre el precio de venta al consumidor, un impuesto adicional del 2% con destino al Fondo de Asistencia en Medicamentos (art. 23 bis).

Con referencia a las importaciones el hecho imponible "expendio" se configura cuando la cosa gravada sale de la aduana y siempre que la importación esté destinada al consumo, conforme a lo que como tal entiende la legislación aduanera (arts. 2, 56, 76, ley).

7. SUJETOS PASIVOS. — Para enumerar a los sujetos pasivos se hace menester efectuar la siguiente discriminación:

A) *Sujetos pasivos del título I*: *a*) "por deuda propia". Los fabricantes, importadores, los que encargan elaboraciones a terceros, los fraccionadores, los intermediarios de vinos y cervezas, los cortadores de aceites lubricantes; *b*) "por cuenta ajena". Como sustitutos, los fabricantes actuando en reemplazo de quienes fabrican la materia prima con la cual los primeros elaboran sus productos.

B) *Sujetos pasivos del título II*: *a*) "por deuda propia". Los fabricantes, los importadores, los fraccionadores, los acondicionadores, las personas por cuya cuenta se efectúan elaboraciones, fraccionamientos o acondicionamientos de mercaderías gravadas, los comerciantes en objetos suntuarios, las entidades aseguradoras o el asegurado según corresponda (en general, el contribuyente es la compañía aseguradora; lo es el asegurado cuando contrata con compañía extranjera sin sucursal en la República); *b*) "por cuenta ajena" y como responsables solidarios. Los poseedores, depositarios y trasmisores de productos en contravención a la norma que obliga a adherir, a tales productos, instrumentos probatorios del pago del gravamen; los intermediarios entre contribuyentes y consumidores por la mercadería gravada, cuya adquisición con el correspondiente pago impositivo, no fuese justificada.

Debe agregarse otro sujeto pasivo con respecto a productos de ambos títulos. Son los adquirentes de mercaderías gravadas subastadas. El subastante debe actuar como "agente de percepción" adicionando el impuesto al precio y depositándolo luego a la orden del fisco.

8. EXENCIONES. — Contrariamente a lo que sucede con otros ordenamientos impositivos, la ley de impuestos internos no tiene un capítulo o sección especial dedicado a las exenciones.

Sin embargo, ellas existen. Lo que pasa es que están diseminadas en el texto. Hemos detectado las siguientes:

a) las mercaderías gravadas de origen nacional que se exporten (art. 81, párr. 1º). Si se exportan mercaderías elaboradas con materias primas gravadas, debe acreditarse en favor del exportador el impuesto correspondiente a dicha materia prima, siempre que se pruebe su utilización (art. 81, *in fine*).

b) las mercaderías gravadas de origen nacional destinadas a aprovisionar a buques y aviones afectados al tráfico internacional y siempre que se cumplan los recaudos de ley (art. 81, párr. 2º).

c) las mercaderías reimportadas con los requisitos legalmente exigidos, los cuales varían según se trate de productos del título I o título II (art. 82);

d) las cubiertas para neumáticos y llantas de goma maciza destinados primordialmente a su uso en tractores, implementos agrícolas, bicicletas, triciclos y juguetes (art. 46);

e) los seguros agrícolas, sobre la vida (individuales o colectivos), los de accidentes personales y los colectivos que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad (art. 68);

f) los jarabes que se expenden como de especialidad medicinal o veterinaria o que se utilicen para prepararlas (art. 69).

g) ciertos alcoholes (art. 33).

9. BASE IMPONIBLE. — La magnitud sobre la cual se aplican las distintas alícuotas o base imponible es el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto (art. 76, ley).

Según la ley, se entiende por precio neto de venta el que resulta una vez deducidas las bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por fecha de pago u otro concepto similar, siempre que dichas bonificaciones y descuentos se discriminen, contabilicen y facturen. También puede deducirse del total de la venta el importe correspondiente a mercaderías devueltas por el comprador.

Asimismo, los intereses por financiación no se consideran integrantes del precio neto de venta si están discriminados en las facturas o documentos equivalentes. Por otra parte, la ley admite la deducción del débito fiscal del IVA que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho. Este IVA debe discriminarse cuando así lo exija la ley que rige a dicho gravamen, aunque de todas maneras siempre debe estar contabilizado.

En cambio, en ningún caso se puede descontar valor alguno en concepto de impuestos internos o de otros tributos que incidan sobre la operación, excepto el mencionado caso del IVA. Esto significa que los gravámenes están comprendidos dentro del costo de los productos, dando lugar a la situación denominada de "impuesto sobre impuesto".

No corresponde deducción por flete o acarreo cuando la venta ha sido convenida sobre la base de la entrega de la mercadería en el lugar de destino. Es excepción a esto el caso de venta de neumáticos

en los cuales puede deducirse el valor del flete y el importe del seguro de trasporte (art. 76, ley).

Tampoco puede deducirse de las unidades de venta los valores atribuídos a los continentes o a los artículos que las complementen, debiendo el impuesto calcularse sobre el precio de venta asignado al todo. Sólo se autorizará tal deducción cuando los envases sean objeto de contrato de comodato.

Es decir, como expresa el decreto reglamentario, que el precio neto de venta es el que se cobra al adquirente. La mencionada reglamentación es aún más explícita al aclarar que integran el precio neto de venta los montos que por todo concepto tenga derecho a percibir el vendedor, sea que figuren globalmente o en forma discriminada en la misma factura o documento equivalente, sea que consten en documentos separados y aun cuando dichas circunstancias respondan al cumplimiento de una obligación legal.

Cuando la trasferencia del bien no es onerosa se toma como base imponible el valor asignado por el contribuyente en operaciones comunes con productos similares o en su defecto el valor normal de plaza.

Cuando se trate de casos de consumo de productos de propia elaboración, se toma como base imponible el valor aplicado en las ventas que de esos mismos productos se efectúan a terceros. Si no existen tales ventas, deben tomarse los precios promedio que para cada producto determine periódicamente la D.G.I. (art. 76).

Si las facturas o documentos no expresan el valor normal de plaza, la D.G.I. puede estimularlo de oficio de conformidad a lo dispuesto por la ley 11.683. Si la venta se hace entre personas que pueden considerarse económicamente vinculadas, el impuesto debe liquidarse sobre el mayor precio de venta obtenido (art. 77).

Debe destacarse que la imposición debe hacerse en forma tal que incida en una sola de las etapas de circulación de un producto. Por ello, no están sujetas al tributo las trasferencias de productos gravados que se realice entre distintos contribuyentes. Esta regla reconoce una excepción. En el caso de objetos suntuarios debe pagarse el impuesto por cada una de las etapas de comercialización (art. 63).

También es destacable la diferencia que existe en materia de cigarrillos, en cuyo caso la base imponible es el precio de venta al consumidor incluído el impuesto (art. 23), aunque exceptuando el IVA y deduciendo el impuesto adicional del 2% a que se refiere el art. 23 bis.

En cuanto a importaciones, la base imponible es el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregan todos los tributos a la importación o como motivo de ella, incluído el impuesto interno de la ley que analizamos (art. 76).

La ley hace presente que los productos importados gravados por la ley tienen el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las alícuotas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones (art. 80).

10. PRIVILEGIOS. — Los arts. 6 (en relación a los artículos del título I) y 61 (en lo que respecta a artículos del título II) establecen un *privilegio especial* en favor del fisco sobre todas las maquinarias, enseres y edificios de la fabricación, así como sobre los productos en existencia. Ambos dispositivos puntualizan que el privilegio *subsiste* aun cuando el propietario trasfiera a un tercero el uso o goce de la fábrica por cualquier título. Algunas consideraciones sobre bienes comprendidos y trasferencia de fábrica.

A) *Bienes comprendidos*: 1) Los bienes mencionados (maquinarias, enseres, edificios y productos) están afectados al privilegio, siempre que pertenezcan al deudor del impuesto (conf. Fernández, *Tratado...*, t. 2, p. 255). 2) Como bien lo ha dicho la Corte. el privilegio no se extiende a otros bienes distintos de los que los dispositivos legales expresamente citan ("Fallos", 121-420). Pero la no existencia de privilegio sobre esos bienes distintos del deudor, en nada afecta el derecho del fisco a ejecutar otros bienes del deudor (aunque, claro está, sin privilegio) (ver "La Ley", t. 13, p. 556). 3) Por "edificios de fabricación" debe entenderse la fábrica y edificios anexos afectados a idéntica explotación industrial, incluyendo el terreno donde tales edificios se sitúan (conf. Fernández, ob. cit., t. 2, p. 256), no así la mayor extensión de terreno destinada a otro fin ("Fallos", 104-164). Idem que en el caso anterior: el fisco podrá hacer efectivo sus derechos sobre esos terrenos pero sin privilegio.

B) *Trasferencia del uso y goce de la fábrica.* Con argumentos que compartimos, Fernández sostiene que los dispositivos citados consagran un derecho de persecución sobre el inmueble, maquinarias, enseres y productos de la fábrica, para el caso de que el propietario trasfiera su uso y goce a un tercero por cualquier concepto. Pero ello en manera alguna implica (como erróneamente sostuvieron algunos tribunales) establecer la responsabilidad de ese tercero con relación a la deuda tributaria del trasmisor (autor cit.,

Tratado..., t. 2, p. 255). Por otra parte, ese derecho de persecución sólo existe cuando el nacimiento del crédito fiscal y del consiguiente privilegio es anterior a la trasferencia. Por eso la ley habla de "subsistencia" del privilegio (Fernández, ob. y lug. cits.; en igual sentido, Martínez, *Estudios...*, p. 101).

Corresponde aclarar que la subsistencia de ese privilegio "nacido" antes de la trasferencia, persiste aun cuando las trasferencias sean múltiples, sea cual fuere el propietario de la fábrica al hacerse efectivo el privilegio (así, fallo en "La Ley", t. 13, p. 868). En cambio, las disposiciones consagratorias de dicho privilegio pierden aplicabilidad en los casos en que *no se trasfiere el uso y goce de la fábrica*, sino tan sólo la propiedad del inmueble donde ella funcionaba (ver el interesante caso "Cedratti", en "J.A.", t. 26, p. 480).

11. DETERMINACIÓN Y PAGO. — El impuesto debe determinarse, en general, mediante el sistema de declaración jurada del sujeto pasivo, declaración, ésta, que debe ser formulada conforme a las registraciones de los libros comerciales, oficiales y demás constancias o elementos que permitan establecer el monto sujeto a gravamen. La presentación de declaración jurada y oportunidad de pago del impuesto respectivo debe efectuarse en la forma y plazo que fije la D.G.I. (arts. 78 y 79, ley).

Este procedimiento sufre excepción en materia de cigarrillos, que se pagan mediante estampillas y con el procedimiento que describe el art. 4 de la ley.

Los pagos deben hacerse mediante depósito en la cuenta "Impuestos Internos Nacionales" en el Banco de la Nación Argentina (art. 3).

En materia de importaciones, la ley dispone que por las mercaderías importadas se debe pagar el impuesto antes de efectuarse el despacho a plaza, salvo que el responsable afiance la deuda a satisfacción de la D.G.I., en cuyo caso se paga en los mismos plazos que correspondan a las mercaderías de producción nacional.

12. LEYES DE UNIFICACIÓN. — Admitida la concurrencia de facultades impositivas entre Nación y provincias en materia de impuestos internos al consumo, comenzaron, desde 1891, a coexistir impuestos internos nacionales y provinciales, de lo cual surgieron situaciones perniciosas de duplicación impositiva que acarrearon problemas de verdadero caos financiero.

Pudo observarse que provincias productoras de tabaco, alcoholes, vino o azúcar, como Mendoza, San Juan, Salta, Jujuy y Tucumán, establecían impuestos a la producción (es decir, en el origen), mientras que las provincias consumidoras gravaban la venta en detalle. Además, se produjeron guerras de tarifas diferenciales y hasta situaciones de *dumping* (por ejemplo, para desplazar los vinos de Río Negro, Mendoza eximía de impuestos a los vinos que se vendieran en el sur). Para solucionar tal situación, y otras no menos graves, cuyo detalle sería largo enumerar, se esbozaron varios proyectos, hasta llegar a la ley de unificación 12.139, de 1934, con vigencia por veinte años e inspirada en el entonces ministro Federico Pinedo. El régimen de unificación fue muy discutido, pero en general debe reconocerse que fue provechoso, al ordenar racionalmente las facultades impositivas de Nación y provincias en esta materia. El mecanismo de la ley consistía en reconocer a las provincias productoras sumas no menores a lo recaudado en años anteriores por este concepto, pero en forma que esa proporción a la producción fuera disminuyendo, para ir, en cambio, aumentando la proporción en razón de la población. El fundamento de esta paulatina variación en la referencia de proporción, consistió en que se estimó que la cantidad de lo convenido depende del número de consumidores.

La ley señalada fue reemplazada en 1954 por la ley 14.390, que rigió hasta ser suplantada por la ley 20.221.

13. EL IMPUESTO AL GASTO. NOCIÓN GENERAL. — Corrientes doctrinales modernas han sostenido que es más adecuado determinar la capacidad contributiva por la renta consumida, o sea, por el gasto, que por la renta ganada. Afirman que mediante este último sistema (gravar la renta ganada) se traba la iniciativa de producir, mientras que con el método propugnado (renta consumida) se estimula al ahorro, del cual depende la inversión.

Nicolás Kaldor ha sido uno de los economistas que más han insistido sobre las bondades del impuesto al gasto, especialmente en lo que respecta a los países en vías de desarrollo.

Kaldor concibe el impuesto basándolo en la declaración del contribuyente. La persona obligada a pagar este impuesto debería declarar su existencia patrimonial total en caja o en los bancos al comienzo del ejercicio, y restar el remanente al final de él. Habría que añadir los ingresos habituales de distintas procedencias, realización de acciones, bonos y otros activos, y deducir el reembolso de

préstamos, inversiones, etc. Los bienes de consumo durable lógicamente deberían incluírse por la totalidad de su importe. El autor en cuestión explica que el impuesto se presta a una serie de discriminaciones tendientes a favorecer a familias numerosas, personas de edad avanzada, deducción por gastos extraordinarios, progresividad en la alícuota, etc., todo con fines de tornar el impuesto en equitativo y adaptable a la capacidad contributiva.

Simplificando al máximo la teoría de Kaldor, el impuesto funcionaría aproximadamente así:

Para determinar la renta consumida se recurre a una declaración, en la cual el contribuyente debe expresar su patrimonio existente antes del período fiscal. A esa suma se le agregan los ingresos obtenidos durante el año y se le restan los gastos que no son consumos. Se compara el importe resultante con lo que efectivamente le queda al contribuyente, y la diferencia es la renta consumida. Sobre esa renta consumida o gasto se aplica la alícuota del impuesto. Supongamos, p. ej., un patrimonio inicial de 50 millones de pesos. Los ingresos en el año suman 3 millones y los gastos deducibles 1 millón. Efectuando la operación correspondiente nos queda un total de 52 millones. Pero si resulta que lo que efectivamente tengo son 50 millones al final del período, quiere decir que existe un gasto gravable de dos millones de pesos, sobre el cual se aplica la alícuota.

Se han hecho algunas críticas a este sistema, por las situaciones injustas que puede acarrear (caso del millonario que gasta poco) y porque puede retraer la demanda. Pero, por otra parte, sus partidarios han asegurado que sus ventajas superan los inconvenientes, y señalan entre otras las siguientes bondades: constituiría un resorte de suma eficacia para contener las tendencias inflacionarias, elimina el aspecto regresivo de otros impuestos indirectos, es un módulo más apropiado que el ingreso como índice de capacidad contributiva, crea una exención al ahorro incentivándolo, etc. (ver Nicolás Kaldor, *An expenditure...*, ps. 13 y ss.). La experiencia actualmente existente sobre el impuesto al gasto es muy limitada. La propuesta de Kaldor sólo tuvo aplicación en la India de 1957 a 1962 y de 1964 a 1966, en que fue derogado, y en Ceilán desde su introducción en 1959 hasta su derogación en 1963. Sin embargo, debe aclararse que estos impuestos fueron establecidos de manera muy diferente de la aconsejada por Kaldor. Se adoptaron tasas muy bajas y deducciones demasiado generosas. De allí que el escaso rendimiento del impuesto no compensase los serios problemas de administración para el go-

bierno y de acatamiento para los contribuyentes (ver al respecto: Kelley, *Is an expenditure...*, p. 249).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXVII

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ALDAO, Amílcar: *Los impuestos internos al consumo*, Buenos Aires, 1972.

— *Los impuestos internos y el proyectado gravamen al valor agregado*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 562.

— *Acotaciones sobre algunas de las reformas introducidas en el régimen de los impuestos internos al consumo*, en "Derecho Fiscal", t. 22, p. 933.

ALDAO, Amílcar: *Comentario crítico sobre las reformas operadas en el régimen de los impuestos internos al consumo*, en "Derecho Fiscal", t. 26, p. 801.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, Buenos Aires, 1951.

BELLO, Juan Eduardo: *El privilegio fiscal en materia de impuestos internos*, en "La Ley", t. 44, p. 347.

BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, cit.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

FERNÁNDEZ, Raymundo: *Tratado teórico-práctico de la hipoteca, la prenda y demás privilegios*, Buenos Aires, 1941.

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

JARACH, Dino: *Curso superior de derecho tributario*, cit.

KALDOR, Nicolás: *An expenditure tax*, Londres, 1955.

KELLEY, Patrick: *Is an expenditure tax feasible?*, en "National Tax Journal", vol. 23, nº 3, p. 249.

LAPROVITERA, Hilario: *Impuestos internos. Algunos aspectos de interés*, en "La Información", t. 35, p. 979.

LÓPEZ VARELA, Manuel: *El régimen impositivo argentino*, Buenos Aires, 1925.

MARTÍNEZ, Francisco: *Estudios de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1973.

SCHMÖLDERS, Günter: *El sistema de los impuestos al consumo y a los gastos*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 674.

TERRY, José A.: *Finanzas*, Buenos Aires, 1927.

Capítulo XXVIII

IMPUESTO A LAS INVERSIONES EXTRANJERAS

1. Noción. — Este impuesto ha sido creado por la ley 21.382, que regula el régimen general de inversiones extranjeras en nuestro país. Grava ganancias o capitales; por tanto, es directo. Su producto se coparticipa según el régimen de la ley 20.221; está regido por disposiciones de la ley 11.683 y es aplicado y percibido por la Dirección General Impositiva.

2. Hecho imponible. — El hecho imponible es doble. El primero de ellos —y principal— *es la recepción, en carácter de pago, de beneficios adicionales provenientes de inversiones de capital extranjero* (art. 15).

"Beneficios adicionales" son aquellas utilidades que excedan, en términos anuales, el 12 % del capital registrado por la inversión extranjera. Esas utilidades deben ser "netas", según las normas del impuesto a las ganancias (art. 15, inc. 1).

"Inversiones de capital extranjero" son: *a*) los aportes de capital perteneciente a "inversores extranjeros" (ver "sujetos pasivos") y aplicados a actividades económicas en el país; *b*) las adquisiciones de participaciones en el capital de empresas locales existentes (art. 2).

Se considera que hay "pago" cuando las utilidades se pagan en efectivo o en especie (excepto acciones liberadas). Además, si los fondos están a libre disponibilidad de los beneficiarios, se estipula que hay pago cuando se dispone de los fondos en cualquier forma y con la conformidad expresa o tácita de dichos beneficiarios, siempre que tal disposición signifique una efectiva desafectación del giro del negocio (art. 15, inc. 1).

Sin embargo, el impuesto no es aplicable respecto de montos de utilidades que se reinviertan, se destinen a nuevas inversiones conforme a las normas de la ley o se paguen a empresas locales de capital extranjero. Tampoco se aplica el impuesto en el caso

de utilidades generadas por aportes transitorios de capital extranjero que se efectúan para la ejecución de contratos de locación de cosas, obras, servicios u otros contratos nominados o innominados (arts. 15, inc. 4, y 18). Las exclusiones en cuestión permiten completar y delimitar este hecho imponible.

El segundo hecho generador es *la obtención, en la realización de la inversión, de excedente sobre el capital repatriable* (art. 15, inc. 3).

Expliquemos este hecho imponible. El capital de los inversores extranjeros es repatriable en las condiciones de los arts. 11 a 15 de la ley e incluso se faculta a dichos inversores a trasferir al exterior el importe de la realización (por liquidación, venta, etc.) de sus inversiones. Pero si el importe de la realización excede el monto del capital repatriable (por incremento de valor de las inversiones originarias), se configura el segundo hecho imponible del presente impuesto.

3. SUJETOS PASIVOS. — Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, los inversores extranjeros que obtienen los excedentes mencionados *supra*.

Por "inversor extranjero" debe entenderse: *a*) toda persona física o jurídica domiciliada fuera del territorio del país, que sea titular de una inversión de capital extranjero; *b*) toda "empresa local de capital extranjero" cuando sea inversora en otra empresa local. La ley define como "empresa local de capital extranjero" a toda empresa domiciliada en el país en la cual personas físicas o jurídicas domiciliadas fuera del país, sean propietarios, directa o indirectamente, de más del 49 % del capital o cuenten directa o indirectamente con los votos necesarios para prevalecer en las asambleas o reuniones de socios (art. 2).

Son sujetos pasivos, en carácter de agentes de retención, todos aquellos que paguen a los contribuyentes las utilidades que la ley considera "beneficios adicionales provenientes de inversiones de capital extranjero". La responsabilidad de ambos sujetos pasivos (contribuyentes y agentes de retención) es solidaria conforme al régimen de la ley 11.683, y dado que la analizada ley 21.382 no contiene excepciones a dicho régimen.

4. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA. — La base imponible es el monto de utilidad excedente del 12 % del capital registrado como inversión extranjera (primer hecho imponible) o el monto de reali-

zación de la inversión en cuanto exceda el capital repatriable (segundo hecho imponible).

Si dentro de un ejercicio anual se pagan utilidades superiores al 12 % del capital registrado, el excedente podrá compensarse con los montos que, en defecto, se hubieran producido entre las utilidades pagadas y el límite del 12 %, durante los cinco períodos anuales anteriores al ejercicio considerado. Esta compensación puede ser también efectuada por el inversor extranjero con excedente sobre el capital repatriable (art. 15, incs. 2 y 3).

La alícuota (aplicable para ambos hechos imponibles) es progresiva: 1) si el excedente es del 12 al 15 %: se paga sobre lo que exceda del 12 % una alícuota del 15 %; 2) excedente del 15 al 20 %: se paga sobre lo que exceda del 15 % una alícuota del 20 %; 3) excedente de más del 20 %: se paga sobre lo que exceda del 20 % una alícuota del 25 %.

5. FACULTAD DEL PODER EJECUTIVO. — Establece la ley que el Poder Ejecutivo puede eximir del impuesto que grava los "beneficios adicionales" o ampliar el límite del 12 % de utilidades no gravadas en aquellas inversiones de alto riesgo o dedicadas a actividades sujetas a regímenes especiales (art. 15, inc. 5).

Capítulo XXIX

IMPUESTOS RECAUDADOS POR EL SISTEMA DE PERCEPCIÓN EN LA FUENTE

1. Noción. — Los agentes de percepción son todos aquellos que, por diversas circunstancias, tienen la posibilidad de recibir del destinatario legal tributario el importe del gravamen.

La indagación de los diversos casos en que la institución es acogida por el derecho tributario argentino demuestra que esa posibilidad se origina de las siguientes maneras: 1) en que el perceptor suministra al destinatario legal tributario un determinado servicio a título oneroso, incluyendo entonces en el precio el gravamen correspondiente (por ejemplo, el impuesto nacional a la cinematografía o el impuesto municipal bonaerense a la entrada de hipódromos); 2) en que el perceptor suministra al destinatario legal tributario un determinado servicio, pero a título gratuito, en cuyo caso debe cobrar el importe del gravamen, y no obstante no recibir de él ningún precio (por ejemplo, impuesto provincial de Córdoba a las entradas a los hipódromos); 3) en que el perceptor trasfiere al destinatario legal tributario un determinado bien, lo que le permite agregar el gravamen al precio recibido (por ejemplo, en el impuesto a la trasferencia de divisas); 4) en que el perceptor entrega al destinatario legal tributario bienes en especie y no dinerarios, ante lo cual es imposible practicar amputación del monto tributario. En tal caso la ley lo faculta a condicionar la entrega del bien al pago del tributo (por ejemplo, el impuesto nacional a los premios en el caso de que ellos sean en especie).

Examinaremos ahora algunos de los más importantes casos de percepción en el derecho tributario argentino, teniendo en cuenta no sólo los tributos nacionales, sino también los provinciales y municipales, aunque advirtiendo que con este panorama no pretendemos agotar la extensa gama de gravámenes en los cuales se incluye el sistema perceptivo.

2. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, COMPRAS, CAMBIO O PERMUTA DE DIVISAS. — Se trata de un impuesto nacional regido por la ley 18.526.

El *contribuyente* de este impuesto es quien, contratando con las entidades autorizadas, hace operaciones de venta, compra, cambio o permuta de divisas. *Agentes de percepción* son, según expresa disposición de la ley, las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina (art. 7).

Por consiguiente, *el hecho imponible* consiste en vender, comprar, permutar o cambiar divisas extranjeras.

Sea que el contribuyente venda, compre, permute o cambie este tipo de divisas, le efectúa a la casa de cambios, un *pago* (es un *solvens*), mientras que la entidad cambiaria debe adicionar a ese pago el importe del impuesto.

En el cuerpo normativo comentado se estipula que la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto está a cargo de la Dirección General Impositiva y se rige por las disposiciones de la ley 11.683. También se dispone expresamente que las entidades que actúan en estas operaciones, en su carácter de agentes de percepción, son responsables por el monto del impuesto por la mora en depositarlo a la orden del fisco, por la omisión de pago en que incurrieren, y en caso de defraudación o fraude, según las previsiones de la mencionada ley 11.683.

3. IMPUESTOS A LA CINEMATOGRAFÍA. — La realización de espectáculos públicos cinematográficos da lugar a tributos nacionales, provinciales y municipales. Procederemos a efectuar un análisis del impuesto nacional a la actividad en cuestión, y ciertos impuestos municipales, a los efectos de demostrar importantes diferencias jurídicas entre ellos.

3 A. IMPUESTO NACIONAL A LA CINEMATOGRAFÍA. — Según el art. 24, inc. *a*, de la ley 17.741, modificada por ley 20.170. Se crea el llamado "Fondo de Fomento Cinematográfico", el cual está financiado, aparte de otros ingresos, con un impuesto equivalente al 10 % del precio básico de toda localidad o boleto entregado gratuita u onerosamente para presenciar espectáculos cinematográficos en todo el país, y cualquiera que sea el ámbito donde se efectúe, revistiendo los empresarios o entidades exhibidoras el carácter de agentes de percepción, puesto que deben adicionar este gravamen al precio básico de cada localidad.

A su vez, el art. 24 del régimen normativo mencionado dispone que la determinación del impuesto se hace sobre la base de la declaración jurada que los exhibidores remiten al Instituto Nacional de Cinematografía, y si no cumplen tal deber, se los emplaza por cinco días hábiles, bajo apercibimiento de determinarse de oficio la deuda, mediante estimación. Expresa la ley, más adelante, que las empresas o entidades responsables de adicionar el impuesto (agentes de percepción) están sujetas a las normas de los arts. 19, inc. 3, y 45 de la ley 11.683.

La interpretación debida del articulado permite afirmar que el "*contribuyente*" (sujeto pasivo de la relación jurídica principal a título propio) es aquel que adquiere la entrada y a quien se *adiciona* (si la entrada es onerosa) o se *cobra* (si la entrada es gratuita) el importe del impuesto que el exhibidor se limita a "percibir" o "recaudar".

Obsérvese, entonces, que el espectador es un *solvens* porque, por lo general, se convierte en deudor del perceptor al comprar la entrada (salvo que ésta sea gratuita, lo que es, por supuesto, excepcional). Es deudor, dado que el exhibidor (*accipiens*) le vende el derecho a presenciar un espectáculo de cinematografía. Al entregarle la entrada, se convierte en acreedor por su valor, y a ese valor le agrega el impuesto. Es decir, que la obligación del exhibidor es "por deuda ajena", y se limita a ingresar un impuesto con respecto al cual se lo facultó legalmente, a recibirlo previamente del espectador, que es el verdadero deudor a título propio.

Entendemos que no hay motivo alguno para sostener que el espectador no pueda ser, jurídicamente, un contribuyente a título propio por la situación fáctica de "anonimato". Tal situación integró precisamente el hecho imponible de ciertas modalidades impositivas (impuesto complementario establecido por el art. 59, ley 11.682, t.o. en 1972 y sus modificaciones), y por otra parte, si existiese verdadero interés fiscal en individualizar a los espectadores, nada impediría llevar un registro de ellos, lo cual sería, por supuesto, engorroso y poco útil, además de no interesar al fisco, motivo por el cual esta individualización no se practica. Pero ello demuestra que se trata de una circunstancia puramente fáctica, y no jurídica. Tampoco podría negarse al contribuyente-espectador el derecho a considerarse empobrecido si el impuesto fuese ilegal, y su correspondiente acción de repetición, como sucedió concretamente con los usuarios de energía eléctrica en la provincia de Buenos Aires, que si bien individualizados, estaban en la misma situación jurídica.

Por consiguiente, *el hecho imponible* de este impuesto será la adquisición a título oneroso o gratuito de una entrada para presenciar un espectáculo cinematográfico mientras que *la base imponible* es el valor de dicha entrada, sobre el cual se aplica una alícuota proporcional.

3 B. IMPUESTOS MUNICIPALES A LA CINEMATOGRAFÍA. — Expresa el art. 163 del Código Tributario Municipal de Córdoba que los espectáculos y diversiones públicas que se desarrollan en el municipio de Córdoba están sujetos al tributo denominado "contribución que incide sobre las diversiones y espectáculos públicos".

Son *contribuyentes* de este gravamen aquellos que realicen, organicen o patrocinen las actividades gravadas, mientras que los propietarios de los locales son solidarios con los empresarios o patrocinadores (arts. 164 y 165, ibíd.).

A los efectos de la liquidación del tributo se considera base imponible el precio de la entrada, la capacidad o categoría del local, la naturaleza del espectáculo o cualquier otro índice que consulte las particularidades de las diferentes actividades y se adopte como medida del hecho imponible (art. 166, ibíd.).

En consecuencia, es posible observar que: *a*) *contribuyentes* son los exhibidores con solidaridad de los propietarios de locales; *b*) el *hecho imponible* es la realización de una función cinematográfica; *c*) la *base imponible* es una magnitud que surge de la combinación de los siguientes índices: el precio de la localidad, la capacidad del local, y su categoría (esto último, porque los cinematógrafos de la zona céntrica pagan el doble de contribución que aquellos alejados).

Adviértase la importante diferencia jurídica entre el impuesto nacional antes examinado y el municipal que ahora vemos.

En el impuesto nacional el legislador eligió como contribuyente al espectador y colocó al exhibidor en el papel de agente de percepción, siendo el hecho imponible la adquisición de la entrada.

En el impuesto municipal se decidió tener como contribuyente al exhibidor, y en consecuencia el hecho imponible pasó a ser la realización de la función cinematográfica con prescindencia de la adquisición de entradas.

El espectador queda aquí al margen de la relación jurídica tributaria, sin perjuicio de que pase a ser "contribuyente *de facto*" (para la ciencia de las finanzas), porque al operarse la traslación del gravamen resulta incidido por él. Pero no hay en este último

caso "percepción en la fuente", puesto que el exhibidor, según hemos visto, tributa a título propio.

4. IMPUESTO A LAS ENTRADAS DE HIPÓDROMOS. — Según el art. 129 de la O.F. de la Municipalidad de Buenos Aires (t.o. en 1972), por los boletos de entrada a los hipódromos habilitados en la Capital Federal se deberá pagar un impuesto a cargo del público sobre el valor de la entrada. Este gravamen debe ser percibido por la entidad a cargo del hipódromo, en carácter de "agente de percepción" (art. 130), en el momento de cobrar las entradas a los asistentes, mientras que el importe de la recaudación impositiva debe ser depositado en el Banco Municipal de la Ciudad de Buenos Aires dentro de los tres días de realizada la reunión turfística (art. 130, ibíd.).

Destaquemos respecto a este impuesto, que se produce una situación semejante a la del impuesto nacional a la cinematografía.

Puede entonces señalarse: *a*) *el contribuyente* es, conforme lo expresa el texto normativo, el adquirente de una entrada para ingresar en el hipódromo, mientras que la entidad a cargo de él es agente de percepción; *b*) *el hecho imponible* es la adquisición a título oneroso de una entrada para ingresar en un hipódromo habilitado de la Capital Federal; *c*) *la base imponible* es el valor de la entrada, pero sobre ese valor no se fija como alícuota un porcentaje sino un importe fijo.

La legislación provincial de Córdoba contiene también un gravamen a las entradas de hipódromos comprendido dentro del tributo que se denomina "Impuesto a las actividades del turf" (arts. 224 y ss. del C. T. de Córdoba), que contiene diversos gravámenes.

En cuanto al impuesto que grava el importe de las entradas, el art. 226, inc. 1, estipula que es contribuyente el concurrente al hipódromo, pague o no su respectiva entrada, y que agentes de retención y percepción son las entidades autorizadas a organizar carreras y vender boletos (art. 227).

Es decir que la situación jurídico-tributaria que se produce es la siguiente: *a*) *contribuyente* es quien asiste a un hipódromo en la provincia de Córdoba, pague o no su entrada, mientras que el organizador de la carrera reviste el carácter de *agente de percepción*; *b*) *hecho imponible* es la concurrencia o ingreso a un hipódromo situado en dicha provincia con independencia de que dicha concurrencia sea a título gratuito u oneroso; *c*) *base imponible* es una magnitud variable según la sección del hipódromo a la cual se concurra, ya que según sea la comodidad a que el público accede, el

importe varía en montos fijos que se incrementan a medida que la comodidad es de mejor calidad. Es decir, no se trata de un tanto por ciento sobre el valor ni de un importe fijo sobre él, aunque tácitamente ese valor se tiene en cuenta, puesto que aumenta a medida que la sección del hipódromo a la cual se concurre es de superior categoría y, por ende, de mayor precio.

Vemos, en este impuesto, incorporado el instituto de la "percepción", y es de hacer notar la diferencia con el gravamen que el municipio de Córdoba aplica también sobre las actividades del *turf*, pero en el cual el *contribuyente* es la entidad organizadora, el *hecho imponible* la realización de la jornada turfística, y la *base imponible* el producto bruto de lo recaudado en concepto de entradas, producto, éste, sobre el cual se aplica un porcentaje proporcional.

5. IMPUESTOS AL CONSUMO DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA. — Analizando en primer término la ordenanza fiscal de Buenos Aires, vemos que su art. 133 establece que el consumo de energía eléctrica en la Capital Federal para uso comercial, industrial o particular está sujeto a un impuesto que *será percibido* por las compañías o empresas que suministren el fluído, quienes actuarán como agentes de percepción, debiendo incluír en las facturas el importe del impuesto y depositarlo, dentro de los sesenta días de cerrado cada período de facturación, en la cuenta especial abierta a tal efecto en el Banco Municipal de la Ciudad de Buenos Aires.

En la ordenanza tarifaria se establece la base imponible, que es el valor del Kwh consumido sobre el cual se aplica determinada alícuota de tipo proporcional a ese valor.

Es posible, por consiguiente, puntualizar estos aspectos: *a*) *contribuyente* es el consumidor del fluído, ya que se asigna a la empresa proveedora el carácter de *agente de percepción*; *b*) *hecho imponible* es, según surge de la ordenanza, el consumo de energía eléctrica en la Capital Federal para cualquier tipo de uso; *c*) *base imponible* es el valor del Kwh consumido neto, o sea, deduciendo todo tipo de gravámenes que se agreguen al precio del fluído, y con respecto al cual se fija un porcentaje proporcional.

El Código Tributario de Santa Fe grava el consumo de energía eléctrica o mecánica, aun si esa energía es producida por el propio usuario (art. 268). La recaudación del tributo se realiza por intermedio de los productores o proveedores de energía que actúan dentro de la provincia, a cuyo efecto, y actuando como *agentes de percepción*, deben facturar sus suministros con la diferencia en más que

corresponda por impuesto, el que deberán ingresar mensualmente en los bancos autorizados (art. 270, ibíd.). Conforme al art. 278, deben depositar el importe impositivo al mes siguiente de la percepción, aunque según el art. 277, *in fine*, si no pagan dentro del año las sumas percibidas, tal hecho será considerado "defraudación fiscal".

Apuntamos, por tanto, que: *a*) *contribuyente* es el consumidor, lo cual se pone de relieve en este caso, puesto que es gravado el *consumo en sí mismo*, con total prescindencia de *quien* suministra la energía. Si el suministro viene de proveedor ajeno, la ley crea el sistema de "percepción en la fuente", y obliga a ese agente perceptor a adicionar el gravamen en la factura: *b*) *hecho imponible* es, entonces, el consumo de energía eléctrica o mecánica dentro del territorio de la provincia, sea producida ésta por el propio usuario o por un suministrador ajeno; *c*) *la base imponible* es, por su parte, el valor del Kwh consumido sobre el cual se establece un importe fijo, importe que también se aplicará sobre el equivalente del Kwh para la energía mecánica (art. 268, Código cit.).

El sistema es similar al de la ordenanza fiscal de Buenos Aires en cuanto a la energía eléctrica que le es suministrada al consumidor por un productor o proveedor de energía. Las particularidades del tributo santafesino son, *en primer lugar*, que comprende también la energía mecánica, y *en segundo lugar*, que paga también impuesto quien consume la energía que produce por sí mismo, en cuyo caso se estipulan normas especiales de pago, y no rige, por supuesto, el sistema de la "percepción" (ver art. 278, 2º párrafo, ibíd.). Existen también diferencias en cuanto al cálculo de la base imponible. En Buenos Aires se trata de un porcentaje *proporcional* al valor del Kwh consumido, mientras que en Santa Fe se trata de un importe fijo sobre el Kwh consumido, variando ese importe según que la utilización sea familiar o para comercios (art. 75, ley 3650 de Santa Fe).

En el Código Tributario de Córdoba el impuesto (derogado a partir de 1978) se denominaba "impuesto al consumo de energía eléctrica" (arts. 212 y ss.), y según él se gravaba el consumo de energía eléctrica, siempre que no fuese de producción propia, pagándose un impuesto cuyas alícuotas fijaba la ley impositiva anual. En forma expresa, el Código designaba contribuyentes a los consumidores de energía eléctrica, mientras que se asignaba el carácter de responsables a los proveedores del fluído, quienes estaban obligados a "asegurar" el pago del tributo y depositar su importe (art. 213, ibíd.).

Con respecto a la materia de imposición, se preceptuaba que estaba constituída por las unidades de energía consumidas, o por el precio corriente de venta de la unidad de energía multiplicado por el número de unidades económicas (art. 214, ibíd.).

Puede, en consecuencia, anotarse: *a*) el *contribuyente* era el consumidor, como expresamente lo decía el art. 213 del Código, mientras que el proveedor de energía eléctrica era *agente de percepción*, no obstante que el cuerpo legal comentado no le llamaba de ese modo, y en forma un tanto imprecisa hablaba de "asegurar" el pago del tributo. No puede caber duda alguna, sin embargo, en cuanto al carácter jurídico del proveedor, por cuanto la ley *lo obligaba a depositar el importe*, y dada la forma de fijación de base imponible, resulta evidente que el monto tributario debía ser agregado a la factura; *b*) *el hecho imponible* era el consumo de energía eléctrica (y no de otro tipo), siempre que no fuese de producción propia (a diferencia del gravamen santafesino recién analizado); *c*) *la base imponible* era el Kwh consumido, al cual se adicionaba un importe fijo, existiendo variaciones de monto según que el consumo fuese familiar o comercial.

El Código Tributario municipal de Córdoba establece la llamada "contribución que incide sobre la inspección mecánica e instalación y suministro de energía". Dentro de esta híbrida contribución, y refiriéndonos concretamente al gravamen al suministro de energía, observamos que en cuanto a contribuyente, agente de percepción y hecho imponible, el sistema es semejante a los tributos a la energía anteriormente estudiados. La base imponible, en cambio, es el monto neto total de la factura sobre el cual se adiciona una alícuota proporcional a ese monto neto total. En consecuencia, y desde este aspecto, el sistema es distinto de todos los otros anteriores. No es un porcentaje sobre el valor del Kwh consumido (como en Buenos Aires) ni un importe fijo a cobrar sobre cada Kwh consumido (como en el caso de los impuestos de Santa Fe y el provincial de Córdoba) sino un porcentaje proporcional al importe total de la factura.

A las consideraciones precedentes resulta importante agregar que en el derecho tributario italiano el impuesto a la energía eléctrica ha provocado controversias doctrinales, por cuanto se ha discutido *quién es*, en este tributo, el verdadero deudor a título propio o contribuyente, y quién el responsable a título ajeno. En otras palabras, se planteó una discusión similar a la que se suscitó en nuestro país con respecto a la cinematografía. Giannini (*Instituciones de derecho tributario*, p. 134) sostiene en forma categórica que el impuesto sobre el consumo de energía eléctrica es un impuesto de

fabricación que grava al productor, y no al consumidor. Por tanto, el primero es el sujeto pasivo del tributo, no el sustituto del segundo, y esto por la razón de que la ley ha ignorado por completo al consumidor como contribuyente. Stella Richter (*La sostituzione tributaria...*, en "R.I.D.F.", 1938, t. 2, p. 19) comparte esta idea, sosteniendo que en el impuesto sobre el consumo de energía eléctrica, la ley italiana *no se refiere al consumidor como contribuyente* sino que ha constituído como único deudor legal del impuesto al productor y solamente se preocupa de éste en la determinación de los presupuestos para el nacimiento de la obligación tributaria. En otros términos —dice Stella Richter—, el productor no sustituye a nadie, sino que es el verdadero sujeto pasivo de la obligación y el derecho de regreso no modifica la relación impositiva sino que únicamente da lugar a una relación personal entre el productor y el consumidor. Antonio Berliri se manifiesta en contra de esta posición sosteniendo que el impuesto discutido es sobre el consumo y su deudor es el usuario, aun cuando deba ser satisfecho por el productor con derecho a reembolsarse a costa del consumidor (*Principios de derecho tributario*, t. 2, ps. 216 y 217).

6. IMPUESTOS AL CONSUMO DE GAS. — Según la ordenanza municipal de Buenos Aires, el consumo de gas envasado o de gas por redes en la Capital Federal, está sujeto a un impuesto percibido por la administración de Gas del Estado, que actúa como agente de percepción del gravamen debiendo incluír en las facturas el importe del impuesto y depositar su producto dentro de los sesenta días de cerrado cada período bimestral de facturación en la cuenta especial *abierta a tal efecto en el Banco Municipal de la Ciudad de Buenos* Aires (art. 134). En la respectiva ordenanza tarifaria se establece que la base imponible es el metro cúbico de gas sobre el cual se aplica una alícuota proporcional a su valor (art. 31). La citada contribución no ofrece peculiaridades.

En el Código Tributario Municipal de Córdoba se encuentra una contribución análoga con el nombre de "contribución que incide sobre la instalación y suministro de gas natural", que tiene similares características.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXIX

JARACH, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, cit.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de derecho financiero*, Sección Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

CAPÍTULO XXX

IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES FINANCIERAS DIVERSAS

1. NOCIÓN.- Las últimas reformas tributarias, especialmente la llevada a cabo por la ley ómnibus 23.760, han incrementado el número de tributos de emergencia que recaen sobre disímiles aspectos de la actividad financiera privada. Este incremento obedece al propósito de compensar la derogación de algunos gravámenes, como los impuestos sobre el patrimonio neto, sobre los capitales, sobre los beneficios eventuales, y el fondo para educación y promoción cooperativa. Cuando se produjeron estas derogaciones se dijo que se procuraba simplificar el sistema para que estuviera integrado por unos pocos impuestos productivos, en reemplazo de un excesivo número de gravámenes que tornaban el régimen en complejo y poco equitativo. Pero la realidad ha sido que mediante la amplísima generalización del IVA, el reemplazo de patrimonio neto y capitales por los impuestos a los activos y al patrimonio bruto, y la proliferación de impuestos sobre actividades financieras que pasamos a ver, el sistema tributario argentino ha elevado considerablemente la presión fiscal, y ha seguido integrado por una multiplicidad de gabelas que en nada han contribuído a simplificarlo.

2. IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS EN CUENTA CORRIENTE Y OTRAS OPERATORIAS.— Este tributo, vulgarmente llamado "el impuesto al cheque", no es del todo reciente, ya que fue incorporado por ley 22.947, modificado por ley 22.983, prorrogado por ley 23.121 y complementado por ley 23.213. En su versión actual está regulado por el título II de la ley 23.760, arts. 19 a 30, que a su vez ha sido reformado por la ley 23.905. Se trata de un impuesto indirecto, porque grava la riqueza presumida sobre la base de su mera circulación mediante cheques y otros mecanismos de movimiento de dinero efectivo. Rige desde el 1 de enero de 1990 (art. 30), hasta el 31 de diciembre de 1992 (art. 19). Se somete a las disposiciones de la ley 11.683, y su aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la D.G.I. Su producto se

coparticipa conforme al régimen vigente, actualmente el de la ley 23.548.

A partir de la reforma por ley 23.905, se ha dispuesto que los contribuyentes de este impuesto pueden computar como crédito de impuesto el 75% de los importes liquidados a tasa general, y el 50% de los liquidados a tasa especial. La acreditación puede efectuarse en un 50% contra el impuesto a las ganancias, y en un 50% contra el impuesto al valor agregado, o contra el gravamen sobre los servicios financieros en el caso de entidades alcanzadas por este tributo. En caso de contribuyentes no alcanzados por el IVA, pueden computar la totalidad del crédito contra el impuesto a las ganancias. A su vez, los exentos de ganancias pueden utilizar la totalidad del crédito contra el IVA. El remanente no compensado puede trasladarse dentro de estos impuestos a ejercicios posteriores al de la acreditación. Los importes computados como créditos de los impuestos mencionados no son deducibles para la determinación del impuesto a las ganancias.

2.1. HECHO IMPONIBLE.— El impuesto recae sobre:

- los débitos en cuenta corriente de instituciones comprendidas en la ley de entidades financieras y Caja Nacional de Ahorro y Seguro (art. 19, inc. *a*);

- las operaciones bancarias indicadas en el art. 20 de la ley que efectúen las mencionadas entidades financieras, cualesquiera que sean sus denominaciones, los mecanismos utilizados (incluso mediante movimientos de efectivo) y su instrumentación jurídica (art. 19, inc. *b*);

- todos los movimientos o entregas de fondos —incluso en efectivo— que efectúe cualquier persona, por su cuenta o no, mediante cualquier mecanismo, denominación o instrumentación jurídica, siempre que sus características hagan presumir un sistema de pagos organizado con el fin de sustituír el uso de la cuenta corriente bancaria, excepto los pagos de remuneraciones a personal en relación de dependencia (art. 19, inc. *c*).

Entre las operaciones bancarias que menciona el art. 20, están los pagos por cuenta y a nombre de terceros, las rendiciones de gestiones de cobranza, las rendiciones de recaudaciones, los giros y trasferencias de fondos, con las excepciones que en cada caso se indica.

Para los casos previstos en el art. 19, inc. *a*, el hecho imponible se considera configurado al efectuarse el débito en la respectiva cuenta.

Para los casos previstos en el art. 19, incs. *b* y *c*, el hecho imponible se tiene por configurado al realizarse los respectivos pagos, acredita-

ciones o puesta a disposición de los fondos. Para los casos de giros y trasferencias, al efectuarse la emisión de ellos.

2.2. SUJETOS PASIVOS. RETENCIONES.— Para los hechos imponibles previstos en el art. 19, inc. *a*, que comprende la casi generalidad de los casos, el sujeto pasivo es el titular de la cuenta corriente bancaria (art. 22, inc. *a*).

En los casos del art. 19, inc. *b*, es decir, de las operaciones bancarias alcanzadas y reguladas por el art. 20 de la ley, los sujetos pasivos pueden ser los ordenantes de pagos a terceros, los beneficiarios de valores al cobro, los ordenantes de recaudaciones y los ordenantes o tomadores de giros y trasferencias.

En los casos del art. 19, inc. *c*, es responsable el que efectúa las entregas de fondos, quien debe actuar como agente de liquidación y percepción, y tiene responsabilidad solidaria con quien ordena dichas entregas.

Las instituciones financieras (ley 21.526) y la Caja Nacional de Ahorro y Seguro deben actuar como agentes de liquidación y percepción del 100% del gravamen (art. 22). Éste se determina sobre el importe bruto de los débitos u operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, etc., que se indique por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes.

2.3. EXENCIONES.— Están exentos del impuesto los hechos imponibles correspondientes a:

- el Estado (excluídas entidades, art. 1, ley 22.016);
- las misiones diplomáticas y consulares;
- las instituciones religiosas, las sin fines de lucro y las mutualistas (art. 20, incs. *e*, *f* y *g*, de la ley de impuesto a las ganancias);
- las personas jurídicas regidas por la ley 23.298;
- las operaciones entre el Banco Central y las instituciones comprendidas en la ley de entidades financieras;
- las operaciones realizadas entre sí por las entidades comprendidas en la ley de entidades financieras;
- las empresas de trasporte internacional.

A su vez, no todos los débitos están gravados, ya que la ley excluye los siguientes:

- asientos y contraasientos por error;
- anulaciones de documentos no corrientes;
- los del Mercado de Valores, Bolsa de Comercio y Cámara Arbitral de Cereales;

- los originados por trasferencias de fondos por cualquier medio (excepto cheques) con destino a otras cuentas corrientes del ordenante de las trasferencias;

- los que generen un impuesto inferior a A 150, suma ésta actualizable, y que corresponde a cheques de hasta 50.000 australes.

2.4. ALÍCUOTA.— La alícuota general de impuesto es del 12 por mil (art. 24), pero esta tasa se reduce al 2 por mil en los siguientes casos:

- corredores de granos;
- consignatarios de ganado;
- entidades que operan tarjetas de crédito o de compra;
- agentes del mercado abierto;
- cooperativas;
- los débitos en cuentas corrientes abiertas a nombre de entidades comprendidas en la ley de entidades financieras, agentes de bolsa, corredores, casas y agencias de cambio, así como giros y trasferencias en los cuales sean ordenantes los agentes de mercado abierto, siempre que estos giros sean para pagos derivados de la realización de sus actividades.

Cabe anotar que el nuevo régimen ha traído diferencias en relación a contribuyentes que al 31/12/89 tributaban una alícuota diferencial del 2 por mil. Así, las cooperativas pasaron a tributar el 1 por mil, las empresas del Estado comprendidas en la ley 22.016 quedaron gravadas a la tasa general del 3 por mil, y las empresas de trasporte internacional resultaron exentas.

Dispone también la ley que el incumplimiento de las condiciones para reducción de alícuota o exención no implica decaimiento del beneficio para la totalidad de débitos exentos o de alícuota reducida. En tales casos específicos, en que no se cumplan las condiciones para el beneficio, corresponde a los contribuyentes ingresar el impuesto omitido en forma directa, con más su actualización e intereses. Si no se produce este ingreso, la D.G.I. determinará el impuesto conforme al procedimiento del art. 24 y ss. de la ley 11.683 (art. 27, ley 23.760).

3. IMPUESTO SOBRE INTERESES Y AJUSTES EN DEPÓSITO A PLAZO FIJO.— Este gravamen, conocido comúnmente como el "impuesto al plazo fijo", está actualmente regulado por la ley 23.658, del 30/12/88. Tiene vigencia para los hechos imponibles producidos a partir del 1 de enero de 1989, y hasta el 31 de diciembre de 1991, ambas fechas inclusive. Se rige por las disposiciones de la ley 11.683, y la aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la D.G.I.

3.1. HECHO IMPONIBLE.— El hecho imponible consiste en efectuar en las instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras (ley 21.526 y sus modificaciones), depósitos a plazo fijo que devenguen intereses o ajustes en moneda nacional o extranjera. El hecho imponible se perfecciona en el momento del pago de intereses y ajustes. A los fines del concepto de pago, es aplicable lo dispuesto por el art. 18, 6º párrafo, de la ley de impuesto a las ganancias. Es decir, se considera que hay pago cuando los intereses o ajustes se cobran o pagan en efectivo o en especie, y también cuando estando los fondos disponibles se han acreditado en la cuenta del titular, o, con su autorización, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, o dispuesto de ellos en otra forma.

En los casos de depósitos en moneda extranjera que se retribuyen en igual moneda, la liquidación del gravamen sobre los intereses se hace sobre el equivalente en moneda nacional, según el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina.

3.2. SUJETOS PASIVOS.— Son responsables de impuesto a título ajeno las entidades financieras ante las cuales se realiza el depósito. Pero el impuesto es soportado por los perceptores de los intereses y ajustes, que en consecuencia son destinatarios legales del tributo, aunque sin revestir el carácter de contribuyentes, por ser objeto de sustitución tributaria.

3.3. EXENCIONES.— Están exentos los intereses y ajustes correspondientes a depósitos a plazo fijo en moneda nacional efectuados a plazos iguales o superiores a 120 días. A su vez, y por ley 23.758, están también exentos los intereses correspondientes a depósitos en moneda extranjera efectuados a plazos iguales o superiores a los 60 días.

4. IMPUESTO SOBRE SERVICIOS FINANCIEROS.— El gravamen en cuestión fue establecido por el título VII de la ley 23.760, y tiene vigencia a partir de los períodos fiscales iniciados el 1 de enero de 1990. Se rige por la ley 11.683, y su aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la D.G.I. Su producido se coparticipa conforme al régimen de la ley respectiva vigente. Se trata de un tributo periódico mensual, ya que se

liquida y paga por mes calendario, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial (art. 59). Sin perjuicio de ello, se debe presentar hasta el día 22 del mes siguiente al de finalización de cada año calendario, una declaración jurada informativa anual (art. 4, R.G. 3119).

4.1. HECHO IMPONIBLE Y SUJETOS PASIVOS.— El hecho imponible consiste en la mera prestación de sus servicios específicos por parte de las instituciones regidas por la ley de entidades financieras (ley 21.625 y sus modificaciones). Estas entidades son, por tanto, los sujetos pasivos del tributo a título de contribuyentes (art. 58, ley).

4.2. BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA.— La base imponible se determina de la siguiente manera:

- Se obtiene el resultado neto según el balance comercial mensual, antes del impuesto a las ganancias. A ese resultado se le adicionan los conceptos que se indican a continuación: remuneraciones del personal en dependencia; contribuciones sociales del empleador; retribuciones a personal transitorio neto de la comisión de agencia. Estos conceptos deben haberse devengado durante el período mensual de que se trate.
- Al importe obtenido según el punto anterior, se le detraen los resultados, remuneraciones, contribuciones y retribuciones correspondientes a sucursales o filiales del exterior (art. 60, ley 23.760).

La alícuota del impuesto es del 6% (art. 62), pero puede ser reducida por el Poder Ejecutivo nacional (art. 63), dando cuenta al Congreso nacional (art. 64).

5. IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS.— Este gravamen de emergencia fue incorporado al régimen tributario argentino mediante el título VI de la ley ómnibus 23.760, y grava por única vez las utilidades de las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificaciones. Esas utilidades son las determinadas por el incremento patrimonial que dichas entidades experimentaron entre el 30 de setiembre de 1988 y el 30 de setiembre de 1989, ambas fechas inclusive.

A los efectos de la determinación del incremento patrimonial, se establece la diferencia entre el patrimonio neto que surja de los balances mensuales, o, en su caso, anuales, cerrados en las fechas antes indicadas y con los ajustes que establece el art. 50.

Sobre el mencionado incremento se aplica una alícuota del 30%, y este impuesto no es deducible para la determinación de impuesto

a las ganancias. El gravamen queda sometido a las disposiciones de la ley 11.683; su aplicación, percepción y fiscalización corresponde a la D.G.I., y su producido se coparticipa según la ley 23.548.

Mediante el análisis del impuesto en cuestión, y de los restantes que componen este capítulo, se puede advertir el énfasis puesto en gravar a las entidades financieras, y a diversas actividades que ellas realizan. Se ha entendido que el sector financiero ha sido uno de los más favorecidos en los últimos tiempos, y se ha creído necesario su aporte impositivo "extra".

Capítulo XXXI

EL CRÉDITO PÚBLICO

1. Noción general. — La palabra "crédito" deriva del latín "*creditum*", y esta locución proviene a su vez del verbo "*credere*", que significa "tener confianza o fe".

El término "público" hace referencia a la persona de aquel (Estado) que hace uso de la confianza en él depositada, pidiendo se le entreguen bienes ajenos en contra de la promesa de la ulterior restitución. Sostiene Oría que la expresión "crédito" se relaciona con dos formas de creencia: la confianza o fe en la moral de una persona dispuesta a cumplir sus deberes y obligaciones, y la creencia de que podrá cumplirlos por disponer de medios económicos. Giuliani Fonrouge (t. 2, p. 1092) comenta favorablemente estas expresiones del profesor Oría, manifestando que si en el caso del crédito privado pueden influír otros factores, en el crédito público sólo actúa la fe o confianza que inspira el Estado, no tanto por su *opulencia* como por su *conducta* frente a los derechos humanos y en el ámbito de la política nacional e internacional. *Lo que cuenta, entonces, es la seriedad y unidad de conducta, el cumplimiento escrupuloso de los compromisos asumidos y el buen orden de la gestión de la hacienda pública.*

Podemos decir, entonces, que *crédito público* es la aptitud política, económica, jurídica y moral de un Estado para obtener dinero o bienes en préstamo; el *empréstito* es la operación crediticia concreta mediante la cual el Estado obtiene dicho préstamo, y la *deuda pública* consiste en la obligación que contrae el Estado con los prestamistas como consecuencia del empréstito.

2. Evolución histórica. — El hecho de que el crédito público se base actualmente sobre la confianza y buena fe, es producto de su evolución histórica. Recuerda Ahumada (t. 2, p. 896) que el auge de este recurso estatal comenzó en el siglo XIX. Los préstamos entre los Estados de la antigüedad se hacían muy difíciles por el

procedimiento de la bancarrota frecuente que se producía con el advenimiento de un nuevo soberano; el impuesto no existía como fuente de recursos regulares y se daba con frecuencia el repudio de la deuda. Por ello, los préstamos se hacían a breve plazo y por pequeñas sumas con garantías reales (joyas, fuentes impositivas, las tierras de la corona, etc.) o personales (por ejemplo, algún tercer soberano que aceptaba ser fiador), ya que siempre estaba presente la posibilidad para las bancarrotas o repudios fraudulentos de la deuda contraída.

A partir del siglo XIX los Estados se organizan jurídicamente, la gestión administrativa mejora, los recursos pasan a ser permanentes, elásticos y productivos, y la noción sobre la responsabilidad del Estado adquiere relevancia; a ello se suma el gran desarrollo de los valores mobiliarios y el nacimiento de bolsas y mercados para esos valores, todo lo cual es factor decisivo para que adquiera auge el crédito público.

3. NUEVAS CONCEPCIONES SOBRE EL CRÉDITO PÚBLICO. — La generalización en el uso de este medio como forma de procurarse ingresos, trajo la discusión doctrinal de si realmente puede considerárselos recursos públicos y en qué casos corresponde su racional utilización.

a) Los hacendistas clásicos distinguen netamente los recursos públicos propiamente dichos, como, por ejemplo, el impuesto, de aquellas otras medidas, como las del crédito público, que no tienen más objeto que distribuír los recursos en el tiempo, al solo fin de adecuarlos a los gastos.

Así, por un lado, hay determinados momentos en que los fondos disponibles en las tesorerías no son suficientes para cubrir ciertos gastos que no admiten espera, ante lo cual se procuran dichos fondos mediante préstamos a corto plazo, que luego se van reembolsando al ingresar los recursos y en el trascurso de un ejercicio presupuestario. En cambio, si no se trata de gastos de tipo ordinario sino extraordinario (guerras, inundaciones, terremotos, etc.), tampoco puede prescindirse de efectuar el gasto estatal inmediatamente, pero en tal caso el importe no podrá ser cubierto durante la vigencia de un solo ejercicio presupuestario, siendo entonces cuando por medio del empréstito se reparte la carga financiera entre varios presupuestos.

En consecuencia, del empréstito no derivan recursos en sí mismos, sino tan sólo la anticipación de recursos futuros, que nor-

malmente sólo se lograrían en el curso de varios años, pero que se les debe reunir inmediatamente ante lo impostergable de la erogación. Económicamente, esto significa que el crédito público es similar, en su esencia, al préstamo privado, ya que el objetivo perseguido es idéntico al que trata de obtener un particular cuando recurre al crédito para hacer frente a gastos inmediatos que su presupuesto anual o mensual no puede solventar.

Por otra parte, el empréstito nunca puede ser un ingreso en sí mismo, ya que se limita a hacer recaer sobre las generaciones futuras la carga de los gastos efectuados mediante el empréstito: esto sucede porque como el empréstito es sólo un préstamo, deberá ser devuelto posteriormente junto con sus intereses, y esa devolución sólo podrá ser solventada mediante nuevos impuestos que deberán pagar las generaciones venideras.

De estas argumentaciones se concluye que el crédito público debe ser utilizado en forma excepcional y restringidamente, y no *para cubrir gastos considerados normales.*

b) Las teorías modernas (Duverger, Somers, Laufenburger, Giuliani Fonrouge, Hart), aunque no en forma unánime (Buchanan ha reivindicado en gran medida las concepciones clásicas), consideran que el crédito público es un verdadero recurso, y que no puede estar limitado por circunstancias excepcionales.

Por lo pronto, se disiente en que la deuda pública pueda ser similar a la privada. Según Hart, la diferencia esencial consiste en que el gobierno "dirige" la magnitud y composición de su deuda mediante su control sobre la moneda y la banca, poderes, éstos, de los cuales carece el prestamista privado. Por otra parte, esa magnitud y composición no depende sólo de la necesidad de cubrir apremios extraordinarios o déficit monetarios, sino que depende de otros objetivos muy diferentes, como, por ejemplo, el deseo de iniciar obras públicas para combatir la desocupación, el deseo de regular el mercado de capitales o el volumen de la circulación monetaria. Tales esenciales diferencias entre las funciones del Estado y de la utilización que haga del crédito, impiden identificar deuda pública con deuda privada.

También se disiente en que la carga de la deuda pública pase a las generaciones futuras. Autores como Einaudi, Duverger y Somers afirman que es la generación presente la que soporta la carga de los gastos públicos cubiertos con el crédito público.

Se sostiene que el empréstito significa una reducción a la renta nacional actual, al disminuír el poder de compra de los particulares,

dado que el dinero es empleado para financiar gastos públicos en vez de ser destinado a fines privados. Además, se dice que si bien es cierto que el empréstito constituye una carga para los contribuyentes futuros, que ven aumentados sus impuestos para hacer frente al servicio del interés y reembolso, no es menos cierto que esa carga está compensada por la ventaja correlativa obtenida por los prestadores que reciben dichos intereses y dichos reembolsos. Al respecto, Somers explica gráficamente que la conocida caricatura del niño recién nacido con una piedra al cuello que dice "deuda pública de dos mil pesos", debería ser completada poniéndole al niño en una mano un bono del gobierno por idéntica suma.

La conclusión de los sostenedores de estas teorías es de que el empréstito estatal es un recurso que nada tiene de anormal, y que no puede estar rígidamente limitado a "circunstancias excepcionales o déficit circunstanciales", que dan lugar a gastos imprevistos o urgentes.

4. EVALUACIÓN CRÍTICA DE LAS NUEVAS CONCEPCIONES. — Debe tenerse presente que, en gran medida, las disensiones precedentemente explicadas parten de enfocar el asunto desde diversos puntos de vista.

No es lo mismo —por ejemplo— considerar la situación de un suscritor individual de crédito público, que considerar la situación de los suscritores en su conjunto, así como tampoco deben confundirse los efectos económicos que el préstamo produce a esos suscritores, con los efectos del empréstito sobre la economía nacional.

Lo cierto es que algunas argumentaciones de los autores clásicos tienen rigor científico imposible de desvirtuar, aunque la realidad actual y el uso habitual que los Estados hacen del empréstito, obliga a introducir ciertas variaciones en la concepción teórica de este fenómeno financiero.

En cuanto a las diferencias entre deuda pública y deuda privada, es evidente que las funciones de intervencionismo económico y social que modernamente se asignan al Estado, obligan a considerar al empréstito como un instrumento financiero fundamentalmente diferente del crédito privado. De allí que ya sean verdaderos recursos en sí mismos, o anticipos de recursos futuros, los empréstitos no pueden ser sólo utilizados con el alcance excepcional y restringido que le atribuían los clásicos.

Pero la cuestión de si la carga del empréstito recae sobre las generaciones presentes o futuras, es más que discutible.

Pensamos que si el empréstito es económicamente interno, o sea que ha sido suscrito con capital nacional, el empréstito no representa una carga propiamente dicha para la generación futura considerada en su conjunto, pero sí significa para esa generación futura una redistribución de riqueza, pues los contribuyentes del futuro serán privados de una parte de sus bienes en beneficio de los poseedores futuros de los títulos. Por otra parte, es indudable que el Estado está limitado en cuanto a la disposición de sus recursos, ya que debe tener en cuenta los derechos adquiridos por los tenedores de los bonos.

Si el empréstito es externo, en el sentido de que el préstamo ha sido otorgado por capital extranjero, la carga de la deuda recae sobre las generaciones futuras. En este caso, deudor y acreedores pertenecen a economías diferentes. Los capitales foráneos los recibe la generación de la época en que se emite la deuda, pero el servicio de intereses y reembolso debe ser cubierto por la generación futura, sin beneficio compensatorio alguno, ya que los poseedores de los títulos del empréstito pertenecen a una economía extraña (no se incluye en este análisis muy general, lo relativo a la utilización de los fondos obtenidos en préstamo, que ya es problema aparte).

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el empréstito es una delicada herramienta que requiere un muy prudente manejo, el cual no puede reducirse a tener en cuenta el análisis de una o algunas de las etapas que comprende la operación en su conjunto, sino de todas ellas. La utilización del empréstito deberá analizar el efecto económico de su emisión, de los gastos que se efectuarán con los dineros recaudados, y de los ingresos que será necesario reunir para amortizarlos y pagar los intereses.

De todas maneras, la realidad actual demuestra que el empréstito ha perdido carácter de recurso extraordinario para llegar a ser una normal fuente de ingresos para los Estados modernos. En tal sentido puede considerarse un verdadero recurso del Estado.

5. LÍMITES. — El empréstito, como cualquier recurso estatal, tiene sus limitaciones; pero el hecho de que se recurra o no a esta medida no depende de la necesidad de contar con recursos extraordinarios para gastos extraordinarios, sino de razones de política financiera que tengan en cuenta diversos factores, como, por ejemplo, la existencia de ahorro nacional, la propensión a prestarlo, los efectos que tendrá en sus diferentes fases sobre la marcha económica de la nación, las distintas clases sociales que pagan impuestos o suscriben empréstitos, etc.

Desde otro punto de vista, Somers se plantea el interrogante de decidir si es posible medir la capacidad de endeudamiento de un país, y destaca la dificultad de llegar a una respuesta exacta sobre el punto. Ante tal dificultad, Somers sugiere, como forma de estimación aproximada, la comparación de la deuda y su servicio, con diversos conceptos económicos fundamentales, como, por ejemplo, la riqueza nacional, el ingreso nacional, la población, etc. En tal sentido, el índice más aproximado surge de relacionar la deuda pública con el ingreso nacional, aunque este autor advierte con razón que ninguna de estas comparaciones aisladamente puede dar una idea comprensiva de todo el problema relativo a los límites de la deuda pública (autor cit., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, ps. 438 y 439).

5 A. CONCLUSIONES SOBRE EL CRÉDITO PÚBLICO Y SUS LÍMITES. — 1) Si bien algunas de las concepciones de los financistas clásicos sobre el crédito público, encierran fundamentos difícilmente desvirtuables, la realidad actual de su utilización por los diversos países ha obligado a variar dichas concepciones en diversos aspectos fundamentales.

2) El crédito público difiere tanto jurídica como económicamente del crédito privado y es imposible e inaceptable la asimilación entre ambos pretendida por los clásicos como base de muchas de sus argumentaciones. De ahí que deba rechazarse ciertas afirmaciones ligeras sobre los efectos forzosamente perniciosos de los gastos con déficit cubierto mediante empréstitos públicos.

3) Si bien los empréstitos públicos no significan una carga para las generaciones futuras en el sentido absoluto atribuído por los clásicos, existen importantes efectos para dichas generaciones futuras, efectos, éstos, que varían considerablemente según que el préstamo haya emanado de capitales nacionales o extranjeros.

4) La afirmación de ciertos teóricos modernos, quienes, refutando a los clásicos, afirman que el empréstito público no afecta al capital individual ni social, es una aseveración solamente válida en determinadas circunstancias, como lo demuestra el distinto efecto que tiene cada una de las fases del empréstito, especialmente sobre el ahorro privado, la formación de capitales y la distribución del ingreso.

5) Descartadas las principales objeciones clásicas sobre el crédito público, debe llegarse a la conclusión de que es un verdadero recurso público, con las limitaciones que derivan de sus especiales

peculiaridades. A tal fin deben tenerse en cuenta las funciones del empréstito como regulador del crédito, las distintas clases sociales que suscriben empréstitos y pagan impuestos y los efectos generales del empréstito sobre la marcha económica del país.

6) Una de las principales misiones del crédito público a tenerse en cuenta dentro del marco global de una política financiera para el desarrollo, es su posibilidad de empleo como elemento regulador del mercado de capitales.

7) Un detallado análisis de los efectos del empréstito en sus *diferentes fases* [*a*) emisión; *b*) utilización de su producto mediante gastos públicos; *c*) su cobertura mediante impuestos; *d*) el pago de intereses y la amortización] sobre *aspectos vitales de la marcha económica general del país* (nivel de precios, actividad económica privada, ahorro privado, formación de capitales, distribución de la riqueza), permite establecer sus múltiples aristas y la posibilidad indeseable de que el resultado logrado no se adecue al objetivo previsto. Ello demuestra que se trata de un instrumento financiero de difícil manejo y cuya utilización no debe ser nunca motivo de análisis unilateral, sino dentro del marco de una coherente, armónica y racional política planificada cuyos objetivos sean perfectamente claros y precisos.

8) El problema más dificultoso a resolver por los planificadores que deseen integrar el crédito público dentro de una política económica general, es el de establecer cuáles son los verdaderos límites tolerables del empréstito. El elemento de comparación más importante debe ser indudablemente el costo total de la deuda pública en relación a la renta nacional.

9) Una política financiera encaminada al desarrollo de un país no puede omitir la consideración de la posibilidad de la inclusión del crédito público como recurso estatal integrante de dicha política financiera. El análisis debe efectuarse no sólo desde el punto de vista de la *conveniencia*, sino también de la *oportunidad*, y a tal efecto se deberán tener en cuenta las condiciones indispensables y mínimas para que este instrumento financiero tenga el éxito esperado.

6. CLASIFICACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA. — Se han efectuado muchas clasificaciones de la deuda pública. Consideraremos aquí la más importante de todas ellas, que es la clasificación en deuda interna y externa, distinción que ha dado lugar a importantes divergencias doctrinales. También consideraremos la distinción entre

deuda flotante y consolidada, así como las antiguas distinciones entre deuda administrativa y financiera y entre deuda perpetua y redimible.

6 A. DEUDA INTERNA Y EXTERNA. — La diferencia entre deuda interna y externa debe ser separadamente considerada desde el punto de vista económico y jurídico.

Económicamente la deuda es interna cuando el dinero obtenido por el Estado en préstamo, surge de la propia economía nacional, es decir, corresponde la frase de "debernos a nosotros mismos". En cambio, la deuda es externa si el dinero prestado proviene de economías foráneas.

Desde el punto de vista en estudio, la diferencia es significativa. En el momento de la emisión y negociación, la deuda interna significará una trasferencia del poder de compra privado hacia el sector público, lo cual no ocurre en el caso de la deuda externa, ya que el Estado ve incrementadas sus disponibilidades; pero como el dinero proviene del exterior, ello no significa merma en las disponibilidades monetarias de las economías privadas nacionales. También es importante la diferencia en el momento del reembolso y pago de intereses, ya que si la deuda es interna, esas riquezas permanecen en el país, mientras que si la deuda es externa se traspasan al exterior. De ello —como hemos visto— surgen importantes consecuencias en lo relacionado a la carga de la deuda pública a generaciones futuras. No es posible olvidar, tampoco, las importantes implicancias políticas que puede tener el hecho de que la deuda sea interna o externa.

Desde el punto de vista jurídico, deuda interna es aquella que se emite y se paga dentro del país, siendo aplicables, por lógica, las leyes nacionales y teniendo jurisdicción los tribunales nacionales. Por ejemplo: el crédito argentino interno de 1960, el empréstito "Nueve de Julio" de 1962, etc. Desde este punto de vista jurídico, es indiferente que los prestamistas sean nacionales o extranjeros y que los fondos amortizados queden en el país o en definitiva vayan al exterior.

En lo que respecta a la caracterización jurídica de lo que debe considerarse deuda externa, no hay unanimidad doctrinal, y los autores han empleado diversos criterios: lugar de emisión de los títulos, moneda elegida, lugar del pago de la deuda, etc.

Creemos que jurídicamente la deuda es externa cuando el pago debe hacerse en el exterior, mediante la trasferencia de valores, y

especialmente *cuando no es aplicable la ley nacional sino la extranjera.* El gobierno de nuestro país ha suscrito varios préstamos de este tipo, entre los cuales citamos como ejemplo los siguientes: "Empréstito Externo de la República Argentina 7 % 1967/1969", emitido por cien millones de marcos alemanes y sometidos a las leyes de Alemania occidental; "Empréstito Externo de la República Argentina 6,5 % 1961/1973", emitido por veinticinco millones de dólares y sometido a las leyes suizas; "Bonos seriados del empréstito con vencimiento en 1972/1974", por cincuenta millones de dólares y sometido a las leyes inglesas: "Títulos Externos de la República Argentina con tasa de interés variable 1970/1977", por cincuenta millones de dólares y sometido a las leyes del Estado de Nueva York.

El Banco Central de la República Argentina ha efectuado un importante análisis estadístico sobre la evolución de la deuda pública federal interna y externa documentada con valores a cargo de la Tesorería General de la Nación, durante el lapso comprendido entre los años 1935 y 1973. Según allí se explica, el período elegido no es arbitrario, sino que su iniciación coincide con el año de creación del Banco Central, el cual, conforme a lo dispuesto en su carta orgánica, desempeña funciones de agente financiero del Estado y asesor económico y financiero del Poder Ejecutivo nacional (*Evolución...*, ps. 2 y ss.).

6 B. DEUDA ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA. — Esta clasificación es originaria de Wagner, para quien las deudas son *administrativas* si provienen del funcionamiento de las distintas ramas administrativas del Estado (por ejemplo, deudas a los proveedores), y en cambio las deudas son *financieras* cuando provienen de los empréstitos públicos.

6 C. DEUDA FLOTANTE Y CONSOLIDADA. — La distinción tradicional consiste en que la deuda consolidada es aquella deuda pública permanente atendida por un fondo que no requiere el voto anual de los recursos correspondientes. La deuda flotante, en cambio, es la que el tesoro del Estado contrae por breve período de tiempo, para proveer a momentáneas necesidades de caja por gastos imprevistos o retraso en los ingresos ordinarios.

Esta clasificación carece en la actualidad de significación jurídica. Actualmente se considera más ajustada la distinción entre deuda a largo y mediano plazo (aproximadamente treinta años en

el primer caso y de tres a diez años en el segundo caso), por oposición a la deuda a corto plazo (generalmente a un año). Las primeras, o sea, las deudas a largo y mediano plazo, constituyen los empréstitos propiamente dichos, mientras que a las deudas a corto plazo se las suele denominar empréstitos de tesorería. En realidad, la única diferencia actual constante radica en el plazo, ya que otras modalidades, como los recursos especiales para atender los servicios de la deuda, formalidades distintas, tipos de interés, carácter nominativo o al portador de los títulos, etc., se dan indistintamente en una u otra deuda.

6 D. DEUDA PERPETUA Y REDIMIBLE. — Las deudas perpetuas o no redimibles son las que el Estado asume con la sola obligación del pago de intereses, sin compromiso de reembolso o con reserva de reembolsar cuando quiera. Se trata de un procedimiento casi desconocido en nuestro país.

Las deudas redimibles son aquellas en que el Estado se obliga al reembolso y al pago de intereses, con diferencia en los términos de duración y planes de amortización (ver al respecto Griziotti, ob. cit., p. 387, con notas 199 y 200 de Jarach).

7. EL EMPRÉSTITO. NOCIÓN. — *El empréstito es la operación mediante la cual el Estado recurre al mercado interno o externo en demanda de fondos, con la promesa de reembolsar el capital en diferentes formas y términos, y de pagar determinado interés.*

En la República Argentina existió desde 1943 la tendencia a nacionalizar la deuda, lo cual, según se ha visto, jurídicamente significa que el proceso de emisión, cumplimiento y extinción se desarrolla bajo el imperio de nuestras leyes. No obstante, esta tendencia nacionalizante fue interrumpida, y a partir de 1961 se volvió a concertar numerosos empréstitos externos, con cláusulas que muchas veces han sido, aparentemente, lesivas a nuestra soberanía, como, por ejemplo, las cláusulas del empréstito aprobado por decreto 4036/69 (ver "Boletín Oficial", 20/8/69), en el cual nuestro país se sometió a las leyes inglesas y renunció a la inmunidad soberana, o el empréstito aprobado por ley 18.807 (ver "Boletín Oficial", 21/10/70), sometido a leyes norteamericanas y con renuncia al derecho de inmunidad.

Por otra parte, en los últimos años hemos visto aparecer organismos internacionales con funciones específicamente monetarias (por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional) o económicas

(Eximbank, Banco Interamericano de Desarrollo, etc.), cuyos préstamos están regulados por técnicas diferentes de la del empréstito común.

Por esa razón prescindiremos del análisis de tales operaciones y nos limitaremos a la noción del empréstito en su aspecto jurídico tradicional. Sólo cabría acotar que muchas operaciones de préstamos celebradas en los últimos años, se han efectuado bajo el sistema de los "créditos atados", desfavorables para nuestro país en su carácter de prestatario, puesto que las cláusulas obligan a comprar mercaderías y maquinarias en el país extranjero prestamista, y a trasportar tales mercaderías y maquinarias en sus barcos. Giuliani Fonrouge (ob. cit., t. 2, p. 1108) analiza adecuadamente esta cuestión y aporta varios ejemplos de este tipo de operaciones del Estado argentino: menciona, así, el crédito con el Eximbank aprobado por decreto 3753/61, publicado en "Boletín Oficial" del 12/5/61. Este crédito se concede para adquisiciones de vialidad; son condiciones del préstamo —entre otras— someter a la aprobación del Banco prestamista el plan de adquisiciones, con indicación del nombre de los "proveedores norteamericanos" (art. 5), estableciéndose también que todo el equipo trasportable por mar, lo será en barcos norteamericanos, a menos que se obtenga una excepción especial del Congreso de los Estados Unidos (art. 12). Menciona también el doctor Giuliani Fonrouge el préstamo concedido por la Agencia para el Desarrollo Internacional aprobado por decreto 4880/66, publicado en "Boletín Oficial" del 27/6/63. Según este convenio, las mercaderías se las debe adquirir exclusivamente en los Estados Unidos, y trasportarse en buques de ese país, debiéndose contratar los seguros también en los Estados Unidos. Los indicados son algunos ejemplos de las numerosas operaciones crediticias practicadas bajo este sistema.

8. NATURALEZA JURÍDICA. TEORÍAS. — La naturaleza jurídica del empréstito es motivo de discusiones entre los especialistas en la materia. Mientras la mayoría piensa que es un contrato, algunos autores niegan tal naturaleza contractual, y sostienen que el empréstito es un acto de soberanía. Examinaremos algunas de las más importantes doctrinas.

a) *El empréstito como acto de soberanía.* Sostienen esta posición, entre otros, Luis María Drago, Ingrosso, Sayagués Laso, Giuliani Fonrouge, etc.

Las razones por las cuales niegan naturaleza contractual son principalmente las siguientes: 1) los empréstitos son emitidos en virtud del poder soberano del Estado; 2) surgen de autorización legislativa, siendo sus condiciones establecidas por la ley; 3) no hay persona determinada en favor de la cual se establezcan obligaciones; 4) el incumplimiento de las cláusulas no da lugar a acciones judiciales, y el servicio es atendido o suspendido en virtud de actos de soberanía; 5) no hay acuerdo de voluntades en el empréstito, porque los títulos se lanzan al mercado con valor establecido, y la voluntad de los prestamistas no interviene en el proceso formativo de la obligación (ver el desarrollo de estos argumentos en Giuliani Fonrouge, *Derecho...*, t. 2, ps. 1111 y ss.).

b) *El empréstito es un contrato.* Se hallan en esta posición Gaston Jèze, Trotabas, Waline, Zanobini, Ahumada, de Juano, Duverger y la mayoría de la doctrina. Opinan estos autores que el empréstito es indiscutiblemente un contrato, porque nace de la voluntad de las partes, salvo el caso del empréstito forzoso, que evidentemente es una deformación del instituto. Como dice el profesor Louis Trotabas, existe un acuerdo de voluntades, creador de una situación jurídica, por lo cual el empréstito no puede ser sino un contrato. En efecto, la convención se celebra porque el prestamista voluntariamente desea efectuar el préstamo. Sin embargo, dentro de esta posición se discute, entre otras cosas, si se trata de un contrato similar a los del derecho privado, en el cual el Estado renuncia a su rol preeminente, para colocarse en situación de igualdad con el contratante prestamista, o si es un contrato de derecho público, en el cual el poder del Estado se manifiesta mediante un cuadro contractual para fijar las condiciones de manera unilateral.

Es evidente que muchas de las diferencias que se aducen entre el contrato del empréstito, con los contratos del derecho privado, son más ficticias que reales. Así, se dice que se trata de un régimen especial de derecho público, porque la ley aprobatoria de la emisión concede derechos a los prestamistas que no se otorgan a los prestamistas ordinarios (por ejemplo, inmunidad fiscal, inembargabilidad, etc.). Pero puede acotarse que estas ventajas se otorgan también en convenciones típicamente privadas, como los depósitos en cajas de ahorro o en ciertas entidades financieras, eximidas del impuesto a las ganancias.

También se sostiene que mientras en el préstamo privado las partes discuten las condiciones, en el empréstito el Estado fija unilateralmente dichas condiciones, y el prestamista no hace sino adhe-

rirse. No es este argumento, no obstante, del todo convincente, pues existen muchas convenciones privadas en las cuales una de las partes fija las condiciones en forma unilateral, y la otra parte no hace sino adherirse (por ejemplo, los préstamos bancarios con condiciones preestablecidas por los bancos).

Otro de los argumentos diferenciadores consiste en afirmar que los empréstitos, contrariamente a lo que ocurre en los contratos privados, surgen únicamente de la ley, ya que se requiere autorización legislativa para contraerlos. No parece decisivo, tampoco, este fundamento, pues existen contratos privados celebrados por el Estado que exigen ley general autorizante previa, como, por ejemplo, la venta a particulares de tierras públicas, tal como sucede con los empréstitos de tesorería, para contraer los cuales no se requiere una ley expresa, bastando la autorización general que concede la ley de contabilidad (art. 42).

Quienes preconizan la diferencia entre contrato privado y contrato de empréstito, también sostienen que los títulos de este último son lanzados al mercado con condiciones fijadas; pero esto no es un motivo de clara diferenciación, si se tiene en cuenta que las acciones de ciertas empresas privadas que se lanzan al mercado y se cotizan en bolsa, están en situación semejante.

Por último, se argumenta que a diferencia de lo que ocurre con los contratos de derecho privado, en el empréstito no existen acciones judiciales para reclamar el cumplimiento. No compartimos este fundamento. En nuestro país, el Estado es demandable con respecto a su deuda jurídicamente interna ante los jueces nacionales, y si bien las decisiones condenatorias son sólo declarativas, porque el Estado no puede ser ejecutado, ello no disminuye la efectividad del amparo judicial, atento al invariable acatamiento estatal a las decisiones judiciales adversas.

Vemos, entonces, que el empréstito es un contrato como todos los contratos que celebra el Estado. Si se considera que por el hecho de ser el Estado uno de los contratantes, el empréstito es un contrato "público", nada puede objetarse al respecto, pero lo cierto es que al hacer suscribir el empréstito a los prestamistas (es decir, al obtener de ellos los fondos), no hace ejercicio de su poder soberano. Concordamos con el autor Van Hecke (citado por Giuliani Fonrouge, t. 2, p. 1118) en que el empréstito es un contrato que vincula al Estado deudor con la misma fuerza obligatoria que cualquier contrato que el ente estatal celebre, y que su caracterización concreta depende del examen del derecho positivo de cada país, a fin

de apreciar si existen particularidades que atribuyan fisonomía especial al empréstito, derogatorias del régimen general de los contratos.

9. EMPRÉSTITOS VOLUNTARIOS, PATRIÓTICOS Y FORZOSOS. — El empréstito es *voluntario* cuando el Estado, sin coacción alguna, recurre al mercado de capitales en demanda de fondos, con promesa de reembolso y pago de intereses. Éste es el único empréstito que puede denominarse estrictamente así.

El empréstito *patriótico* es aquel que se ofrece en condiciones ventajosas para el Estado, y no es enteramente voluntario, pues se configura en el caso una especie de coacción. Son empréstitos cuyas cláusulas contienen ventajas para el Estado deudor, los cuales se hacen suscribir con propaganda y apelando a los sentimientos patrióticos de la comunidad. Los casos más frecuentes de utilización de esta modalidad del empréstito, son las guerras. Nuestro país recurrió al empréstito patriótico en 1898, cuando se consideraba que era inminente una guerra con Chile, y en 1932, como consecuencia de una caótica situación económica. En ambos casos, este medio produjo escasos resultados.

En los empréstitos *forzosos* los ciudadanos resultan obligados a suscribir los títulos. Se discute, en doctrina, si esta peculiar forma de obtener fondos puede considerarse realmente un empréstito.

Para Maurice Duverger (*Instituciones...*, p. 160), los empréstitos forzosos están en un punto intermedio entre el empréstito propiamente dicho y el impuesto. El autor alemán Fritz Neumark (*Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, p. 388) también afirma el carácter mixto. Se diferencian de los verdaderos empréstitos porque carecen de voluntariedad, y de los impuestos, porque tienen un contravalor. Cree Neumark, sin embargo, en el predominio del carácter fiscal, máxime si se tiene en cuenta que las condiciones de amortización y pago de intereses es mucho menos favorable al prestamista que en una auténtica emisión de empréstito.

El profesor Oría considera a esta figura una requisición temporaria de capital (*Finanzas*, t. 3, p. 149), con lo cual está de acuerdo Manuel de Juano al expresar que "constituye una requisición de dinero fijada unilateralmente por los Estados" (*Curso...*, t. 3, p. 118). Por su parte, Ahumada (*Tratado...*, t. 2, p. 904) niega que pueda considerarse ni empréstito ni impuesto extraordinario.

Los autores brasileños Baleeiro y Araújo Falcão consideran que el empréstito forzoso tiene carácter tributario, posición que conside-

ramos como la más correcta, y a la cual se adhiere el tratadista argentino Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. 2, p. 1104).

Atento a nuestra adhesión a la teoría contractual, no creemos que el empréstito forzoso pueda ser considerado como un verdadero empréstito, ante la falta de acuerdo de voluntades creador de la vinculación jurídica. Tiene, en cambio, carácter de tributo, dado que nace como consecuencia del ejercicio del poder de imperio por parte del Estado, con prescindencia de la voluntad individual.

Es indudable que el empréstito forzoso es una figura híbrida no absolutamente delimitable dentro del campo de los recursos financieros del Estado, pero creemos que su rasgo predominante no está dado por la prometida restitución, sino por el procedimiento coactivo, mediante el cual el Estado *exige compulsivamente* sumas de dinero a los particulares, lo cual lo ubica dentro del campo tributario.

En un excelente trabajo (*Nuevas modalidades de empréstitos forzosos y de contribuciones sociales*, en revista "Impuestos", t. 19, ps. 435 y ss.), el doctor Giuliani Fonrouge hace interesantes consideraciones sobre el tema. Afirma que los empréstitos forzosos eran sólo un recuerdo histórico en la Argentina, pero que la tradición de nuestro país de no recurrir a tal modalidad fue interrumpida por la ley 6489 de la provincia de Santa Fe, sancionada y promulgada el 21 de marzo de 1969. En virtud de esta ley, se autorizó a la Municipalidad de Rosario "a contraer con los propietarios de inmuebles ubicados dentro del municipio un empréstito...", fijándose una *contribución obligatoria*, con carácter de préstamo, de dos mil quinientos pesos moneda nacional anuales durante el período de cuatro años. Los importes netos ingresados por cada propietario le debían ser retornados en cinco anualidades consecutivas, con más un interés del 6 % anual sobre saldos, a liquidarse por semestre vencido.

Menciona también el autor citado que la ley 18.909, del 31 de diciembre de 1970, constituye el segundo caso reciente de empréstito forzoso. Esta ley crea el "Fondo de Ahorro para la Participación en el Desarrollo Nacional", para cuyo propósito se instrumenta la participación de los sectores que trabajan en relación de dependencia, mediante la fijación de una contribución, y de los demás sectores en función del uso que hagan del sistema financiero. Se aclara que los fondos *se recaudan a título de inversión, y no de contribución definitiva.*

Sostiene Giuliani Fonrouge que tanto de la ley santafesina como de la ley 18.909 resulta claro que se trata de un tributo impuesto por el Estado en virtud de su poder de imperio.

Por ello encuentra razonable —en posición que compartimos plenamente— la disposición del art. 21, parágrafo 2º, de la Constitución brasileña de 1967, en la redacción de la enmienda 1 de 1969, según la cual, y en lo que respecta a los empréstitos forzosos, se aplicarán "las disposiciones constitucionales referentes a los tributos y las normas generales del derecho tributario".

Es indudable que el hecho de encuadrar esta figura dentro del ámbito del derecho tributario y de sus garantías jurídicas consiguientes, es una correcta forma de imposibilitar la arbitrariedad estatal mediante la utilización de los empréstitos forzosos.

10. EL RÉGIMEN DE AHORRO OBLIGATORIO.— Otro de los casos de utilización de empréstitos anormales que en definitiva tienen carácter tributario, se ha configurado con las leyes 23.256 ("B.O.", 2/10/85) y 23.549 ("B.O.", 26/1/88), que con el objeto de captar el ahorro de los particulares, dispusieron en forma compulsiva un llamado "ahorro obligatorio", a ingresar durante los períodos 1985 y 1986 (la ley primeramente mencionada) y períodos 1988 y 1989 (la ley mencionada en segundo término).

Al régimen de ambas leyes quedaron obligadas las personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades y cooperativas que denotasen capacidad presunta de ahorro en función de los impuestos a las ganancias, al patrimonio y a los capitales, determinados para el período 1984 (ley 23.256) y para los períodos 1986, 1987 y 1988 (ley 23.549).

Las sumas a ingresar fueron del 30% del impuesto a los capitales y a las ganancias correspondiente a las personas ideales, y del 40% de los impuestos al patrimonio y a las ganancias para las personas físicas y sucesiones indivisas. Esto, conforme a la ley 23.256, porque según la ley 23.549 se fijó una alícuota del 40% para todos los contribuyentes. Dichos importes se actualizaron desde la fecha del cierre de los ejercicios fiscales hasta las del mes anterior al del pago del ahorro en función del índice mayorista, nivel general. Se presumió que la renta, el capital y el patrimonio para los años 1985, 1986, 1988 y 1989, fueron los que resultaban de introducir a las rentas y capitales o patrimonios de los años base, las modificaciones establecidas por las leyes de ahorro, admitiendo la comprobación de que para esos períodos la capacidad de ahorro presunta había disminuído.

La determinación del ahorro se hizo estableciendo el ahorro base en función de la renta, en función del capital y en función del patrimonio. Tomando como ejemplo el caso de la ley 23.256, se partió

de la ganancia sujeta a impuesto declarada para el año 1984, agregándole las exenciones que traía la ley de ganancias y que se dejaron sin efecto por la ley de ahorro obligatorio. A esa suma se le restó la deducción especial que rigió en el impuesto a las ganancias para el año 1984, reducida en un 50%, no pudiéndose deducir quebrantos de los años anteriores. De allí resultó una nueva ganancia, es decir, una nueva base imponible, sobre la cual se aplicaron las alícuotas originarias del tributo. Sobre este nuevo impuesto se calculó el 40% para personas físicas, y el 30% para personas jurídicas, y esto constituyó el ahorro base en función de la renta. Como hemos dicho, la ley 23.549 fijó una alícuota general del 40%.

En cuanto al ahorro base en función del capital y en función del patrimonio, se determinaron de una forma similar, es decir, se partió del capital o del patrimonio neto imponibles para el ejercicio fiscal 1984, sumándose las exenciones de ambos impuestos que se dejaron sin efecto para el ahorro obligatorio. De ello resultó una nueva base imponible, sobre la cual se aplicó la alícuota originaria, obteniéndose un nuevo impuesto determinado, con respecto al cual se aplicó la alícuota, ya sea del 30 y 40% de la ley 23.256, o la única del 40% de la ley 23.549.

La aplicación de este mecanismo implicó, retroactivamente, la derogación de exenciones, de beneficios de regímenes de promoción y la presunción de una capacidad de ahorro que pudo ser inexistente cuando venció la obligación de pago de los respectivos ahorros obligatorios (conf. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, ob. cit., 4ª edición; el texto sobre ahorro obligatorio corresponde a los excelentes actualizadores Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, t. 2, ps. 1053 y ss.).

A su vez, el capital "ahorrado" es reintegrable con más el interés que se determina aplicando una tasa igual a la vigente para depósitos en cajas de ahorro común de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro. El régimen no reconoce actualización dineraria, ni ajuste alguno para compensar el deterioro en el valor del dinero.

10.1. NATURALEZA JURÍDICA. CONSTITUCIONALIDAD.— Respecto de este tema, se ha escrito abundantemente, y son muchos los autores que se han expedido sobre el instituto, habiéndolo hecho en general inclinándose por su inconstitucionalidad. En cuanto a la naturaleza jurídica, las opiniones han sido disímiles, ya que para algunos es un empréstito forzoso, para otros una requisición de capital, no falta quienes opinan que es un híbrido de empréstito y tributo, mientras que

también se ha dicho que es una figura atípica adicional a los impuestos a las ganancias, capitales y patrimonios. Nos remitimos a la enumeración de posiciones en Giuliani Fonrouge, 4ª. ed. del *Derecho financiero,* cuyos actualizadores, Dres. Asorey y Navarrine, mantienen la posición originariamente sostenida por el gran autor fallecido, en el sentido de que institutos de este tipo tienen naturaleza tributaria (ver t. 2, p. 1055, de la obra citada, con amplia descripción de la bibliografía sobre el tema en la nota inicial de pie de página y notas siguientes).

10.2. CONCLUSIONES SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA Y CONSTITUCIONALIDAD DEL AHORRO OBLIGATORIO.— Para dar nuestra opinión sobre el tema, no encontramos nada mejor que comenzar refiriéndonos a la propia denominación asignada por las leyes que consagraron el instituto, que lo titularon como "ahorro". Ante ello observamos lo siguiente:

1) *No se trata de un ahorro.* Según el diccionario de la lengua, "el ahorro viene constituído especialmente por la abstinencia y la previsión, y consiste en diferir un goce o el consumo de la riqueza con el objeto de tenerlo más tarde". Poco hay, pues, de ahorro en el instrumento en cuestión. El ahorro es una prevención individual, y depende de la libertad de elección entre el consumo o no consumo. Forzar a ahorrar es ir contra la libertad, y ello es atentar contra el preámbulo de la Constitución nacional y todo su articulado, puesto que la libertad es un derecho que ilumina y preside todos los demás derechos y garantías. Fundamentalmente la del art. 14, que otorga la libertad de trabajar, de ejercer una industria lícita, y, obviamente, de aprovechar lo producido y disponer libremente de ese producido consumiéndolo o no; en otras palabras, ahorrándolo o no ahorrándolo.

2) *No es un empréstito normal.* No lo es, porque como antes hemos sostenido (punto 8, letra *b,* de este capítulo), sólo hay empréstito normal cuando media un contrato, es decir, cuando concurren dos o más voluntades bajo la forma de convenio.

Nadie puede ser compelido a concertar un contrato en contra de su voluntad (ver Pedro Tinti, *La inconstitucionalidad del ahorro obligatorio,* en "Comercio y Justicia", de Córdoba, edición del 13/11/85, p. 3). Por eso el crédito público es el resultado de la aptitud política, económica, jurídica y moral para obtener dinero o bienes en préstamo, basado ese préstamo en la solvencia moral y financiera del deudor. Pero si la suma se detrae por vía compulsiva resulta imposible sostener que el dinero fue ingresado por la confianza que merece el crédito del Estado (ver Alejandro Almarza, *El nuevo régimen de ahorro forzoso,* en "Impuestos", t. XLVI-A-245).

Pero, además, para que haya empréstito normal no sólo debe haber convenio, sino que además debe restituírse todo lo prestado. Dentro de los dos regímenes de ahorro obligatorio esta restitución no se producirá, porque se promete devolver la suma histórica con los intereses de los depósitos comunes de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro, sin admitir actualización o ajuste alguno. Con este sistema se calcula que los primeros ahorristas perdieron prácticamente todo su capital original. Esta forma incompleta de restitución, ya fue juzgada como inconstitucional por la jurisprudencia, por lesionar el principio de la razonabilidad, y por afectar la garantía constitucional de la propiedad (arts. 14 y 28, C.N.). Así lo decidió la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Rosario, mediante fallo firme del 8/10/87, en la causa "Celulosa Argentina S.A." (fallo publicado en "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 233, nos 476 y 477).

3) De lo expuesto se desprende que si fuera un empréstito no sería normal sino anómalo, y sólo podría entrar en la categoría de empréstito forzoso, pero él es inconstitucional en la República Argentina. La inclusión en el art. 4 de los empréstitos y operaciones de crédito como fuente para proveer a los gastos de la Nación, no autoriza a que ello se pueda hacer forzando al prestamista. El mismo artículo dice que el Tesoro de la Nación se forma con la venta o locación de tierras de propiedad nacional, pero ello no puede ser interpretado para obligar a alquien a comprar o alquilar esas tierras en forma forzada, ni el Congreso puede establecer "la compra forzosa" o "la locación forzosa".

Nuestra Constitución otorga al Congreso facultades para imponer contribuciones (art. 67, inc. 2) y para contraer empréstitos (art. 67, inc. 3). El uso de verbos distintos en cada caso señala los límites del poder, ya que respecto de las contribuciones se habla de "imponer", y en el supuesto de los empréstitos, de "contraer". Esto significa que en el primer caso, el tributo se impone, aun en contra de la voluntad del obligado. Al contrario, en el empréstito el Estado contrae o adquiere una obligación, lo que indica su naturaleza contractual. En nuestro sistema republicano el Estado sólo tiene restrictivamente las atribuciones que la Constitución le concede, lo que no ocurre con los habitantes de su territorio, que pueden hacer todo aquello que la ley no prohíbe.

García Belsunce se ha expedido sobre el tema, demostrando con diversos argumentos y diversas citas doctrinarias, nacionales y extranjeras, que el empréstito forzoso no puede calificarse como un empréstito de los que se refieren los arts. 4 y 67, inc. 3, de la Constitución nacional, porque en toda la literatura financiera el

empréstito público ha sido y es considerado como una operación voluntaria, que excluye la coacción que supone el empréstito forzoso. De ahí —agrega el autor— que el empréstito forzoso no está previsto entre los recursos fiscales con que la Constitución dota en su art. 4º al Tesoro nacional. Esta falta de previsión hace que el ahorro obligatorio sea inconstitucional (autor cit., *El empréstito público no puede ser coactivo*, en diario "La Nación", edición del día 25/4/88, p. 7).

4) Pensamos que en realidad este instituto constituye un tributo por las siguientes razones:

a) porque tiene su origen en la coacción, compeliendo al pago de una suma con prescindencia de la voluntad del obligado;

b) el hecho de que admita o no devolución no modifica su naturaleza jurídica; hay impuestos en que se admite su acreditación o devolución (por ejemplo, reintegro por exportaciones), sin que por ello pierdan su naturaleza tributaria;

c) el órgano de aplicación es la Dirección General Impositiva;

d) se aplica a este régimen la ley 11.683, de procedimiento tributario;

e) el hecho imponible es reiteración de los hechos imponibles de los impuestos a las ganancias, sobre los capitales y sobre el patrimonio neto; la naturaleza tributaria está implícita cuando se deroga exenciones, liberaciones y otras franquicias tributarias;

f) conforme a la realidad económica no se restituye lo entregado, según la forma de reintegro prevista, que no admite actualización ni ajuste alguno.

5) *Se trata de un tributo inconstitucional.* Surge de la aplicación que se pretende de este impuesto, en que aparecen afectados retroactivamente hechos imponibles correspondientes a ejercicios cerrados con anterioridad y que generaron obligaciones tributarias en su momento. Se han tenido en cuenta los impuestos que tomaron como hecho imponible la obtención de ganancias o la posesión de un capital o patrimonio, y por tanto han implicado adicionales de obligaciones tributarias que resultaron extinguidas si fueron pagadas. Esto significa que el contribuyente que pagó estos impuestos obtuvo un derecho adquirido, a que esos mismos hechos imponibles no pudiesen generar una obligación tributaria adicional. Recientes pronunciamientos judiciales consideraron inconstitucional al impuesto sobre los activos financieros, por su carácter retroactivo al pretender gravar materia imponible que había sido tratada como exenta en el impuesto al patrimonio neto, más allá de la diferente denominación dada a cada impuesto (caso "Insúa, Juan Pedro", fallo de la Corte Suprema nacional

del 1/10/87, con amplio y meditado dictamen del procurador fiscal Dr. José Osvaldo Casás, publicado en "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 51).

La situación del caso "Insúa" se repite en forma idéntica para el caso del ahorro forzoso en función del patrimonio, en la medida en que alcanza bienes exentos por el impuesto sobre el patrimonio neto. De la misma manera, y en forma similar, sucede con los impuestos a las ganancias y sobre los capitales.

En definitiva, nos encontramos con que el gravamen denominado "ahorro obligatorio", en cualquiera de sus dos versiones, afecta retroactivamente a hechos imponibles de ejercicios anteriores. Esta afectación es doble, ya que por una parte se alcanza materia imponible exenta, y, por la otra, se grava nuevamente materia que ya tributó los gravámenes correspondientes.

a) En cuanto al primer caso ello sucede ante las exenciones, deducciones, franquicias y demás liberalidades que contenían los impuestos a las ganancias, sobre los capitales y sobre el patrimonio neto que se dejaron sin efecto. Como hemos visto, cuando se determinó y pagó el impuesto, esas exenciones y beneficios pasaron a formar parte del patrimonio de los contribuyentes, y a estar protegidos por la Constitución nacional (arts. 14, 17 y 28).

b) En cuanto a lo segundo, los impuestos que tomaron como hecho imponible la obtención de ganancias o la posesión de un capital o patrimonio implicaron obligaciones que, si fueron pagadas en su momento, otorgaron un derecho adquirido a que esos mismos hechos imponibles no pudiesen nuevamente generar una obligación tributaria adicional.

En definitiva, nos inclinamos por la naturaleza tributaria del instituto, y también por la inconstitucionalidad.

En cuanto a este último aspecto, es destacable el trabajo de José Luis Rinaldi y Juan Marcos Pueyrredón, que con sólidos argumentos se expiden por la inconstitucionalidad, tanto si el llamado "ahorro obligatorio" se considera un empréstito no tributario, como si se estima que es una requisición, como si se opina que es un impuesto, dándose las razones por separado de cada uno de los supuestos (autores citados: *Consideraciones acerca del nuevo régimen de ahorro obligatorio*, publicado en "Boletín Económico" de "La Ley", año 5, nº 6, ed. del 27/6/88, ps. 5 y ss., especialmente p. 11).

11. GARANTÍAS Y VENTAJAS DE LOS EMPRÉSTITOS. — Suele darse ciertos alicientes o estímulos para que los futuros prestamistas se

decidan a suscribir los títulos, ya sea mediante un afianzamiento del crédito que le asegure el pago y lo proteja de la desvalorización monetaria, o ventajas económicas, fiscales o jurídicas que tornen más apetecibles las operaciones.

11 A. GARANTÍAS. — *a*) Las garantías *reales* tienen poca utilización y consisten en la afectación especial de bienes determinados, mediante prenda o hipoteca. En la Edad Media y en los siglos XVII y XVIII se encuentran ejemplos de este tipo de garantía, ya que era usual dar en prenda castillos, ciudades, territorios y derechos del soberano. Nuestro país afectó la tierra pública en el primer empréstito externo, de 1824, con la firma Baring Brothers.

b) La garantía *personal* consiste en el compromiso adoptado por un tercero de pagar las sumas prestadas en caso de no hacerlo el deudor, siendo un procedimiento poco utilizado en la actualidad.

c) Se habla de garantías *especiales* cuando se afectan determinados recursos del Estado deudor, especialmente derechos aduaneros, producto de monopolios fiscales, rentas portuarias, etc. Este procedimiento fue frecuentemente utilizado en la segunda mitad del siglo XIX, y nuestro país lo puso en práctica en 1881-1892, otorgando en garantía los ingresos aduaneros, producto de los ferrocarriles, rentas portuarias e ingresos de Obras Sanitarias.

d) Las garantías contra *fluctuaciones monetarias* tienden a proteger al prestamista contra la depreciación del dinero. Por ello, en los contratos de empréstito suelen incluírse cláusulas que garantizan la estabilidad del dinero que se reembolsa a los acreedores, para compensarlo de cualquier desvalorización que afecte sus intereses. Estas últimas garantías son de diverso tipo: los empréstitos *con garantía de cambio* son aquellos en que el importe del servicio de la deuda se vincula al valor de una moneda extranjera considerada firme.

Esta cláusula no garantiza totalmente a los acreedores, porque la doctrina y jurisprudencia de los principales países ha interpretado que la cláusula no significa que se debe pagar en moneda extranjera, sino en moneda nacional al tipo de cambio vigente. Es evidente que si el tipo de cambio no se ajusta a la realidad, el acreedor resultará perjudicado.

La *cláusula oro* consiste en la obligación a cargo del Estado de pagar la deuda, ajustada al valor internacional del oro. Como en el caso anterior, esta cláusula implica no el pago en oro, sino la referencia a este metal como medida de valor para el pago en moneda nacional.

También suele utilizarse, como garantía contra fluctuaciones monetarias, la *cláusula de opción*, según la cual el deudor tiene el derecho de elegir la plaza de pago o el tipo de moneda. En los últimos tiempos han adquirido especial relieve los *empréstitos "indexados"*, que son aquellos cuyo reembolso se efectúa refiriéndolo al precio de ciertos productos o servicios (carbón, electricidad, tarifa de ferrocarriles, etc.) o a índices oficiales que dan pautas indirectas sobre las oscilaciones del poder adquisitivo de la moneda (por ej., el índice consistente en la variación de precios mayoristas no agropecuarios). En nuestro país, los bonos emitidos en 1958 por Y.P.F. tomaron como índice de valor el precio internacional del petróleo, mientras que otros más recientes (los llamados "bonos ajustables") se reajustan conforme a índices oficiales.

11 B. VENTAJAS. — Mediante las ventajas concedidas a los suscritores, el Estado procura facilitar la colocación de los títulos, pudiendo ser estas ventajas de distinto tipo, entre las cuales mencionaremos las siguientes:

a) *Tipo de emisión.* El título puede ser colocado "a la par" cuando se vende a su importe nominal (por ejemplo, el título de $ 100 se vende a tal importe), lo cual sucede en condiciones normales. Si hay dificultades en la colocación, los títulos pueden ser colocados "bajo la par", y entonces el adquirente paga una cantidad menor que la expresada en el título. De esto deriva que el interés real resulte, en definitiva, superior al interés aparente.

b) *Prima de reembolso y premios.* El título se coloca a la par, pero en caso de reembolso de capital se paga al suscritor una suma mayor a la nominal (por ejemplo, el tenedor paga $ 100 por el título, pero le devuelven $ 110). Esto puede combinarse con premios adjudicables por sorteo, como forma de lograr mayores alicientes para los suscritores.

c) *Efecto cancelatorio.* Puede también otorgarse a los suscritores la facultad de pagar impuestos y otras deudas estatales con títulos del empréstito. Como en este caso el Estado recibe los títulos por su valor nominal, si éstos se cotizan más bajo en la bolsa, el tenedor resultará beneficiado.

d) *Privilegios fiscales y jurídicos.* Los privilegios fiscales consisten en exenciones tributarias totales o parciales con relación a los ingresos que pueden derivar de los títulos, tanto en lo que respecta a su interés como a su negociación o trasmisión por cualquier

concepto. Por ejemplo, en nuestro país los beneficios de los títulos de la deuda pública están eximidos del impuesto a las ganancias, mientras que las legislaciones provinciales eximían su traspaso del impuesto a la trasmisión gratuita de bienes. En otros países se suele, asimismo, otorgar ventajas jurídicas, como la inembargabilidad de los títulos, ventaja, ésta, que no se ha aplicado en la Argentina.

12. TÉCNICA DEL EMPRÉSTITO. EMISIÓN. — A los efectos del acto inicial de la emisión, es necesario diferenciar los empréstitos a largo y mediano plazo (empréstitos propiamente dichos) de los empréstitos a corto plazo (empréstitos de tesorería). En el primer caso, la emisión debe ser expresamente prevista por ley, es decir, por un acto emanado del poder legislativo en ejercicio de las funciones que le asigna la Constitución. Así surge de los arts. 4 y 67, incs. 3 y 6, de la Constitución nacional. No se trata de una mera autorización otorgada al poder ejecutivo, sino el ejercicio de un poder originario del Congreso. El empréstito no es entonces *meramente autorizado*, sino *ordenado* por la única autoridad que puede resolverlo.

En cambio, para los empréstitos de Tesorería existe una autorización general de emisión, como la contenida en el art. 42 de la ley de contabilidad, estableciéndose que esa autorización está limitada por el tope anual fijado por la ley del presupuesto. En este caso, si bien no se requiere ley expresa para cada emisión, siempre existe el antecedente de una ley que establece la facultad y la limita tanto en cuanto al importe (el que surja de la ley presupuestaria) como al plazo (máximo de un año).

12 A. TÍTULOS DEL EMPRÉSTITO. — La emisión está representada por títulos, que son los valores en los cuales se fracciona el empréstito a los fines de su distribución entre los suscritores. Esos títulos, a su vez, son los instrumentos representativos del crédito que cada tenedor tiene contra el Estado.

Estos instrumentos constituyen jurídicamente cosas, por ser objetos materiales representativos de valor y según lo establecen los arts. 2311, 2313 y concordantes del Código Civil. Como tales, pueden ser objeto de los derechos reales de dominio, condominio, usufructo y prenda, y de los contratos de compraventa, permuta y donación.

Revisten asimismo el carácter de papeles de comercio, sujetos a las disposiciones del Código de Comercio sobre letras de cambio. En consecuencia, pueden ser títulos nominativos, en cuyo caso se trasmiten por endoso, o títulos al portador, trasmitiéndose por simple entrega.

Económicamente son más convenientes los títulos al portador, dado que como la sola posesión vale por título, su circulación es más fácil. Ello ha contribuído a generalizar esta forma de emisión en la mayoría de los países.

12 B. EL INTERÉS Y SU TASA. — Al efectuarse la emisión, debe determinarse como elemento fundamental del empréstito la tasa de interés.

Este interés de los empréstitos es la ganancia que van a obtener los prestamistas como fruto de la colocación de sus capitales, y de allí que el éxito en la colocación de un empréstito depende en gran medida de su tasa.

Es evidente que cuanto más alta sea ésta, más fácil será la venta de bonos, y ello se justifica sólo en momentos de más urgencia, ya que un tipo de empréstito concertado en condiciones desventajosas para el fisco, redundará, en definitiva, en detrimento de la economía futura, máxime si el empréstito es económicamente externo, según vimos en su oportunidad.

13. NEGOCIACIÓN. PROCEDIMIENTOS. — La negociación, venta o colocación de los títulos puede efectuarse mediante distintos procedimientos.

a) El método más conveniente y eficaz es el de la *emisión directa* por suscripción pública. Consiste en el lanzamiento de toda la emisión o de series sucesivas, que se ofrecen al público, previa una campaña de publicidad que anuncia las condiciones generales del empréstito. El público puede adquirir los títulos directamente o en las instituciones bancarias. En este último caso, los bancos actúan a título de simples colaboradores del Estado, pero no toman ninguna participación en la operación, tal como sucede en el procedimiento que veremos a continuación.

b) En el caso de la *colocación por banqueros*, el Estado conviene con una o varias entidades bancarias la colocación de los títulos en el mercado, lo cual puede hacerse en dos formas distintas. Puede suceder que el banco corra con toda la gestión de colocación mediante el pago de una comisión, o de lo contrario, que el banco tome

en firme la emisión entregando al Estado el importe total del título y corriendo con el riesgo de la ulterior colocación.

Este último procedimiento asegura la colocación rápida e integral del empréstito, pero determina un mayor sacrificio para el fisco, ya que los banqueros exigen lógicamente ganancias superiores.

c) *Venta en bolsas.* En este caso, el Estado emisor vende los títulos en la bolsa o mercado de valores a medida que las necesidades lo exigen. Este procedimiento permite explorar las condiciones del mercado, pero ofrece el inconveniente de su limitación, dado que el lanzamiento de grandes cantidades puede causar perturbaciones en el mercado bursátil.

d) *Licitación.* Este procedimiento es empleado para colocar las letras de Tesorería. Los títulos se ofrecen en licitación generalmente a las instituciones bancarias y corredores de bolsa, adjudicándose según las ofertas más convenientes para el Estado.

14. EN EL MERCADO INTERNO Y EXTERNO. — La elección que el Estado debe efectuar para recurrir al mercado interno de capitales o a los capitales extranjeros, depende de una serie de factores económicos y políticos que pueden ser estructurales o coyunturales, por lo cual es imposible generalizar al respecto.

El grado de desarrollo de un país, la abundancia o escasez de capitales nacionales, la necesidad de ciertas inversiones básicas imposibles, a veces, de cubrir con el capital del país, son cuestiones que inciden en tal elección.

Precedentemente hemos hecho consideraciones sobre las implicancias políticas que pueden tener algunos empréstitos externos. Es evidente que los capitales extranjeros son beneficiosos a los países en desarrollo, pero en la medida en que las relaciones entre Estado deudor y Estados acreedores sean estrictamente económicas y no tengan fines de otra índole, cuyo costo nunca puede calcularse. Por otra parte, los préstamos se los debe contratar en condiciones que no sean menoscabantes de la soberanía de los Estados deudores, por un lado, y por otro, en condiciones económicas tales que no resulten en definitiva sólo un excelente negocio para el prestamista, que mediante ciertas cláusulas accesorias logra beneficios en detrimento del Estado deudor. Tal es lo que sucede con los llamados "créditos atados", a los cuales ya nos hemos referido.

15. AMORTIZACIÓN. — Según explica Duverger (ob. cit., p. 220), amortizar un empréstito significa reembolsarlo. Pueden distinguirse tres clases de amortización:

a) *Amortización obligatoria.* En este caso el reembolso se efectúa en fecha determinada. Puede hacerse *repentinamente*, lo cual sucede en general en los empréstitos a corto plazo, o *paulatinamente*, lo cual se opera en los préstamos a largo o mediano plazo.

Para el caso de la amortización paulatina, existen diversos procedimientos. Así, en el método llamado de las "anualidades terminales" se va pagando el interés y una fracción del capital, hasta saldar la totalidad de lo adeudado. Puede aplicarse, también, el sistema del sorteo, según el cual una parte de los títulos al ser sorteada anualmente, es totalmente reembolsada; por último, se suele recurrir a la licitación, procedimiento mediante el cual se efectúa el reembolso a aquellos inversionistas que hagan la oferta más reducida para el rescate.

Es importante destacar que conforme lo ha resuelto la Corte Suprema nacional, el plazo establecido para el reembolso se entiende que opera tanto en favor del emisor como del prestamista (ver "Fallos", t. 149, p. 226).

b) *Amortización facultativa.* En este caso, el Estado se reserva el derecho de amortizar o no el empréstito y de fijar las fechas en que hará efectiva tal amortización.

c) *Amortización indirecta.* Es la que se produce mediante la emisión de moneda, y como bien afirma Giuliani Fonrouge (t. 2, p. 1139), no constituye en realidad un procedimiento de amortización, y menos un medio confesable, sino, más bien, uno de los tantos efectos del emisionismo.

16. CONVERSIÓN. — En sentido amplio, "conversión" significa la modificación, con posterioridad a la emisión, de cualquiera de las condiciones del empréstito. En sentido restringido, se dice que existe conversión cuando se modifica el tipo de interés. Parece adecuado el primer significado, ya que una de las formas más importantes de conversión es la trasformación de la deuda a corto plazo en deuda a largo o mediano plazo, trasformación en la cual el tipo de interés puede no variar. La doctrina (ver Duverger, ob. cit., p. 186) distingue tres tipos de conversión:

a) *Conversión forzosa.* El tenedor se ve obligado a aceptar el nuevo título sin alternativa alguna, ya que si no acepta el canje,

pierde el título. Evidentemente se trata de un procedimiento arbitrario, que está en pugna con la naturaleza jurídica del empréstito. Según la doctrina a la cual nos hemos adherido, el empréstito es un contrato, y por lo tanto, el prestamista no puede ser obligado a canjear su título por otro que puede lesionar sus intereses. Por otra parte, una actitud estatal de tal naturaleza lesionaría el derecho garantizado por el art. 17 de la Constitución nacional, en razón de lo cual semejante actitud permitiría un reclamo contra el Estado en razón del principio de control judicial que impera en nuestro país. Así opina Giuliani Fonrouge (t. 2, p. 1140), no obstante su posición de negar naturaleza contractual al empréstito.

b) Conversión facultativa. En este caso el prestamista puede libremente optar entre conservar el título viejo o convertirlo por el nuevo. Claro que para que adopte esta última actitud es necesario que el nuevo título le reporte ventajas de algún tipo. Por ejemplo, puede ampliarse el plazo de reembolso, pero en compensación ofrecerse más interés. Se trata, el analizado, de un método aceptable, por cuanto respeta el carácter contractual del empréstito.

c) Conversión obligatoria. En esta forma de conversión, se da al prestamista la siguiente alternativa: optar por el nuevo título *o ser reembolsado.* Si bien esta modalidad es jurídicamente menos gravosa que la conversión forzosa, no deja de ser una violación al carácter contractual del empréstito. Además, se suele incluír una cláusula según la cual la falta de expresión de voluntad del inversionista dentro de un plazo determinado, supone la aceptación tácita del nuevo título. Con muy buen criterio, la Corte Suprema nacional, que reiteradamente ha sostenido la tesis de la naturaleza contractual del empréstito, ha resuelto que es ilegal obligar al tenedor a admitir la conversión o ser reembolsado (ver "Fallos", t. 149, p. 226).

En posición que no compartimos, el autor Giuliani Fonrouge se pronuncia en contra de la decisión de la Corte, afirmando que dado el carácter jurídico del empréstito, que es una obligación unilateral de derecho público, el Estado está legalmente facultado a efectuar este tipo de conversión (autor cit., t. 2, p. 1142).

17. INCUMPLIMIENTO DE LA DEUDA PÚBLICA. — Puede suceder que un Estado deudor no cumpla con algunas de las obligaciones contraídas al obtener el empréstito, ya sea en lo que respecta al reembolso, al pago de intereses, al plazo de pago, etc., pudiéndose deber este incumplimiento a una actitud deliberada o a la carencia de fondos suficientes.

Prescindiendo de las formas indirectas de incumplimiento (por ejemplo, mediante desvalorización monetaria), analizaremos brevemente las formas directas de incumplimiento de la deuda pública.

a) *Repudio de la deuda.* Se trata de un acto unilateral mediante el cual el Estado niega la obligación derivada del empréstito. El repudio corresponde a una actitud deliberada que importa una lesión al principio de buena fe de los actos jurídicos. Se recuerdan tres casos históricos al respecto: los Estados Unidos repudiaron las deudas de los Estados Confederados luego de la guerra de secesión; Inglaterra repudió las deudas de la República Sudafricana luego de la guerra anglobóer; Rusia, por su parte, repudió las deudas contraídas por el zarismo luego de la revolución bolchevique.

Como hace notar Giuliani Fonrouge, es satisfactorio comprobar que nuestro país, a pesar de las convulsiones y vicisitudes políticas, nunca ha recurrido a tales actitudes (autor cit., t. 2, p. 1144).

b) *Moratoria y bancarrota.* En estos casos, el incumplimiento se produce por la carencia o insuficiencia de fondos para atender debidamente las obligaciones contraídas por medio del empréstito. Si se trata de un mero atraso transitorio y el pago se reanuda a breve plazo, tal situación se denomina *mora*; por el contrario, si el atraso es a largo plazo, tal situación recibe el nombre de *moratoria*; por último, se dice que hay *bancarrota* cuando el Estado suspende los pagos en forma indefinida, y sus finanzas no permiten prever el cumplimiento en un plazo previsible.

En los casos de incumplimiento, suele hacerse mención al derecho de protección (incluso armada) que tienen los prestamistas extranjeros por parte de su Estado de origen. Así, según recuerda el profesor Ahumada (ob. cit., t. 2, p. 223), en 1903, Inglaterra, Alemania e Italia ejercieron actos de fuerza contra Venezuela. No puede aceptarse —señala el autor citado— que la violencia, opresión, coacción o presión de cualquier tipo sea medio de cobrar lo que los Estados adeudan por empréstitos.

La doctrina Drago así lo expresó, proscribiendo todo empleo de fuerza para lograr el cobro compulsivo de la deuda pública.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXXI

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ALMARZA, Alejandro: *El nuevo régimen de ahorro forzoso*, en "Impuestos", t. XLVI-A-245.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, San Pablo, 1969.

BALEEIRO, Aliomar: *Uma introdução a ciência das finanças*, Río de Janeiro, 1967.

BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA: *Evolución de la deuda pública federal interna y externa documentada con valores desde 1935 hasta 1973*, informe presentado en las 7as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, cit.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, Madrid, 1968.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, Barcelona, 1960.

– *Hacienda pública*, cit.

EINAUDI, Luigi: *Principios de hacienda pública*, Madrid, 1968.

FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, Madrid, 1967.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *El empréstito público no puede ser coactivo*, en diario "La Nación", edición del día 25/4/88, p. 7.

GARCÍA VIZCAÍNO, José: *La deuda pública nacional*, Buenos Aires, 1972.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

– *Nuevas modalidades de empréstitos forzosos y de contribuciones sociales*, en rev. "Impuestos", t. 19, p. 435.

– *Derecho financiero*, 4ª edición, actualizada por Rubén O. Asorey y Susana C. Navarrine, ed. Depalma, Buenos Aires, 1987.

INGROSSO, Giovanni: *Corso di finanza pubblica*, Nápoles, 1969.

INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, Nápoles, 1956.

JÈZE, Gaston: *Traité de science des finances*, París, 1931.

LAFERRIÈRE, Julien, y WALINE, Marcel: *Traité élémentaire de science et de législation financières*, París, 1952.

LANDMANN, Julius: *Historia del crédito público*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 521.

MATUS BENAVENTE, Manuel: *Finanzas públicas*, Santiago, Chile, 1964.

MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, 1947.

MUSGRAVE, Richard: *Teoría de la deuda pública*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 607.

NEUMARK, Fritz: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, cit.

OLIVEROS, Horacio A.: *Ley de contabilidad pública*, Edit. Celcius, 4ª edición, Buenos Aires, 1974.

ORÍA, Salvador: *Finanzas*, Buenos Aires, 1948.

RINALDI, José Luis, y PUEYRREDÓN, Juan Marcos: *Consideraciones acerca del nuevo régimen de ahorro obligatorio*, publicado en "Boletín Económico" de "La Ley", año 5, nº 6, edición del 27/6/88.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de derecho financiero*, cit.

SOMERS, Harold: *Finanzas públicas e ingreso nacional*, México, 1961.

TINTI, Pedro: *La inconstitucionalidad del ahorro obligatorio*, en "Comercio y Justicia", de Córdoba, edición del 13/11/85.

TROTABAS, Louis: *Finances publiques*, cit.

TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, París, 1970.

VILLEGAS, Héctor B.: *El empréstito como factor integrante de una política fiscal para el desarrollo*, informe presentado en las 6as Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1973.

Capítulo XXXII

EL PRESUPUESTO

1. Noción general. — Al estudiar la actividad financiera (cap. I), vimos que para realizar sus fines el Estado necesita realizar gastos y obtener recursos, manejando importantes cantidades de dinero, que por un principio ineludible de orden deben ser calculadas y autorizadas de antemano.

Dice Duverger (*Instituciones financieras*, p. 219) que en materia financiera, a diferencia de sus otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto con adelanto, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluídos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina presupuesto.

Puede decirse, entonces, que esencialmente el presupuesto *es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año.*

2. Origen y evolución. — El presupuesto tuvo un origen netamente político, y sus primeros antecedentes debe buscárselos en Inglaterra. En 1215 los barones del reino lograron un triunfo sobre el monarca al lograr que se estableciera en la Carta Magna que ningún tributo —salvo casos excepcionales— podía ser establecido sin el consentimiento del Consejo del Reino. El concepto se reproduce en la Petición de Derechos de 1628, y culmina en 1689 con la sanción del Bill de Derechos de los Lores y los Comunes, donde se establece que es ilegal toda cobranza de impuestos sin el consentimiento del parlamento, o por un tiempo más largo, o de otra manera que la consentida por el parlamento. Además, se separaron las finanzas de la corona de las finanzas de la Nación, diferenciándose los gastos del Estado (lista civil) de los gastos del soberano,

y refiriéndose que ciertos gastos periódicos fuesen aprobados anualmente por el parlamento.

Esta originaria versión del presupuesto se desarrolló progresivamente en Inglaterra durante los siglos XVII y XVIII, aplicándose en Francia y en el resto del continente a partir del siglo XIX.

Puede observarse que el presupuesto ha sido el resultado político de las luchas por la supremacía entre el soberano y los representantes del pueblo. Estos últimos consiguieron, primero, hacer admitir al rey que ningún impuesto podía ser establecido sin el consentimiento de los representantes del pueblo, y luego lograron controlar el empleo de los fondos que habían votado, o sea, los gastos públicos. Posteriormente, se obtuvo como conquista que la percepción de impuestos fuera autorizada sólo por un año y, por consiguiente, que tanto gasto como recurso debieran ser autorizados anualmente. De allí, el agrupamiento de los gastos y recursos previstos para el año siguiente en un solo documento, que era sometido a la aprobación del parlamento. Tal, la noción tradicional del presupuesto.

Sin embargo, las nuevas concepciones financieras han traído profundas trasformaciones a la concepción del presupuesto, a causa de la cada vez mayor participación que se asigna al Estado en la actividad económica en general, cualquiera que sea su sistema de gobierno. Según las nuevas ideas, la acción estatal debe cumplirse conforme a un plan, del cual es manifestación esencial el presupuesto, cuya noción tradicional se amplía en el tiempo (presupuestos plurianuales o cíclicos) y en el espacio (presupuesto económico), con alteración de ciertos principios considerados básicos por las concepciones clásicas. Así, por ejemplo, lo relativo al equilibrio, la unidad, la universalidad, etc.

3. NATURALEZA JURÍDICA. — En los Estados modernos, el presupuesto adopta la forma de una ley, y en consecuencia, para su elaboración, deben cumplirse todos los requisitos exigidos por la Constitución y legislación general de los respectivos países.

Se discute doctrinalmente si el presupuesto es una ley sólo formal, sin contenido material, o si se trata, por el contrario, de una ley perfecta con plenos efectos jurídicos, al igual que todas las leyes materiales. La mayoría de la doctrina (Jèze, Giannini, Sáinz de Bujanda, Baleeiro, Bielsa, Ahumada) se inclina por la primera postura, mientras que otros autores (Ingrosso, Mortara, Giuliani Fonrouge) están en la segunda posición.

Ésta es una cuestión cuya solución debe buscarse en el marco del derecho positivo de los distintos países. Aceptando que fuera válida la distinción entre *"ley material"* y *"ley formal"*, lo cual de por sí ya es muy discutible, y tomando como base el significado que se atribuye a tales expresiones, el hecho de que la ley presupuestaria sea sólo una ley formal, o que contenga, por el contrario, normas sustanciales creadoras de reglas jurídicas generales o especiales, depende del alcance o limitaciones que cada país asigne a la ley de presupuesto. No cabe duda, por ejemplo, que en Brasil la ley presupuestaria es una ley formal, dado que según su Constitución de 1967, la ley de presupuesto no puede incluír "disposición extraña a la fijación de gastos y a la previsión de ingresos" (art. 63), por lo cual el presupuesto sólo debe limitarse a *calcular* y *autorizar*, sin que sea lícito incluír disposiciones de otro tipo, y entre ellas, las de carácter sustancial.

En cambio, en aquellos sistemas en que el presupuesto incluye la creación de tributos que para mantener vigencia debe votárselos anualmente, es indudable que la ley presupuestaria no es meramente formal, pues contiene normas jurídicas sustanciales.

En relación a nuestro país, concordamos con la corriente que asigna al presupuesto el carácter de ley formal. Con respecto a los recursos, el presupuesto sólo los calcula, pero no los crea, ya que están establecidos por otras leyes, con total independencia de la ley presupuestaria.

En cuanto a los gastos, la ley de presupuesto tampoco contiene normas sustanciales, pues se limita a autorizarlos, sin obligar por ello al poder ejecutivo a realizarlos. Éste, por consiguiente, no está forzado a efectuar todas las erogaciones contenidas en el presupuesto; por el contrario, puede efectuar economías de funcionamiento o inversión. La única obligación del poder ejecutivo consiste en no sobrepasar el límite máximo autorizado por la ley, ya que ése es justamente el objetivo del presupuesto en relación a los gastos. Por otra parte, el decreto-ley 23.354/56 (art. 18) tiene establecido que "la ley de presupuesto no incluirá disposiciones de carácter orgánico ni derogatorias o modificatorias de leyes en vigor". Esta ley, si bien no tiene jerarquía constitucional, como en Brasil, tiene el claro propósito de limitar el presupuesto a su función formal de acto gubernamental, cuyo objetivo es autorizar los gastos a realizar en el próximo año, y a calcular los recursos probables con que se solventarán esos gastos.

Desde otro punto de vista, puede sostenerse que el presupuesto es un plan de gobierno, ya que es la expresión de un programa político manifestado en un actuar futuro. La orientación del gobierno y sus objetivos, quedan reflejados en la forma como distribuye los recursos públicos en beneficio de la colectividad.

Es también un plan de administración, dado que la prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de otras actividades administrativas que requieren gastos, dependerán, tanto en cuanto a su funcionamiento como a su eficacia, de las partidas presupuestarias correspondientes.

4. PRINCIPIOS DE DERECHO PRESUPUESTARIO. UNIDAD. — Uno de los principios tradicionales del presupuesto exige que todos los gastos y recursos del Estado sean reunidos o agrupados en un único presupuesto. Si bien esta regla fue fruto de elaboración doctrinal, y no de derecho positivo, tuvo mucha acogida en virtud de sus ventajas, consistentes en poder apreciar el presupuesto en su conjunto, permitiendo el debido control presupuestario, y dificultar las maniobras de disimular economías u ocultar gastos en presupuestos y "cuentas especiales".

Este principio, aun aceptando las ventajas enunciadas, ha sufrido detrimento al evolucionar el concepto de la acción estatal y al ampliarse sus funciones al campo económico-social. De allí que resulte imposible reunir en un solo documento actividades disímiles y heterogéneas entre sí. Las nuevas corrientes en materia financiera propugnan la confección de presupuestos dobles de capital o inversión y de operación o explotación, lo cual ya tiene realidad legislativa en países como Noruega, Suecia y Dinamarca.

En nuestro país, el presupuesto se confecciona siguiendo en líneas generales el principio de la unidad, y según las últimas reformas, se han suprimido las cuentas especiales y se han incorporado al presupuesto general los recursos y gastos de las entidades descentralizadas. No obstante, se han acogido en alguna medida las nuevas tendencias, al dividirse el presupuesto en dos secciones distintas: una en la cual se agrupan los gastos de funcionamiento o de operación, y otra que agrupa los gastos de inversión o capital.

En la *primera sección* están los gastos derivados del normal desenvolvimiento de los servicios estatales y los servicios de la deuda pública, mientras que en la *segunda sección* se hallan los gastos que incrementan el patrimonio nacional mediante la adquisición de bienes de uso o producción, y ejecución del plan anual de obras y

trabajos públicos. Podemos observar que se trata de secciones de contenidos diferentes, pero ambas son integrantes de un presupuesto general único.

5. UNIVERSALIDAD. — Según este principio, no puede haber compensación entre gastos y recursos, es decir que tanto unos como otros deben figurar consignados por su importe bruto, sin extraer saldos netos. Duverger da el siguiente ejemplo para explicar el significado de este principio: el cobro de los impuestos aduaneros realizados por la Dirección de Aduanas. La regla de la universalidad obliga a incluír en los ingresos de la aduana el monto total de lo percibido por impuestos aduaneros, y en los gastos deben incluírse los de personal, edificios, materiales, etc.; vale decir, los gastos originados en el funcionamiento del servicio aduanero. En cambio, si no se siguiera el principio de universalidad, cabría incluír en el presupuesto sólo el "producto neto", es decir, la diferencia entre lo ingresado por impuestos de aduana y los gastos que ese ingreso supone.

Sin embargo, y tal como ocurre con la unidad, la ampliación de funciones del Estado ha conducido a poner en duda la utilidad de esta regla, especialmente en lo concerniente a actividades industriales y comerciales realizadas por empresas estatales. En estos casos, se cree conveniente prescindir del principio de universalidad y trasladar al presupuesto únicamente el saldo neto, ya sea positivo o negativo, que resulta de la gestión de tales organismos.

Tal es la orientación de nuestro régimen presupuestario nacional. En principio, se adopta el principio de universalidad, al establecerse que "los recursos y las erogaciones figurarán separadamente y por su importe íntegro, no debiendo en caso alguno compensarse entre sí" (art. 2, decreto-ley 23.354).

Pese a ello, se admite la derogación del principio en lo que respecta a las entidades que desarrollan actividades industriales y comerciales, estableciendo que únicamente se computarán en el presupuesto general los aportes para cubrir los déficit de explotación, o sea, saldos negativos netos (art. 4, decreto-ley citado).

6. ESPECIALIDAD. — Esta regla, llamada también de la "especificación de gastos", significa que la autorización parlamentaria de los gastos no se da en forma global, sino que se concede en forma detallada para cada crédito. Se aduce en favor de este principio que si se dieran autorizaciones "en bloque", sería prácticamente imposible

controlar la materialización de los gastos con los destinos previstos en la autorización.

No obstante estas razones, las modernas doctrinas en la materia, sostienen que debe limitarse este principio, atento a que el presupuesto no puede cumplir una función orientadora de la economía en función de un plan o programa de acción, si el poder ejecutivo no dispone de medios adecuados para adoptar las medidas urgentes y dinámicas que exige la movilidad de la evolución económica. Esa acción —se dice— es obstaculizada por el excesivo detallismo presupuestario. De allí las nuevas técnicas de los presupuestos funcionales por programa que veremos más adelante.

7. NO AFECTACIÓN DE RECURSOS. — Ese principio tiene por objeto que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es, que no tengan una "afectación especial", sino que ingresen en rentas generales, de modo tal que todos los ingresos entren en un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

Esta regla es adoptada en nuestra ley de contabilidad nacional en lo que respecta a los gastos de funcionamiento, pero en la realidad actual existen numerosos e importantes recursos afectados en forma especial (por ejemplo, el impuesto a la primera trasferencia en el mercado interno de automotores, destinado a gastos de Vialidad, contribuciones especiales para fondos diversos, etc.).

No obstante haber dado buenos resultados en ciertos casos, la doctrina moderna se inclina en favor del principio de la no afectación de recursos, y en consecuencia, se pronuncia en contra de tales afectaciones especiales. El profesor Mateo Kaufmann (*Tendencias*..., en "La Ley", 26 nov. 1970) sostiene que cada vez se insiste más en legislar sobre la base de impuestos con afectación, resultado final de las pujas de los diversos sectores políticos y económicos para fijar leyes permanentes de gastos con ingresos fijos que los favorezcan, creándose por ello muchas veces "desperdicios" de recursos y provocando la ineficacia de los mecanismos presupuestarios.

8. MODERNAS CONCEPCIONES PRESUPUESTARIAS. PRESUPUESTOS MÚLTIPLES, FUNCIONALES Y POR PROGRAMA. — Si bien la tendencia hacia los presupuestos dobles es reciente en la forma como actualmente se concibe, las teorías tradicionales reconocían que los gastos normales del Estado debían distinguirse de los excepcionales, y los gastos productivos de los improductivos.

La primera distinción aplicaba el criterio de la *regularidad*, y entonces, mientras al presupuesto ordinario iban los gastos que se reproducían periódicamente, el presupuesto extraordinario contenía los gastos accidentales e imprevisibles (guerras, catástrofes, terremotos, inundaciones, etc.).

La segunda distinción (gastos productivos e improductivos) aplicaba el criterio de *productividad*, y consideraba que en el presupuesto ordinario debían estar comprendidos los gastos improductivos (aquellos destinados a asegurar la marcha de la administración y satisfacer las necesidades corrientes), en tanto que en el presupuesto extraordinario se incluían los gastos productivos como los de inversión. Sin embargo, en la actualidad estas consideraciones han perdido vigencia y han sido reemplazadas. Ciertos gastos aparentemente excepcionales en un período breve, llegan a ser periódicos en un mayor lapso de tiempo. Asimismo, el criterio de productividad o improductividad de ciertos gastos es discutible (no todos los gastos de inversión son productivos y, por otra parte, ciertos gastos de funcionamiento pueden ser considerados productivos, por lo menos en forma mediata).

Las nuevas concepciones no se atienen a estos criterios, pero estiman necesario que existan, por lo menos, dos presupuestos con contenido diverso, aunque ello no obsta a que estén comprendidos dentro de un solo instrumento.

En *el presupuesto de explotación u operación* deben comprenderse los gastos normales para el funcionamiento de la administración y la atención de los servicios a su cargo, las cargas permanentes de la administración, el servicio de la deuda pública y los gastos de conservación de los bienes patrimoniales.

En *el presupuesto de capital o de inversión* se incluyen aquellos conceptos que se incorporan al patrimonio del Estado que incrementan su capital, tales como obras públicas y adquisición de bienes de uso o de producción, cuya incorporación al patrimonio estatal tiene el carácter de inversión.

Es decir que los criterios de regularidad y productividad se sustituyen por el de *finalidad* de los gastos. Carece, pues, de significado que los gastos se produzcan regular o accidentalmente, o que sean remunerativos o no. Lo que interesa es el objetivo que el gobierno procura obtener mediante esos gastos. Países como Dinamarca, Noruega y Suecia fueron los iniciadores de esta concepción presupuestaria, que se expande rápidamente.

Otra moderna técnica presupuestaria es la de los *presupuestos funcionales.* El sistema consiste en reemplazar la tradicional especificación detallada de gastos (principio de la especialidad) por un régimen de asignaciones globales en favor de los funcionarios encargados de los servicios estatales. La ley fija el máximo autorizado para cada sección, determinando la forma más eficaz de realización según cálculos previos. En este método, no se presta tanta atención a la utilización de las partidas presupuestarias, como al control de la eficacia de los servicios de la administración pública.

Como puede verse, el presupuesto funcional prescinde de la especificación detallada de los gastos y, en cambio, los agrupa según las funciones que ellos deben cumplir. Se pone de relieve *las cosas que el Estado hace,* antes que *las cosas en que el Estado gasta.* Se asignan, entonces, sumas globales a las distintas funciones, y los jefes de las entidades destinadas a cumplir esas funciones deben distribuír las erogaciones según las exigencias reales. Si bien este sistema dificulta el control presupuestario y requiere mayor responsabilidad de los administradores, se estima que es más adecuado a la expansión del sector público, tanto en cuanto al volumen de los gastos, como a la cada vez mayor participación del Estado en la vida económica y social de la Nación.

Un método que consiste en un perfeccionamiento del anterior es el que se consigna con el nombre de "presupuesto por programa". Esta técnica consiste en que cada una de las grandes funciones del Estado agrupa los gastos según programas o planes a realizar y según las actividades concretas que deben cumplirse para ejecutar esos programas.

Los programas establecen metas concretas a cumplir y vinculan los gastos con los resultados obtenidos, de manera tal de posibilitar la medición de la eficiencia estatal según los fines de la programación, y no limitándose a una mera contabilización de los gastos según la técnica tradicional.

Conforme a la técnica de elaboración presupuestaria que estamos estudiando, se entiende por *programa* al instrumento destinado a cumplir las funciones del Estado, por el cual se establece un objetivo (cuantificable o no) en términos de un resultado final que se cumplirá mediante la integración de un conjunto de acciones con recursos humanos, materiales y financieros a él asignados, con un costo determinado y cuya ejecución queda a cargo de determinada unidad administrativa de gobierno. A su vez, se distinguen dos grandes grupos de programas: los que *ponen énfasis en el fun-*

cionamiento, o sea, los referidos a la prestación de servicios públicos, y los que ponen *énfasis en la inversión*, referidos a obras y trabajos públicos. Este método, del presupuesto por programa, ha adquirido gran actualidad y ha comenzado a aplicarse en nuestro país, tanto en la esfera nacional como en las esferas provinciales.

9. EQUILIBRIO DEL PRESUPUESTO. DÉFICIT Y SUPERÁVIT. — Un presupuesto es equilibrado cuando durante su vigencia gastos y recursos totalizan sumas iguales; es deficitario cuando los gastos exceden a los recursos, y tiene superávit cuando queda un remanente positivo, o sea, cuando los recursos son superiores a los gastos.

A su vez, el déficit es *de caja* cuando se produce en el trascurso de un mismo ejercicio financiero como consecuencia de momentáneas faltas de fondos en la Tesorería. El déficit es *material* cuando el presupuesto es sancionado de antemano con déficit, y se llama déficit *financiero* aquel que surge *a posteriori*, una vez cerrado el ejercicio.

El superávit, en cambio, es muy raro en la actualidad, habiéndose producido en otras épocas en los Estados Unidos y otras naciones desarrolladas, habiendo sido —en ese entonces— combatido por los teóricos, ya que se planteaban problemas derivados del destino de esos excedentes, y se consideraba, por otra parte, que si los recursos eran mayores que los gastos, los ciudadanos estaban soportando una carga fiscal superior a la correspondiente.

Los problemas de equilibrio más importantes de la actualidad se refieren al déficit, y la mayor parte de las referencias que constantemente recibimos sobre el tema "presupuesto" versan sobre su déficit.

9 A. VISIÓN RETROSPECTIVA. — Esto no es sólo un problema argentino, sino que se viene sucediendo en otros países y desde largo tiempo atrás. Haciendo un poco de historia, observamos que hasta la primera guerra mundial, la doctrina del equilibrio coincidió en general con la conducta de los Estados bien gobernados.

Los déficit eran excepcionales o caracterizaban a Estados semianárquicos. En 1914 los hacendistas eran optimistas: hacían un dogma del equilibrio y sostenían que no existía hecho exterior alguno que pudiera ponerlo en peligro. Con relación a la guerra, se sostenía que no podía durar más de tres meses por la imposibilidad de financiarla. Los hechos demostraron la equivocación de tales concepciones y dieron por tierra estas optimistas previsiones.

Se ideó nuevas formas de financiación (empréstitos, emisión monetaria, bonos del tesoro, etc.) que permitieron déficit relativamente duraderos, y como existía absoluta necesidad de hacer frente a los gastos de la guerra y reconstrucción, no había otro camino que apartarse de la doctrina del equilibrio.

Después de la primera guerra mundial, algunos países, como Inglaterra, hicieron grandes esfuerzos para restablecer el equilibrio. En cambio, otros países (por ejemplo, Francia) prolongaron y agravaron el desequilibrio ante la facilidad de encontrar nuevas formas de financiación.

La gran crisis económica mundial iniciada en 1929 creó nuevas dificultades. Disminuyó la producción y se comenzó a extender en forma alarmante un fenómeno casi desconocido hasta entonces: el paro o desocupación. Esto trajo una reducción en los ingresos públicos y la obligación del Estado de tomar intervención en el proceso económico, incluso haciendo nuevos gastos necesarios que agravaron el déficit. Más adelante, el rearme y la segunda guerra mundial, hicieron nuevamente imposible conseguir el equilibrio presupuestario en la mayoría de los países.

Vemos, así, que en los últimos cincuenta años los presupuestos de casi todos los países han estado más frecuentemente desequilibrados que equilibrados. La idea clave de la ciencia financiera clásica, que era la del equilibrio, ha sufrido rudos golpes, y las teorías modernas discuten el carácter de sagrado, de absoluto, de ese principio.

10. CONCEPCIONES CLÁSICAS Y MODERNAS. — Según las *teorías clásicas*, el déficit presupuestario representa serios peligros para los Estados.

a) Si para conjurar el déficit el gobierno recurría a los empréstitos, era muy posible que se produjese la *bancarrota*. Ello sucedía porque al tener que amortizarse los empréstitos, aumentaban los gastos en los presupuestos posteriores, de lo cual surgía un déficit cada vez mayor y la necesidad de recurrir a nuevos empréstitos. Pero finalmente podía darse el caso de no encontrar ya el Estado nuevos suscritores para sus empréstitos, y verse obligado a renunciar al pago de intereses y amortización del capital, situación que se conoce con el nombre de bancarrota (ver cap. XVII, punto 16 B).

b) Consideraban también los clásicos que existía como peligro latente en todo déficit el de la *inflación* (ver cap. XIX, punto 6). El Estado encuentra medios de pago imprimiendo nuevos billetes. Es

decir que aumenta el número de medios de pago sin aumentar el número de bienes consumibles. Se deprecia, entonces, el valor real del dinero, aumentan los precios, y ello a su vez aumenta el monto de los gastos públicos incrementándose el déficit. Se hacen necesarias nuevas emisiones y se produce la llamada "espiral inflacionaria".

La *concepción moderna* no deja de reconocer los peligros del déficit, pero piensa que esos peligros han sido exagerados en mucha medida. Tanto si se ha recurrido al empréstito como a la emisión, si las sumas así obtenidas son empleadas en inversiones productivas que incrementan la producción general del país, se produce el efecto llamado "multiplicador de la inversión", que lleva a un crecimiento de la renta nacional.

Se han elaborado teorías al respecto, como aquella que se denomina *teoría del "déficit sistemático"*. Se sostiene que si se produce una situación deficitaria, el Estado puede cubrir el déficit con empréstitos. Sucede entonces que al aumentar la renta nacional, crece el rendimiento fiscal (a mayores rentas, mayores recaudaciones impositivas), y el peso real de la deuda disminuye, ya que le es más fácil al Estado asegurar la amortización. Tampoco ven un peligro tan grave en la inflación. Como se efectúan inversiones productivas, se afirma —según esta teoría— que se incrementa la producción de bienes consumibles, de manera tal que se compensa el incremento del circulante, y en esa forma los precios no aumentan.

No obstante el valor técnico de estas teorías sobre el "déficit sistemático", debe reconocerse que el déficit presupuestario es un instrumento financiero muy delicado y de cuidadosa aplicación. Su abuso puede ocasionar verdaderos desastres económicos.

Hay coincidencia doctrinal en que *dos límites*, por lo menos, deben siempre respetarse en toda situación de déficit: 1) *El déficit no debe ser permanente.* La función del déficit consiste sólo en poner en marcha una economía estancada, pero una vez reanimada la economía, los gastos excepcionales que desequilibran el presupuesto deben desaparecer, para restablecer progresivamente el equilibrio. El déficit, por consiguiente, siempre debe ser transitorio, y es necesario regresar al equilibrio del presupuesto a partir del momento en que la economía funciona en forma equilibrada. 2) *El déficit no debe ser cuantitativamente exagerado*: el aumento de los gastos públicos debe efectuarse en proporción aproximada a los factores de producción desocupados que deben reintegrarse al sistema económico. Las inversiones públicas tienden a aumentar el nivel

de producción, pero el ritmo de su crecimiento no puede sobrepasar cierta velocidad, teniendo en cuenta las posibilidades de mano de obra y de materia prima del país. Si rebasa ese nivel, la consecuencia será una inflación realmente perniciosa y muy difícil de detener.

En definitiva, el déficit del presupuesto es una delicada, difícil y peligrosa situación, pero ello no quiere decir que a veces no exista necesidad de utilizar el déficit presupuestario como recurso extremo. Así debieron hacerlo los Estados Unidos en 1933, Francia en 1936 e Inglaterra en 1945.

11. EQUILIBRIO ECONÓMICO. PRESUPUESTO ECONÓMICO O NACIONAL. — La concepción moderna considera que el equilibrio del presupuesto está profundamente ligado a la vida económica del país. Ante los problemas del Estado moderno, pierde importancia relativa el concepto de equilibrio presupuestario, como mero equilibrio contable entre recursos y gastos en el trascurso de un año. Se piensa que de nada vale ese equilibrio contable, si toda la actividad económica de la nación está desquiciada, por ejemplo, por el atraso y el subdesarrollo. Así, puede suceder que un Estado tenga un presupuesto contablemente equilibrado, pero que presenta un grave desequilibrio en su balanza de pago porque las importaciones son superiores a las exportaciones, o porque estas últimas han perdido valor. En este caso, evidentemente es más importante aumentar los gastos para tratar de sustituír importaciones, aunque ello traiga déficit, y no tratar de mantener ese equilibrio presupuestario contable.

Lo que sucede es que las finanzas modernas se preocupan más del equilibrio general económico, y aceptan que ese equilibrio del conjunto de la economía puede a veces requerir el déficit presupuestario. Esto ha llevado a distinguir presupuesto financiero y presupuesto económico o nacional.

El *presupuesto financiero* es aquel que hemos estudiado hasta ahora en este capítulo: es el acto de predicción y autorización de ingresos y gastos estatales. El *presupuesto económico o nacional*, en cambio, es aquel que refleja toda la actividad económica de la nación. Comprende la contabilidad pública y también la contabilidad privada de la nación, y de esa manera, el presupuesto financiero pasa a ser una parte del presupuesto nacional. Esto no significa que el presupuesto nacional absorba o sustituya al financiero, sino que lo completa y amplía la noción. A su vez el presupuesto

nacional es parte de algo más amplio todavía: la planificación (ver cap. XIX, punto 7).

Por eso deja de tener vigencia absoluta el principio de equilibrio anual, y se tiende a la idea de equilibrio cíclico. Se tiene en cuenta que ciertos planes de desarrollo de la economía no pueden limitarse a un año, y esto obliga a prescindir de ese término para igualar recursos y gastos.

12. DINÁMICA DEL PRESUPUESTO. PREPARACIÓN. — Se acepta actualmente que la preparación del presupuesto corresponde al poder ejecutivo, y el sistema norteamericano de preparación por el poder legislativo sólo tiene valor como antecedente histórico, ya que fue reformado en 1921, y desde entonces en ese país, como sucede en el resto de países del mundo, la iniciativa en tal materia corresponde al ejecutivo.

Según las diversas modalidades de preparación del proyecto presupuestario por parte del ejecutivo, el papel recae en uno u otro miembro de ese poder. Así, en Inglaterra la intervención del canciller del Tesoro es preponderante, y ello le confiere una importancia política muy grande. En cambio, en los Estados Unidos la responsabilidad del presupuesto corresponde al presidente de la Nación, aunque, en la práctica, éste delega la tarea a organismos técnicos que dependen directamente de la presidencia.

En la República Argentina, la responsabilidad de la preparación presupuestaria recae sólo sobre el presidente como jefe del poder ejecutivo (art. 12, ley de contabilidad). El órgano específico de preparación es el Ministerio de Economía. En este Ministerio se centralizan las estimaciones y cálculos de las diversas dependencias estatales, considerándose todas estas estimaciones luego en conjunto, en función de los planes gubernamentales y las posibilidades financieras. Con estos elementos, se elabora el proyecto que es sometido a la consideración del presidente de la Nación. En uno o varios acuerdos de ministros se examina el proyecto, y una vez redactado en forma definitiva, se remite al Congreso para su sanción, acompañado de un mensaje explicativo.

Como los problemas de preparación presupuestaria son arduos y complejos, se ha creado, a semejanza del régimen de los Estados Unidos (*Bureau of the Budget*), un organismo especializado, denominado *Oficina Nacional del Presupuesto* (decr.-ley 6190/63), dependiente de la Secretaría de Hacienda, que en la práctica cumple las delicadas tareas de elaboración del presupuesto.

13. SANCIÓN Y PROMULGACIÓN. — Así como se reconoce al poder ejecutivo la facultad de preparar el presupuesto, también es unánime el reconocimiento de que en los Estados de derecho y en épocas de normalidad constitucional, su sanción corresponde al poder legislativo (arts. 68 a 73, Constitución nacional).

Nuestra Constitución nacional no establece en cuál de las cámaras que constituyen el Congreso debe iniciarse la consideración del proyecto, pero ello está resuelto por la ley nacional de contabilidad, cuyo art. 12 dispone que el proyecto debe ser remitido a la Cámara de Diputados, que actuará como cámara de origen.

Según la misma ley, el ejecutivo debe remitir al Congreso el proyecto antes del 15 de setiembre de cada año (ley 16.662). Si así no lo hace, la Cámara de Diputados debe iniciar la consideración del asunto tomando como anteproyecto el presupuesto en vigencia. Esta disposición tiene por objeto evitar que por omisión del ejecutivo se generen dificultades financieras para el país.

Dentro de la legislación comparada existen dos sistemas en cuanto al procedimiento de consideración del presupuesto:

a) La mayoría de los países (Francia, Italia, Estados Unidos, Brasil, Argentina, etc.) establecen que el poder legislativo puede modificar el proyecto del ejecutivo.

b) Según el sistema inglés, en cambio, el parlamento sólo puede aceptar o rechazar en bloque el proyecto, sin poder establecer modificaciones.

Debe destacarse, no obstante, que en lo que respecta al primer sistema, las facultades parlamentarias encuentran, por lo general, limitaciones para evitar abusos del Congreso atinentes especialmente al incremento de gastos. En algunos países, estas limitaciones están contenidas en la Constitución (por ejemplo, el caso de Francia e Italia); en otros casos, los límites derivan de leyes ajenas a la Constitución (caso de la República Argentina).

En nuestro país, la ley de contabilidad establece que toda ley que autorice erogaciones debe determinar el recurso correspondiente (art. 15, ley de contabilidad), y que en el presupuesto no puede incluírse disposiciones ajenas a él (art. 18, ley de contabilidad).

Una vez sancionado, el presupuesto pasa, como todas las leyes, al poder ejecutivo para su aprobación y promulgación (art. 69, Constitución nacional). Si el presidente no observa lo sancionado en el plazo de diez días, el presupuesto se considera aprobado y adquiere fuerza obligatoria (art. 70, Constitución nacional).

Según lo establecido en el art. 72 de la Constitución, el presidente tiene *el derecho de "veto"*, que consiste en la facultad de desechar, en todo o en parte, el proyecto sancionado, devolviéndolo con sus objeciones a la cámara de origen para una nueva consideración.

Si al tiempo de iniciarse el ejercicio no tuviese aún vigencia legal el presupuesto, debe regir el que estuvo en vigencia el año anterior, a los fines de la continuidad de los servicios, lo cual no se refiere a los créditos sancionados por una sola vez, cuya finalidad estuviera satisfecha (ley de contabilidad nacional, art. 13).

14. DURACIÓN DEL PRESUPUESTO. — En la generalidad de los países, y por influencia de las prácticas inglesas, se adoptó el término anual del presupuesto. El afianzamiento de esta práctica surgió de la circunstancia de que el plazo de un año no es arbitrario, sino representativo de una unidad de tiempo natural, y corresponde a la medida normal de las previsiones humanas.

Aunque las teorías modernas se inclinan, según vimos, por la ampliación de este término, el principio de anualidad conserva vigencia, aunque sin el carácter riguroso de otros tiempos, y complementado con procedimientos que permitan flexibilizarlo.

De tal manera, aunque jurídicamente subsista el presupuesto anual, en la práctica sus disposiciones cubren un período de tiempo más prolongado. En nuestro país, la Constitución nacional establece expresamente la anualidad en el art. 67, inc. 7. Conforme a lo dispuesto por la ley 16.662, de 1965, el año financiero coincide con el año calendario, es decir, comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

15. CIERRE DEL EJERCICIO. SISTEMAS. — La complejidad de las funciones estatales torna imposible comprender todas las operaciones presupuestarias (gastos y recursos) dentro del lapso de tiempo que él comprende. Existen dos sistemas para referir los gastos y recursos a determinado ejercicio presupuestario. El presupuesto de caja o de gestión y el presupuesto de competencia.

En el *presupuesto de caja* se consideran únicamente los ingresos y erogaciones efectivamente realizados durante el período presupuestario, con independencia del origen de las operaciones. Según este sistema, las cuentas se cierran indefectiblemente en el término del año financiero y, por lo tanto, no puede haber "residuo". Lo

que no se cobró o pagó durante el año, pasa al ejercicio siguiente. En consecuencia, el ejercicio financiero coincide con el año financiero.

En el *presupuesto de competencia* se computan los ingresos y gastos originados en el período presupuestario, con prescindencia del momento en que se hacen efectivos. Conforme a este sistema, las cuentas no cierran al finalizarse el año, pues deben quedar pendientes hasta que se liquidan las operaciones comprometidas. El "residuo" que resulte al final del año se imputa al mismo ejercicio en lugar de pasar al siguiente, y se fija un período de tiempo adicional para que se contabilice. El ejercicio financiero no coincide entonces con el año financiero, ya que el primero es más extenso.

El sistema argentino, establecido por el decreto-ley 23.354/56, es de caja en cuanto a los recursos, dado que éstos se contabilizan en el momento en que se perciben materialmente, y no cuando se devengan. En cambio, en cuanto a los gastos se adopta un sistema que Giuliani Fonrouge llama de "competencia atemperado". Consiste en que las erogaciones se contabilizan en el período en que son comprometidas, y no materializadas. A su vez, esos gastos comprometidos, pero sin libramiento durante el ejercicio, no pasan al ejercicio siguiente, sino que se mantienen en una "cuenta de residuos pasivos". A esta cuenta se imputan los libramientos posteriores, y perime a los dos años del cierre de cada ejercicio.

16. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO. — Una vez en vigencia legal, el presupuesto comienza la fase de su ejecución, tanto en cuanto a los gastos como a los recursos. Las operaciones de ejecución en materia de erogaciones, son las que revisten mayor importancia jurídica desde el punto de vista presupuestario, mientras que en lo relativo a ingresos, la función que cumplen otros organismos estatales es de gran trascendencia y complejidad, pero ajena al presupuesto.

16 A. EJECUCIÓN EN MATERIA DE GASTOS. ETAPAS. — Las etapas de la ejecución en esta materia dentro de nuestro régimen legal y según las tendencias modernas son cinco: la orden de disposición de fondos, el compromiso, la liquidación, el libramiento y el pago.

1) *Orden de disposición de fondos.* Una vez en vigencia legal el presupuesto, el poder ejecutivo debe dictar una orden de disposición de fondos para cada jurisdicción, hasta el importe de los créditos otorgados en favor de los respectivos directores generales

de administración o funcionarios que hagan sus veces (ley de contabilidad nacional, art. 30).

Mediante esta norma, el poder ejecutivo emite una sola orden de disposición en favor de los funcionarios correspondientes, quienes quedan facultados para disponer de los fondos concedidos a sus áreas de acción por el presupuesto. Este sistema es de muy conveniente aplicación, pues evita el burocrático trámite anterior, según el cual cada entrega de fondos a acreedores del Estado o a agentes de la administración, requería orden escrita del presidente de la Nación, refrendada por el ministro respectivo.

2) *Compromiso.* Una vez puestos los fondos a disposición de los jefes de servicios administrativos, éstos se hallan en condiciones de llevar a cabo las erogaciones previstas en el presupuesto, pero antes de realizar el gasto, éste debe comprometerse.

El "compromiso" es el acto por el cual se afecta el gasto al crédito pertinente autorizado por el presupuesto. Es una medida de orden interno administrativo que produce el efecto de inmovilizar el importe respectivo, a fin de que no pueda utilizarse para fines diversos de los previstos en el presupuesto. La doctrina habla de autolimitación (Ingrosso) o de autoembargo (Bielsa), ya que una vez comprometido el gasto, los fondos quedan imputados a él, con prohibición para el ejecutor de darle otro destino. El compromiso tiene gran importancia en los presupuestos de competencia, ya que basta que los gastos estén en esta etapa para que sean imputados al ejercicio en que el compromiso se produce, con prescindencia de la fecha de su materialización.

3) *Liquidación.* La erogación calculada a los efectos del compromiso, se torna concreta y fija mediante la liquidación, acto a través del cual se establece con exactitud la suma de dinero a pagar. Es decir, se constituye la deuda líquida.

Como hace notar Giuliani Fonrouge, en ciertos casos la liquidez ya existe en el momento del compromiso, pero en gran número de situaciones el importe exacto sólo puede determinarse con posterioridad a esa operación, una vez cumplidas las prestaciones o realizados los servicios.

4) *Libramiento.* El libramiento consiste en la emisión de orden o mandato de pago para que la tesorería general haga efectivas las erogaciones comprometidas y liquidadas. Se trata de un documento que deben emitir los jefes de los servicios administrativos y que debe reunir una serie de requisitos enumerados por la ley de conta-

bilidad. El libramiento puede ser de pago directo a terceros, o de entrega de fondos a los propios libradores para que realicen los pagos correspondientes.

5) *Pago.* El pago es el acto por el cual la Tesorería hace efectivo el importe de la orden de pago. Se da a esta operación la jerarquía de etapa diferenciada, porque el tesorero no es un ejecutor ciego de la orden de pago, sino que obligatoriamente debe examinarla para comprobar si ha sido correctamente emitida. Es decir que dicho funcionario asume el carácter de verificador de la regularidad jurídica del libramiento, estando comprometida su responsabilidad. Si el documento no reúne las formalidades legales, la Tesorería tiene la obligación de rehusar el pago.

16 B. EJECUCIÓN EN MATERIA DE RECURSOS. — La diversidad de recursos del Estado, y su distinto régimen de percepción, hace que los procedimientos de ejecución en esta materia carezcan de la uniformidad de procedimientos que rigen en relación a los gastos, no siendo del caso estudiar en esta oportunidad el régimen jurídico de determinación y recaudación de los diversos ingresos estatales.

Sólo cabe recordar la norma del art. 19 de la ley de contabilidad nacional, según la cual se atribuye a los agentes competentes designados por el poder ejecutivo la recaudación en las oficinas, tiempo y forma que determinen las leyes y reglamentos de las entradas de cada ejercicio.

17. CONTROL DEL PRESUPUESTO. SISTEMAS. — El control de la ejecución del presupuesto tiene principalmente una finalidad técnico-legal, vinculada a la comprobación sistemática de la regularidad de cumplimiento de los actos de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos.

Existen dos sistemas principales de control en los diversos países: *el legislativo* o tipo inglés, y *el jurisdiccional* o tipo francés, aunque estas expresiones no deben tomarse en términos absolutos, por cuanto ambos presentan características variadas. A éstos se agrega un tercer sistema, practicado en la Unión Soviética, en la cual existe un control de tipo partidario practicado por el partido comunista.

a) Sistema legislativo. En Inglaterra, el control del presupuesto lo realiza directamente el parlamento, pero ello es sólo en principio, ya que la complejidad de tareas obliga en la práctica a delegar la función en otros organismos.

b) Sistema jurisdiccional. El sistema francés se basa en una "Corte de Cuentas", tribunal independiente del poder ejecutivo, con funciones jurisdiccionales. Además existen organismos administrativos que practican el control interno y subsiste el control final ejercido por el parlamento.

18. CONTROL PRESUPUESTARIO EN LA ARGENTINA. — Conforme al régimen de nuestro país en el orden nacional (decreto-ley 23.354/56), que en principio sigue la doctrina francesa mediante la creación de un Tribunal de Cuentas, el control es administrativo, jurisdiccional y parlamentario. A su vez, el control administrativo se divide en control interno y externo.

18 A. CONTROL ADMINISTRATIVO INTERNO. — Consiste en el registro de las operaciones económico-financieras, mediante una contabilidad central, y en el ejercicio de un tipo de control que se denomina interno, porque es efectuado por la propia administración por intermedio de la Contaduría General de la Nación. Esta repartición, dependiente del Ministerio de Economía, actúa en la faz preventiva y durante la ejecución del presupuesto, ejerciendo algunas funciones controladoras aunque limitadas, ya que las principales funciones de este tipo corresponden al Tribunal de Cuentas.

18 B. CONTROL ADMINISTRATIVO EXTERNO. TRIBUNAL DE CUENTAS. — El Tribunal de Cuentas de la Nación, creado por decreto-ley 23.354/56, lleva el control externo de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales, fiscaliza y vigila las operaciones financiero-patrimoniales y fiscaliza las empresas estatales y las entidades de derecho privado en las cuales tiene intervención el Estado.

A este efecto, el Tribunal de Cuentas debe analizar los actos administrativos de carácter financiero, *observándolos* dentro de los sesenta días de su conocimiento cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias. En caso de formularse observación, se comunica al organismo de origen y se suspende el cumplimiento del acto objetado. Sin embargo, el presidente de la Nación puede insistir en el acto, bajo su exclusiva responsabilidad, en cuyo caso el acto impugnado se ejecuta, y el Tribunal de Cuentas (en épocas de normalidad constitucional) debe comunicar inmediatamente al Congreso su observación y la insistencia del ejecutivo, acompañando copia de los antecedentes del caso.

Puede observarse que el control ejercido por el Tribunal de Cuentas es sobre la legalidad de los actos, tanto desde el punto de vista formal como sustancial. El citado organismo, sin embargo, debe limitarse a examinar si los actos son acordes con las disposiciones legales o reglamentarias vigentes, sin poder entrar al análisis de la política financiera del gobierno.

18 C. CONTROL JURISDICCIONAL. — Es también ejercido por el Tribunal de Cuentas, y alcanza a todos los agentes de la administración nacional y a los estipendiarios del Estado, desarrollándose mediante dos formas: el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad.

El *juicio de cuentas* se lleva a cabo contra los agentes, organismos, o personal que tiene a su cargo el manejo de los bienes del Estado, así como contra los terceros que tomen injerencia en tal función. Esas personas están obligadas a rendir cuentas de su gestión ante el Tribunal, el cual las examina, y en caso de no aprobarlas, formula los reparos correspondientes y emplaza al interesado a contestar tales reparos en determinado plazo. Así se inicia el juicio de cuentas, que finaliza con la sentencia fundada del Tribunal, aprobando o rechazando total o parcialmente la cuenta, pudiendo en este último caso aplicar sanciones.

El *juicio de responsabilidad* tiene por objeto investigar circunstancias ajenas a rendiciones de cuentas, que causen o puedan causar perjuicios económicos al Estado, estableciendo la responsabilidad en que pudieran haber incurrido los estipendiarios.

Son estipendiarios todos aquellos que reciben del Estado remuneraciones o estipendios de cualquier naturaleza, o sea, funcionarios, empleados, obreros, pensionados, etc.

Cuando existan denuncias de irregularidades, o cuando el Tribunal adquiera la convicción de la existencia de ellas, el juicio se inicia con un sumario a cargo del organismo del cual depende el responsable, realizándose en ese sumario todas las diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos. Clausurado el sumario, se eleva al Tribunal de Cuentas, que en caso de no declarar la ausencia de responsabilidad, debe citar al acusado para que produzca su descargo. Una vez tramitado el juicio, el Tribunal dicta resolución fundada, absolviendo o condenando al acusado, en cuyo último caso fijará la suma a ingresar y el término en que debe hacerlo, así como las sanciones, si éstas correspondiesen. Las irregularidades que pueden dar origen al juicio de responsabilidad deben estar

concretamente referidas a la recepción o utilización errónea o indebida de los estipendios. Esto significa que la competencia del Tribunal de Cuentas en el juicio de responsabilidad no alcanza a cualquier actuación de los agentes de la administración pública o terceros que perjudique al Estado, sino tan sólo aquellas actuaciones conectadas o referidas a la administración de la hacienda pública.

Conforme a tal postura, el Tribunal de Cuentas de la provincia de Córdoba resolvió, por ejemplo, su incompetencia en actuaciones motivadas en daños producidos a un automóvil oficial por el chofer de la repartición. Se sostuvo acertadamente en esa oportunidad: "Es cierto que deben juzgarse conductas personales, pero sólo en cuanto ellas tengan vinculación con la actividad financiera estatal" (resolución 30 del 29 de julio de 1971).

Tanto en el juicio de cuentas como de responsabilidad, las sentencias pueden ser objeto de recursos de revisión ante el propio Tribunal, o pueden los interesados iniciar demanda ordinaria contra la Nación, solicitando la devolución de lo pagado o la declaración de ilegitimidad del cargo formulado en su contra.

18 D. CONTROL PARLAMENTARIO. — El poder legislativo tiene la facultad de control que le otorga el art. 67, inc. 7, de la Constitución nacional ("aprobar o desechar la cuenta de inversión"), siendo este control *a posteriori*, es decir, una vez realizado el ejercicio y a los efectos de comprobar si las disposiciones presupuestarias sancionadas han sido respetadas por el poder ejecutivo.

En la práctica, sin embargo, este control *a posteriori* es muy dificultoso, atento a la magnitud y complejidad del presupuesto. De allí que en algunos países, como Francia e Inglaterra, se haya creado organismos dependientes del parlamento, que controlan el presupuesto durante su ejecución. Nuestro régimen legal en el orden nacional faculta al parlamento a realizar este tipo de control mientras se ejecuta el presupuesto, al disponer el art. 87 del decreto-ley 23.354/56 que el Tribunal de Cuentas debe comunicar *inmediatamente* al Congreso los actos observados. No obstante, y ante la disposición del art. 67, inc. 7, de la Constitución nacional, cabe preguntarse si realmente tiene el Congreso tal facultad o si sólo puede ejercer el control al finalizar el ejercicio, en cuyo caso la citada norma del decreto-ley 23.354/56 sería inconstitucional.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXXII

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, cit.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, cit.

BALEEIRO, Aliomar: *Uma introdução a ciência das finanças*, cit.

BARRÈRE, Alain: *Política financiera*, Barcelona, 1963.

BIELSA, Rafael: *Derecho administrativo*, Bs. As., 1950.

BURKHEAD, Jacob: *El sistema presupuestario gubernamental*, Méjico, 1967.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, cit.

COLM, Gerhald: *Proyección del presupuesto, el presupuesto del Estado, el plan financiero y el presupuesto de la economía nacional*, en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 229.

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Presupuesto integrado de gobierno. Descripción, ejecución y registración*, Bs. As., 1968.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, cit.

DE LA GARZA, Sergio: *Derecho financiero mexicano*, México, 1969.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, cit.

— *Hacienda pública*, cit.

GIANNINI, A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, Milán, 1945.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, 1959.

HEINIG, Kurt: *El control presupuestario*, en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 414.

INGROSSO, Giovanni: *Corso di finanza pubblica*, cit.

INGROSSO, Gustavo: *Diritto finanziario*, cit.

JÈZE, Gaston: *Traité de science des finances*, cit.

KAUFMANN, Mateo: *Tendencias y aspiraciones modernas en las técnicas presupuestarias. Presupuestos por funciones, programas y actividades*, en rev. "La Ley", 26 noviembre 1970.

LAFERRIÈRE-WALINE: *Traité élémentaire de science et de législation financières*, París, 1952.

LASCANO, Marcelo: *Presupuestos y dinero*, Buenos Aires, 1972.

MARTNER, Gonzalo: *Planificación y presupuestos por programa*, Bs. As., 1967.

MATUS BENAVENTE, Manuel: *Finanzas públicas*, cit.

NACIONES UNIDAS: *Contabilidad pública y ejecución del presupuesto*, Nueva York, 1953.

— *Manual de presupuestos por programas y por realizaciones*, Nueva York, 1966.

NEUMARK, Fritz: *Teoría y práctica de la técnica presupuestaria*, en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 273.

ORÍA, Salvador: *Finanzas*, cit.

TERRY, José A.: *Finanzas*, Buenos Aires, 1927.

TINBERGEN, Jan: *El presupuesto de la economía nacional*, en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 251.

TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, cit.

Capítulo XXXIII

POLÍTICA FINANCIERA Y POLÍTICA FISCAL O TRIBUTARIA

1. Política financiera. Nociones generales. — Muchos autores utilizan los términos "política financiera" y "política fiscal" con similar significado. Hace notar Giuliani Fonrouge (*Derecho...*, t. 1, p. 151) que la nueva escuela desarrollada alrededor de la doctrina keynesiana y propiciada en Estados Unidos con la denominación de *"fiscal policy"*, no emplea tal terminología en su sentido literal de "política fiscal", sino que traduce una posición de conjunto de política financiera anticíclica. El doctor García Belsunce, por su parte, al hablar de "política fiscal" comprende aquella que se lleva a cabo tanto a través de los recursos tributarios como de los restantes recursos y los gastos públicos (ver *Estudios...*, p. 37; *Política...*, p. 7).

Sin embargo, y para evitar confusiones didácticas, preferimos realizar la misma distinción entre los términos "financiero" y "fiscal" que suele hacerse en el campo jurídico, y por consiguiente, la identificación entre las voces "fiscal" y "tributario", vocablos estos últimos que suelen referirse en forma indistinta a la ciencia jurídica de los tributos (*derecho tributario* y *derecho fiscal*, referidos a los recursos tributarios, y *derecho financiero*, que abarca jurídicamente toda la actividad financiera del Estado, o sea, tanto recursos en general, como gastos públicos).

En consecuencia, cuando hablemos de *política financiera* nos referiremos a la actividad finalista del Estado llevada a cabo mediante el empleo de gastos y recursos públicos. Circunscribiremos —en cambio— el concepto terminológico *"política fiscal"*, a la misma actividad estatal, pero desplegada únicamente mediante los recursos tributarios.

Los recientes estudios sobre política financiera (con el sentido ya indicado) se refieren específicamente a la actuación del Estado ejecutada mediante el empleo de gastos y recursos, y tendiente al

logro de objetivos de tipo económico-social que exceden las tradicionales funciones fundamentales que las teorías clásicas consideraban como las únicas admisibles para el Estado.

Concretamente, podemos decir, siguiendo a García Belsunce (*Política...*, p. 7), que la *política financiera, tal como es concebida en la actualidad, se ocupa de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse para llevar a cabo un objetivo estatal determinado, en circunstancias de tiempo y lugar determinados.*

Puede afirmarse, en cierto modo, que la política financiera constituye la parte dinámica de las finanzas públicas, por cuanto representa el uso, en función de objetivos determinados, de los instrumentos financieros (gastos y recursos públicos). Por ello es que luego de haber examinado los gastos públicos y los distintos recursos del Estado en los capítulos precedentes, es necesario ahora presentarlos en forma operativa dentro de la política financiera, que es, a su vez, instrumento de la política económica.

En tal sentido, es una verdad incuestionable en la hora actual que el Estado puede influír en la economía pública y privada por medio de su política de gastos y recursos. Incluso puede cumplir, mediante el uso de esos instrumentos financieros, fines de política social.

Vemos, así, que en virtud de los *gastos públicos* el Estado puede actuar sobre la renta nacional adicionando fondos al ingreso nacional, alentando los consumos, reactivando o desalentando la producción, asegurando el pleno empleo de los recursos disponibles, influyendo sobre el nivel de precios, etc.

Del mismo modo, y mediante los *recursos públicos*, el Estado puede actuar sobre la redistribución de la renta, el aumento o disminución de los consumos, la reactivación o desaliento del ahorro, de la capitalización o de la inversión (ver García Belsunce, *Política...*, p. 9).

La importancia de la política financiera se ha ampliado y contraído con la ampliación o contracción de los efectos de la acción estatal sobre las actividades cotidianas de los individuos, pero no puede dejar de advertirse, como bien recuerda García Belsunce (*Política...*, p. 9), que aun en los Estados liberales, en que la política económica es realizada por los individuos en virtud de sus decisiones personales, y donde los estímulos económicos vienen exclusivamente de las fuerzas que rigen el mercado, no se ha podido

prescindir de cierta intervención en la vida económica por parte del Estado.

2. LA POLÍTICA FINANCIERA Y LAS TEORÍAS CLÁSICAS. EL NEUTRALISMO FINANCIERO. — Una debida comprensión de lo que actualmente se entiende por política financiera, sólo puede surgir de la comparación entre los diferentes papeles que clásicos y modernos asignan al Estado, en lo que respecta a su injerencia en la actividad económica y social del país.

Según los dogmas de las teorías económicas denominadas "clásicas", *el gasto público* no tenía otro sentido y efecto que el de atender a las necesidades más elementales que debe satisfacer el Estado (defensa de las fronteras ante los ataques exteriores, seguridad interna, garantía jurisdiccional del ejercicio de los derechos individuales). En cuanto al *recurso público*, su única finalidad y justificación era la de proporcionar a las arcas estatales los fondos necesarios para que el Estado cubriese las necesidades primordiales arriba mencionadas, reservando todas las demás actividades a la iniciativa privada. Según estos teóricos, la actividad financiera debía limitarse a suministrar los recursos necesarios para satisfacer las funciones encomendadas, sin fines extrafiscales de ninguna naturaleza. Señala Duverger que principalmente en el campo económico, el Estado debía abstenerse de intervenir y dejar actuar libremente la actividad privada, la libre concurrencia y las leyes del mercado (Duverger, *Instituciones*..., p. 7). Por otra parte, la política monetaria, basada en el patrón oro, se limitaba a la reglamentación de la circulación fiduciaria y de la política de descuento, para facilitar el mecanismo "cambio-precio-circulación" que había establecido David Ricardo. En cuanto a la política de comercio exterior, debía ser manejada en forma tal que dejase libres los movimientos internacionales de mercancías y las trasferencias de capital (conf.: García Belsunce, *Política*..., p. 10). Como consecuencia de tal orientación, resulta que la actividad económica es extraña al ente público cuyo neutralismo financiero se consagra y que debe interesarse solamente en el aspecto político de las relaciones humanas. El individuo es —al contrario— el factor principal de la vida económica, y su libre movimiento debe estar garantizado por el Estado.

Esto no significa para los clásicos considerar al individuo aislado, ya que se acepta que forma parte de una comunidad de la cual no puede separarse. Ambos términos: individuo y comunidad, se coordinan entre sí en sus mutuas relaciones, y tanto es así, que el móvil

personal y aun egoísta del hombre no obsta a la obtención del interés general. Según Adam Smith (*Investigación...*, p. 377), una "mano invisible" lleva al hombre a fomentar una finalidad de bien general que no estaba en sus propósitos.

Basados en estas premisas, los clásicos sentaron varios dogmas para ellos irrebatibles.

a) Uno de ellos consistió en sostener que los *gastos públicos debían ser reducidos al mínimo.* Esta idea deriva, como consecuencia lógica, de la limitación de las funciones del Estado a que nos hemos venido refiriendo. Aparte de eso, debe recordarse que tal como se vio en su oportunidad (capítulo I), muchos autores de la tendencia mencionada pensaban que todos los gastos que realizaba el Estado constituían un "consumo improductivo de riqueza", por lo cual el mismo dinero que se entregaba al ente público hubiera tenido mayor provecho en manos de los particulares (los clásicos partían de la base de que la iniciativa privada era siempre superior a la estatal).

b) Otro dogma de la escuela clásica es el del *equilibrio presupuestario.* Un presupuesto es equilibrado cuando los ingresos y egresos totalizan sumas iguales (en cuanto a este punto, nos remitimos a lo dicho en el capítulo precedente). Para los teóricos en cuestión, éste era un "principio de orden" realmente esencial. Un Estado con presupuesto equilibrado inspiraba confianza, tanto en la colectividad como en el ámbito internacional, y esa confianza le era imprescindible para desarrollar normalmente sus funciones. Además, y como también ya vimos, se sostenía que toda situación de déficit presupuestario era causante de inflación y otros efectos no menos nocivos que debían evitarse a toda costa.

Bajo el influjo de estas ideas, el mundo vivió épocas de relativa tranquilidad, pero ya en los años que precedieron a la guerra de 1914, surgieron acontecimientos que obligaron a rever ciertas concepciones entonces tenidas como verdaderos "dogmas". Anteriormente a tal época, todo parecía dar la razón a los clásicos, y daba la impresión de que la actividad de los países alcanzaba su máximo grado de eficiencia cuando existía la más reducida injerencia estatal posible.

Sin embargo, en esos años anteriores a 1914 comenzaron a producirse desequilibrios económicos y sociales. Se sucedieron grandes oscilaciones en la economía, y los países pasaban —sin explicación racional posible siguiendo el esquema clásico— de períodos de gran auge a peligrosos períodos de depresión, y viceversa. Ade-

más, en las mencionadas etapas de depresión se originaba el fenómeno del paro o desocupación en gran escala, lo cual —como es lógico— derivaba en serias tensiones sociales.

Al producirse el conflicto bélico 1914-1918, las finanzas de los países afectados quedaron seriamente deterioradas, y comenzó a advertirse con nitidez otro fenómeno típico de los sistemas capitalistas. El libre juego de la oferta y la demanda, pregonado por los clásicos, fue paulatinamente distorsionado por la actuación de los monopolios. Era en cierto modo lógico que así sucediera, dado que desde que estas grandes concentraciones de riqueza se adueñaron de la oferta, llegó el momento en que controlaron los precios según su conveniencia y anularon toda posible competencia. Estos monopolios, a veces internacionales, comenzaron a manejar las economías nacionales en favor de sus intereses particulares, y no de los intereses de la comunidad.

3. POLÍTICA FINANCIERA INTERVENCIONISTA. — El fracaso de las doctrinas liberales (tal como habían sido concebidas por los clásicos) para solucionar ciertos problemas que planteaba la realidad económica y social, llevó a pensar que en el momento actual tales teorías no podían ser aceptadas y que era necesario el intervencionismo estatal.

La intervención estatal puede realizarse de muy distintas formas: puede utilizar medidas coactivas, como cuando toma injerencia en el mercado mediante control de precios, salarios o calidades, y puede el Estado actuar aún más directamente, asumiendo él mismo una actividad económica mediante nacionalizaciones, para de esta manera conducir directamente los más fundamentales y estratégicos sectores de la economía.

Pero también puede el Estado regular los mecanismos económicos mediante medidas financieras, que permiten una actividad estatal menos coaccionadora y más respetuosa de la libertad de los individuos (conf.: Duverger, *Instituciones...*, p. 39). No debe olvidarse, sin embargo, que la política financiera no es sino parte de la política económica general del Estado, y que por lo tanto debe coordinarse con otros instrumentos de esa política económica, tales como la política monetaria, de comercio exterior, de explotaciones públicas, política crediticia, política de control de monopolios, de precios y salarios, etc.

Los especialistas en el tema señalan que la política financiera intervencionista puede tener *ciertas metas fundamentales*, de las cuales mencionaremos someramente las más importantes.

a) Se sostiene, en primer lugar, que la política financiera debe ejercer su acción en lo que respecta al *ciclo económico*. Se piensa que el Estado debe evitar las crisis cíclicas y desarrollar una política compensadora. En términos muy generales, esta política consistiría aproximadamente en lo siguiente: en las épocas de depresión el Estado aumenta sus gastos y reduce sus ingresos, mientras que en períodos de auge actúa en la forma inversa, es decir, limitando el gasto y aumentando ingresos. El célebre economista Keynes propugnó una política anticíclica, como forma de solucionar la grave crisis económica que afectó a los Estados Unidos de Norteamérica en 1930, y este país puso en práctica esas ideas mediante la famosa política del *"New-Deal"*.

b) En segundo lugar, la política financiera intervencionista propugna como objetivo el lograr la *plena ocupación*, evitando el fenómeno del paro, refiriéndose la plena ocupación no sólo a la mano de obra, sino a todos los factores productivos en estado de paralización.

El paro generalmente ocurre cuando la oferta de bienes y servicios es superior a la demanda. Si existe exceso de bienes producidos, y tales bienes no son absorbidos por los demandantes, la producción debe disminuír para adecuarse a la demanda. La disminución de producción implica paro, ya que los factores productivos deben reducir su ritmo, lo cual se traduce en reducción de horarios de trabajo, despido de mano de obra, etc. En este caso, se piensa que el Estado debe tomar intervención para organizar debidamente el mercado de trabajo y para crear fuentes que absorban los factores productivos desocupados. Puede —por ejemplo— emprender obras públicas que creen fuentes de trabajo, lo cual —por sí solo— origina

c) Se menciona también como objetivo de la política financiera intervencionista, el de tender a una *mejor distribución de la riqueza*. Esto puede lograrse, principalmente, con medidas de tipo tributario mediante la aplicación de *impuestos directos* que discriminen el origen de las rentas, que establezcan alícuotas progresivas según la riqueza gravada y que tengan en cuenta situaciones personales, como, por ejemplo, las cargas de familia (como hace, por ejemplo, el impuesto argentino a las ganancias). También los *impuestos indirectos* pueden cumplir fines apropiados a tal política, estableciendo escalas graduadas y progresivas de alícuotas que comienzan con exenciones para los artículos de primera necesidad y finalizan con gravámenes elevados para los bienes suntuarios (como hace, por ejemplo, el impuesto argentino al valor agregado).

d) Por otra parte, y especialmente en lo que se refiere a los países en estado de subdesarrollo, se estima que la política intervencionista debe tratar de *acelerar la tasa de crecimiento*. En tal sentido, la encíclica *Populorum progressio* ha puesto de relieve que "la sola iniciativa individual y el simple juego de la competencia no son suficientes para acelerar el éxito del desarrollo". Cabe señalar, sin embargo, que los planes de desarrollo tropiezan con un flagelo sumamente perjudicial, y que generalmente da por tierra con las medidas desarrollistas. Tal flagelo es la *inflación*, y por consiguiente, es necesario que la política tendiente al desarrollo vaya acompañada de un objetivo fundamental como es la estabilización.

4. POLÍTICA FINANCIERA LIBERAL-PRAGMÁTICA.— Precisamente ha sido la inflación la que ha dado la voz de alerta sobre exageraciones en que incurrió el intervencionismo. Una cosa es admitir que la intervención del Estado en el campo económico se torna imprescindible, pero otra muy distinta es que, valido de ese intervencionismo, el Estado crezca desmesuradamente y se proponga hacerlo todo por sí mismo.

Las exageraciones provinieron de que es ciertamente muy atractivo acelerar el crecimiento y armonizar la consiguiente prosperidad económica con la regulación de las oscilaciones cíclicas, la plena ocupación y la mejor distribución de la riqueza. Pero en la medida en que se pretendió hacerlo mediante la centralización estatal, con el acaparamiento de las más distintas funciones, se llegó a resultados desastrosos, porque, en definitiva, el incremento indebido del papel paternalista llevó a un incesante aumento de gastos públicos no compensados por los correlativos aumentos de ingresos. De allí al déficit presupuestario y a la espiral inflacionaria no hubo más que un solo paso, con todos los males que ello implica, el principal de los cuales es borrar de un plumazo los presuntos beneficios logrados mediante el intervencionismo excesivo. Es que como decimos en otro pasaje de este libro, el proceso de redistribución sin la creación previa de la riqueza a distribuír se constituye en un factor de retroceso que lleva a la decadencia y quiebra del Estado providencia (ver cap. I, punto 2 B).

Esta dolorosa comprobación ha llevado al retorno de las ideas liberales adaptadas a la nueva realidad en que les toca vivir, lo cual hemos dado en llamar "liberalismo pragmático", que tiende a afianzarse en los distintos países del orbe, aun en los del más disímil signo político. Se podría hablar entonces de una política financiera liberal-pragmática, cuyas principales ideas hemos resumido en el capítulo I.

5. POLÍTICA FISCAL O TRIBUTARIA. — Para las finanzas modernas, la importancia del principal de los tributos (el impuesto) no sólo debe tenerse en cuenta desde el punto de vista de los ingresos que proporciona al fisco, sino también desde el aspecto del intervencionismo. El impuesto, cuya finalidad es obtener fondos para cubrir las erogaciones estatales, puede ser, además, un instrumento que permita al Estado tomar injerencia en la actividad nacional, orientándola. Desde el punto de vista económico, cabe asignar a la política fiscal o tributaria importantes objetivos, como el de favorecer o frenar determinada forma de explotación, la fabricación de ciertos bienes, la realización de determinadas negociaciones, o más generalmente, también se le atribuyen a esta política las importantes misiones de actuar sobre la coyuntura y promover el desarrollo económico.

Maurice Duverger (*Instituciones...*, p. 98), que ha elaborado un interesante estudio sobre el intervencionismo mediante medidas tributarias, explica que tal intervencionismo puede asumir muy variadas formas. Así, distingue: 1) *Intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global.* Consiste en aumentar o disminuír en bloque el peso de los impuestos, con lo cual se obtienen importantes resultados económicos. Por ejemplo, una disminución de la presión tributaria produce una baja de precios (por el importe de los impuestos indirectos incluídos en el precio), y un aumento de las disponibilidades de los particulares (por la disminución del impuesto a las rentas), todo lo cual favorece el desarrollo de las transacciones. Al contrario, un aumento global de impuestos tiende a restringir los consumos y a evitar que un exceso de disponibilidad monetaria haga subir los precios. 2) *Intervencionismo mediante discriminación.* En este caso, el intervencionismo no se produce mediante aumentos o disminuciones en bloque, sino mediante la elección de determinados impuestos, que pueden dirigir a los individuos hacia actividades que se benefician con un régimen fiscal favorable, y a alejarlos de aquellas otras que se considera perjudiciales, mediante fuertes cargas impositivas. 3) *Intervencionismo por amputación.* Este medio se diferencia del anterior en que la actuación se lleva a cabo directamente (y no indirectamente) sobre las economías individuales, aumentando impuestos —por ejemplo— sobre altas rentas o altas herencias, con el objeto de amputar parte de ellas como forma de intentar igualar el nivel de vida de los individuos. 4) *Intervencionismo por redistribución.* En

esta forma de intervencionismo se incorpora la noción de gasto público, por lo cual hay una complementación entre política tributaria y política financiera. El Estado no sólo amputa parte de la riqueza de los contribuyentes mediante el impuesto, sino que además lo redistribuye, ya sea mediante subvenciones u otra clase de ayudas a las clases de bajos ingresos.

Cabe consignar que si bien la política fiscal intervencionista ha sido modernamente desarrollada, muchas de sus concepciones fueron anticipadas por Adolfo Wagner.

Este tratadista se opuso vigorosamente a la tesis de que los impuestos sólo podían tener fines fiscales (es decir, de cobertura de gastos públicos), y pensó, por el contrario, que estos tributos podían ejercer funciones reguladoras de la distribución de los ingresos y del patrimonio nacional. De allí que su posición haya sido llamada, por ciertos autores, *"reformismo fiscal"*. Puede afirmarse que en el terreno de la teoría impositiva, Wagner se adelantó a los conocimientos esenciales de la doctrina moderna y sentó las bases de lo que hoy se conoce como política fiscal.

Señala Fritz Neumark (*Principios...*, p. 357), con razón, que hoy resulta difícil comprender cómo fue posible que aun en la era entre las dos guerras mundiales fueran rechazadas, en principio, las avanzadas ideas de Wagner.

6. EL DESARROLLO ECONÓMICO. NOCIONES GENERALES. — Según el concepto de Kusnetz (cit. por García Belsunce, *Estudios...*, p. 3), el desarrollo económico puede definirse como *el proceso que se manifiesta por un persistente aumento del ingreso "per capita" y un nivel de vida ascendente.*

Cabe tener en cuenta, sin embargo, que el concepto de desarrollo económico es esencialmente relativo, y resulta de la comparación de la condición económica de diversos países (conf. García Belsunce, *Estudios...*, p. 4).

Desde épocas remotas, el hombre ha luchado contra la escasez y aplicado todos sus esfuerzos para intentar satisfacer sus múltiples necesidades. Su esfuerzo se ha encaminado a tratar de adaptar el medio natural a dichas necesidades y a utilizar diversas técnicas, cuyo fin ha sido aumentar los bienes necesarios, reduciendo al mínimo el sacrificio para obtenerlos. Ante esta realidad, han ido apareciendo, en la historia económica de los países, formas de lucha contra el estancamiento, con resultados diferentes, pero siempre encaminados a desarrollar económicamente a los pueblos.

Es evidente que el mundo ha sufrido una profunda evolución, y ésta se ha caracterizado en términos generales por el crecimiento económico y el progreso. Pero un balance general de la evolución mundial demuestra que los beneficios del progreso no se han repartido por igual. Hay *naciones avanzadas* con altos niveles de vida y marcha económica ascendente, y *naciones atrasadas* envueltas en círculos viciosos de pobreza y miseria. Se trata de la diferencia actualmente existente entre países desarrollados y en vías de desarrollo, siendo tan notoria esa diferencia, que según una gráfica frase de Barre (*Economía...*, t. I, p. 91), "parecieran superponerse edades distintas de la humanidad".

Puede así observarse en los países atrasados una serie de características peculiares como, por ejemplo: debilidad de ingreso *per capita*, mala distribución de la riqueza, estructura productiva volcada al sector primario, falta de proporción entre el incremento demográfico y productivo, estructura de consumo volcada a artículos de primera necesidad (con la consiguiente reducción del mercado interno), deficiente nivel de salubridad, escaso nivel de instrucción, etc.

Todo lo contrario sucede en los países desarrollados, que cuentan con un elevado y ascendente ingreso *per capita*, una estructura productiva altamente tecnificada y desplazada progresivamente hacia los sectores secundario y terciario, altos índices de producción y productividad, nivel de consumo equilibrado con amplio mercado interno, un buen nivel sanitario, cultural, etc. (ver Barre, *Economía...*, t. 1, p. 93).

6 A. FACTORES Y OBJETIVOS DEL DESARROLLO ECONÓMICO. — Cabe preguntarse cuáles son los *factores* que han motivado la diversidad de crecimiento entre los países del mundo. Los especialistas asignan especial importancia al elemento humano, al cual se denomina "factor intangible", y a los recursos naturales, a los que se da el nombre de "factores tangibles" (conf. Arthur Lewis, *Teoría...*, ps. 12 y ss.).

Los *factores intangibles* son los que derivan preponderantemente de la conducta humana, ya que las condiciones espirituales de los miembros de las diversas colectividades ejercen un papel decisivo en la prosperidad de la comunidad que integran. Estas condiciones son, según Lewis, el espíritu de trabajo, el afán de riqueza, el propósito de invertir, el sentido de disciplina entre los hombres. Se trata, según García Belsunce (*Política...*, p. 47), del llamado

"capital invisible" de los pueblos, representado por la educación, la salud física y mental, el espíritu de cooperación, la cohesión social, el conocimiento tecnológico, la capacidad investigadora, la aptitud de adaptación, el sentido de disciplina, la perseverancia, la intrepidez, la avidez de progreso y de ganancia, etc.

Los *factores tangibles*, en cambio, derivan de la naturaleza. No puede negarse la muy importante (aunque no decisiva) influencia que los recursos naturales han tenido en el desenvolvimiento de los países, entendiendo por tales al clima, suelo fértil, minerales útiles, fuentes naturales de energía, agua potable y medios naturales de trasporte, es decir, las vías fluviales y la topografía apta para las vías terrestres (conf. García Belsunce, *Política...*, p. 48).

Asimismo, se mencionan como factores influyentes las instituciones económicas, jurídicas y políticas, en tanto garanticen fundamentalmente el derecho al fruto de los esfuerzos personales, la tecnología o evolución de conocimientos técnicos, así como el ahorro, el ingreso, la inversión y el capital (conf. García Belsunce, *Política...*, ps. 48 y 49).

En lo que respecta a los *objetivos* del desarrollo económico, García Belsunce los sintetiza de la siguiente manera: la industrialización del país con el incremento paralelo del sector agropecuario, con buenas redes y medios de comunicación, con suficientes fuentes de energía y combustible que aseguren el autoabastecimiento, con el mejoramiento de la tecnología, la plena ocupación de sus habitantes, el aumento de su nivel de ingresos y la formación del ahorro necesario para asegurar la cuota de inversión de cada uno (García Belsunce, *Política...*, ps. 51 y 52).

La función a cumplir por el Estado para la obtención de tales objetivos, puede desarrollarse siguiendo dos procedimientos diferentes: puede el Estado encarar un vasto programa de gastos públicos que lo lleva a convertirse en el agente principal de la política de desarrollo, o, por el contrario, puede llevar adelante una política que tienda a crear o adecuar las instituciones que hagan posible el desenvolvimiento de la empresa privada, en forma tal que ésta sea el elemento primordial y decisivo en la lucha contra el subdesarrollo y el estancamiento.

6 B. DIVERSOS ASPECTOS DEL DESARROLLO ECONÓMICO. — Existen en primer lugar *aspectos históricos* de indudable importancia. El

examen de los hechos pasados es fundamental para valorar en su exacta dimensión, no sólo los hechos presentes, sino también para prever de alguna manera los hechos futuros. Una política de desarrollo es esencialmente una previsión del futuro, y debe partir de una valoración de la realidad actual en cuanto a que mediante la planificación "creará un cuadro general que sirve de armazón al desarrollo posible de una economía" (conf. Jan Tinbergen, *La planeación...*, p. 15). En consecuencia, no puede prescindir de la historia, que la influirá en forma preponderante y desde distintos ángulos.

Asimismo, debe destacarse los *aspectos sociológicos* del desarrollo. El aporte sociológico a una política de desarrollo económico parte de la base de que sin negar la existencia del individuo como única realidad física, no puede ser considerado en forma aislada, sino conviviendo con sus semejantes. Por ello, el profesor Tarantino (*Finanzas...*, p. 34) señala que tanto las finanzas como el desarrollo suponen al hombre desplazándose dentro del fenómeno de interrelación, de tal manera que será fragmentario o incompleto un enfoque sólo atinente a la unidad subjetiva. La realidad humana es, entonces, la del *individuo socializado*, es decir, en comunidad con otros individuos e influyéndose recíprocamente.

Por otra parte, el desarrollo económico es fuertemente influído por *aspectos políticos*, y especialmente en lo referente a los sistemas de gobierno de los diferentes países. A grandes rasgos, un sistema de gobierno puede ser totalitario o democrático. Existe totalitarismo cuando se desconocen los derechos fundamentales del hombre, dado que ninguna traba impide la actuación del gobernante.

El régimen totalitario significa la anulación total del régimen jurídico, ya que el principio de autoridad no reside en la ley, sino en el hombre o equipo que ejerce el poder. Aun suponiendo que bajo la dirección de un régimen semejante los fines puramente económicos pudiesen ser más fácilmente obtenidos (lo cual es dudoso), no es admisible que tales fines se logren en detrimento de los derechos humanos más esenciales y caros al ser humano, como lo son la libertad y la igualdad.

También los *aspectos jurídicos* son fundamentales en el campo del desarrollo económico. Al referirse Jan Tinbergen a la creación de condiciones generales favorables al desarrollo, expresa: "Para que pueda tener lugar un desarrollo continuado, una economía debe poseer ciertas características básicas. Entre éstas se encuentra un

mínimo de seguridad y estabilidad, tanto en general como en particular. Debe haber alguna actuación o actividad gubernativa del tipo que por lo general se considera esencial para una situación ordenada, tal como el mantenimiento del orden y de la seguridad física de las personas y la propiedad" (Tinbergen, *La planeación...*, p. 8). Por su parte, García Belsunce observa que la defensa de la propiedad individual, el derecho a moverse libremente, a elegir su ocupación dentro de las posibilidades del medio económico y a obtener para sí la parte principal del fruto de su esfuerzo, son las condiciones institucionales primordiales para hacer propicio el crecimiento de la tasa de desarrollo. En los regímenes que han negado la propiedad individual y en los cuales el individuo es nada más que un medio al servicio de intereses colectivos, desaparecen los incentivos y recompensas que constituyen la principal fuerza de la eficiencia del trabajo (autor cit., *Estudios...*, p. 14).

Pero esto no significa admitir un concepto individualista de la propiedad, tal como era concebido por los romanos (*"jus utendi, jus fruendi, jus abutendi"*). Pretender asentar un proceso de desarrollo en tal concepto de la propiedad, parece, en la actualidad, utópico. Los países que buscan acelerar su crecimiento deben mantener la propiedad individual y deben garantizar la libertad y el derecho al fruto del esfuerzo, pero con las limitaciones que surgen del interés social. En la encíclica *Populorum progressio* se ha puesto de relieve que la propiedad privada no constituye para nadie un derecho incondicional y absoluto.

Por último, casi es innecesario hacer referencia a la suma importancia de los *aspectos económicos* del desarrollo. En tal sentido, no puede dudarse de que los aportes principales deberán buscarse en la ciencia económica, verdadera "caja de herramientas", que si bien no proporciona conclusiones, permite extraerlas en virtud de su técnica. Desde el punto de vista económico, la moderna evolución hacia la macroeconomía, los recientes estudios sobre la estructura económica y la inclusión de los factores "tiempo" y "espacio", aportan elementos conceptuales básicos que no pueden ser ignorados en una política encaminada al desarrollo (sobre estos puntos ver Barre, *Economía...*, t. I, ps. 198 y ss.; Tarantino, *Finanzas...*, p. 59).

7. LA INFLACIÓN COMO OBSTÁCULO AL DESARROLLO ECONÓMICO. — Como expresamos anteriormente, la inflación es un grave obstáculo para que una política de desarrollo económico consiga sus fines.

Objetivos vitales como la capitalización, no pueden lograrse sin una estabilización previa indispensable para asegurar el deseado incremento de inversiones, que sólo se producirá si se logra asegurar al inversor un panorama tal que le permita formular previsiones y programas con certidumbre acerca del futuro, y no bajo la acechanza de la continua pérdida de poder adquisitivo del dinero.

Las consecuencias nocivas de la inflación han sido motivo de especial consideración por los estudiosos de los problemas económicos y sociales. Raymond Barre (*Economía...*, t. 2, p. 389) sostiene que la inflación tiene consecuencias lamentables que se olvidan demasiado a menudo: erosión del dinero, destrucción de los ahorros, empobrecimiento de ciertas clases sociales (asalariados, titulares de otros ingresos fijos), aun cuando hace notar que *la deflación* es más perniciosa, por cuanto empobrece a la comunidad entera al condenar al ocio a los recursos productivos (capital y trabajo). Angelos Angelopoulos (*Planisme...*, p. 307) destaca cuáles son los efectos nefastos de la inflación, al demostrar que ella produce una modificación en la distribución de las rentas, favoreciendo ciertos beneficios y en perjuicio de los salarios y otras entradas fijas. Ello acentúa la injusta desproporción de ingresos, ya que los salarios siempre marchan detrás de las subas de precios. Además, se desorganiza la estructura de la producción ante el estímulo del consumo, que se intensifica y que se dirige hacia artículos suntuarios. Por otra parte, la inflación produce aumento de importaciones y disminución en las exportaciones, trayendo como lógica consecuencia un saldo desfavorable de la balanza de pagos y la consiguiente devaluación de la moneda. Rolf Hayn (*Política...*, ps. 59 y ss.) pone de manifiesto los peligros que la inflación entraña para los países atrasados. Explica que las clases sociales luchan para que sus ingresos no se vean disminuídos por la inflación de precios, lo cual origina graves perturbaciones políticas y sociales que crean una atmósfera de inestabilidad, contraria al desarrollo y netamente perjudicial a la economía. Las inversiones se efectúan cada vez a más corto plazo, preferentemente en la adquisición de bienes raíces; los recursos dejan de emplearse en aquellas actividades que más los requieren; las operaciones crediticias tienden a

concertarse cada vez a menor plazo y con más altos intereses, y los ahorros se emplean en la compra de oro y de divisas extranjeras, alejándose de las actividades productivas.

Según Horacio García Belsunce (*Política...*, p. 28), al aumentar los precios como consecuencia de la inflación, se perjudican los beneficiarios de rentas fijas, se descapitalizan los productores, industriales y comerciantes, aumentan los precios de las materias primas importadas, se produce el desplazamiento de las inversiones productivas a las de especulación, etc. Además, estas consecuencias desfavorables se reflejan en las finanzas del Estado, ya que el aumento de precios originado por la inflación ocasiona el incremento de los gastos públicos, y luego de un primer momento, la euforia y el bienestar desaparecen cuando la pérdida del valor adquisitivo del dinero y el aumento de los precios es mayor que las rentas y es imposible alcanzarlos. Entonces, el consumo se reduce, desaparecen las ganancias y los impuestos no rinden.

No creemos necesario continuar con citas similares. Baste decir que es prácticamente general la coincidencia de los expertos en sostener que la inflación abierta o declarada es un verdadero fenómeno patológico, y por consiguiente un grave obstáculo a cualquier política de desarrollo.

7 A. EL ENFOQUE MONETARISTA DE LA INFLACIÓN. — Suscita, en cambio, divergencias, la forma como debe ser encarada la lucha contra la inflación, y la discrepancia deriva de la diferente posición que asumen los especialistas en lo que respecta a sus causas.

Las teorías monetaristas identifican prácticamente a la emisión monetaria con la inflación, basándose en la teoría cuantitativa del dinero, tal como fue formulada por los economistas de la escuela clásica. Se afirma que la falta de equivalencia entre los medios de pago creados mediante la emisión y la cantidad de bienes y servicios disponibles, tiene como efecto inevitable, el producir la inflación. Por tanto, la inflación no es sino la consecuencia directa de los excesos en la facultad de emitir moneda.

El siguiente ejemplo ilustra en forma simplificada esta posición: si la riqueza de un Estado estuviera representada simbólicamente por cien naranjas a un precio unitario que permita satisfacer el consumo de cien hombres, el mero aumento de salarios de éstos (producido por una mayor cantidad de dinero) no producirá sino aumento en el precio de las mismas cien naranjas, y no en la satis-

facción de un mayor consumo mientras no aumente la producción de naranjas (ver Manuel de Juano, *Curso...*, t. 2, p. 139).

Otros autores, al contrario, no creen que las cosas sucedan de manera tan simple, y piensan que la inflación es algo mucho más complejo que la sola relación directa "aumento de emisión-inflación". Así, Bertrand Nogaro (*Éléments...*, ps. 124 y ss.) niega que exista una relación causal de sentido único entre el dinero y los precios, aun admitiendo que en caso de un gran aumento en la cantidad de dinero, dicha relación causal puede ser válida. Pero este autor critica las teorías monetaristas en cuanto éstas aplican al dinero la ley de la oferta y la demanda, ley, ésta, que tiene un sentido cuando se trata de mercancías, pero que lo pierde cuando se trata de dinero. Observa asimismo que las teorías cuestionadas no distinguen la cantidad de dinero disponible de la gastada, ni la cantidad de mercancía a vender, de la vendida en realidad, así como tampoco tienen en cuenta los fenómenos de atesoramiento y de formación de reservas. Por otra parte, Nogaro advierte que con demasiada frecuencia se olvida que la teoría monetarista solamente actúa cuando la cantidad de bienes producidos permanece constante.

Sin entrar al fondo de este delicado problema económico, cabe decir que las impugnaciones a la teoría cuantitativa del dinero y las nuevas formulaciones efectuadas por Keynes, trajeron como consecuencia que la inflación dejase de imputarse exclusivamente a causas monetarias y que su análisis se efectuase, no ya únicamente en términos de cantidad de dinero, sino dentro del marco de la teoría de la renta global (conf. Barre, *Economía...*, t. 2, p. 390). Pareciera entonces que debe abandonarse el enfoque puramente monetarista de la inflación, aunque sin dejar de reconocer, por ello, que las manipulaciones emisionistas con el exclusivo fin estatal de procurarse ingresos constituyen evidentemente un elemento de presión inflacionaria.

7 B. LOS DISTINTOS TIPOS DE INFLACIÓN. — Pero el abandono de la concepción que hacía residir exclusivamente en causas monetarias el origen de la inflación, ha obligado a profundizar el análisis de las reales causas, y ello ha llevado al reconocimiento de que existen distintos tipos de inflación.

Así, es posible distinguir *la inflación de rentas*, que es la resultante de la existencia de una demanda global que supera la oferta de productos, la *inflación de costos*, que se produce ante las alzas autónomas de los costos de producción sin aumento de demanda,

y *la inflación estructural*, provocada por las condiciones de formación de precios en ciertos mercados y sectores de la economía, y con independencia de la inflación de rentas y de costos.

Veamos cada uno de estos tipos de inflación:

1) *Inflación de rentas.* Es llamada, por Barre (*Economía...*, t. 2, p. 390), inflación inducida por la demanda o inflación de demanda, correspondiendo a aquellas situaciones en que la demanda de bienes y servicios no puede ser satisfecha por la oferta de ellos, en el plano global o sectorial.

El exceso de demanda total puede deberse a las siguientes razones: acrecentamiento de los gastos públicos, acrecentamiento de los gastos de consumo privados, acrecentamiento de los gastos de inversión privados, acrecentamiento de las rentas procedente de un excedente en la balanza de pagos. En estos casos, si la oferta de bienes y servicios de consumo es inelástica y, por lo tanto, insuficiente en relación al incremento de demanda, surgen alzas de precios de tipo inflacionario. A su vez, la inelasticidad de oferta puede deberse a ausencia de capacidad de producción, a insuficiencia de reservas, a factores accidentales o a la imposibilidad de recurrir a importaciones por falta de divisas.

Se habla también de exceso de demanda sectorial cuando la insuficiencia de ciertos productos provoca un alza de su precio, que a su vez repercute en el nivel general de precios, manifestándose esta situación principalmente en las industrias de bienes de equipo o en las industrias de base como el acero (conf. Barre, *Economía...*, t. 2, p. 391).

2) *Inflación de costos.* Es la que deriva de alzas autónomas de los costos de producción sin que exista aumento de demanda. Esta alza de costos de producción puede, a su vez, reconocer distintos orígenes: *a*) Alzas de salarios procedentes de la voluntad de trabajadores organizados, que al no ser absorbidos por los empresarios mediante disminución de sus beneficios, y al no ser compensados por mayor productividad, llevan al alza de los precios. Pero debe advertirse que esta alza de precios, sólo se producirá si el alza de salarios va acompañada de una expansión proporcional de la oferta de dinero o de un incremento del déficit fiscal, ya que si el volumen del dinero o del crédito permanecen invariados, disminuirá —por lógica— la demanda y se producirá el paro o desocupación. Se observa, en este caso, que el emisionismo puede contribuír a la inflación, pero no como causa autónoma, sino más bien como efecto

de otras circunstancias que lo tornan necesario para evitar males mayores. *b*) Puede también existir aumento de costos en el caso de alzas de precio de materias primas y productos alimenticios importados. *c*) Por último, también puede darse la situación cuando se liberan y aumentan precios de algunos bienes y servicios, luego de un largo bloqueo de precios.

3) *Inflación estructural.* Este tipo de inflación deriva de ciertas condiciones de formación de precios especiales que no dependen ni de los desajustes entre demanda y oferta ni de los costos de producción, como, por ejemplo, lo que sucede en los mercados en condiciones de oligopolio, en donde los precios son fijados por las decisiones conjuntas de los empresarios que dominan el mercado (por ejemplo, en industrias vitales como acero, caucho, producción automotriz, etc.). Puede también haber alzas de precios por razones políticas o sociales, que no dependen de costos ni de relación oferta-demanda, como sucede a menudo con los precios agrícolas (conf.: Barre, *Economía...*, t. 2, p. 394).

7 C. LA LUCHA CONTRA LA INFLACIÓN. — La política de lucha contra la inflación ha dado origen a concepciones diferentes.

Para quienes se adhieren a la teoría monetarista de la inflación, no puede haber otra solución que restringir la masa monetaria, evitando que los medios de pago continúen expandiéndose. Sin embargo, Raymond Barre se encarga de señalar que los peligros de la restricción monetaria son grandes, ya que se puede afectar la demanda total (que puede no ser excesiva) y frenar, como consecuencia de ello, el crecimiento de la economía, provocando el paro (Barre, *Economía...*, t. 2, p. 402).

Por su parte, Benvenuto Griziotti (*Principios...*, p. 401) considera, acertadamente, que es dañoso para la economía nacional el proceso de deflación crediticia y monetaria para retroceder sobre el camino recientemente recorrido por la inflación. Piensa el autor italiano que tal restricción es la causa de una perturbación en la economía del país y de dolorosas crisis económicas, por reducción violenta de la producción y de los precios.

Todo parece indicar que no puede tomarse en cuenta el enfoque monetarista en forma unilateral; al contrario, debe aceptarse que las medidas de estabilidad posibles en el marco de un programa de desarrollo dependen de un conjunto de circunstancias, entre las cuales la expansión de medios de pago es sólo una de tantas. Como bien dice Aldo Ferrer (*La economía...*, p. 246), no se puede pre-

tender eliminar la inflación mediante la reducción de medios de pago, mientras se introducen otras fuertes presiones inflacionarias circunstanciales y subsisten las presiones inflacionarias básicas.

Pensamos que la política de estabilización debe adecuar sus métodos de combate al tipo de inflación prevaleciente, según las causas que la originan. En el caso argentino, como en el de varios países de América Latina, pareciera que el ataque a la inflación no sólo debe encararse coyunturalmente en lo que respecta a las presiones inflacionarias circunstanciales (por ejemplo, expansión del gasto público, política monetaria expansiva, etc.) y a los mecanismos de propagación (devaluación monetaria, insuficiencia de ingresos públicos, alzas de salarios motivadas por el costo de la vida, etc.), sino también, y en forma muy especial, el embate debe ser dirigido contra las rigideces estructurales que constituyen las presiones inflacionarias básicas (rigidez de la producción agropecuaria, rigidez de la capacidad de importar y de exportar, insuficiente desarrollo de las industrias de base, insuficiencia del capital de infraestructura, déficit fiscal estructural, ineficiente utilización de los factores productivos disponibles).

Estas rigideces estructurales son las que evidentemente están motivando en nuestro país la incapacidad de la oferta para responder a los aumentos de demanda global y a los cambios de composición de ella, constituyendo presiones inflacionarias básicas que mientras subsistan, tornarán estériles los esfuerzos por neutralizar, o al menos atenuar, los efectos nocivos de ese gran enemigo del desarrollo económico que es la inflación incontrolada.

La política financiera, mediante sus instrumentos de acción (gastos y recursos públicos), puede brindar un gran aporte a la lucha contra la inflación. Es necesario, por ejemplo, eliminar o reducir los gastos públicos superfluos y dirigirlos, en cambio, hacia la industria de base y el capital de infraestructura; es muy importante el aliento impositivo a la producción agropecuaria, y en general a toda aquella que puede generar divisas; debe incentivarse a las actividades privadas realmente productivas, y al contrario desalentarse fiscalmente aquellas industrias improductivas en relación al desarrollo y las actividades de tipo especulativo que inmovilizan los capitales; debe encararse una reforma tributaria racional, en forma tal que alivie a los sectores que originan bienes y servicios productivos, etc.

8. LA PLANIFICACIÓN. NOCIONES GENERALES. — Durante mucho tiempo se identificó la noción de planificación con las ideas de "colectivismo" y "totalitarismo". Esto se debe a que las verdaderas planificaciones comenzaron con la "nep" soviética, que puso en marcha Lenin con posterioridad a la revolución bolchevique. Las planificaciones se continuaron en Rusia con los planes quinquenales, que tuvieron aplicación desde 1927 en adelante.

Los grandes resultados que dio la planificación en la Unión Soviética llevaron a pensar en la posibilidad de dar matices diferenciales a la idea, para concretar el planeamiento en tal forma que no llevase a una limitación absoluta de los derechos más esenciales de los individuos. Paulatinamente, el concepto ha perdido ese contenido emocional de identificación, y numerosos autores comenzaron a reconocer las bondades de la planificación, especialmente en los países en vías de desarrollo.

Este cambio de postura tiene relación con las distintas modalidades que puede asumir la planificación. Partiendo de la noción básica de intervencionismo estatal, es posible distinguir tres tipos de planeamiento: la planificación integral o coactiva, la planificación liberal o indicativa, y la planificación democrática o democracia planificada.

8 A. PLANIFICACIÓN INTEGRAL O COACTIVA. — Se dice que este tipo de planificación es coactiva y totalitario, por cuanto el plan del Estado es imperativo e irreversible, siendo su intervención *directa* y *detallada*.

Por otra parte, es eliminada la propiedad privada de los medios de producción y se la reemplaza por la llamada "propiedad social". Según Charles Bettelheim (*Problemas...*, p. 19), la propiedad social sobre la cual debe descansar la planificación es la de los trabajadores, que son, en definitiva, quienes realizan el plan y sus beneficiarios. Esto implica —sostiene el autor citado— que el conjunto de las instituciones políticas que dominan las actividades planificadoras centrales, se hallen bajo el control de la clase trabajadora.

El Estado, como representante de la clase trabajadora, es en consecuencia, el único depositario del poder de decisión y coacción, sustituyendo esta acción decisoria y coactiva a las indicaciones del mercado. Esto significa que todas las acciones de las unidades económicas están sometidas al logro de los *objetivos* previamente determinados por el Estado, a los *medios* que se emplearán para llevar

adelante esos objetivos y a la *duración* en que el Estado estipula que los objetivos se cumplan.

La empresa privada es reemplazada por la unidad técnica de producción, y no puede ser de otra forma, ya que la desaparición del mercado trae como consecuencia la falta de razón de ser del empresario, cuya primordial función es la de tratar de satisfacer los deseos del consumidor para incrementar sus beneficios.

En este sistema, el plan lo domina todo (por ello se lo llama "integral"). Los precios surgen de cálculos y combinaciones de cifras efectuados por el Estado, la producción está predeterminada no sólo en su cuantía sino también en lo que respecta a los factores que se deberá emplear para alcanzar el volumen prefijado. A su vez, las unidades individuales de producción están ligadas a autoridades centrales, cuyas órdenes no dependen de empresarios, sino de técnicos estatales, que las fijan sobre la base de cálculos de cantidades físicas, a las cuales se asigna valor contable. Como consecuencia de esta modalidad de planificación, toda la economía se torna unipolar.

Para algunos autores, la planificación integral es la única planificación real, y es la única que actúa en forma efectiva sobre el desarrollo del conjunto de las actividades económicas, acelerando el crecimiento en forma extraordinaria (ver Bettelheim, *Problemas*..., p. 20).

Sin embargo, la realidad demuestra que a partir de la "Perestroika" y del derrumbe del muro de Berlín se está produciendo el paulatino abandono de la planificación coactiva por Rusia y demás democracias del Este Europeo. No obstante, y al momento de escribir estas páginas, ella subsiste en China, Cuba, Albania y otros países asiáticos y africanos.

8B. PLANIFICACIÓN DEMOCRÁTICA O DEMOCRACIA PLANIFICADA. — Países como Suecia y Noruega se orientan en dirección a este tipo de planificación, que ha sido propiciada por prestigiosos especialistas, como Angelopoulos y Myrdal. Esta modalidad de planificación permite mayor injerencia estatal que en el sistema indicativo, pero no asigna al Estado el carácter de único conductor de la actividad económica, como en la planificación coactiva.

La actividad económica se divide básicamente en tres sectores: el público, el controlado y el libre.

El sector público comprende los grandes medios de producción. Todas aquellas actividades fundamentales para la vida de la Nación están en manos del Estado, pues se considera que esos sectores estratégicos no pueden estar regulados por los particulares. Así, todo lo relacionado con la actividad bancaria, industria pesada, siderurgia, energía, trasportes, minería, etc., está dentro del sector nacionalizado, ya que se estima que tales medios son esenciales para la actividad económica del país.

El sector controlado comprende actividades no estratégicas, pero ejercidas por empresas de cierta importancia por su influencia en la marcha económica del país (por ejemplo, por la magnitud de capitales que movilizan). En este caso, si bien el Estado deja el sector en manos privadas, lo controla en sus aspectos más importantes.

El sector libre comprende todas aquellas actividades en las cuales no se considera necesaria la injerencia activa del Estado, ya que ellas se desarrollan más adecuadamente en manos de los particulares. Como estas actividades no afectan a sectores estratégicos del país ni influyen decisivamente en su marcha económica, el ente estatal no tiene inconveniente alguno en que este sector actúe en forma libre y sin controles. Para que este sector siga los lineamientos del plan, se utiliza el método persuasivo de la planificación indicativa. En consecuencia, este sector funciona en un régimen de libre concurrencia, y ello presupone la existencia del mercado.

En este tipo de planificación, la actuación del Estado es tanto *directa* como *indirecta*, ejecutándose de la siguiente forma: *a*) por medio del sector nacionalizado, el Estado ejecuta las inversiones públicas, y mediante el sector controlado, las orienta; *b*) en relación al sector libre, el Estado recurre a estímulos e incitaciones para que ese sector ejecute programas individuales acordes con los objetivos del plan general.

Decididos partidarios de la planificación democrática o democracia planificada (ver Barre, *Economía...*, t. 1, p. 165) sostienen que en este tipo de planificación, la idea de libertad encuentra un contenido positivo al buscar el pleno desenvolvimiento del patrimonio de la comunidad, y no obstante estar cimentada sobre la propiedad pública de los medios de producción más esenciales.

Esta modalidad de planificación ha dado resultados aceptables en algunos países, como Suecia y Noruega, pero esto no ha sido general sino todo lo contrario. En otros países, gobiernos demagógicos y populistas han abusado de la filosofía del sistema, porque por un lado

han incrementado desmedidamente el sector público, y por otro se han excedido los controles y las regulaciones. De allí que en general este tipo de planificación ha distado de dar resultados satisfactorios en la práctica.

8 C. PLANIFICACIÓN LIBERAL O INDICATIVA. — Este sistema, que para algunos autores no alcanza a ser una planificación propiamente dicha (ver Bettelheim, *Problemas...*, ps. 20 y 25), implica no una coordinación del conjunto de las actividades nacionales, sino la elaboración de ciertas directivas para la política económica y social.

Los resortes de influencia de este sistema se basan en la persuasión y en el estímulo, mediante una acción del Estado que impulsa a las microunidades a reactivar la economía general persiguiendo sus propios intereses. Se actúa en relación a los demandantes y oferentes sobre la base principalmente de acciones de política financiera (ver punto 3 de este mismo capítulo), pero sólo orientando las decisiones, y no coartando de manera alguna la libertad de los sujetos económicos para adoptar o no las medidas que el Estado sugiere mediante su intervención indirecta.

Además de *indirecta*, esta intervención reviste el carácter de *general*, en el sentido de que no penetra en los detalles del mecanismo económico, sino que dirige su acción sobre magnitudes globales, como, por ejemplo, condiciones de distribución de la renta, nivel de demanda efectiva, fijación de las reglas de una competencia deseable, condiciones de la oferta para satisfacer la demanda, etc. La adopción de un sistema como el indicado presupone, lógicamente, la existencia de mercado, de libre competencia y, obviamente, la propiedad privada de los medios de producción.

Aun este tipo de política intervencionista simplemente "indicativa", implica evidentemente una planificación. La creación de condiciones favorables como medio de orientación y persuasión es insuficiente para cumplir eficazmente su cometido, si no es precedida por un conocimiento integral del comportamiento del sistema y de la probable reacción de los sujetos económicos.

Tal conocimiento se traduce en un plan indicativo que debe contener: *a*) los grandes objetivos a largo plazo, basados en la evolución de la población, en las necesidades generales y en el progreso técnico; *b*) las previsiones y objetivos que deben cumplirse a plazo medio a fin de hacer frente a los problemas más próximos;

c) la confrontación, a la luz de estos objetivos, de los proyectos y planes de los diversos sectores de la economía nacional; *d*) las medidas concretas de sugerencia o persuasión para orientar la actividad privada en la dirección deseada, en forma tal que esa actividad se coordine con la actividad gubernativa planificada.

Este tipo de planificación indicativa es el mínimo de intervencionismo que requiere una adecuada dirección de la economía, y es la que mejor se adapta a las nuevas corrientes liberal-pragmáticas que parecen imponerse en el mundo (y cuyos lineamientos e ideas hemos resumido en el punto 2B del capítulo I).

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO XXXIII

ADLER, John: *Recursos financieros y reales para el desarrollo*, Méjico, 1961.

ANGELOPOULOS, Angelos: *L'État et la prospérité sociale*, París, 1949.

— *Planisme et progrès social*, París, 1953.

BARRE, Raymond: *Economía política*, Barcelona, 1964.

BETTELHEIM, Charles: *Problemas teóricos y prácticos de la planificación*, Madrid, 1962.

BEVERIDGE, William: *La ocupación plena*, Méjico, 1947.

BROCHIER y TABATONI: *Economía financiera*, Barcelona, 1960.

DUVERGER, Maurice: *Instituciones financieras*, Barcelona, 1960.

FERRER, Aldo: *La economía argentina*, Méjico, 1965.

GARCIA BELSUNCE, Horacio: *De la inflación con recesión a la estabilidad para el desarrollo*, "Anales Academia Nacional de Ciencias Económicas", Bs. As., 1967.

— *Estudios financieros*, Bs. As., 1966.

— *Política fiscal para un plan de estabilización y desarrollo económico*, Bs. As., 1959.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, cit.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.

HALLER, Heinz: *Política financiera*, Madrid, 1963.

HANSEN, Alvin: *Política fiscal y ciclo económico*, Méjico, 1952.

HAYN, Rolf: *Política fiscal en países poco desarrollados*, en "Revista de Economía y Estadística", Univ. Nac. de Córdoba, nº 4, 1958.

LAURÉ, Maurice: *Tratado de política fiscal*, Madrid, 1960.

LEWIS, Arthur: *Teoría del desarrollo económico*, Méjico, 1958.

MYRDAL, Gunnar: *Solidaridad o desintegración*, Méjico, 1956.

NEUMARK, Fritz: *Principios y clases de política fiscal y financiera*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, Bs. As., 1961, t. 1, p. 335.

NOGARO, Bertrand: *Éléments d'économie politique*, París, 4ª edición.

SACCONE, Mario Augusto: *El derecho en la política fiscal*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 971.

SMITH, Adam: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Barcelona, 1933.

TARANTINO, Jacinto R.: *Finanzas públicas y desarrollo económico*, Bs. As., 1960.

TINBERGEN, Jan: *La planeación del desarrollo*, Méjico, 1959.

VILLEGAS, Héctor B.: *Aspectos cuantitativos de desarrollo económico*, en "Boletín de la Fac. de Derecho", Univ. Nac. de Córdoba, 1966, nº 1/3.

— *Aspectos extraeconómicos del desarrollo*, en "Boletín de la Facultad de Derecho", Univ. Nac. de Córdoba, 1969, nº 1/3.

— *La planificación y el desarrollo económico*, en "Comercio y Justicia", número extraordinario del 2 de octubre de 1966.

WAGNER, Adolfo: *Traité de la science des finances*, París, 1909.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

ABAD HERNANDO, José Luis, y otros: *El poder financiero en la Argentina*, en "Boletín de la Fac. de Derecho de la Univ. Nac. de Córdoba", año XXXIV (enero-diciembre 1970), ps. 193 y ss.

ADLER, John: *Recursos financieros y reales para el desarrollo*, México, 1961.

AFTALIÓN, Enrique: *Derecho penal económico*, Buenos Aires, 1959.

— *Tratado de derecho penal especial. Derecho penal tributario*, t. 2, Buenos Aires, 1969.

— *Monopolios y sociedades multinacionales*, Buenos Aires, 1970.

AFTALIÓN, Enrique, y otros: *Introducción al derecho*, Buenos Aires, 1967.

AGUILAR CARAVIA, Oscar W.: *Derogación del principio "solve et repete"*, "La Ley", 1987-A-323.

AHUMADA, Guillermo: *Tratado de finanzas públicas*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.

ALBERDI, Juan Bautista: *Bases y punto de partida para la organización política de la República Argentina*, Tor, Buenos Aires.

ALDAO, Amílcar: *Los impuestos internos al consumo*, Buenos Aires, 1972.

— *Los impuestos internos y el proyectado gravamen al valor agregado*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 562.

— *Acotaciones sobre algunas de las reformas introducidas en el régimen de los impuestos internos al consumo*, en "Derecho Fiscal", t. 26, p. 801.

ALEMANN, Roberto: *Reflexiones sobre el gasto público*, Buenos Aires, 1971.

ALESSI, Renato: *¿Accertamento o imposizioni dell'imposta?*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1943, p. 90.

ALESSI-STAMMATI: *Instituciones de derecho tributario*, cit.

ALLORIO, Enrico: *Diritto processuale tributario*, Turín, 1969.

ALMARZA, Alejandro: *El nuevo régimen de ahorro forzoso*, en "Impuestos", t. XLVI-A-245.

ALTAMIRA, Pedro C.: *Curso de derecho administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1971.

ALTAMIRA GIGENA, Julio: *Responsabilidad del Estado*, Buenos Aires, 1973.

ALTERINI, Atilio: *Lesión al crédito y responsabilidad del Estado*, Buenos Aires, 1990.

AMORÓS, Narciso: *Derecho tributario*, Madrid, 1963.

— *La reforma tributaria en los impuestos del producto y sobre la renta global de las personas físicas*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1958, p. 124.

ANDORNO, Luis: *La responsabilidad del Estado por actividad lícita lesiva*, en *Responsabilidad por daños*, Buenos Aires, 1990, p. 89.

ANDREOZZI, Manuel: *Derecho tributario argentino*, Buenos Aires, 1951.

ANGELOPOULOS, Angelos: *L'État et la prospérité sociale*, Paris, 1949.

— *Planisme et progrès social*, Paris, 1953.

ARANOVICH, Manuel Horacio: *Integración económica: ALALC y la posición argentina*, en "La Ley", 10/9/70.

ARAÚJO FALÇÃO, Amílcar: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1964.

ARGAÑARÁS, Manuel: *La prescripción extintiva*, Buenos Aires, 1966.

ARGÜELLO VÉLEZ, Gustavo: *El principio de legalidad tributaria*, informe en las Primeras Jornadas Regionales de Derecho Tributario, Punta del Este, 1972.

ASOREY, Rubén O.: *Notas sobre inflación y tributación en América Latina*, en Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario, vol. 16, junio de 1989, p. 69.

— *Anticipos impositivos*, en rev. "Impuestos", t. XXXVIII-B, p. 903.

ASOREY, Rubén O., y NAVARRINE, Susana Camila: *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1985.

ATALIBA, Geraldo: *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, San Pablo, 1969.

— *Considerações en torno da teoria jurídica da taxa*, en "Revista de Direito Público", San Pablo, nº 9 (1969).

— *Naturaleza jurídica da contribução de melhoria*, San Pablo, 1964.

— *Hipótese de incidencia tributária*, San Pablo, 1973.

— *Estudios e pareceres de direito tributário* (2 volúmenes) en "Revista dos Tribunais", San Pablo, 1978.

— *Lei complementar na constitução*, San Pablo, 1971.

— *Sistema constitucional tributário brasileiro*, San Pablo, 1978.

— *Mejoramiento y simplificación del sistema jurídico tributario*, en "Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 6, junio de 1984.

— Ponencia Nacional del Brasil en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

BALEEIRO, Aliomar: *Uma introdução a ciência das finanzas*. Río de Janeiro, 1967.

— *Direito tributário brasileiro*, Río de Janeiro, 1972.

— *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 4ª ed., Río de Janeiro, 1974.

BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA: *Evolución de la deuda pública federal interna y externa documentada con valores desde 1935 hasta 1973*, informe presentado en las 7mas. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy: *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, San Pablo, 1965.

BARRÉ, Raymond: *Economía política*, ed. Ariel, Barcelona, 1964 (dos tomos).

BARRÈRE, Alain: *Política financiera*, Barcelona, 1963.

BECKER, Alfredo Augusto: *Teoría geral do direito tributário*, San Pablo, 1963.

BECKER, Enno: *La elaboración autónoma de los principios del derecho tributario*, en "Estudios del Centro de Investigaciones de Derecho Financiero", 1941, p. 462.

BELLO, Juan Eduardo: *El privilegio fiscal en materia de impuestos internos*, en "La Ley", t. 44, p. 347.

BELTRÁN, Jorge: *El último régimen penal tributario*. 2ª parte, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, n. 122, p. 867.

BELTRÁN FLOREZ, Lucas: *Lecciones de derecho fiscal*, Valladolid, 1968.

BERLIRI, Antonio: *Principios de derecho tributario*, Madrid, 1964.

— *Appunti in tema d'accerttamento*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1938, p. 85.

BETTELHEIM, Charles: *Problemas teóricos y prácticos de la planificación*, Madrid, 1962.

BEVERIDGE, William: *La ocupación plena*, México, 1947.

BICKEL, Wilhelm: *Impuestos objetivos a las utilidades*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, cit., t. 2, p. 413.

BIDART CAMPOS, Germán: *Manual de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, 1972.

BIELSA, Rafael: *Derecho fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951.

— *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, Depalma, Buenos Aires, 1958.

— *Derecho administrativo*, 5ª ed., t. 3, Buenos Aires,

— *Estudios de derecho público*, t. 1, Buenos Aires, 1950.

— *Estudios de derecho público. Derecho administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1951.

— *Estudios de derecho público. Derecho constitucional*, Buenos Aires, 1952.

BLANCO RAMOS, Ignacio: *Derecho tributario*, León, 1972.

BLUMENSTEIN, Ernst: *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, en el *Tratado* de GERLOFF-NEUMARK, cit., t. 1, p. 111.

— *Sistema di diritto delle imposte*, Milán, 1954.

BOBBIO, Norberto: *Diritto e stato nel pensiero di Emanuele Kant*, Turín, 1957.

— *Teoria della scienza giuridica*, Turín, 1950.

BOCCHIARDO, José, y VILLEGAS, Héctor B.: *El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria. Retroactividad de la ley más benigna*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

BORDA, Guillermo: *Manual de derecho civil. Parte general*, Buenos Aires, 1969.

BRAUSE BERRETA, Alberto: *Algunas consideraciones sobre el conflicto de jurisdicciones tributarias entre los países desarrollados y en el desarrollo*, informe presentado en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Punta del Este, 1970).

BRAUSE BERRETA, Alberto, y PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *Contribuciones especiales. Características jurídicas*, en "Rev. del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 11, Montevideo, 1976.

BRINGAS, Leónidas: *Causa jurídica de los tributos*, en *Omeba*, t. II, p. 902.

BROCHIER y TABATONI: *Economía financiera*, Barcelona, 1960.

BUCHANAN, James: *Hacienda pública*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BUCHNER, Richard: *Impuesto a la trasmisión gratuita de bienes*, en GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 558.

BUHLER, Ottmar: *Principios de derecho internacional tributario*, Madrid, 1968.

BULIT GOÑI, Enrique: *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*, en "La Información", t. LVII, p. 73.

— *Autonomía o autarquía de los municipios*, en Revista "La Ley", t. 1989, ps. 1053 y ss.

— *Los actos propios y la función judicial*, en "La Información", t. LVII-920.

— *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Depalma, Buenos Aires, 1986.

BURKHEAD, Jacob: *El sistema presupuestario gubernamental*, México, 1967.

BUSSO, Eduardo: *Código Civil anotado*, Buenos Aires, 1951.

CARDOSO DA COSTA, José Manuel: *Curso de direito fiscal*, Coimbra, 1970.

CARNELUTTI, Francesco: *Metodología del derecho*, México, 1962.

— *Sistema de derecho procesal civil*, Buenos Aires, 1944.

— *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*, en "Rivista di Diritto Processuale Civile", 1932, p. 105.

CARRERA, Daniel: *Peculado*, Buenos Aires, 1968.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, Madrid, 1968.

CARRIÓ, Alejandro: *Garantías constitucionales en el proceso penal*, Hammurabi, Buenos Aires, 1984.

CASADO HIDALGO, Luis: *Temas de hacienda pública*, Caracas, 1978.

CASÁS, José Osvaldo: ponencia argentina en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

— *La ley 23.771, tributaria y previsional. Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 123, p. 41.

— *La ley 23.771*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 124, p. 112.

CASTELLANO: *La ley penal tributaria*, en "L.I.", t. LXI, p. 943.

CASTELLANOS (h.), Fernando: *Regalías, holding y realidad económica*, en "Anuario de Legislación", 1970-V-1007.

CASTIÑEIRA BASALO, Manuel: *Generalización del impuesto al valor agregado*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 118, p. 472.

CASTRO, Juan Pedro: *Impuesto al valor agregado*, Macchi, Buenos Aires, 1982.

CATALANO, Nicola: *Manual de derecho de las comunidades europeas*, publicación del Instituto para la Integración de América Latina (INTAL).

CINCUNEGUI, Juan B.: *El peaje en la legislación argentina*, Buenos Aires, 1968.

CIRNE LIMA, Ruy: *Princípios de derecho administrativo*, Porto Alegre, 1954.

COCIVERA, Benedetto: *Principi di diritto tributario*, Milán, 1961.

— *Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero", 1960, p. 9.

— *Note sull'accertamento tributario*, en "Giurisprudenza delle imposte", 1958, ps. 189 y ss.

— *Il concordato tributario*, Milán, 1948.

CODEVILLA, Aldo: *El nuevo régimen penal tributario*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, ps. 1155/56.

COLM, Gerhald: *Proyección del presupuesto, el presupuesto del Estado, el plan financiero y el presupuesto de la economía nacional*, en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 229.

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES: *Política fiscal en la Argentina*, Buenos Aires, 1963.

— *Presupuesto integrado de gobierno; descripción, ejecución y registración*, Buenos Aires, 1968.

CORSO, Eduardo: *Necesidad de una imposición racional para la empresa agropecuaria*, en "Bol. del I. Urug. de D. Tributario", enero-junio 1972, p. 209.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1970.

CORTI, Arístides: *Anticipos impositivos*, La Ley, Buenos Aires, 1981.

— *La actualización por mora en el pago del impuesto no es impuesto*, en "La Información", t. 50, p. 863.

— *Pena de prisión para delitos fiscales*, en rev. "Impuestos", t. XLVIII-A, p. 938.

— *Jurisprudencia fiscal anotada* en "Impuestos", t. XLV-A, p. 345, punto VII.

— *Procedimiento fiscal*, Tesis, Buenos Aires, 1987.

COSCIANI, Cesare: *Princípios de ciencia de la hacienda*, Madrid, 1960.

— *El impuesto directo en el cuadro de un sistema tributario*, en rev. "Impuestos", t. 21, p. 1 (1963).

— *Los impuestos directos en los países en estado de desarrollo*, en "Jornadas Internacionales de Derecho Fiscal", Buenos Aires, 1960.

— *La imposición sobre las plusvalías patrimoniales*, en "R.D.F.H.P.", Madrid, julio-agosto 1970.

— *Problemi della tassazione del redito fondiario*, en "R.D.F.S.F.", diciembre 1949. Existe traducción al castellano bajo el título de *Problemas de imposición de*

la renta potencial en Italia, publicado en rev. "Información Tributaria y Societaria", nos. 464 y ss.

— *El impuesto al valor agregado*, Buenos Aires, 1969.

COUTURE, Eduardo: *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, 1958.

CUTRERA, Achille: *L'accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto Pubblico", 1935, p. 225.

CHALUPOWICZ, Israel: *El IVA en la industria de la construcción*, Cangallo, Buenos Aires, 1981.

CHEDUPAU, Néstor: *Nuestro primer tratado impositivo internacional*, en "El Derecho", t. 3, p. 1093.

CHIAPPE, Miguel: *Regalías entre empresas vinculadas*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 155.

CHIAPPINI, Julio: *Ley 20.538. Impuesto a la renta normal potencial de la tierra*, Santa Fe, 1974.

CHRISTENSEN, Roberto: *Empresa multinacional y Estado-nación. Tortuosa convivencia*, Buenos Aires, 1973.

— *Nuevas reflexiones sobre el monopolio y las formas modernas de la concentración empresaria*, Buenos Aires, 1968.

DALTON, Hugh: *Principios de finanzas públicas*, Buenos Aires, 1948.

D'AMATI, Nicola: *Alla ricerca del concetto di accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto e Pratica Tributaria", 1960, p. 265.

DE BARROS CARVALHO, Paulo: *A estructura lógica da norma juridica tributária*, San Pablo, 1973.

— *Teoría da norma tributária*.

DE BARRUEL ST. PONS, Adolfo: *Los impuestos sobre la tierra y sus rentas*, en "La Información", t. 29, p. 7.

DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, Rosario, 1963.

DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1969.

DE LA RÚA, Fernando: *Non bis in idem*, en Enciclopedia Omeba, t. 20, p. 320.

— *Proceso y justicia*, Buenos Aires, 1980.

DE LA RÚA, Jorge: *Código Penal argentino. Parte general*, Buenos Aires, 1972.

DE VITTI DE MARCO, Antonio: *Principios fundamentales de economía financiera*, Madrid, 1934.

DEL BUSTO QUIÑONES, Juan: *La teoría de la realidad económica en la interpretación de la ley tributaria*, Lima, Perú, 1975.

DEL RÍO RODRÍGUEZ, Carlos: *La doble imposición internacional*, en *Ensayos sobre administración política y derecho tributario*, Buenos Aires, 1968.

DÍAZ, Vicente Oscar: Comunicación técnica presentadas en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

DICHIARA, Sara: *Determinación tributaria. Los jurados fiscales en el derecho español*, en "Derecho Fiscal", t. 29, p. 946.

DÍEZ, José María: *Dominio público*, Buenos Aires, 1940.

D.G.I.: *Información sobre la concentración en el ITAEA*, informe presentado a las 7as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

DOMÍNGUEZ, Oscar: *Fotografía aérea y fotointerpretación*, Buenos Aires, 1964.

DUE, John: *Análisis económico de los impuestos*, Buenos Aires, 1970.

— *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio* del I. de Estudios Fiscales de España, p. 173.

— *Estructura y operación de los impuestos sobre las ventas*, en Boletín de la D.G.I., noviembre de 1967, p. 310.

DUS, Angelo: *Considerazioni sulla discrezionalitá nell'accertamento tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1960, p. 238.

DUVERGER, Maurice: *Hacienda pública*, Bosch, Barcelona, 1968.

— *Instituciones financieras*, Barcelona, 1960.

EHEBERG-BOESLER: *Principios de hacienda*, Barcelona, 1944.

EINAUDI, Luigi: *Principios de hacienda pública*, Aguilar, Madrid, 1968.

— *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963.

ENGISH, Karl: *Introduçao ao pensamento juridico*, Lisboa, 1964.

ESPINOSA GAVIÑA, R.: *Procedimiento administrativo aduanero*, Buenos Aires, 1974.

ESTÉVEZ PAULÓS, José: *La Constitución y la irretroactividad de las leyes tributarias*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

FAGET, Alberto, y VARELA, Alfonso: *La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta*, en "Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 69, Montevideo, 1985.

FASIANI, Mauro: *Principios de la ciencia de la hacienda*, Aguilar, Madrid, 1962.

FENECH, Miguel: *Derecho procesal tributario*, Barcelona, 1951.

FERNÁNDEZ, Raymundo: *Tratado teórico-práctico de la hipoteca, la prenda y demás privilegios*, Buenos Aires, 1941.

FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro: *Derecho aduanero*, Buenos Aires, 1966.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de derecho financiero español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

FERRER, Aldo: *La economía argentina*, México, 1965.

FIGUEROA, Antonio, y FERNÁNDEZ, Alberto: *Introducción al análisis teórico-práctico del impuesto al capital de las empresas*, en "La Información", t. 29, p. 613.

FISCHBEIN, Alberto: *Enseñanza del derecho de la integración*, en "La Ley", 22/4/71.

FLORES, Polo Pedro: *Derecho financiero y tributario peruano*, Valenzuela (2ª edición), Lima, Perú, 1986.

FLORES ZAVALA, Ernesto: *Elementos de finanzas públicas mejicanas*, Porrúa, México, 1970.

FRANCO, Gabriel: *Principios de hacienda pública*, Madrid, 1967.

FREYTES, Roberto: *El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Determinación de impuestos. Necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Corte*, "Derecho Fiscal", t. 17, p. 1109.

— *Nueva reforma de la ley de procedimiento tributario. Exposición y comentario de la ley 20.626*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 753.

— *La aplicación del principio de la ley más benigna en el derecho penal fiscal*, rev. "Impuestos", t. XVII, p. 316.

— *La ley 18.525, sobre tasas judiciales*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 857.

— *Las reformas introducidas en el impuesto de sellos por la ley 18.524*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 825.

FRÍAS, Pedro J.: *El comportamiento federal en la Argentina*, Buenos Aires, 1970.

— *Nación y provincias en el federalismo argentino*, en "Boletín de la Fac. de Derecho de la Univ. Nacional de Córdoba", año XXXVII (enero-diciembre 1973), ps. 9 y ss.

— *Introducción al derecho público provincial*, Depalma, Buenos Aires, 1980.
GALLI, Guillermo: *La estructura jerárquica de las normas de la ley 20.626.*
GANGEMI, Lello: *Tratado de hacienda pública*, Madrid, 1961.
GARCÍA, Ricardo, FRATALOCCHI, Aldo, y AMIGO, Rubén O.: *Impuesto municipal a las actividades lucrativas. Convenios multilaterales para evitar la doble imposición*, Buenos Aires, 1970 (2ª ed.).
GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Política fiscal para un plan de estabilización y desarrollo económico*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959.
— *Estudios financieros*, Buenos Aires, 1966.
— *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
— *La interpretación de la ley tributaria*, Buenos Aires, 1959.
— *Retroactividad de las leyes tributarias. Casos constitucionales*, en rev. "Derecho Fiscal", nº 417, nov. 1983, p. 853.
— *Retroactividad de la ley tributaria penal más benigna*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.
— *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, 1985.
— *Los tratados tributarios entre países desarrollados y en desarrollo*, informe en Jornadas de Punta del Este, 1970.
— *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Buenos Aires, 1966.
— *De la inflación con recesión a la estabilidad para el desarrollo*, "Anales Academia Nacional de Ciencias Económicas", Buenos Aires, 1967.
— *El empréstito público no puede ser coactivo*, en diario "La Nación", edición del día 25/4/88, p. 7.
GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo: *Positivismo jurídico, realismo sociológico y jusnaturalismo*, México, 1971.
— *Introducción al estudio del derecho*, México, 1971.
— *Lógica del juicio jurídico*, México, 1955.
GARCÍA MULLÍN, Roque: *Hacia una redefinición del principio de legalidad*, en "La Información", t. 30, p. 1049.
— *Manual de impuesto a la renta*, publicación del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Buenos Aires, 1978.
— *Imposición al capital*, en "Boletín Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 107.
GARCÍA VÁSQUEZ, Enrique: *Futuro del impuesto a los réditos*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 1.
GARCÍA VIZCAÍNO, José: *La deuda pública nacional*, Buenos Aires, 1972.
GERLOFF, W.: *Fundamentos de la ciencia financiera*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 1, ps. 1 y ss., El Ateneo, Buenos Aires, 1961.
— *Doctrina de la economía impositiva*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 539.
GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: *Las tasas en la hacienda pública*, Montevideo, 1959.
— *La teoría autonómica del derecho tributario*, informe en Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
— *El tratamiento tributario de las rentas provenientes de la inversión de capitales del exterior*, informe en Jornadas de Punta del Este, 1970.
— *Incentivos tributarios para el desarrollo*, Depalma, Buenos Aires, 1976.
— *Contribución inmobiliaria en el Uruguay*, Montevideo, 1971.
GIANNINI, A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, Milán, 1945.

— *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, 1957.
— *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Turín, 1956.
GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.
GIARDINO, Cléber: *Relação juridica tributária e o aspecto pessoal que a integra*, en "Revista de Direito Publico", nº 25, San Pablo.
GIORGETTI, Armando: *La evasión tributaria*, Buenos Aires, 1967.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1970.
— *De nuevo sobre jurisdicción federal en lugares adquiridos en provincia*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 27, p. 1217.
— *El concepto de renta en el derecho fiscal*, en rev. "La Ley", t. 96, p. 232.
— *Impuesto a la transmisión gratuita de bienes*, Buenos Aires, 1937.
— *Impuesto a las actividades lucrativas*, en rev. "La Ley", t. 51, p. 943.
— *Nuevas modalidades de empréstitos forzosos y de contribuciones sociales*, en rev. "Impuestos", t. 82, p. 616.
— *Acerca del "solve et repete"*, en "La Ley", t. 82, p. 616.
— *Derecho financiero*, 4ª ed. actualizada por RUBÉN ASOREY y SUSANA C. NAVARRINE, Depalma, Buenos Aires, 1987.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y BELLO, José E.: *Procedimiento impositivo*, Buenos Aires, 1963.
GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y NAVARRINE, Susana C.: *Procedimiento tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1981.
— *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1980.
— *Impuesto a la renta*, Buenos Aires, 1973.
— *Tasas judiciales. Ley 21.859*, Depalma, Buenos Aires, 1982.
— *Impuestos a la circulación económica. Sellos*, Depalma, Buenos Aires, 1981.
— *Impuesto a los ingresos brutos*, Depalma, Buenos Aires, 1982.
— *Procedimiento tributario municipal de la ciudad de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1978.
GODOY, Norberto: *Efecto en el tiempo de las leyes tributarias*, rev. "La Información", t. XLVII, p. 27.
GOMES DE SOUSA, Rubens: *Compendio de legislação tributária*, Río de Janeiro, 1960.
— *A evolução do conceito de rendimiento tributável*, en "R.D.P.", San Pablo, Brasil.
GONZÁLEZ, Joaquín V.: *Manual de la Constitución argentina*, Buenos Aires, 1951.
GONZÁLEZ, Litardo E.: *Finanzas*, Buenos Aires, 1940.
GONZÁLEZ ARZAC, Alberto: *La constitución justicialista de 1949*, D.A.E.S.A., Buenos Aires.
GONZÁLEZ ARZAC, Rafael: *Las facultades fiscalizadoras de la administración tributaria en las leyes 11.683 y 18.820*, en rev. "Impuestos", t. 19, p. 841.
GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan: *Curso de derecho constitucional*, 3ª ed., Buenos Aires, 1960.
GORDILLO, Agustín: *Tratado de derecho administrativo*, Buenos Aires, 1974 (tomo I).
— *Derecho administrativo de la economía*, Bs. As., 1967.
GOYENA COPELLO, Héctor: *La doble imposición estatal en materia de sucesiones*, en "La Ley", 28/7/70.
— *Conceptos básicos para la liquidación del impuesto a la herencia*, en "El Derecho", t. 37, p. 915.
GRECO, Marco Aurelio: *Norma juridica tributária*, San Pablo, 1974.

GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, Depalma, Buenos Aires, 1959.

GRONDONA, Mariano: *La reglamentación de los derechos constitucionales*, Depalma, Buenos Aires, *1986*.

GROSSMANN, Eugen: *Finanzas y moneda*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 202.

GROVES, Harold: *Finanzas públicas*, Villas, México, 1965.

— *Sistemas tributarios de América*, public. OEA/BID, 1968.

GRÚN, Ernesto: *La reforma del procedimiento de determinación de oficio e instrucción de sumarios por multa por la ley 20.026*, en rev. "La Información", t. 29, ps. 589 y 717.

— *La reforma del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación*, en "La Información", t. 30, p. 1342.

— *Nuevas normas sobre actualización y derecho penal tributario*, en "La Información", t. LIX, p. 233.

GUASTAVINO, Elías: *Límites a la invocabilidad del álea en la cesión de herencia*, en "J.A.", 14/12/70 (nº 3688).

— *Indemnizaciones por la actividad lícita lesiva del Estado*, en "E.D.", 118-190.

GUIJARRO, Esteban: *Fundamento histórico-jurídico de la constitucionalidad del peaje*, en *"La Ley", t. 119, p. 1198.*

GUTIÉRREZ ZALDÍVAR, Álvaro: *La desestimación de la personalidad de las sociedades comerciales*, en "La Ley", t. 147, p. 1045.

HALLER, Heinz: *Política financiera*, Madrid, 1963.

HANSEN, Bent: *Informe general sobre aspectos de la imposición sobre el patrimonio*, informe en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 263.

HANSEN, Alvin: *Política fiscal y ciclo económico*, México, 1952.

HAYN, Rolf: *Política fiscal en países poco desarrollados*, en "Revista de Economía y Estadística", Univ. Nac. de Córdoba, nº 4, 1958.

HEINING, Kurt: *El control presupuestario* en GERLOFF-NEUMARK, t. I, p. 414.

HENSEL, Albert: *Diritto tributario*, Milán, 1956.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis: *Las presunciones legales en el sistema tributario peruano*, en rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario, vol. 9, diciembre de 1985.

HICKS, Úrsula: *Hacienda pública*, Aguilar, Madrid.

HYMER, Stephen: *Empresas multinacionales: la internacionalización del capital*, Buenos Aires, 1972.

INGROSSO, Giovanni: *Corso di finanza pubblica*, Nápoles, 1969.

INGROSSO, Gustavo: *La statuizione delle spese pubbliche*, en "R.I.D.F.", 1938-I, p. 227.

— *Diritto finanziario*, Nápoles, 1956.

— *Instituzioni di diritto finanziario*, Jovene, Nápoles, 1952, t. II.

INSTITUTO INTERAMERICANO DE ESTUDIOS JURÍDICOS INTERNACIONALES: *Instrumentos relativos a la integración europea. Tratado que establece la Comunidad Económica Europea y otros instrumentos*, Washington D.C., 1963.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *Criterios para la atribución de ingresos y egresos entre empresas de diferentes países, sean o no partes de acuerdos fiscales*, en "Cahiers de Droit Fiscal International", Washington, 1971.

ITURRIOZ, Eulogio: *Curso de finanzas públicas*, Macchi, Buenos Aires, 1981.

JANSEN, Johannes C.: *Problemas de administración tributaria que plantea un mercado común*, en *Ensayos...*, Buenos Aires, 1968.

JARACH, Dino: *El hecho imponible*, 1ª ed., Buenos Aires, 1943.
— *La teoría financiera de Benvenutto Griziotti*, ensayo incluído como prólogo en la obra de Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, cit.
— *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1983.
— *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires (las citas de esta obra corresponden, en su t. 1, a la ed. 1969, y en su t. 2, a la edición 1958, por no haber llegado a mis manos la segunda edición del tomo últimamente citado, en momento de redactar este curso).
— *Análisis del Código Tributario para América Latina*, en revista "Impuestos", t. 29, p. 189.
— *El sistema del derecho tributario material argentino a través de sus hechos imponibles*, en "J.A.", 1947-II-44.
— *Régimen federal de unificación y distribución de impuestos*, publicación del Consejo Federal de Inversiones, vol. 2.
— *Fundamentos de la retroactividad o la irretroactividad de la norma tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.
— *Nuevas doctrinas del derecho tributario*, en "La Información", t. 26, p. 1081.
— *La prohibición constitucional de la doble imposición y de los impuestos confiscatorios con referencia al impuesto de patente de la Capital Federal*, en "J.A.", t. 1044-III, p. 850.
— *Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria*, en *Temas tributarios*, Buenos Aires, 1968, p. 35.
— *El ilícito tributario*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 18, p. 769.
— *Condiciones de la acción de repetición de impuestos indirectos*, en "La Información", t. 28, p. 1411.
— *Regalías a favor de la casa matriz por sociedades filiales en la Argentina*, en "La Información", t. 22, p. 1141.
— *Regalías a favor de la casa matriz por una sociedad filial argentina: nuevas consideraciones*, en "La Información", t. 24, p. 1073.
— *Los grandes objetivos de la reforma tributaria*, en "La Información", t. 29, p. 1.
— *Impuesto a las ganancias*, Cangallo, Buenos Aires, 1980.
— *El concepto de ganancia en la ley 20.628*, en "La Información", t. 29, p. 709.
— *Sobre el concepto de rédito comercial o industrial en el derecho tributario argentino*, en "J.A.", t. 1942-I, p. 59.
— *Tratamiento de las sociedades de capital y sus accionistas en la reforma tributaria*, en diario "El Accionista", 15 de diciembre de 1971.
— *Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones*, en *Temas tributarios*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1968. Trabajo incluído también en la publicación denominada "Impuesto al patrimonio" del Instituto de Estudios Fiscales de España, ps. 195 y ss.
— *Anteproyecto de la ley de reforma de los impuestos a las explotaciones agropecuarias*, Buenos Aires, 1964.
— *Bases para un sistema de imposición de las explotaciones agropecuarias según su renta normal potencial*, Buenos Aires, 1963.
— *La instrumentación como requisito para la aplicación del impuesto de sellos*, en "La Información", t. 34, p. 833.
— *Principi per l'applicazione delle tasse tributaria di registro*, Cedam, Padua, 1937.

JÁUREGUI, Román: *La obligación tributaria como función administrativa*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 270.

JÈZE, Gaston: *Cours des finances publiques*, París, 1931.

— *Le fait générateur dell'impôt*, en "Revue de Droit Public et de la Science Politique", 1944, p. 158.

— *Traité des science des finances*, París, 1931.

KALDOR, Nicholas: *Impuesto anual sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 301.

— *La carga sobre el ingreso de los impuestos al capital*, en *Ensayos sobre economía impositiva* de MUSGRAVE-SHOUP, Fondo de Cultura Económica, México, 1964, p. 433.

— *An expenditure tax*, Londres, 1955.

KAUFMANN, Mateo: *Tendencias y aspiraciones modernas en las técnicas presupuestarias. Presupuestos por funciones, programas y actividades*, en rev. "La Ley", 26 de noviembre de 1970.

KELLEY, Patrick: *Is an expenditure tax feasible?*, en "National Tax Journal", vol. 23, nº 3, p. 249.

KELSEN, Hans: *Teoría general del derecho y el Estado*, México, 1969.

KLEIN, Friedrich: *Impuestos al tráfico*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 635.

LA ROSA, Ricardo: *Régimen de coparticipación de impuestos*, en "La Información", t. 28, p. 1936.

— *Modificaciones al régimen de coparticipación impositiva*, en "La Información", t. 29, p. 282.

— *Impuesto a los ingresos brutos*, Buenos Aires, 1977.

LAFERRIÈRE, Julien, y WALINE, Marcel: *Traité élémentaire de science et de législation financières*, París, 1952.

LAGARES CALVO, Manuel: *El impuesto sobre el patrimonio neto: características y funciones en el sistema tributario moderno*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 9.

LANDMANN, Julius: *Historia del crédito público*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 521.

LANZIANO, Washington: *Teoría general de la exención tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1979.

LAPROVITERA, Hilario: *Impuestos internos. Algunos aspectos de interés*, en "La Información", t. 25, p. 979.

LASCANO, Marcelo: *Impuesto al patrimonio*, Buenos Aires, 1973.

— *Presupuestos y dinero*, Buenos Aires, 1972.

LAUFENBURGER, Henri: *Finances comparées*, París, 1950.

— *La imposición a la renta*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 451.

— *El impuesto a las fortunas*, en boletín 106 de la Dirección General Impositiva de la Argentina, octubre de 1962.

LAURÉ, Maurice: *Política fiscal*, Madrid, 1960.

LEWIS, Arthur: *Teoría del desarrollo económico*, México, 1958.

LINARES QUINTANA, Segundo V.: *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*.

— *La responsabilidad del Estado legislador*, en "L.L.", t. 36, p. 1038.

LITVAK, José: *El nuevo impuesto a los activos, 1ª parte*, en revista "Doctrina Tributaria" de Errepar, 118, p. 494.

LÓPEZ, Alberto: *El nuevo impuesto a las ganancias*, en "Derecho Fiscal", t. 23, ps. 792 y 881.

— *Impuesto a los réditos. Comentarios a las últimas reformas por ley 18.891*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 625.

— *Las modificaciones a la ley de impuesto a los réditos*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 785.

— *El nuevo impuesto nacional de emergencia sobre las tierras aptas para la explotación agropecuaria*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 18, p. 603.

LÓPEZ AGNETTI, Elías: *Perfiles del proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación*.

LÓPEZ AGUADO, Antonio: *El impuesto anual al patrimonio*, en rev. "Impuestos", t. 21.

— *Proyecto del Poder Ejecutivo sobre creación del impuesto a la renta normal potencial de las explotaciones agropecuarias*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 23, p. 126.

— *Impuesto al valor agregado*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, ps. 235 y 642.

LÓPEZ VARELA, Manuel: *El régimen impositivo argentino*, Buenos Aires, 1925.

LUQUI, Juan Carlos: *Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, en "J.A.", t. 1956-IV, p. 155.

— *Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, en rev. "La Ley", 29/4/71.

LLAMAS LABELLA, Miguel: *Las contribuciones especiales*, Bolonia, 1973.

MACAGNO, Julio Ariel: *La importancia del estudio de la hacienda pública*, Córdoba, 1971.

— *El régimen financiero de los municipios*, Córdoba, 1971.

— *El sistema de coparticipación federal argentino*, Córdoba, 1971.

— *Aproximaciones al derecho internacional tributario*, Córdoba, 1971.

— *La guerra frente al derecho internacional público y las finanzas públicas*, Córdoba, 1971.

MACON, Jorge: *La imposición sobre las ventas y sobre el valor agregado*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21. p. 24.

MACON, Jorge, y PAVESI, Pedro: *Un impuesto al valor agregado para la Argentina*, Buenos Aires, 1973.

MACHADO DERZI y NAVARRO COELHO: *Do imposto sobre a propriedade prechal e territorial urbana*, Saraiva, Río de Janeiro, 1982.

MAFFEZZONI, Federico: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milán, 1969.

— *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1941, p. 254.

MAFFÍA, Juan Carlos: *La ley de financiación de obras públicas por tasas de peaje en la provincia de Buenos Aires*, en "La Ley", t. 119, p. 1173.

MALAGARRIGA, Carlos: *Derecho comercial*, 9ª ed., Buenos Aires, 1961.

MARCHETTI, Francisco: *La determinación tributaria*, en "Comercio y Justicia" de Córdoba, nos. 12.218, 12.220 y 12.223.

MARI ARRIAGA, Álvaro: *Consideraciones generales acerca de la función de la tipicidad en el régimen penal tributario*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 179.

MARIENHOFF, Miguel: *Tratado del dominio público*, Buenos Aires, 1960.

— *Tratado de derecho administrativo*, Buenos Aires, 1970 (tomo I).

MARTÍN, José María: *Principios del derecho tributario argentino*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978.

MARTÍNEZ, Daniel: *La reforma tributaria de 1990 y la ley penal fiscal*, Consultora, Córdoba, 1990.

MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, Tucumán, 1956.

— *Estudios de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1973.

— *El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intentio facti) y la intención jurídica (intentio juris)*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XX, p. 849.

— *El proceso tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 113.

— *Las acciones y recursos en el procedimiento tributario nacional*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 255.

— *Las fases en el desarrollo del proceso tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XX, p. 433.

— *Lo contencioso tributario*, en "Derecho Fiscal", t. XIX, p. 633.

MARTÍNEZ DE SUCRE, Virgilio, y CORTI, Arístides: *Mellor-Goodwin: una sentencia ejemplar*, en "El Derecho", nº 3340.

MARTÍNEZ MOLTENI, Carlos: *Necesidad de acuerdos fiscales en materia de doble imposición sobre bases diferentes de las actuales*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XIX, p. 319.

MARTNER, Gonzalo: *Planificación y presupuestos por programa*, Bs. As., 1967.

MASNATTA, Héctor: *Los contratos de trasferencia de tecnología*, Bs. As., 1972.

MASOIN, Mauricio: *La economía de los gastos públicos*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II.

— *La política fiscal más apropiada a los países en proceso de desarrollo*, en "Jornadas Internacionales de Derecho Fiscal", 1960.

MASSAD, Leonel: *El impuesto a las actividades lucrativas en la Capital Federal. Aspectos especiales*, en "Impuestos", t. 28, p. 613.

MATUS BENAVENTE, Manuel: *Finanzas públicas*, Santiago, Chile, 1964.

MAZZ, Addy: *Curso de derecho financiero y finanzas*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1984.

— *La retroactividad de las leyes tributarias materiales y su colisión con los principios constitucionales vigentes en el Uruguay*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Gravámenes de comercio exterior*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

— *Aspectos financieros de las zonas de integración*, Montevideo, 1969.

MC EWAN, Héctor: *El impuesto al valor agregado argentino. Exposición y comentario de la ley 20.631*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 1105.

MECA, Juan Carlos: *Actualización de deudas fiscales*, en "Ámbito Financiero" de fecha 19/5/88.

MEDICI, Giuseppe: *Lezioni di politica economica*, Bolonia, 1972.

MEDRANO CORNEJO, Humberto: *El método de lo percibido y la entrega de títulos-valores*. "Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 5, noviembre 1983.

MEHL, Lucien: *Elementos de ciencia fiscal*, Barcelona, 1964.

MICHELI, Gian Antonio: *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, "R.S.D.F.D.F.", marzo 1964, p. 2.

— *Corso di diritto tributario*, Turín, 1972.

— *L'onere della prova*, Padua, 1942.

— *Aspetti e problemi della prova e della decizione nel proceso tributario*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1940, p. 220.

MILL, John Stuart: *Principios de economía política*, México, 1943.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro: *El principio de la retroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Derecho tributario moderno*, t. I, vol. 1.

— *Derecho tributario material*, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

— *Impuesto de timbres*, Montevideo, 1973.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro, y VÁZQUEZ NETTO, Laudelino: *Tributo de sellos*, Montevideo, 1970.

MORANO, Jorge A.: *El impuesto al valor agregado. Viabilidad y oportunidad de su aplicación en la República Argentina*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 1539.

MORDEGLIA, Roberto, y otros: *Manual de finanzas públicas*, A-Z Editora, Buenos Aires, 1977.

MORELLO, Augusto: *Compensación del Estado por daños originados en su accionar lícito*, en "E.D.", 120-887.

MORSELLI, Manuel: *Compendio de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, 1947.

— *Los presupuestos científicos de la hacienda pública*, Madrid, 1964.

— *Del carattere politico-giuridico della spessa pubblica*, en "R.I.D.F.", 1938, I, p. 243.

— *Le point de vue théorique de la parafiscalité*, en "Revue de Sciencia Financière", 1951, ps. 84 y ss.

MOSSET ITURRASPE, Jorge: *Indemnización del daño por el Estado. Sacrificio de los derechos patrimoniales como consecuencia de actos lícitos*, en "L.L.", 1979-C, p. 219.

MUSGRAVE, Richard: *Teoría de la deuda pública*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 607.

MYRBACH RHEINFELD: *Précis de droit financier*, Paris, 1910.

MYRDAL, Gunnar: *Solidaridad o desintegración*, México, 1956.

NACIONES UNIDAS: *Contabilidad pública y ejecución del presupuesto*, Nueva York, 1953.

— *Manual de presupuestos por programas y por realizaciones*, Nueva York, 1966.

NAVARRINE, Susana C., y GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *La Municipalidad de Buenos Aires integrante del régimen de coparticipación federal*, revista "Impuestos", t. XL-B, ps. 1793 y ss.

NAVARRO, Sacha; *Teoria geral do tributo*, en "Revista dos Tribunais", San Pablo, 1982.

NEUMARK, Fritz: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Madrid, 1964.

— *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

— *Teoría y práctica de la técnica presupuestaria*, en GERLOFF-NEUMARK, t. 1, p. 273.

— *Principios y clases de política fiscal y financiera*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, Buenos Aires, 1961, t. 1, p. 335.

NICOLINI, Juan Carlos: *El nuevo impuesto sobre los capitales y patrimonio*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 23, p. 917.

NITTI, Francisco: *Principios de la ciencia de la hacienda*, Buenos Aires, 1931.

NOGARO, Bertrand: *Éléments d'économie politique*, Paris, 4ª edición.

NORUBU, Tanabe: *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación "Impuesto al patrimonio", p. 79.

NÚÑEZ, Ricardo: *Manual de derecho penal. Parte general.*

— *Derecho penal argentino*, Buenos Aires, 1960, t. 2.

OCTAVIO, José Andrés: *El principio de irretroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

OCHOA DURÁN, Jorge: *Ley 20.632. Impuesto al enriquecimiento patrimonial gratuito*, en "El Derecho", 23/3/74, (nº 23).

— *La liquidación del impuesto sucesorio y las normas del Código Civil*, en "El Derecho", 29/9/71 (nº 2772).

OEA/BID: *Reforma tributaria para América Latina*, t. 2, Washington, 1968.

OKLANDER, Juan: *Nuevo régimen de actualización de deudas fiscales*, en "La Información", t. LVII, p. 772.

— *Los impuestos sobre los activos y a las ganancias versión 1990*, en revista "La Información", t. LXI, ps. 9 y ss.

OLIVEROS, Horacio A.: *Ley de contabilidad pública*, Celcius, 4ª edición, Buenos Aires, 1974.

OLIVIER LAPIÉ, Pierre: *Las tres comunidades europeas*, Barcelona, 1963.

ORÍA, Salvador: *Finanzas*, Buenos Aires, 1948.

OTERO, Raúl: *Las últimas modificaciones introducidas en los impuestos a las ganancias eventuales, sellos y otros*, en "Derecho Fiscal", t. 22, p. 1115.

PAES DE BARROS LEALES, L. G.: *Obrigação tributária*, San Pablo, 1971.

PAOLINELLI MONTI, Ítalo: *Zonas y depósitos francos*, Edeval, Valparaíso, 1979.

PARETO, Wilfredo: *Trattato di sociologia generale*, Florencia, 1916.

PEIRANO FACIO, Juan Carlos: *Proyecciones de la teoría autonómica del derecho tributario en Uruguay*, en Primeras Jornadas de Derecho Tributario.

— *El principio de la irretroactividad de las leyes y reglamentos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *Impuestos a la circulación de bienes y servicios*, en "Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 141.

— *El impuesto a las ventas*, Montevideo, 1955.

PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho tributario*, Madrid, 1968.

— *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, 1970.

PERULLES, Juan José: *Manual de derecho fiscal*, Barcelona, 1961.

PIEDRABUENA, Richard Enrique: *Aspectos legales y tributarios del Pacto Andino y de sus instrumentos jurídicos*, Santiago de Chile, 1973.

PINHEIRO, Xavier Alberto: *Conceito e natureza do lançamento tributário*, San Pablo.

PODETTI, Ramiro: *Tratado de las ejecuciones*, Buenos Aires, 1952.

PONT MESTRES, Magin: *El problema de la resistencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1972.

POSADAS BELGRANO, G.A.: *Derecho tributario*, Montevideo, 1959.

PUGLIESE, Mario: *Corso di scienza delle finanze*, Padua, 1938.

— *Instituciones de derecho financiero*, México, 1939.

— *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padua, 1930.

— *I sogetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, en "Rivista Italiana per le Scienza Economiche", 1935, p. 324.

PUVIANI, Amilcare: *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto Español de Estudios Fiscales, 1973.

RABINOVICH, Marcos: *Impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1957.

RACHETTI PÍRIZ, Jorge: *Impuesto al agro*, en "Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario", enero-junio 1972, p. 187.

RADOM, María, y otros: *Consideraciones sobre la sustitución del impuesto a los réditos*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 887.

RAIMONDI, Carlos: *Impuesto al patrimonio neto*, en "Derecho Fiscal", t. 22, p. 817.

— *Acerca de la aplicación del impuesto a los réditos sobre la renta potencial de las explotaciones agropecuarias*, en "Derecho Fiscal", t. 14, p. 248.

— *El impuesto a las ventas. Oportunidad y conveniencia de su modificación*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 1206.

— *El nuevo impuesto al valor agregado*, Cont. Moderna, Buenos Aires, 1980.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro: *Sistema de hacienda pública*, Temis, Bogotá, 1970.

RAPPAPORT, Bernardo: *El impuesto al valor agregado*, en rev. "Impuestos", t. 29, p. 1421.

REIG, Enrique Jorge: *Sistemática tributaria y proceso de la ley fiscal*, en "Derecho Fiscal", t. 19, p. 417.

— *El impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1970.

— *Evaluación del impuesto a los réditos como elementos del sistema tributario argentino*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, p. 129.

— *Impuesto a las ventas*, Buenos Aires, 1944.

RESCIA DE DE LA HORRA, Clara: *La ley penal tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 120, p. 688.

RICARDO, David: *Principios de economía política y de tributación*, Aguilar, Madrid.

RINALDI, José Luis, y PUEYRREDÓN, Juan Marcos: *Consideraciones acerca del nuevo régimen de ahorro obligatorio*, publicado en Boletín Económico de "La Ley", año 5, nº 6, edición del 27/6/88.

RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo: *Análisis preliminar de la ley tributaria y previsional*, en "L.I.", t. LXII, p. 51.

ROSEMBUJ, Tulio: *La imposición como política*, Disenso, Buenos Aires, 1973.

— *Sobre el fondo real de la persona jurídica*, en "La Información", t. XXX, p. 937.

— *El hecho de contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975.

— *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*, en rev. "Impuestos", t. 30, p. 547.

— *Algunas consideraciones sobre la teoría del órgano*, en "La Información", t. 29, p. 581.

ROSSEN, Eduardo Augusto: *Estructura del procedimiento impositivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979.

ROTONDI, Aster: *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padua, 1950.

RUSSO, Pasquale: *Natura ed effetti giuridice della dichiarazioni tributaria*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1966, p. 231.

— *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milán, 1969.

RUZZO, Alejandro: *Curso de finanzas*, Buenos Aires, 1925.

SACCONE, Mario Augusto: *Código Fiscal anotado y ley impositiva anual de Santa Fe*, Rosario, 1972.

— *El derecho en la política fiscal*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 20, p. 971.

SAGÜÉS, Néstor: *La inconstitucionalidad del impuesto de salida*, en "La Nación", edic. del 21 de julio de 1990, p. 7.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda pública, derecho financiero y derecho tributario*, en "Hacienda y Derecho", t. 1, Madrid, 1962.

— *Impuestos directos e indirectos*, en "Hacienda y Derecho", t. II, p. 429.

— *La codificación fiscal*, en t. 1, p. 47, ob. cit.
— *La autonomía del derecho financiero*, en t. 2, ob. cit.
— *Lecciones de derecho financiero*, Sección Publicaciones Universidad Complutense, Madrid, 1979.
— *Los sujetos de la obligación tributaria*, en *Temas tributarios*, Buenos Aires, 1968, p. 347.
— *El nacimiento de la obligación tributaria*, en "Hacienda y Derecho", t. 4.
— *En torno al concepto y al contenido del derecho penal tributario*, en "Hacienda y Derecho", t. V, p. 524.
— *Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria*, en ob. cit., t. II, p. 207.
— *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, en t. 3, p. 154, ob. cit.

SALOMÓN, Bernardo: *El criterio económico en la interpretación de las leyes fiscales en la doctrina y jurisprudencia alemanas*, en "Impuestos", t. 25, p. 785.

SAMPAIO DORIA, Antonio: *Da lei tributária no tempo*, San Pablo, 1968.
— *Discriminação de rendas tributarias*, San Pablo, 1972.
— *Elisão e evasão fiscal*, San Pablo, 1971.

SAMPAY, Arturo: *Derecho fiscal internacional*, La Plata, 1951.

SÁNCHEZ, Hilario: *Posibilidades de sustitución del impuesto a los réditos en la legislación*, en rev. "La Información", t. 24, p. 819.

SANFORD, C. T.: *Taxing personal wealth*, Londres, 1971.

SARMIENTO, Ezequiel: *Ejercicio del poder tributario por la Municipalidad de Buenos Aires. Pérdida de legitimidad*, en rev. "Derecho Fiscal", t. XLVII, p. 394.

SARRÍA, Félix, *Derecho administrativo*, Córdoba, 1946.

SAYAGUÉS LASO, E.: *Responsabilidad del Estado por acto legislativo*, en "J.A.", 1949-I, p. 54, Sección Doctrina.

SAY, Juan Bautista: *Tratado de economía política*, Madrid, 1921.

SCHIDEL, Ángel: *Nuevo régimen de imposición a las ganancias de las sociedades de capital y los dividendos*, en rev. "La Información", t. 29, p. 273.

SCHMÖLDERS, Günter: *Teoría general del impuesto*, Madrid, 1962.
— *Problemas de psicología financiera*, Madrid, 1965.
— *Sistema y sistemática impositivos*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. 2, p. 301.
— *Los impuestos al volumen de los negocios*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 590.
— *El sistema de los impuestos al consumo y a los gastos*, en GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 674.

SCHULTZ y HARRIS: *American public finance*, Prentice-Hall, 1956.

SCOTTI, Nicolás: *El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación*, Buenos Aires, 1974.
— *Efectos económicos del impuesto al patrimonio de las personas*, en "La Información", t. 17, p. 411.

SEABRA FAGUNDES, M.: *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*, 4ª ed., Rio de Janeiro, 1967.

SELIGMAN, Edwin: *Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos*, en *Ensayos sobre economía impositiva*, de MUSGRAVE y SHOUP, México, 1964.

SHAW, José Luis: *Los fundamentos constitucionales del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias materiales*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal*, "Rev. de Direito Tributario", nº 31, San Pablo, Brasil, 1983.
— *Impuesto al valor agregado. Hecho generador*, Acali Editorial, Montevideo, 1978.
SIEGERT, Erich: *Derechos de aduana*, en *Tratado de finanzas* de GERLOFF-NEUMARK, t. II, p. 777.
SMITH, Adam: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Barcelona, 1933.
SOARES MARTÍNEZ, Pedro: *Manual de direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 1983.
SOLER, Osvaldo, FRÖLICH, Ricardo, y ANDRADE, Jorge: *Régimen penal tributario*, La Ley, 1990.
SOLER, Sebastián: *Derecho penal argentino*, t. 2, p. 158.
SOMERS, Harold: *Finanzas públicas e ingreso nacional*, México, 1961.
SOUTO MAIOR BORGES, José: *Iniciação ao direito financeiro*, Recife, 1966.
— *Isenções tributárias*, Recife, 1969.
SPISSO, Rodolfo: *El supuesto poder tributario delegado de las municipalidades*, en rev. "Impuestos", t. 28, p. 552.
— *Del llamado impuesto a las ventas*, en rev. "Impuestos", junio 1970, t. 28, p. 330.
— *Impuesto a las actividades lucrativas*, en "Impuestos", t. 26, p. 589.
— *Apocalipsis fiscal*, en "La Ley", 1988-B-390.
SPOTA, Alberto G.: *La adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva*, en "J.A.", t. 1946-IV, p. 148.
SZUSTER, Salomón: *Impuestos sobre los ingresos brutos de la Capital Federal y de la provincia de Buenos Aires*, en "La Información", t. 35, p. 789.
TALLEDO, César: *Manual del Código Tributario*, Edit. Economía y Finanzas, Lima.
— *La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.
TAMAGNO, Roberto: *El contribuyente*, Buenos Aires, 1953.
TARANTINO, Jacinto R.: *Finanzas públicas y desarrollo económico*, Buenos Aires, 1960.
— *La evasión legal del impuesto*, en *Omeba*, t. XI.
— *Diálogo sobre tributración fiscal*, en "Veritas", 15 julio 1963, nº 322.
— *La reforma tributaria*, Buenos Aires, 1974.
— *Efectos de la quiebra en el derecho tributario argentino*. Córdoba.
— *Las penalidades tributarias*, Edit. Astrea, Buenos Aires, 1983.
— *Exposición en diálogo sobre tributación fiscal*, revista "Veritas", 15 julio 1963, nº 322.
TERCERAS JORNADAS DE FINANZAS PÚBLICAS DE CÓRDOBA: *Reforma tributaria para la República Argentina*, Córdoba, 1970.
TERRY, José: *Finanzas* (conferencias), Buenos Aires, 1912.
TESORO, Giorgio: *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.
TINBERGER, Jan: *El presupuesto de la economía nacional*, en GERLOFF-NEUMARK, t. 1, p. 273.
— *La planeación del desarrollo*, México, 1959.
TINTI, Pedro: *La inconstitucionalidad del ahorro obligatorio*, en "Comercio y Justicia" de Córdoba, edición de fecha 13/11/85.
TORRE, Abelardo: *Introducción al derecho*, Buenos Aires, 1972.
TORRES, Agustín: *Introducción al sistema tributario*, A-Z Editora, Buenos Aires, 1978.

TORRES HERMIDA, José: *Curso de ciencia y política financiera*, t. I, Amalio Fernández, Montevideo, 1985.

TREBER, Salvador: *La empresa estatal argentina*, Buenos Aires, 1968.

— *Algunos aspectos críticos de la reforma tributaria*, informe en las 7as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1974.

TRIGO CHOCÓN, Manuel: *La empresa multinacional*, Madrid, 1973.

TROTABAS, Louis: *Finances publiques*, Paris, 1967.

— *Essai sur le droit fiscal*, en "R.S.L.F.", 1928.

— *Le particularisme du droit fiscal*, Paris, 1937.

TROTABAS-COTTERET: *Finances publiques*, Dalloz, Paris, 1970.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de derecho tributario*, Montevideo, 1970.

— *El derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1985.

— *Estudios de derecho tributario lationoamericano*, Amalio Fernández, Montevideo, 1982.

— *El principio de la irretroactividad de las leyes y de los actos administrativos en materia tributaria*, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

— *El principio de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal*, Buenos Aires, 1958.

— *Los problemas tributarios entre los países desarrollados y en vías de desarrollo*, informe presentado en Terceras Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1970.

— *Abusos en los gastos incurridos en el exterior*, en "Derecho Fiscal", t. 21, p. 1.

— *Estudios de derecho tributario internacional*, Amalio Fernández, Montevideo, 1978.

— *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*, trabajo publicado en "Derecho Fiscal", t. XLIV, p. 401.

VALDÉS COSTA, Ramón, y otros: *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, Montevideo, 1975.

VALLADO BERRÓN, Fausto: *Teoría general del derecho*, México, 1972.

VANONI, Ezio: *Opere giuridiche*, Milán, 1961.

— *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, Milán, 1932.

VANOSSI, Jorge: *Aportes para una reforma constitucional argentina*, en "Poder Político", nº 3, nov. 1970.

VICCHI, Oscar D.: *Impuesto a los réditos*, Buenos Aires, 1944.

VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fernando: *Configuración jurídica de la obligación tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1957, p. 71.

— *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 60, ps. 923 y ss.

— *Consideraciones sobre el hecho imponible*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1960, p. 559.

VICKREY, William: *La imposición sobre el patrimonio neto*, en recopilación *Impuesto al patrimonio*, p. 253.

VIDAL HENDERSON, Enrique: *Los principios tributarios y la Constitución*, Lima, Perú, 1972.

VILLAR, Celestino: *Aplicación e interpretación de las leyes fiscales*, en "Impuestos", t. 27, p. 355.

VILLEGAS, Héctor B.: *Recursos públicos y desarrollo económico*, trabajo de concurso inédito.
— *Derecho penal tributario*, Buenos Aires, 1965.
— *Verdades y ficciones en torno al tributo denominados tasa*, en revista "La Información", enero de 1972.
— *La teoría del órgano en el impuesto a las ganancias*, en "Factor", nº 244, Córdoba.
— *Tratamiento fiscal de filiales de empresas extranjeras*, en "Factor", nº 237, Córdoba.
— *Curso de direito tributário*, Revista dos Tribunais, San Pablo, 1980.
— *Reforma tributaria en la Argentina*, en rev. "Impuestos", t. 28, p. 636.
— *Consideraciones críticas sobre el régimen impositivo argentino*, en *Temas de finanzas y derecho tributario* (recopilación de trabajos del autor publicada por el Departamento de Acción Social de la Universidad Nacional de Córdoba), Córdoba, 1973.
— *Los agentes de retención en el derecho tributario argentino*, obra vencedora en el concurso celebrado en conmemoración del 40º aniversario de la revista "La Información", en dicha revista, t. 24, p. 681.
— *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1976.
— *La eficacia recaudatoria y los derechos individuales frente a la determinación tributaria*, en rev. "La Información", t. 35, p. 3.
— *Responsabilidad de los profesionales asesores impositivos por los delitos tributarios de la ley 20.658*, en rev. "La Información", t. 30, p. 1210.
— *El ilícito tributario en el modelo de C.T.A.L. OEA/BID*, informe en las Sextas Jornadas de Derecho Tributario, Punta del Este, diciembre 1970.
— *El problema del dolo en materia tributaria*, en "Comercio y Justicia" de Córdoba, número extraordinario, 20/10/65.
— *Jurisdicción legislativa de Nación y provincias en materia de represión fiscal*, en "Boletín de la Facultad de Derecho", Córdoba, 1964, nº 3/5.
— *Régimen jurídico de los intereses resarcitorios del art. 42 de la ley 11.683*, en "La Información", t. 29, p. 421.
— *La doble imposición*, en semanario "Factor", Córdoba, nº 82 (23/4/71).
— *Dos temas de interés fiscal: retroactividad y mora culpable*, en "La Información", t. LXVI, p. 698.
— *Causas de la doble imposición*, en "Factor", nº 83 (30/4/71).
— *Tras valederas soluciones*, en "Factor", nº 84 (7/5/71).
— *Algunas consideraciones sobre sistemas tributarios*, en "Revista Jurídica Univ. Nac. de Tucumán", nº 12.
— *Sugerencias para una reforma del régimen fiscal argentino*, en "Comercio e Industria", número extraordinario, 2 de abril 1969.
— *Temas de finanzas y derecho tributario*, Córdoba, 1973.
— *Inmuebles: ventas e impuestos*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 251.
— *La exigencia de ingresar fondos no retenidos en la última reforma a la ley de impuesto a los réditos*, en rev. "Derecho Fiscal", t. 21, p. 576.
— *Los inmuebles en el impuesto a las ganancias*, en rev. "Factor", Córdoba, nº 233.
— *El principio del mayor rendimiento fiscal en el impuesto de sellos*, en "Comercio y Justicia" de Córdoba, 3 de diciembre de 1970.

— *El empréstito como factor integrante de una política fiscal para el desarrollo*, informe presentado en las 6as. Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1973.
— *Aspectos cuantitativos de desarrollo económico*, en "Boletín de la Facultad de Derecho", Univ. Nac. de Córdoba, 1969, nº 1/3.
— *La planificación y el desarrollo económico*, en "Comercio y Justicia", número extraordinario del 2 de octubre de 1966.
— *Nuevas reflexiones acerca del derecho penal tributario*, en rev. "La Información", t. LV, p. 447.
— *La subjetividad de la infracción tributaria*, en "D.F.", t. XXII, p. 612.
— *Direito penal tributário*, Resenha Tributária, San Pablo, 1974.
— *La regla solve et repete y su vigencia en el derecho tributario argentino*, en "Derecho Fiscal", t. XLIII, p. 289.

VILLEGAS, Héctor B., ARGÜELLO VÉLEZ, Gustavo, y SPILA GARCÍA, Rubén: *La evasión fiscal en la Argentina*, en "Derecho Fiscal", t. 23, p. 337.

VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín: *Derecho administrativo*, Buenos Aires, 1949.

VILLEGAS NINCI, Héctor E.: *Infracciones a los deberes formales: el art. 11 de la ley 23.314*, en rev. "La Información", t. LIV, p. 1102.

WAGNER, Adolfo: *Traité de la science des finances*, París, 1909.

WALD, Haskell: *Tributación de tierras agrícolas en economías subdesarrolladas*, México, 1964.

WILHELM, Salomón: *Recursos municipales*.

XAVIER, Alberto: *Manual de direito fiscal*, Lisboa, 1974.
— *Direito tributário internacional do Brasil*, Resenha Tributária, San Pablo, 1977.

ZOTTA, Mario: *Sull'accertamento tributario*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1939, p. 81.

SUPLEMENTO DE ACTUALIZACIÓN

AÑO 1996

Con la colaboración de
HÉCTOR E. VILLEGAS NINCI,
JORGE AGUIRRE MOSQUERA, PABLO E. LANDÍN
y RAÚL ERNESTO BRUERA

PALABRAS PRELIMINARES AL SUPLEMENTO DE ACTUALIZACIÓN 1996

Con la reforma a la Constitución nacional de 1994 se han incorporado a la materia temas de ineludible conocimiento. Se han producido, asimismo, algunas variantes legislativas que, por su importancia, merecen ser estudiadas. Por otra parte, ha visto la luz abundante bibliografía sobre estos aspectos, así como aportes jurisprudenciales.

Mientras se prepara la próxima edición del libro, y a modo de anticipo, damos a conocer esta actualización al año 1996. En ella se han incluído puntos referidos a los recursos de la seguridad social en su faz procedimental y al derecho constitucional tributario en sus lineamientos generales y con detalles del Pacto Fiscal Federal, de creciente importancia en la República Argentina ante una tendencia de continuación en el tiempo mediante pactos fiscales posteriores. Se hace también referencia al derecho penal tributario con las nuevas condiciones objetivas de punibilidad, al impuesto a la renta, y especialmente al tema relativo al principio de la renta mundial adoptado ahora por nuestra legislación. Por último, hemos hecho una reseña de las más recientes modificaciones legislativas. En los casos en que han existido fuentes doctrinarias y jurisprudenciales, se hace una remisión detallada a ellas al finalizar cada punto, con lo cual los lectores podrán profundizar el conocimiento de los temas que les interese especialmente.

Creemos con esto brindar un apoyo necesario a los profesores de la materia, y a los alumnos que la cursan.

Con este suplemento se incorpora como co-redactor del "Curso . . ." el abogado Héctor E. Villegas Ninci, profesor adjunto por concurso de la materia "Finanzas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Córdoba. Han prestado también su colaboración los abogados Jorge Aguirre Mosquera, Pablo E. Landín y Raúl Ernesto Bruera, docentes por concurso de la misma asignatura. Me ha parecido bien que en lo sucesivo participen en la redacción del "Curso . . ." aquellos que actualmente están enseñando la materia en los claustros universitarios. A ellos, mi agradecimiento.

Córdoba, 21 de marzo de 1996.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

ÍNDICE

Palabras preliminares 861

PUNTO UNO

CAPÍTULO V. *Los tributos (cont.). Las tasas. Las contribuciones especiales. Las contribuciones parafiscales* 865

12. Recursos de la seguridad social. Intervención de la Dirección General Impositiva (a continuación del punto 11, p. 116). 865
12 A. Aplicación parcial de la ley 11.683 866
12 B. Procedimiento de determinación de la obligación previsional 866
12 C. Impugnación de la determinación de deuda 867
12 D. Procedimiento de impugnación de actualización e intereses 868
12 E. La apelación judicial de las resoluciones adversas 868
12 F. Actas de infracción 869
Remisión doctrinaria y jurisprudencial 870

PUNTO DOS

CAPÍTULO VIII. *Derecho constitucional tributario* 871

4. Control jurisdiccional (ps. 188/190) 871
5. Legalidad (ps. 190/195) 871
12. Derecho tributario y régimen federal. Problemas. Doble imposición interna (ps. 214/215) 873
14. Potestades tributarias de la Nación y provincias (ps. 215/218) 873
14 A. Limitaciones constitucionales a las facultades tributarias provinciales (ps. 218/220) 874
15. Régimen de coparticipación (ps. 220/221) 874
15 D. Pacto fiscal federal (a continuación del punto 15 C, p. 228) 876

16.2 El problema de los municipios en la Argentina. Discusión en torno de su autonomía o autarquía (ps. 229/231) 880
17. El caso de la ciudad de Buenos Aires como capital de la República (ps. 234/242) 880
Remisión doctrinaria 881

PUNTO TRES

CAPÍTULO XI. *Derecho penal tributario* 882
Nuevas condiciones objetivas de punibilidad (punto agregado a continuación del 22, p. 420) 882
Remisión doctrinaria y jurisprudencial 883

PUNTO CUATRO

CAPÍTULO XV. *Impuesto a la renta. (Impuesto a las ganancias)* 883
6. El impuesto a las ganancias en la Argentina. Antecedentes nacionales (ps. 541 y ss.) 883
7 y 7 A. Hecho imponible. Atribución de la ganancia (ps. 543 y ss.) 884
10. Sociedades de capital (ps. 554 y ss.) 885
Remisión doctrinaria y jurisprudencial 885

PUNTO CINCO

Recientes modificaciones legislativas 886
1. Ley 24.587 (Ley de Nominatividad de los Títulos-valores Privados) 886
2. La llamada ley de "superpoderes" 887

PUNTO 1

CAPÍTULO V

LOS TRIBUTOS (cont.). LAS TASAS. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES. LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

12. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL. INTERVENCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA (a continuación del punto 11, p. 116). — En el marco de la reforma del Estado nacional y la trasformación de la administración pública, se sanciona el decreto 507/93 ("B.O.", 25/3/93), que en su art. 3 establece que la Dirección General Impositiva será la encargada de la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social.

Que de los considerandos del citado decreto surge que en virtud de las características de quienes resultan contribuyentes del impuesto a las ganancias y al valor agregado y de aquellos que están obligados con el sistema de seguridad social, resulta imprescindible imponer una unificación de actividades de recaudación y fiscalización, a través de la Dirección General Impositiva. Que ello (continúa el mensaje introductorio) redundará en una simplificación de la gestión de los contribuyentes, lo cual permitirá una administración eficiente y eficaz, con lo que el Estado "llegará a ser justo".

Que el régimen impuesto mediante el decreto 507 exige revisar cómo ha quedado instrumentado el sistema de normas sustanciales y procesales referidas a los recursos de la seguridad social.

12 A. APLICACIÓN PARCIAL DE LA LEY 11.683. — Que a efectos de instrumentar la decisión establecida en dicho decreto, se ha considerado necesario utilizar algunas normas de la ley 11.683. El art. 6 del decreto prevé que a los fines de cumplir las nuevas actividades asignadas, el director general de la Dirección General Impositiva tendrá las funciones, atribuciones y deberes conferidos por los arts. 6, 7, 8, 9 y 10 de la ley 11.683, que se refieren a las facultades de organización, reglamentación, interpretación, dirección y actuación como juez administrativo. En uso de las mencionadas facultades, el director general dictó la resolución 785/93, por la cual se eliminan diversas unidades de la estructura existente hasta ese momento, y se crean entre otros el Departamento Impugnaciones, que según veremos tendrá una importante actuación en el procedimiento administrativo.

Que según lo dispuesto por el art. 23 del decreto 507, la D.G.I. tiene las mismas facultades de fiscalización e investigación para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los recursos de la seguridad social, que las concedidas para el control de las deudas tributarias y que están consagradas por los arts. 40 y 41 de la ley 11.683. Asimismo, la ley tributaria se aplicará conforme a las remisiones efectuadas por diversos artículos del capítulo II del decreto 507/93, y que se refieren a los siguientes puntos: *a*) domicilio; *b*) verificación administrativa de declaraciones juradas; *c*) vencimientos generales, forma, lugar e imputación de pagos; *d*) cobro de anticipos y percepción en la fuente; *e*) intereses resarcitorios; *f*) infracciones a los deberes formales; *g*) citaciones, notificaciones e intimaciones de pago.

12 B. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN PREVISIONAL. — Que a este respecto no son de aplicación las normas pertinentes de la ley 11.683, y atento a lo previsto por los arts. 29 y 30 del decreto 507, este trámite continúa regulado por las normas existentes hasta ese momento.

Producida la inspección y detectada la no presentación de la declaración jurada o que ella es susceptible de impugnación, el funcionario interviniente labra un acta de inspección y sus anexos, que podrá ser confeccionada sobre base cierta o sobre base estimativa cuando el empleador no facilita documentación

fehaciente. Estas circunstancias se hallan reguladas por la ley 18.820 en sus arts. 10 y 16, respectivamente.

Al no otorgar el trámite procesal la posibilidad de una vista suscrita por juez administrativo tal como lo hace la ley 11.683, el inspector del área de fiscalización se trasforma en el único representante del organismo de recaudación que valora las circunstancias de hecho y de derecho, a los fines de la determinación de la deuda. Esta liquidación que se concreta en el acta, según lo preceptuado por el art. 12 de la ley 18.820, tiene fuerza ejecutoria si no es debidamente impugnada.

12 C. IMPUGNACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE DEUDA. — Que según lo regulado por el art. 11 de la ley 18.820, efectuada la intimación mediante el acta aludida, el deudor tiene derecho a manifestar su disconformidad o impugnación total o parcial respecto de la deuda establecida, mediante escrito fundado que se presentará en el lugar que indique el acta de inspección, dentro del perentorio plazo de quince días hábiles siguientes a la intimación. En ese escrito se debe acompañar y ofrecer la prueba.

Esta impugnación tiene efecto suspensivo, por lo que la deuda no podrá ser ejecutada hasta tanto sea resuelta. El escrito deberá ser presentado ante el organismo fiscal que dictó la resolución, resultando obligatorio acreditar personería y constituír domicilio especial. Que atento a lo establecido en la R.G. 4032 de la D.G.I. ("B.O.", 27/7/95), se incluyó otro requisito de carácter esencial para la procedencia de la impugnación, que rige para el caso de obligaciones devengadas a partir del mes de julio de 1994, y sólo en el supuesto de que al notificar la deuda el inspector interviniente entregue un diskette que contenga información del acta labrada y del sistema informático denominado "D.G.I.-S.A.J.P. Recursos impugnatorios". En este caso, en la impugnación se debe acompañar un formulario especialmente requerido, y un diskette en donde conste la nómina de los dependientes a su cargo, con su respectivo número de CUIL.

Se aceptan todos los medios de prueba (documental, pericial, testimonial, etc.), otorgándose un plazo de producción de treinta días hábiles desde el momento en que se dispone la apertura. La resolución definitiva, en caso de rechazo de

la impugnación, puede ser resuelta por el jefe del Departamento Impugnaciones de la Dirección General Impositiva.

12 D. PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN DE ACTUALIZACIÓN E INTERESES. — Si el deudor solamente decidiera cuestionar los importes referidos a actualización e intereses, según lo previsto por el art. 11 de la ley 21.864, el plazo de impugnación se reduce a cinco días hábiles desde la notificación del acta de inspección. Al igual que en el caso mencionado anteriormente, esta actuación tiene efecto suspensivo hasta tanto el organismo fiscal resuelva el planteo impugnatorio.

12 E. LA APELACIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES ADVERSAS. — En el supuesto de que la autoridad administrativa denegase la impugnación planteada por el deudor, esa resolución puede ser apelada ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, atento a lo establecido por el art. 8 de la ley 23.473 y su modificatoria, ley 24.463, en los siguientes plazos:

a) sujetos domiciliados en la Capital Federal, dentro de los treinta días hábiles de notificada la resolución;

b) sujetos domiciliados en el interior del país o en el extranjero, dentro de los noventa días hábiles de notificada la resolución administrativa.

La presentación del recurso debe ser efectuada ante la dependencia interviniente de la Dirección General Impositiva, la que elevará el expediente a la Cámara Federal. Los sujetos domiciliados en el interior del país cuentan con la opción de presentar el recurso ante el juez federal de su domicilio.

El recurso deberá ser firmado por letrado y contener la expresión de agravios, debiendo constituírse domicilio legal dentro del territorio de la Capital Federal.

Según lo preceptuado por los arts. 15 de la ley 18.820 y 12 de la ley 21.864, es requisito esencial para la interposición del recurso el pago previo de la deuda, según la liquidación efectuada por el organismo fiscal, y que debe ser solicitada por el apelante dentro de los diez días hábiles de notificada la resolución si se domicilia en Capital Federal, o dentro de los treinta días hábiles si el deudor se domiciliare en el interior del país. Alternativamente el apelante puede practicar la liquidación y cancelar la deuda resultante de ella.

La jurisprudencia imperante de la Cámara Federal de la Seguridad Social en relación al "*solve et repete*", sostiene que él no afecta la garantía de defensa prevista por el Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por la ley 23.054 y actualmente con rango constitucional, argumentándose que según lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Microómnibus Barrancas de Belgrano", del 21/12/89, las exigencias de los arts. 15 de la ley 18.820 y 12 de la ley 21.864, no fueron derogadas ni desplazadas, salvo que el interesado afirme y pruebe que el exigido como depósito previo resulta exorbitante y desproporcionado con su concreta capacidad económica.

La Cámara Federal de la Seguridad Social ha admitido, en algunos casos, que un seguro de caución garantiza a la D.G.I. el pago de las obligaciones reclamadas mediante las actas cuestionadas.

12 F. ACTAS DE INFRACCIÓN. — Juntamente con el acta de inspección o independientemente de ella, los funcionarios intervinientes podrán iniciar un procedimiento tendiente a establecer si se ha verificado alguna contravención tipificada por las normas previsionales. Si así ocurriera, labrará un acta de infracción por la cual, y según lo dispuesto por el art. 11 de la ley 18.820, el presunto infractor contará con quince días hábiles para su impugnación.

El sistema de infracciones y sanciones relativas al régimen de la seguridad social está regulado por las leyes 17.250 y 22.161, y en virtud del objetivo perseguido por el decreto 507/93 es que la Dirección General Impositiva dictó su resolución 3756, por la cual se ha establecido el catálogo infraccional vigente. La atribución y sanción de estas conductas no impide la posibilidad de que sean aplicadas las normas que castigan las infracciones a los deberes formales de la ley 11.683, ni la ley penal tributaria (23.771), según lo dispuesto por su art. 15.

Conforme a la R.G. 3756, algunas de las infracciones tipificadas son las siguientes:

a) distribución de utilidades con deudas previsionales, con una multa del 65 % de la deuda exigida;

b) omisión de pago en término de aportes y contribuciones, con escalas de multa según la mora, que van hasta el 30 % del total omitido;

c) falta de inscripción, con multa del 100 % del importe de los aportes devengados en el mes anterior a la constatación;

d) omisión de denuncia de trabajadores o incumplimiento de retenciones, con una multa del 200 % de los aportes que hubiere correspondido liquidar;

e) incumplimiento de requerimientos formulados por la D.G.I., con una multa del 5 % de las remuneraciones totales pagadas por el empleador en el mes anterior al requerimiento.

En todos los casos, las multas se amplían si hubiera reiteración de estos ilícitos.

En cuanto al procedimiento de apelación de la resolución administrativa que imponga las sanciones mencionadas, nos remitimos a lo expuesto en el punto 12.E.

REMISIÓN DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL

Nos remitimos, a efectos de ampliar lo desarrollado en el presente, a las siguientes publicaciones:

a) "Doctrina Tributaria - Errepar": *El procedimiento en la determinación de deudas de recursos de la seguridad social y el régimen recursivo*, Cecilia E. Goldenberg, t. XV, nº 174, octubre de 1994, p. 12; *Análisis crítico del procedimiento de aplicación de sanciones de los recursos de la seguridad social*, Raúl H. Olivetto y María M. Noval, t. XV, nº 179, febrero de 1995, p. 574; *Recursos de la seguridad social. Impugnaciones sobre determinación de deudas*, Alberto Baldo, t. XV, nº 176, diciembre de 1994, p. 200; *Régimen sancionatorio administrativo aplicable a las obligaciones de la seguridad social*, Humberto J. Bertazza, t. XIV, nº 165, enero de 1994, p. 199; fallo de la Cámara Nacional de Seguridad Social, Sala I, del 21/10/94, en los autos "Dedich y Benítez S.R.L. c. D.G.I., s. Impugnación", Jurisprudencia, t. XVI, nº 188, noviembre de 1995, p. 489.

b) "Periódico Económico Tributario": *Seguridad social. La D.G.I. a través de la R.G. 4032 crea nuevos requisitos de admisibilidad de las impugnaciones que se presenten contra actos determinativos de deuda proveniente de los recursos de la seguridad social*, Leonardo Lew, año IV, nº 101, 15 de enero de 1996, p. 1.

c) "Impuestos": Comentario fallo de la Cámara Nacional Federal de la Seguridad Social, Sala III, 12/7/95, en los autos "Scheinin, Norberto L., c. Dirección General Impositiva", Temas de actualidad, Juan C. Poclava Lafuente, t. LIII-B, p. 2889; comentario fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 7/3/95, en los autos "Exxon Chemical Argentina S.A.I.C. c. D.G.I., s. Medida cautelar (Autónomo)", Jurisprudencia Fiscal Anotada, Arístides Horacio Corti, t. LIII-A, p. 1385; comentario fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala I, 16/6/95, en los autos "Tronchet Pour l'Home S.A., s. Impugnación de deuda", Jurisprudencia Fiscal Anotada, Arístides Horacio Corti, t. LIII-B, p. 2414.

PUNTO 2

CAPÍTULO VIII

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

La reforma constitucional de 1994 (en adelante "la reforma") introdujo importantes novedades en materia tributaria, como se verá seguidamente.

4. CONTROL JURISDICCIONAL (ps. 188/190). — La reforma incorporó expresamente al texto constitucional el instituto del amparo (art. 43), como remedio rápido y expedito contra actos u omisiones de autoridades públicas o de particulares, en las condiciones establecidas por la norma, y que sigue en general los lineamientos de la ley sobre la materia (16.986) y los precedentes jurisprudenciales.

En este orden, y al margen del significativo avance que ello implica, la real importancia de la cuestión radica en la facultad conferida al juez que entienda en la causa, para declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva. De esta manera, se ha adoptado la más moderna doctrina sobre el punto, nacida a la luz de trascendentes pronunciamientos judiciales de la propia C.S.N.

5. LEGALIDAD (ps. 190/195). — La reforma ha incursionado ampliamente en este punto, fortaleciendo el principio en materia tributaria, mediante la subsistencia de las cláusulas ya existentes (arts. 4, 17, etc.), e incorporando nuevas disposiciones.

5.1. Como primera innovación, destacamos que al enumerar las atribuciones del P.E.N. (art. 99) se ha incorporado la expresa prohibición de emitir disposiciones de carácter legislativo "en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable" (inc. 3, 2º párrafo). Ello constituye una atinada ratificación del principio general.

Sin embargo, y desdibujando en parte la prohibición, el siguiente párrafo del inciso en cuestión autoriza al Poder Ejecutivo para dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, tan frecuentes en nuestro país en los últimos años. Sin entrar al análisis de este controvertido instituto, ni de los procedimientos previos y posteriores a su dictado, debemos destacar el indudable acierto del legislador constitucional al excluír de tal posibilidad a las normas que regulan materia tributaria, entre otras.

5.2. Pero tal vez la más trascendente modificación constitucional en materia de reserva legal ha sido la de prohibir en forma expresa la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases que el Congreso establezca (art. 76).

Compartimos esta previsión, en cuanto ya habíamos alertado sobre los peligros que encierran las tesis amplias en orden al contenido de la ley tributaria (*Curso . . .*, 5ª edición, p. 192). Conforme a nuestra realidad política e institucional, que muestra un amplio ejercicio legisferante por parte del Poder Ejecutivo, avalado en muchos casos por una reiterada invocación al "estado de emergencia", aparece como muy oportuna la prohibición referida.

Pero, a menos de dos años de la reforma, asistimos azorados a la desvirtuación del principio mediante la delegación de facultades al P.E.N. por el Poder Legislativo en materia fiscal (los llamados "superpoderes") (ver más adelante "Recientes modificaciones legislativas"). Dentro de las atribuciones que el Congreso nacional ha delegado, encontramos las de suprimir o suspender exenciones, reducir alícuotas o establecer alícuotas diferenciales, etc.

5.3. Otra innovación de la reforma consistió en la incorporación de institutos de democracia semidirecta, entre ellos la iniciativa popular.

Y si bien recordamos que, en materia fiscal, el principio de legalidad encuentra su fundamento en la exigencia de consentimiento de la representación del pueblo en la imposición, sorpresivamente la norma prohíbe que sean objeto de iniciativa

popular los proyectos de ley referidos, entre otros, a tributos (art. 39, 3er. párrafo).

12. DERECHO TRIBUTARIO Y RÉGIMEN FEDERAL. PROBLEMAS. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA (ps. 214/215). — Recordamos en el punto que si bien la Constitución de 1853 adoptó el principio de separación de fuentes a los fines de la distribución de la potestad tributaria entre las diversas esferas de gobierno, la realidad había llevado a la utilización del régimen de coparticipación.

La reforma ha innovado sustancialmente en el tema, introduciendo un sistema mixto que ha quedado estructurado de la siguiente forma: por un lado, se mantiene el sistema de separación de fuentes (arts. 4 y 75, inc. 2, primer párr., 1ª parte); simultáneamente, se otorga rango constitucional al régimen de coparticipación, estableciendo los mecanismos al efecto y las pautas generales de funcionamiento, que serán analizadas en profundidad más adelante (*infra*, punto 15).

14. POTESTADES TRIBUTARIAS DE NACIÓN Y PROVINCIAS (ps. 215/218). — Respecto de la delimitación de potestades tributarias de Nación y provincias, la reforma ha adoptado la interpretación del texto constitucional que entendíamos correcta (*Curso . . .*, ps. 215 y ss.).

Y así, expresamente ha dispuesto que la imposición de contribuciones indirectas es una facultad concurrente entre la Nación y las provincias (art. 75, inc. 2, primera parte), manteniéndose la salvedad en cuanto a derechos de importación y exportación, reservados en forma exclusiva a aquélla (art. 75, inc. 1). Por su parte, las contribuciones directas continúan siendo exclusivamente provinciales, pero podrán ser impuestas por la Nación, por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (art. 75, inc. 2).

En el punto, se debe tener presente que en la publicación del nuevo texto constitucional ("B.O.", 23/8/94), el artículo se refería al ejercicio de esta facultad "por tiempo indeterminado", expresión errónea que fue corregida a su verdadero alcance en la "fe de erratas" aparecida en la edición siguiente de la publicación oficial.

14 A. LIMITACIONES CONSTITUCIONALES A LAS FACULTADES TRIBUTARIAS PROVINCIALES (ps. 218/220). — *c*) Respecto de los establecimientos de utilidad nacional sitos en el territorio de la República, el inc. 30 del art. 75 (en reemplazo del inc. 27 del art. 67) ha establecido que corresponde al Congreso el dictado de la legislación necesaria para el cumplimiento de sus fines específicos. Sin embargo, el texto aclara expresamente que las autoridades locales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines. Queda claro con ello que en la medida en que la actuación de provincias y municipios no perturbe u obstaculice el accionar de tales establecimientos en orden a la consecución de sus fines, podrán ejercer válidamente su potestad tributaria, imponiendo los gravámenes que correspondan a la generalidad de los sujetos sometidos a su jurisdicción.

15. RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN (ps. 220/221). — Dijimos *supra* que la reforma incorporó a la carta magna el sistema de coparticipación, dando por concluído el debate referido a la constitucionalidad del instituto.

1) Así las cosas, resulta entonces que la Nación puede establecer impuestos indirectos, en concurrencia con las provincias, e impuestos directos en ciertas condiciones. Y todas estas contribuciones, exceptuados la parte o el total que tengan asignación específica, son coparticipables (art. 75, inc. 2).

Es decir, con los impuestos directos e indirectos recaudados por la Nación se forma una masa de ingresos que resultará coparticipable, conforme a los regímenes que establezca una "ley-convenio", instituto que no es ajeno a nuestra materia, bastando citar los convenios multilaterales referidos a los tributos sobre los ingresos brutos (ver *infra*, cap. XXV, punto 11).

Esta ley-convenio será sancionada por el Congreso de la Nación "sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias" (inc. 2, párrafo segundo). Como características especiales, advertimos que tendrá como Cámara de origen al Senado, requiriendo para su sanción la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no pudiendo ser modificada unilateralmente (por la Nación, se entiende), ni reglamentada por el Poder Ejecutivo, y requerirá la posterior

aprobación por parte de las provincias. Destacamos que la ciudad de Buenos Aires no ha sido incluída como "parte" en la celebración de tales acuerdos.

2) La reforma ha instituído las pautas que gobernarán el sistema (art. 75, inc. 2), a saber:

a) En primer lugar, se garantiza la automaticidad en la remisión de los fondos, previsión ya contenida en el art. 6 de la actual ley de coparticipación, aunque sin ordenar la trasferencia diaria y gratuita de los recursos.

b) Por su parte, la distribución primaria y secundaria, esto es, entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto. Para reforzar el concepto, expresamente se prevé que no habrá trasferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Además, la "cláusula transitoria sexta" ha dispuesto que la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada, como así tampoco –en desmedro de las provincias– la distribución de recursos vigentes a la sanción de la reforma, todo ello hasta la sanción del régimen de coparticipación.

c) Finalmente, el sistema será equitativo, solidario y dará oportunidad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, directivas, éstas, de carácter programático que resultarán de difícil concreción práctica.

3) En otro orden, la norma ha previsto la creación de un organismo fiscal federal que tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

4) Ya hemos visto que no resultan coparticipables el total o la parte de los tributos que tengan asignación específica, y que la ley-convenio que establezca el régimen de coparticipa-

ción no puede ser modificada unilateralmente por la Nación, sin el consentimiento de las provincias.

Sin embargo, el inc. 3 del art. 75 desvirtúa totalmente el espíritu del sistema, al permitir que el Congreso nacional establezca y modifique asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Nuestra realidad indica que el "tiempo determinado" puede resultar más extenso de lo esperado: véase, si no, lo ocurrido con el impuesto a las ganancias (*infra*, cap. XV, punto 6.A). Con esta previsión, entonces, se abre una peligrosa fisura por donde podrá filtrarse la inagotable voracidad fiscal de la Nación, que con el simple expediente de establecer una asignación específica a determinado tributo, podría sustraerlo indefinidamente del sistema de coparticipación, no obstando a ello las mayorías especiales previstas para la sanción de la ley respectiva.

5) Ahora bien, conforme a la "disposición transitoria sexta" ya mencionada, el régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal previstos en el inciso 2, serán establecidos antes de la finalización del año 1996. Por ello, durante el trascurso de este año debieran tener lugar los acuerdos que correspondan entre Nación y provincias, que den origen a la sanción de la ley-convenio necesaria para el funcionamiento del sistema.

15 D. PACTO FISCAL FEDERAL (a continuación del punto 15 C, p. 228). — Mediante un decreto de necesidad y urgencia del Poder Ejecutivo nacional, que lleva el número 1807, del 27 de agosto de 1993 ("B.O.", 2/9/93), se puso en funcionamiento el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento.

Este convenio, firmado el 12 de agosto de 1993 por el presidente de la Nación y los gobernadores de varias provincias, con una primera resistencia de las provincias del sur y otras de distinto signo político al del gobierno nacional, pretende poner en práctica una política fiscal que contemple aspectos concretos de un nuevo orden tributario en la República Argentina. Se tiende a reestructurar el sistema fiscal nacional, mediante la derogación o adecuación de algunos tributos

locales (provinciales y municipales) que tienen una fuerte influencia en el llamado "costo argentino", de forma tal de colocar al país en la posibilidad de competir en el comercio mundial.

Ello se inserta en el orden jurídico argentino como un replanteo del ejercicio de potestades tributarias, lo cual no deja de tener su arista peligrosa en cuanto puede alterar el esquema de la carta magna en cuanto al efectivo ejercicio de materia delegada y su contrapartida, la reservada.

Es objetivo también de este convenio, si bien no se explicita, combatir la evasión mediante la intensificación de medidas de control que acentúen la eficiencia en la recaudación.

En este trabajo se trata de aportar un esquema del llamado "Pacto Fiscal Federal", indicando los elementos necesarios para la comprensión del tema.

En el art. 1 del decreto 1807/93 ("B.O.", 2/9/93) se instruye al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y al Banco de la Nación Argentina para que realicen "todas las operaciones necesarias para la aplicación de lo establecido en el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento que en copia autenticada forma parte del presente como Anexo I", es decir, que concreta, en cuanto al gobierno nacional, y al municipio de la ciudad de Buenos Aires, el compromiso de los firmantes del pacto al enunciar sus objetivos.

Por su parte, los gobernadores de las provincias asumieron la obligación de "adoptar políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales", una vez que el convenio sea aprobado por las legislaturas provinciales, "en lo que sea materia de su competencia según las constituciones locales" (acto declarativo primero del pacto), realizando actos de gobierno, que allí se explicitan, tales como los siguientes:

1) Derogar el impuesto de sellos en forma *inmediata* para las operatorias financieras y de seguros que se relacionan con los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, y *gradualmente* al resto de las operaciones y sectores, teniendo como fecha límite el 1 de abril de 1996, según lo dispone el art. 5 de la ley 24.468, habiendo sido el plazo original hasta el 30 de junio de 1995.

2) Derogar *de inmediato* impuestos provinciales específicos que graven la trasferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, excepto que se trate de trasferencias destinadas a uso doméstico.

3) Promover la derogación de tasas municipales que graven las trasferencias citadas en el punto anterior.

En este aspecto y en lo relativo a la provincia de Córdoba, se deberá tener en cuenta el sistema municipal que establece la Constitución, considerando la existencia de municipios facultados para el dictado de sus cartas orgánicas y los que se rigen por disposiciones de la ley orgánica provincial.

4) Derogación *inmediata* de tributos que graven ciertas actividades financieras.

5) Disponer exenciones del impuesto sobre los ingresos brutos, parcial y progresivamente, a actividades de producción primaria, industrias manufactureras, ciertas actividades financieras de seguros e inversión, construcción de inmuebles, prestación de servicios de electricidad, agua y gas (excepto para viviendas o casas de veraneo).

La falta de ingresos que puedan provocar estas medidas, será compensada mediante la adecuación de las alícuotas y la derogación de exenciones, deducciones y desgravaciones, previstas para actividades no incluídas en el párrafo anterior.

6) Modificar el impuesto inmobiliario y a los automotores con las sugerencias sobre bases imponibles y alícuotas a aplicar a partir del 1 de enero de 1994.

7) Reemplazar, luego de un período de transición de tres años a partir de la firma del pacto, el impuesto sobre los ingresos brutos que haya quedado acotado como se refiere en el punto 5 precedente, por un impuesto general al consumo "que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía".

Además de las medidas anteriormente citadas, el convenio se refiere a aspectos que tienden a reorientar el gasto público y liberar las economías provinciales.

Es importante destacar que la aplicación de este pacto lleva a la derogación del impuesto a los activos para aquellos sectores alcanzados por las derogaciones y exenciones dispuestas por cada provincia (acto declarativo segundo, punto 2 del pacto), pero mediante el dictado del decreto 1684/93 ("B.O.",

17/8/93) se eliminó totalmente en todo el país el citado tributo para los ejercicios cerrados a partir del 30 de junio de 1995, inclusive (arts. 3 y 4).

No obstante, por decreto 1802/93 ("B.O.", 30/8/93) se estableció que el tributo se derogaba a partir del 1 de setiembre de 1993 para los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, y respecto de los bienes utilizados económicamente en las jurisdicciones que se hubieran adherido al Pacto Fiscal Federal (art. 1), y en las restantes, a partir del 1 del mes siguiente a aquel en que se formalice la adhesión o a la fecha citada en el párrafo precedente, si ésta fuera anterior (art. 2).

Para avanzar en la reducción del "costo argentino", por decreto 2609/93 ("B.O.", 24/12/93) se establece una disminución de las contribuciones patronales sobre la nómina de salarios de los sectores mencionados en el convenio, incluyendo además actividades no previstas originalmente, tales como turismo e investigación científica y tecnológica, fijando diferentes porcentajes de reducción según distintas zonas del país y aun de cada provincia.

Cabe destacar que esta disminución alcanzaba tan sólo a las remuneraciones del personal que prestaba servicios en jurisdicciones que habían suscrito el Pacto Fiscal. Posteriormente el decreto 81/94 ("B.O.", 26/1/94) amplió los beneficios a los contribuyentes de las provincias que hubieran efectuado las modificaciones correspondientes en el impuesto sobre los ingresos brutos, aunque no se hubieren adherido formalmente al pacto. La interpretación de estas normas contrariaba el espíritu del convenio, porque difería su goce a la efectiva inclusión de la actividad en una exención, suspensión o reducción a cero de la alícuota del impuesto antes citado, a pesar de que estas disposiciones podían imponerse en forma gradual. Es por ello que para salvar esta dificultad se dictó el decreto 476/94 ("B.O.", 30/3/94), que anticipa la aplicación de los beneficios del decreto 2609, en aquellas jurisdicciones provinciales que establezcan cronogramas de exenciones del impuesto sobre los ingresos brutos con fecha cierta. Ello permitió ingresar en este régimen a contribuyentes de la provincia de Córdoba que realizaran actividades expresamente incluídas en el pacto y en el decreto 2609/93.

16.2. EL PROBLEMA DE LOS MUNICIPIOS EN LA ARGENTINA. DISCUSIÓN EN TORNO DE SU AUTONOMÍA O AUTARQUÍA (ps. 229/231). — Recordamos cómo el problema de la autarquía o autonomía de los municipios ha dividido durante años a quienes se ocuparon del tema (*Curso . . .*, ps. 229 y ss.); asimismo, que la tradicional doctrina de la Corte Suprema se inclinaba por la autarquía municipal, hasta la causa "Rivademar", en que revisó su postura. Sin embargo, también destacamos en su oportunidad las precisiones que al respecto señaló nuestro máximo tribunal en el fallo "Municipalidad de la ciudad de Rosario c. Provincia de Santa Fe, s. inconstitucionalidad".

La reforma ha adoptado esta última tendencia, estableciendo que cada provincia, al dictar su propia constitución conforme a lo dispuesto por el art. 5, deberá asegurar la autonomía municipal, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (art. 123).

Es decir que la autonomía de los municipios establecida por la Constitución, lejos de ser plena resulta restringida, en tanto que sólo podrán ejercer sus facultades con el alcance y los límites que surjan de las constituciones locales. Con ello, entonces, ha quedado en principio resuelta la cuestión, conforme a la postura que entendíamos correcta.

17. EL CASO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES COMO CAPITAL DE LA REPÚBLICA (ps. 234/242). — La reforma ha introducido importantes modificaciones respecto al régimen jurídico de la ciudad de Buenos Aires, estableciendo que tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, como también la elección popular directa de su jefe de gobierno (art. 129).

Sin embargo, entendemos que no se ha pretendido dar a la ciudad de Buenos Aires un grado de autonomía similar al de las provincias, principalmente porque el Congreso –por ley– garantizará los intereses del Estado nacional mientras sea Capital de la Nación (art. 129, 2º párrafo, y cláusula transitoria séptima). Además, no se le han conferido facultades de imposición expresas, ya que fue excluída de la reglamentación del ejercicio de la potestad tributaria (art. 75, inc. 2).

Finalmente, también se ha previsto la situación de la ciudad de Buenos Aires en el marco tributario nacional, mediante su expresa incorporación en la distribución de las rentas coparticipables conforme al régimen que se establezca, requiriendo su aprobación para la trasferencia de competencias, servicios y funciones, y asegurando su representación en el organismo fiscal federal (art. 75, inc. 2, párrafos 3º, 5º y 6º).

REMISIÓN DOCTRINARIA

A los fines de la ampliación de los temas desarrollados, recomendamos acudir al siguiente material:

a) "Doctrina Tributaria - Errepar": *El instituto constitucional del amparo judicial*, Jorge R. Beltrán, t. XV, nº 174 (número extra), p. 323; *Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional*, Enrique G. Bulit Goñi, t. XV, nº 174 (número extra), p. 334; *Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994*, José O. Casás, t. XV, nº 174 (número extra), p. 344; *Últimas modificaciones impositivas. Decreto 1684/93 y Pacto Fiscal Federal*, Humberto J. Bertazza, t. XIII, nº 162, octubre de 1993, p. 869; *La "derogación" del impuesto sobre los activos*, Jorge Gebhardt y José D. Litvak, t. XIV, nº 163, noviembre de 1993, p. 5; *Autonomía del régimen institucional de la ciudad de Buenos Aires y sus implicancias tributarias*, Rodolfo. R. Spisso, t. XV, nº 174 (número extra), p. 380.

b) "Derecho Tributario" (Ediciones Interoceánicas S.A.): *La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias*, Eduardo Baistrocchi, t. XXI - 66, diciembre de 1995, p. 372.

c) Revista "La Información": *Consideraciones preliminares respecto de la tributación en las nuevas disposiciones constitucionales*, Norberto J. Godoy, nº 778, t. 70, octubre de 1994, p. 801; *Algunas cuestiones tributarias en la reforma constitucional*, Enrique G. Bulit Goñi, nº 778, t. 70, octubre de 1994, p. 823; *¿Hacia una nueva Buenos Aires?*, Enrique G. Bulit Goñi, nº 782, t. 71, febrero de 1995, p. 247; *La reforma constitucional y los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria*, Norberto J. Godoy, nº 784, t. 71, abril de 1995, p. 851; *Implicancias de la reforma constitucional de 1994 en materia de potestades tributarias municipales*, Enrique G. Bulit Goñi, nº 793, t. 73, enero de 1996, p. 37.

d) Periódico Económico Tributario: *El principio de reserva de ley en materia tributaria ante la reforma constitucional. Los reglamentos de necesidad y urgencia y los reglamentos delegados*, José Osvaldo Casás, nº 63, 15/6/94, p. 1; *Reforma de la Constitución nacional. Decretos impositivos*, José Rubén Eidelman, nº 76, 30/12/95, p. 1.

e) Revista "Impuestos": *Algunos comentarios sobre el reciente Pacto Fiscal*, Fernando Daniel García, noviembre de 1993, p. 2073; *Pacto Fiscal Federal*, Amadeo Jorge Di Fonzo, octubre de 1994, p. 2333; *El Pacto Fiscal, la reducción de contribuciones patronales y su aplicación en las provincias*, Luis Alberto Comba, diciembre de 1994, p. 2813.

PUNTO 3

CAPÍTULO XI

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Punto agregado a continuación del nº 22, p. 420:

NUEVAS CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD. — Mediante la promulgación de la ley 24.587 (ley de nominatividad de los títulos-valores públicos, publicada en el "B.O." con fecha 22 de noviembre de 1995) se ha modificado la ley penal tributaria, habiéndose fijado condiciones objetivas de punibilidad para las normas que regulan y sancionan la alteración de la realidad económica (art. 1), la omisión de actuar en materia tributaria y previsional de los agentes de retención y percepción (arts. 6 y 7, segunda parte) y la defraudación de los agentes de retención y percepción, tributarios y previsionales (art. 8). Asimismo, se han incrementado las que establecían las figuras que reprimían la evasión de tributos y aprovechamiento de beneficios fiscales (art. 2, incs. *a* y *b*) y la evasión de aportes o contribuciones (art. 3, incs. *a* y *b*).

La disposición comentada expresa textualmente: "*Art. 8.* — Incorpórase a continuación del art. 10 de la ley 23.771, el siguiente: *Art.* . . . Establécese como condición objetiva de punibilidad, a los efectos de la aplicación de esta ley, que el monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso de seguridad social, subsidio, o concepto que se trate en cada caso sea igual o superior a:

"art. 2, inc. *a*: doscientos mil pesos; inc. *b*: cincuenta mil pesos;

"art. 3, inc. *a*: cien mil pesos; inc. *b*: veinticinco mil pesos;

"arts. 6 y 7: veinte mil pesos;

"art. 8: diez mil pesos.

"Respecto del art. 1, dicha condición se configurará siempre que el perjuicio patrimonial que pueda importar al fisco la no percepción de tributos supere el monto de cien mil pesos".

Dicha reforma "ha cuantificado" los ilícitos tributarios reprimidos por la ley penal tributaria, permitiendo que el juzgador evalúe previamente la magnitud económica del delito. Coincidimos con la apreciación doctrinaria que sostiene la aplicación retroactiva de la nueva disposición legal, a aquellas causas que aún se hallan en trámite, a quienes resultaron condenados y sus penas aún se están cumpliendo, y a aquellos hechos anteriores a su vigencia, que no han sido objeto de tratamiento en sede judicial.

Los tribunales penales intervinientes han hecho uso de lo dispuesto por el art. 2 del Código Penal (ley penal más benigna), resolviendo el sobreseimiento de las causas en trámite por no haberse configurado el ilícito atribuído.

REMISIÓN DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL

a) "Doctrina Tributaria - Errepar": *Reforma tributaria: modificaciones a la ley de procedimiento fiscal y a la ley penal tributaria y previsional*, José A. Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi, t. XVI, nº 191, febrero de 1996, p. 729.

b) "Periódico Económico Tributario": *A propósito de la consagración de una condición objetiva de punibilidad expresa para el delito de omisión de depósito de tributos o aportes percibidos o retenidos*, Marcelo Alfredo Riquert, año IV, nº 101, 15 de enero de 1996.

PUNTO 4

CAPÍTULO XV

IMPUESTO A LA RENTA (IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

6. EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LA ARGENTINA. ANTECEDENTES NACIONALES (ps. 541 y ss.). — A los efectos de un estudio profundo sobre algunas de las modificaciones más relevantes producidas en la ley 20.628 en los últimos años, se debe tener

presentes las introducidas por las siguientes leyes nacionales: 23.525, 23.549, 23.658, 23.760, 23.871, 24.073, 24.587 y 24.475.

7 y 7.A. HECHO IMPONIBLE. ATRIBUCIÓN DE LA GANANCIA (ps. 543 y ss.). — Es en este apartado donde encontramos la modificación estructural más importante que se produjo en el impuesto a las ganancias en los últimos años. Se trata esencialmente de las modificaciones introducidas por la ley "ómnibus" 24.073.

En lo que respecta al criterio espacial de atribución de ganancias, nuestro país adoptó, durante más de sesenta años, el principio de la territorialidad o de la fuente (como opuesto al de la residencia o domicilio).

La ley 24.073 modificó sensiblemente este principio, al derogar el segundo párrafo del art. 5 y reemplazar el art. 1 de la ley de impuesto a las ganancias.

Con esta modificación se incorporan los siguientes conceptos: 1) Los sujetos residentes (que son insuficientemente definidos por el art. 26 de la ley) tributan sobre el total de las ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Asimismo, pueden computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, las sumas efectivamente pagadas por "tributos análogos" (expresión no definida por la ley) sobre sus actividades en el exterior, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originada por la incorporación de la ganancia del exterior. Ello significa otorgar el *foreign tax credit*. 2) Los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme a lo previsto en el título V ("Beneficiarios del exterior").

En definitiva, con anterioridad al rotundo cambio producido por la ley 24.073, las personas físicas residentes en el país tributaban por las rentas "ocasionalmente" obtenidas en el exterior.

En la actualidad se eliminó el requisito de la "ocasionalidad", debiendo ahora tributar por las ganancias "repetitivas". Por otra parte, se amplió a las personas de existencia ideal la obligación de tributar también sobre sus ganancias en el exterior.

En realidad, y si bien se trata de una de las modificaciones más importantes producidas en ese tributo, no implica que se haya adoptado plenamente el principio de la renta mundial.

Ello, dado que por lo menos dos extremos que configuran dicho principio no se hallan presentes en la ley: *a*) En primer lugar, no existe una sola determinación de impuesto, sino que se mantiene la obligación de realizar determinaciones independientes para cada tipo de fuente (argentina y extranjera). *b*) En segundo lugar, dado que el art. 19 de la ley 20.628 tuvo un agregado por la misma ley 24.073, por el cual se prohíbe compensar los quebrantos de fuente extranjera con las rentas netas del país. Pese a que la norma no lo aclara expresamente, queda claro que los quebrantos producidos en el exterior sólo pueden compensarse con utilidades del mismo origen. Sin embargo, nada impide compensar ganancias obtenidas en el exterior con quebrantos de fuente argentina. En síntesis, lo que la ley 24.073 hizo fue limitar la gravabilidad de las rentas de fuente extranjera a las personas de existencia visible e ideal residentes en el país.

10. SOCIEDADES DE CAPITAL (ps. 554 y ss.). — La principal modificación a tener en cuenta en este apartado fue efectuada por la ya citada ley 24.073.

Dicha norma modificó las alícuotas diferenciadas (20 % y 36 %) que preveía el art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias, estableciendo una alícuota unificada del 30 % para ambos supuestos.

REMISIÓN DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL

Siendo la presente una separata meramente informativa y acotada a las reformas más relevantes producidas en el impuesto a las ganancias, nos remitimos, a efectos de ampliar los temas propuestos, a las siguientes publicaciones:

a) "Doctrina Tributaria - Errepar": *El criterio de la renta mundial en la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los activos*, Enrique J. Reig, t. XII, nº 145, mayo de 1992, p. 185; *Modificaciones introducidas en el impuesto a las ganancias*, Enrique L. Scalone, publ. cit., p. 199; *El concepto de residencia en el nuevo impuesto a las ganancias*, Hernán C. Pérez, t. XII, nº 151, noviembre de 1992, p. 782; *La adopción del criterio de la renta mundial y el sistema de "tax credit"*, Gabriel Gotlib, t. XV, nº 176, p. 208; *Nuevas distorsiones que desnaturalizan el sistema tributario argentino*, Humberto J. Bertazza, t. XV, nº 183, p. 933; *Impuesto a las ganancias. Análisis de las principales exenciones*, Armando Lorenzo y otros, t. XVI, nº 188, p. 435; *La ubicación territorial de la fuente en el impuesto a las ganancias*, Armando Lorenzo y otros, t. XVI, nº 189, p. 561.

b) "Impuestos": *Incógnitas respecto de la imposición de rentas de fuente extranjera*, Fernando D. García, t. L-B, p. 1493; *La inserción de nuestro país en el*

primer mundo arroja sus primeros resultados: ahora gravamos también la renta extranjera, Sergio Pedro Brodsky, t. L-B, p. 1497.

c) "Periódico Económico Tributario": *La reglamentación de la renta mundial: la asignatura pendiente del fisco*, Silvia Susana Rivero, nº 75, 16/12/94, p. 1, y *Las modificaciones en el impuesto a las ganancias y la ley de nominatividad de los títulos-valores*, Alfredo Destuniano, nº 99, 18/12/95, p. 1.

PUNTO 5

RECIENTES MODIFICACIONES LEGISLATIVAS

A efectos de mantener actualizado el *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, es que consideramos pertinente hacer mención a algunas normas que han modificado el régimen legal en esta materia.

1. LEY 24.587 (LEY DE NOMINATIVIDAD DE LOS TÍTULOS-VALORES PRIVADOS). — Este dispositivo legal, publicado en el "Boletín Oficial" con fecha 22 de noviembre del año 1995, introduce entre otras las siguientes reformas a la ley 11683:

a) En relación a las que hemos denominado "otras infracciones formales" (ps. 394 y siguientes) reguladas por el art. 43 de la ley 11.683, se sanciona especialmente mediante la reforma aludida, aquellos incumplimientos referidos a los regímenes generales de información de terceros, con una multa que se graduará entre dos mil quinientos pesos y cuarenta y cinco mil pesos. Dicha sanción debe imponerse previo sumario sustanciado por los jueces administrativos competentes, tal como ocurre con los demás ilícitos castigados con multa según la ley 11.683. Hasta la reforma, este tipo de sanción sólo podía ser aplicada por el director general.

b) Para el supuesto de la sanción de clausura se establecen los mismos plazos de prescripción que según la ley 11.683 (art. 59) deben ser tenidos en cuenta para la aplicación de las multas. Es decir, 5 años en el caso de contribuyentes inscritos; no inscritos que no tengan obligación de hacerlo; o que teniendo

obligación y no habiéndola cumplido regularicen espontáneamente su situación; y 10 años en el caso de contribuyentes no inscritos. Asimismo, el término de la prescripción comenzará a correr, al igual que en el caso de las multas, a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales, según lo regulado por el art. 61 de la ley 11.683.

También resulta de aplicación para la sanción de clausura, el cómputo del término regulado por el art. 63 de la ley 11.683, que comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga. De esta forma se dispone la derogación del 2º párrafo del art. 63, que remitía a este respecto lo dispuesto por el 66 del Código Penal.

c) Que se ha dispuesto agregar un tercer párrafo al art. 111 de la ley 11.683, que textualmente dice lo siguiente: "En ningún caso podrá el Poder Ejecutivo nacional, en ejercicio de las atribuciones conferidas en el presente artículo, establecer planes de facilidades de pago para la cancelación de obligaciones vencidas".

Que mediante esta disposición se hallaría definitivamente privado el fisco nacional de percibir obligaciones vencidas por vía de las llamadas leyes de regularización impositiva. Esta norma no impide que se promulguen sistemas de presentación espontánea o bonificaciones para el ingreso anticipado de tributos, ni "acuerdos" relacionados con la cesión total o parcial de los créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos. Tampoco se ocupa la norma de impedir la remisión de deuda e intereses y la condonación de sanciones, algo que sólo hubiera ocurrido con la derogación del art. 111 de la ley 11.683, tal como lo expresan los autores José A. Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi (autor cit., "Doctrina Tributaria", Errepar, t. XVI, nº 191, febrero de 1996, ps. 729 y ss., en su trabajo titulado *Reforma tributaria: modificación a la ley de procedimiento fiscal y a la ley penal tributaria y previsional*).

d) Se ha dispuesto asimismo profundizar la colaboración y participación de los consumidores en el control de los deberes formales de los contribuyentes, mediante el otorgamiento de concretos beneficios. Así es que se dispone sustituír el artículo

agregado del 111 de la ley 11.683, por el siguiente: "Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a establecer procedimientos tendientes a incentivar y promover la colaboración directa o indirecta del público en general, para lograr el cumplimiento de los deberes formales a cargo de los distintos responsables en materia tributaria.

"Los citados procedimientos podrán consistir tanto en el otorgamiento de premios en dinero o en especie a través de sorteos o concursos organizados a tales fines, como en la retribución a las personas físicas o jurídicas sin fines de lucro que aporten facturas o documentos equivalentes emitidos de acuerdo con las condiciones establecidas por la Dirección General, que respalden operaciones de compraventa de cosas muebles y locaciones y prestaciones de cosas, obras y/o servicios".

2. LA LLAMADA LEY DE "SUPERPODERES". — El citado conglomerado normativo ha sido sancionado por ley 24.631 ("B.O." del 27/3/96), que introdujo, entre otras, las siguientes modificaciones en la legislación tributaria:

a) Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modificaciones.

– Se derogan las exenciones previstas en los incisos *p*, *q* y *r* del art. 20, las que se referían a los sueldos de jueces, dietas de legisladores y sus correspondientes jubilaciones y pensiones. Asimismo, desde el 1 de enero de 1996 se incorpora como renta gravada de la cuarta categoría a la percepción de "gastos protocolares" (también denominados "fondos reservados" en los fundamentos de la norma y en el debate previo).

– Se delega al Poder Ejecutivo la facultad de derogar o suspender determinadas exenciones de las enumeradas en el art. 20 de la ley, excluyendo otras que se mantendrán. Entre las que podrá derogar o suspender el P.E. se hallan: las ganancias de entidades exentas por ley especial (inc. *b*); las provenientes de la explotación de derechos de autor y las derivadas de otros derechos amparados por la ley 11.723 (inc. *j*); las derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras y demás valores emitidos o a emitir por entidades oficiales (inc. *k*); la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos (inc. *n*); las primas de emisión de acciones

(inc. *s*); los intereses en operaciones de mediación en transacciones financieras entre terceros, residentes en el país, que realicen las instituciones comprendidas en la ley de entidades financieras (inc. *t*); los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior para financiar la importación de bienes muebles amortizables (excepto automóviles) y los solicitados por los fiscos nacional, provincial o municipal y por el B.C.R.A. (inc. *x*) y las exenciones previstas en el inc. *a* de la ley citada.

Por otra parte, y pretendiendo morigerar la violación constitucional que implica la delegación de poderes irrenunciables del Congreso, se establece que el P.E. debe ejercer esta delegación dentro de los doce meses de la publicación de la ley.

b) Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituído por ley 23.349 y sus modificaciones.

– Se mantiene la alícuota del IVA en el 21 %, modificando el art. 24 de la ley. Debemos recordar que la alícuota vigente ya era del 21 % conforme lo estableció el art. 3 de la ley 24.468 y la circular D.G.I. 1334/95 ("B.O.", 27/3/95).

– Se delega al P.E. la facultad de reducir las alícuotas del 21 % y 27 % (caso de servicios públicos) con carácter general y para establecer alícuotas diferenciales en hasta un 50 % por debajo de la tasa general.

– Se delega al P.E. la facultad de derogar o suspender exenciones previstas en el art. 6 de la ley, indicándose expresamente, en una larga enumeración, cuáles no podrán ser modificadas.

– En lugar de hacerlo directamente el Congreso, se delega al P.E. la facultad de gravar la importación de libros, folletos, etc.

c) Impuesto sobre los Bienes Personales. Ley 23.966, título VI.

Se dispone que la alícuota del 0,5 % se eleve al 1 % para los casos de bienes no declarados radicados en el exterior.

d) Por otra parte, la misma norma faculta al Poder Ejecutivo, sin fijarle plazo, para realizar el ordenamiento de los textos de las leyes de impuesto a las ganancias; al valor agregado y sobre los bienes personales, incluyendo todas las modificaciones y agregados producidos hasta la fecha.

Desafortunadamente, se ha omitido agregar la ley 11.683, de procedimiento tributario (t.o. en 1978 y sus modificaciones), la que ha sufrido innumerables retoques.

A lo manifestado, sólo cabría agregar que se ha pretendido dar un viso de legalidad a esta normativa, estableciendo que una Comisión Bicameral del Congreso será la encargada de autorizar, mediante dictámenes vinculantes, las modificaciones impositivas que reclame el Poder Ejecutivo. Ello, en manera alguna legitima el que se haya producido una inconstitucional delegación de facultades que son propias e irrenunciables del Congreso de la Nación.

SUPLEMENTO DE ACTUALIZACIÓN AÑO 1997

1) Régimen de clausuras y otras modificaciones a la ley 11.683 (ley 24.765).
2) Nuevo régimen penal tributario y previsional (ley 24.769).
3) Régimen de la Administración Federal de Ingresos Públicos (decretos 1156/96, 1589/96 y 618/97)

EXPLICACIÓN PRELIMINAR

Mientras estamos abocados a la confección de la nueva edición de este libro, siguen apareciendo disposiciones legales de extraordinaria importancia, las cuales nos obligan a desechar partes ya escritas y a intentar provisoriamente la actualización en base a suplementos.

Así lo hicimos en 1996 con el texto que se ha incorporado al final de la obra, y así nos vemos forzados a hacerlo con las modificaciones de la ley 11.683 por ley 24.765 ("B.O.", 13/1/97), ante la derogación del régimen penal tributario y previsional de la ley 23.771 por su reemplazante, la ley 24.769 ("B.O.", 15/1/97), y por la creación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), conforme surge de los decretos 1156/96, 1589/96 y 618/97.

A los fines de la mejor comprensión de este suplemento y de su correlación con la obra, hemos indicado:

1) El capítulo en que se encuentran los puntos modificados que a nuestro juicio merecen tratamiento.

2) Dentro de esos capítulos, encabezamos los puntos cambiados con el número que tienen en el texto original y agregamos la página en que se hallan (p.ej., en el capítulo XI alteramos los puntos 4 y 6. Los contenidos reemplazantes van con el mismo número del texto original y se indica la página en que están en dicho texto).

3) Si incorporamos puntos nuevos, tratamos de dar —en la forma más aproximada posible— tanto su ubicación en el texto como el número de página (p.ej., en el capítulo X incorporamos el punto 10 bis e indicamos que va a continuación del punto 10 de la p. 357; de la misma manera, y en el mismo

capítulo introducimos los puntos nuevos 10.A.1 y 10.A.2, en cuyo caso señalamos que ambos van a continuación del punto 10.A de la p. 357).

Nos hacemos cargo de la dificultad de estudiar la materia recurriendo a parches, pero ello es producto de la velocidad de las variantes legales, aspecto, éste, al cual somos completamente ajenos.

Para la redacción de este suplemento he contado con la colaboración del Dr. Héctor E. Villegas Ninci, profesor a cargo de la Titularidad de la Cátedra "B" de la materia en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba, y de los docentes por concurso Dres. Jorge B. Aguirre Mosquera y Pablo E. Landin, a quienes agradezco profundamente por sus aportes, ideas y sugerencias, así como los cambios de opinión tan valiosos, especialmente ante la complejidad y novedad de varios de los temas tratados.

Córdoba, 23 de julio de 1997.

HÉCTOR B. VILLEGAS.

ÍNDICE

Explicación preliminar 893

PUNTO UNO

CAPÍTULO X. *Derecho tributario formal* (ps. 324 y ss.) 899
10 bis (a continuación punto 10, p. 357). Deberes formales. Condicionamiento de beneficios 899
10.A.1. (a continuación punto 10.A, p. 359). La clausura preventiva. 900
10.A.2. La responsabilidad del consumidor final 905

PUNTO DOS

CAPÍTULO XI. *Derecho penal tributario* (ps. 373 y ss.) 909
4. (p. 379). El derecho penal tributario ante la ley 23.771 y su reemplazante 24.769 909
6. (p. 382). La evasión fiscal o tributaria desde el punto de vista conceptual 910
11.A. (p. 394). Incumplimiento de deberes formales (arts. 42.1 y 43, ley 11.683) 910
11.A.2 (p. 395). Clausura de establecimientos 912
12. (p. 399). Derecho penal tributario delictual 914
12.1. Cuadro sinóptico de las figuras y disposiciones generales. 915
12.2. Objeto de la nueva ley 24.769 916
12.3. Novedades principales del nuevo régimen 917
12.4. La derogación de la ley 23.771 por ley 24.769. Sucesión de leyes penales y procesales en el tiempo 919
12.5. El bien jurídicamente protegido 923
13. (p. 400). Figuras atinentes al régimen impositivo. Evasión simple (art. 1) 925
14. *Evasión agravada (art. 2)* 928

15. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3) 931
16. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4) 933
17. (p. 415). Figuras atinentes al régimen de seguridad social (arts. 7 y 8) 935
18. (p. 416). Figuras atinentes a los agentes de retención y percepción tributarios y previsionales (arts. 6 y 9) 939
19. (p. 412). Delitos fiscales comunes. Insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10) 942
20. Simulación dolosa de pago (art. 11) 944
21. Alteración dolosa de registros (art. 12) 946
22. (p. 423). Disposiciones generales. 948
22.1. Incremento de escalas penales (art. 13) 949
22.2. (p. 423). Directores, representantes o mandatarios (art. 14) 950
22.3. (p. 424). Casos de inhabilitación especial (art. 15) 951
22.4. Extinción por aceptación y pago (art. 16) 952
22.5. Acumulación de sanciones penales administrativas (art. 17) 953

PUNTO TRES

CAPÍTULO XII. *Derecho procesal tributario* (ps. 427 y ss.) 955
4. (p. 433). Organismos administrativos y jurisdiccionales. 955
4.A. (p. 433). Administración Federal de Ingresos Públicos 955
4.A.1. *Funciones y competencias* 957
4.A.2. Autoridades 957
4.A.3. Facultades de las autoridades 958
4.A.4. Funciones de juez administrativo 959
4.A.5. Impugnación de actos del director general de la D.G.I. 960
5.A (p. 436). Recurso de reconsideración 960
5.C. (p. 442). Procedimiento penal tributario contravencional (arts. 43, 45, 46 y 47) 960
5.C.1. (p. 443). Procedimiento y recursos en caso de clausura de establecimientos y sanciones conexas 961
6. (p. 450). *El procedimiento penal tributario delictual según la ley 24.769*. Cuadro sinóptico 966
6.1. (p. 450). Procedimiento administrativo. La determinación como condición de procedibilidad (art. 18) 967
6.1.1. Denuncia en casos en que no corresponde la determinación. 969
6.1.2. Denuncia penal por terceros 970
6.2. Atribución administrativa de no denunciar (art. 19) 971
6.3. Sustanciación paralela de la determinación y ejecución (art. 20) 973

6.4. Medidas de urgencia (art. 21) 974
6.5. Procedimiento judicial. Competencia federal. Querella (art. 22) 976

PUNTO UNO

CAPÍTULO X

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

10 bis. (a continuación punto 10, p. 357). DEBERES FORMALES. CONDICIONAMIENTO DE BENEFICIOS.— *Para* ejercer sus funciones fiscalizadoras e investigatorias, el órgano recaudador puede exigir de los sujetos pasivos tributarios y aun de terceros, que registren sus operaciones en forma fácilmente comprobable y que dichas registraciones estén respaldadas por comprobantes que merezcan fe.

También puede exigir que se conserven todos los comprobantes y demás documentos por diez años (o excepcionalmente un plazo mayor) cuando tal documentación se refiera a actos cuyo conocimiento sea indispensable para determinar los tributos. Sin perjuicio de esto, todas las personas y entidades que desarrollen actividad retribuída (no en relación de dependencia) deben llevar registros debidamente respaldados y emitir comprobantes por sus prestaciones y enajenaciones, en forma tal que se pueda establecer clara y fehacientemente los gravámenes a tributar (art. 40, ley 11.683).

Mediante el art. 40.1 (titulación propia), emanado de la reforma por ley 24.765, la D.G.I. está facultada a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente o responsable, a que se utilicen determinados medios de pago u otras formas de comprobación de operaciones.

De no recurrir a tales medios, los contribuyentes quedarán obligados a acreditar la veracidad de sus operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Esta facultad tiende

a dotar a la D.G.I. de un nuevo medio para luchar contra la evasión, ya que si no se utilizan las modalidades instrumentadas, la deducción u otro beneficio pretendido no será computado. Con esto se desea fundamentalmente combatir la utilización de comprobantes no veraces para su uso a los fines fiscales.

10.A.1. (a continuación punto 10.A, p. 359). LA CLAUSURA PREVENTIVA.— Mediante el nuevo inc. *f* del art. 41 de la ley 11.683, incorporado por ley 24.765, se otorga a la D.G.I. una nueva facultad de verificación y fiscalización, conforme parecería desprenderse del capítulo y del dispositivo al cual el nuevo inciso se adiciona. Sin embargo, la realidad es que lo que se hace es introducir a la ley la controvertida figura de la "clausura preventiva".

Por resolución 913/91 ("B.O.", 23/8/91), el Ministerio de Economía declaró aplicable la ley de abastecimiento 20.680 a las infracciones por falta de facturación, permitiendo la inmediata clausura preventiva por tres días (art. 2, inc. *c*). Se argumentó que el incumplimiento de la facturación implicaba competencia desleal, y ello tornaba aplicable la mencionada ley de abastecimiento por la Secretaría de Industria y Comercio.

La incorporación que se hace mediante el art. 41, inc. *f*, de la ley 11.683, intenta recrear esta clausura preventiva, pero en el marco específico del derecho tributario. Cabe destacar que la doctrina se había manifestado adversa a la adopción de la ley de abastecimiento para cuestiones tributarias. Así, se manifestaron en contra Celdeiro, Giuliani Fonrouge y Navarrine, y otros autores, resultando también contrarias las decisiones de la jurisprudencia en general. Entre otros casos, tenemos el de "Valenti Especialidades, s/ Acción de amparo", en el cual mediante fallo confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, el 2/4/93, la norma del art. 2, inc. *c*, de la ley 20.680 fue declarada inconstitucional. Similares pronunciamientos se dieron en las causas "Tawil, Marcos, s/ Amparo", fallo C.N.P.E., Sala A, de fecha 18/2/93, y "Chami, Raúl, s/ Acción de amparo", fallo C.N.P.E., Sala B, de fecha 25/2/93.

Tal como ha sido legislado el instituto, es una medida de cautela precautoria mediante la cual se dispone un cierre de

establecimiento para impedir que se sigan configurando actividades ilícitas productoras de graves daños, o llevadas a cabo por quien fue objeto de clausuras administrativas anteriores en un período no superior al año.

Ante la escasa repercusión doctrinaria y jurisprudencial que originó la adopción de la ley de abastecimiento en materia tributaria, por ley 24.073 se incorporó un artículo a continuación del 44, que establecía la posibilidad de disponer clausuras automáticas por la D.G.I., pero que no tuvo mayor aplicación, y que fue derogado por la reforma que ahora analizamos, es decir, la de la ley 24.765, la cual a su vez suspendió la vigencia del art. 2, inc. *c*, de la ley 20.680.

La norma en cuestión (art. 41, inc. *f*, ley 11.683) establece la facultad del fisco de disponer la llamada "clausura preventiva" en los establecimientos cuando un funcionario autorizado por la Dirección constate la configuración de uno o más de los hechos u omisiones previstas en el art. 44 de la ley 11.683 y que, como se verá más adelante, pueden consistir en no entregar o no emitir facturas de las operaciones, no llevar registraciones o anotaciones de ellas, encargar o trasportar mercaderías sin el respaldo documental exigido, o no inscribirse existiendo la obligación de hacerlo.

El dispositivo exige que además concurran dos condiciones excluyentes entre sí: o que exista un grave perjuicio, o que el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

La primera condición es imprecisa, ya que la expresión "grave perjuicio al fisco" adolece de cierta vaguedad. Ello es así porque tratándose de infracciones formales, este perjuicio es relativo y su gravedad deberá surgir de una determinada comparación. Podríamos imaginar la venta de un objeto o de un cargamento valioso sin factura ni registro, o también el descubrimiento de una cadena de operaciones en negro. Pero resulta que en casos así estaríamos ante la presencia bastante obvia de maniobras delictuosas de la ley 24.769, que habilitarían la solicitud al juez penal de medidas urgentes de resguardo (lo cual está expresamente previsto por el art. 21 de la ley 24.769). Al efecto, el Código de Procedimientos en lo Penal proporciona una serie de atribuciones

(detención, inspección judicial, requisa, secuestro, etc.), que tornan innecesaria la pretendida facultad que se agrega a la ley 11.683. De allí que la expresión "grave perjuicio" deberá ser objeto de cuidadosa interpretación en cada caso por los juzgadores (ya sea el administrativo o el judicial) intervinientes.

En cuanto al párrafo sobre antecedentes del infractor, se debe aclarar que para que se tenga por cumplimentado el requisito, ellos deben estar firmes. Además, la ley no se refiere a la misma sanción sino a la misma infracción, por lo que el antecedente válido para la medida en estudio debe ser únicamente la comisión de la infracción prevista en el mismo inciso del art. 44 de la ley 11.683 (p.ej., no emitir facturas).

La ley habla de funcionario autorizado por la Dirección General, como aplicador de la clausura. Pensamos que debe tratarse de jueces administrativos, pero si no son abogados, no se requiere dictamen jurídico. Esto importa una excepción al principio general establecido en el art. 10. Ella surge porque mediante modificación por ley 24.765 se omitió el requerimiento de servicio jurídico por el juez administrativo no abogado, cuando se tratare de la clausura preventiva prevista en el inc. *f* del art. 41.

Diversos autores se han pronunciado respecto a estas modificaciones. Así se ha dicho que se insiste con medidas que en los hechos implican la atribución a la Dirección de verdaderas funciones jurisdiccionales, aspecto en pugna con la división de poderes existente en nuestro país (Luis Alberto Comba, *Las nuevas normas en materia de multas y clausuras*, "Impuestos", LV-A, nº 3, marzo 1997, ps. 596 y ss., especialmente p. 602).

Humberto Bertazza sostiene que si bien la medida se presenta como cautelar, se trata, en realidad, de una verdadera sanción sin posibilidad de defensa por parte del responsable, y sin un adecuado acceso jurisdiccional (autor cit., *Modificaciones a la ley de procedimiento administrativo*, "Doctrina Tributaria" de Errepar, nº 203, febrero 1997, ps. 773 y ss., especialmente p. 783).

García Prieto dice que en el sistema instaurado por ley 24.765 las infracciones contenidas en el nuevo art. 44 de la ley 11.683 son ilícitos sancionados con la pena de clausura, la cual puede ser aplicada por dos vías: la primera vía es seguir el procedimiento que establecen los artículos atinentes a la infracción del art. 44 que permiten la defensa del contribuyente (aunque con la restricción que veremos).

La segunda vía es aplicar "el nuevo inciso *f*" respecto de los mismos hechos, que permite imponer la pena de clausura por un funcionario autorizado de la Dirección General Impositiva, sin dictamen jurídico, en forma inmediata, sin audiencia ni defensa.

Por otra parte, no solamente ocurre que la clausura regulada por el "nuevo inciso *f*" tiene todos los caracteres y efectos de una pena, sino que no cumple propósito alguno de prevención o cautela, sobre todo si se tiene en cuenta las demás facultades que la ley 11.683 otorga a la Dirección General Impositiva (autor cit., "Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", mayo de 1997, p. 34).

También se ha sostenido que una pena de tal gravedad no puede ser aplicada directamente, aun en forma preventiva, por un funcionario de la administración, más en el caso de incumplimiento de obligaciones formales, ya no sólo por la falta de proporcionalidad de la propia medida, sino porque se entra en el dislate jurídico en que la administración es juez y parte y se corrompe el principio de presunción de inocencia y juego limpio (Vicente O. Díaz, *Clausura preventiva de establecimientos por parte de funcionarios fiscales*, en "Doctrina Tributaria" de Errepar, febrero 1997, nº 203, ps. 796 y ss., especialmente p. 797).

Mediante el nuevo art. 77 de la ley 11.683 se establece que esta clausura debe ser comunicada de inmediato al juez competente para que éste —previa audiencia con el responsable— la deje sin efecto, en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el art. 41, inc. *f*, o bien decida mantenerla hasta tanto el infractor regularice la situación que originó la medida.

La clausura preventiva no puede extenderse más allá de tres días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente. Este magistrado puede incluso mantener la medida más allá de dicho plazo, en tanto no se produzca la regularización.

Sin perjuicio de la clausura preventiva, la Dirección continuará con la tramitación del proceso tendiente a sancionar con la clausura del art. 44 (o sea, la clausura administrativa, no la preventiva) y eventualmente se computará por cada día de clausura que pudiera corresponder al final del proceso por aplicación del art. 44, un día de clausura preventiva.

El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el

responsable acredite la regularización de la situación que diera origen a la medida.

Así como anteriormente hemos señalado la opinión de autores que se oponen a esta nueva atribución del órgano recaudador, otras posiciones se muestran de acuerdo con la medida y señalan su utilidad (ver Eduardo Augusto Rossen, *Acerca de la clausura preventiva*, en "Impuestos", LV-A, nº 4 de abril 1997, ps. 898 y ss.).

Las nuevas facultades que hemos señalado y que derivan del inc. *f* del art. 41, han sido objeto de planteos judiciales: "Fedecámaras, s/ Acción de amparo" y "Carrefour Argentina S.A., s/ Acción de amparo", ambos con trámite ante el Juzgado en lo Penal Económico de feria a cargo del Dr. Bernardo M. Vidal Durand. En los dos casos las acciones fueron rechazadas en ambas instancias, pero por motivos atinentes a la improcedencia del recurso de amparo como medida procesal pertinente, resultando importante destacar que estas acciones de amparo fueron presentadas antes de la entrada en vigencia de la ley 24.765 (22/1/97). Ante ello, el principal argumento fue que no existía un verdadero "caso" sobre el cual ejercitar el control. Los jueces dijeron que los planteos introducidos no eran más que meramente conjeturales, y que la resolución implicaba una declaración en abstracto. No obstante, merece destacarse el voto del Dr. Miguel Romero en el caso "Carrefour", en el cual expresó que el régimen preventivo de cierre es un medio para promover un cambio de actitud frente a las obligaciones tributarias, por lo que no se puede considerar desproporcionada y carente de razonabilidad la medida. Es obvio que éste será el criterio del magistrado nombrado, ante un eventual planteo concreto de la cuestión. Los otros magistrados intervinientes nada han dicho al respecto.

. Nos expedimos por la inconstitucionalidad de la medida. Ante un hecho de los previstos por el art. 44, y como dice García Prieto, se otorga una doble opción administrativa: una es la que adopta el mecanismo normal de juzgamiento, admitiendo la defensa, otorgando garantías y permitiendo recursos (aunque con el problema del efecto devolutivo que veremos más adelante).

La otra opción recrea un instituto repudiado en general por la doctrina y que ya ha sido tildado de inconstitucional por la jurisprudencia. En este último un funcionario por sí, sin intervención letrada, sin ni siquiera escuchar al contribuyente, dispone de la facultad de clausurar en forma inmediata.

Entendemos que la medida precautoria es viable y plausible en ciertos casos cuando el Estado, ejerciendo sus poderes de policía controla, por ejemplo, el estado sanitario de los establecimientos, o situaciones de desabastecimiento o mercado negro, intentando evitar situaciones de real gravedad a los habitantes. En otras palabras, la clausura preventiva supone una cautela precaucional en ausencia de la cual pueden producirse consecuencias irreparables, lo cual la torna necesaria y razonable.

Pero en el presente caso, en el que ha sido legislada y ubicada como facultad fiscalizadora, nos parece una medida exagerada en la cual no se justifica la falta de posibilidad de defensa y el adecuado acceso jurisdiccional. La comunicación inmediata al juez competente no soluciona mucho las cosas. Primero se clausura y luego se avisa. Aun actuándose judicialmente con mucha premura, el establecimiento permanecerá clausurado por varias horas y aun por días. Esto puede causar perjuicios irreparables a empresas, negocios o profesionales que basan su actividad en el prestigio logrado (p.ej., bancos, instituciones financieras, estudios profesionales, etc.).

10.A.2. LA RESPONSABILIDAD DEL CONSUMIDOR FINAL — La ley 24.765 agrega a continuación del art. 19 de la ley 11.683 un dispositivo al que numeramos como 19.1 y en el que se contiene la tan publicitada "responsabilidad del consumidor final".

En el mensaje del Poder Ejecutivo del 12 de noviembre de 1996 con el que se fundó la reforma, se hace un resumen de las innovaciones, y entre ellas se menciona la extensión de la responsabilidad jurídica a los consumidores finales de bienes y servicios, estableciendo la obligación de los mencionados consumidores finales de exigir la entrega de la factura. Según el Ejecutivo, dicha obligación se justifica por la necesidad de que todos los habitantes de la nación colaboren para la recaudación de los impuestos, responsabilizando a todos los sujetos que, activa y pasivamente, participan del hecho de la no facturación (punto 7 del mensaje).

Según el precepto en estudio, los consumidores finales de bienes o servicios (o quienes según las leyes deben recibir ese

tratamiento), están obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones.

Llama la atención la ubicación de esta figura. Se ha agregado a continuación del art. 19 de la ley 11.683, que tiene el título de "Responsables por los subordinados". Como es obvio, el consumidor final nada tiene de subordinado en relación al vendedor, ni tampoco tiene ninguna de las características de los sujetos de deberes impositivos que menciona el capítulo III de la ley 11.683, ya que no es un responsable por deuda propia ni ajena.

Lo que sucede es que no obstante el llamamiento que hace el P.E.N. a todos los habitantes a colaborar con la recaudación, esta figura es de difícil encuadre y lleva a meditar muy seriamente sobre cuáles son los verdaderos límites de las cargas públicas. Por ahora, digamos que son terceros no obligados tributariamente, a quienes se impone un deber formal cuyo incumplimiento puede aparejar una pena. Se puede destacar que la figura tiene algún parecido con la del art. 18, inc. *e*, de la ley 11.683, que declara la responsabilidad personal y solidaria de los terceros que aun no teniendo deberes tributarios a su cargo, facilitan por su culpa o dolo la evasión del tributo.

Continuando con el examen del dispositivo, vemos que los consumidores no sólo están obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes, sino que deben conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la Dirección General Impositiva que pueden requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de venta donde se hubieran operado las transacciones.

Como se puede apreciar, la ley exige al consumidor tres deberes: 1) requerir la factura; 2) mantenerla o conservarla en su poder; 3) exhibirla a los inspectores de la Dirección General Impositiva en el momento en que realiza la operación o cuando sale del establecimiento.

El incumplimiento de la obligación de exigir, conservar y exhibir las facturas, genera la infracción prevista en el dispositivo, siempre y cuando la operación realizada sea de más de $ 10. La infracción es sancionada según los términos del 1er. párrafo del art. 43 de la ley 11.683, reduciéndose el mínimo de la multa a $ 20. Ante ello, la escala dentro de la cual podrá ser multado este infractor, va de los $ 20 a los $ 2.500. Debe repararse en que el inspector debe tener la prueba fehaciente de que se realizó la

operación sin facturar y que su valor supera los $ 10, pero para ello no podrá realizar una requisa personal al comprador, tratando, por ejemplo, de revisar los bultos que porta.

Otro aspecto es el referido al lugar físico en que se puede realizar la verificación. Únicamente puede hacérsela en el negocio o a la salida. El legislador no adoptó el lugar de las adyacencias inmediatas que contenía el proyecto del P.E.N., y que adoptan otras legislaciones. Con esto se intentó limitar las facultades fiscales.

Ahora bien, el ilícito no se configura por la sola falta de exhibición del comprobante, ya que la norma exige una conducta determinada del responsable que implique connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La connivencia encierra la idea de una cierta maquinación o acuerdo doloso para obtener un resultado ilícito. Por ejemplo, el cliente que acepta la propuesta del comerciante de no exigir factura, en pago de lo cual se le hace un descuento en la mercadería que adquiere.

La complacencia presupone aceptar sin problemas algo que se sabe que es irregular, y en conocimiento de que en definitiva la falta de emisión de factura está encubriendo una venta en negro con perjuicio fiscal.

La falta de tales elementos, ya sea por error o ignorancia, descalifica la posibilidad de tener por configurada la infracción. Es evidente que los extremos exigidos serán de difícil prueba para el fisco. Por otra parte, la sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas, es un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión. Esto convierte a la pena del consumidor final en accesoria a la principal, aplicable al vendedor o prestador del servicio que incumplió el deber formal.

Al tratarse de hechos reprimidos por el art. 43 de la ley 11.683, corresponderá el procedimiento regulado por los arts. 72 y ss. de la ley (básicamente sumario administrativo, acta de comprobación, plazo para descargo y pruebas, recurso de reconsideración o apelación al T.F.N.).

PUNTO DOS

CAPÍTULO XI

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

4. (p. 379). EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO ANTE LA LEY 23.771 Y SU REEMPLAZANTE 24.769.— La ley 23.771, que entró en vigencia el 8/3/90, fue derogada por la ley 24.769, cuyo art. 24 así lo dispone expresamente.

Esta ley 24.769 sustituye íntegramente el régimen legal derogado por uno diferente. La ley últimamente citada se sancionó el 12 de diciembre de 1996, quedó promulgada de hecho el 13/1/97 por aplicación del art. 80 de la Constitución nacional que reputa aprobado, por el Poder Ejecutivo Nacional, todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles, y fue publicada en el "B.O.", el 15/1/97. Como no expresa fecha de comienzo de vigencia, comenzó a ser obligatoria después de los ocho días de su publicación (art. 2, Código Civil), es decir, a partir del 24 de enero de 1997 (art. 24, Código Civil).

La ley reemplazante no altera el texto de lo expresado en el *Curso...* sobre este tópico. También constituye una ley penal especial complementaria del Código Penal, y ha trasformado ciertas infracciones fiscales en delitos dolosos, reprimidos todos ellos con prisión, ya que desapareció la pena de multa.

Se da entonces por ratificado que en el derecho positivo argentino tenemos delitos fiscales (las figuras de la ley 24.769) y contravenciones fiscales (reguladas por la ley 11.683 y ordenamientos fiscales provinciales y municipales).

Incluso ha quedado ahora reflejada con mayor nitidez la diferencia ontológica entre delitos y contravenciones (que

exponemos en el punto 3 del mismo capítulo), por cuanto en la nueva ley han desaparecido las infracciones contravencionales de carácter formal (las de los arts. 5, 6 y 7 de la ley 23.771) que era donde más se distorsionaba la diferencia esencial que teóricamente defendemos.

Por lo demás, ratificamos lo dicho sobre nuestra concepción del derecho penal tributario en sentido lato, abarcador del derecho penal tributario delictual contenido en la ley 24.769 y el derecho penal contravencional regulado básicamente por la ley 11.683 y los ordenamientos provinciales y municipales.

Ha quedado, por otra parte, definido que las normas creadoras de delitos tributarios (las de la ley 24.769) se refieren sólo a tributos nacionales y dejan al margen a los mismos procederes cuando se refieren a tributos provinciales y municipales (ver art. 22 y la construcción de los diversos tipos en la ley 24.769).

Mantiene vigencia lo dicho sobre el Código Penal como fondo común de legislación y lo expresado en general, con la aclaración de que la reincidencia específica que contenía el art. 2 de la ley 23.771 dejó de existir en la nueva ley.

6. (p. 382). LA EVASIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA CONCEPTUAL.— Mantenemos el concepto de evasión fiscal desde el punto de vista teórico, y que la contempla en un sentido lato.

Aclaramos que la ley 24.769, reemplazante de la 23.771 (ver punto 4 de este capítulo), define dos delitos (la evasión tributaria simple —art. 1— y la evasión previsional simple —art. 7—), que dan lugar a las respectivas figuras agravadas (arts. 2 y 8), empleando como núcleo del tipo, la palabra "evadir".

En estos casos, la acepción es particularizada y entonces diremos que en el ámbito del régimen penal tributario delictual argentino, "evadir" significa la eliminación o disminución de un monto tributario o previsional mediante el fraude, sin perjuicio de ampliar esta noción cuando tratemos las figuras concretas.

11.A. (p. 394). INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES (arts. 42.1 y 43, ley 11.683).— Esta infracción, descompuesta en varias figuras, ha sufrido nuevas variantes con las modificaciones a la ley 11.683 introducidas por la ley 24.765.

a) No presentación de declaraciones juradas.

No hay cambios en cuanto a la infracción consistente en la "no presentación de declaraciones juradas" prevista por el art. 42.1. Rige lo dicho en el punto 11.A, párrafo "*a*", y respecto a su procedimiento de aplicación, mantiene vigencia lo expresado en el punto 5.C del capítulo XII (p. 442) del *Curso....*

b) Otras infracciones formales (art. 43).

Dice la ley reformada (art. 43) que son sancionadas con multas de $ 150 a $ 2.500 las violaciones a las disposiciones de la propia ley 11.683, de las respectivas leyes tributarias nacionales, de los decretos reglamentarios y lo dispuesto por toda otra norma de cumplimiento obligatorio. Las normas incumplidas establecen o requieren débitos formales tendientes a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar su cumplimiento debido. Estas multas son acumulables con las del art. 42.1 (no presentación de declaraciones juradas). Es dudosa la constitucionalidad de esta acumulación de infracciones y sanciones por una misma conducta omisiva.

En los casos de incumplimientos referidos a los regímenes generales de información de terceros, la multa se mantiene graduable entre $ 2.500 y $ 45.000 (ver p. 22 del "Suplemento 1996" de este *Curso...*).

Si existe condena por incumplimiento a un requerimiento de la D.G.I., las sucesivas reiteraciones de incumplimiento al mismo deber formal son pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Las modificaciones más importantes del art. 43 son las siguientes:

1) Se elevan los montos mínimos y máximos de la multa, que quedan en los anteriormente indicados ($ 150 a $ 2.500).

2) Se modifica el término "infractores" por "violaciones", que es más preciso.

3) Se reemplaza la anterior terminología de "resoluciones e instrucciones dictadas por el director general" por la más genérica y correcta expresión de "toda otra norma de cumplimiento obligatorio". Ahora el precepto tiene mayor amplitud y responde más acabadamente a su objetivo.

En los puntos siguientes, las cláusulas del art. 43 han mantenido vigencia. En cuanto a su procedimiento de aplicación, se explica en el punto 5.C de la p. 442 del *Curso...* (texto original) con las modificaciones señaladas en este suplemento, siendo de destacar que el plazo para ejercer la defensa en los sumarios se ha reducido a 5 días (antes eran 15) según la modificación al art. 73 de la ley 11.683 por ley 24.765. Ello se analizará en la parte procedimental.

11.A.2. (reemplaza al párrafo letra "*c*" de la p. 395 del *Curso...*). CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS.— El art. 44 de la ley 11.683, reformado por ley 24.765, contiene una infracción cuya pena no es sólo la clausura: los autores encuadrados en su dispositivo quedan sujetos a las siguientes penalidades: *a*) multa de $ 300 a $ 30.000; *b*) clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios (siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda los $ 10). Las dos penas antedichas se aplican conjuntamente. Pero se puede añadir "cuando sea pertinente" la sanción consistente en suspensión en el uso de matrículas, licencias o inscripciones registrales exigidas para ejercer ciertas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del P.E.N.

Los procederes ilícitos originadores de estas sanciones pueden resumirse así:

a) No entregar o no emitir facturas o comprobantes de las operaciones en las formas que exige la D.G.I.. Vemos que se penaliza ahora no sólo la no emisión de facturas o comprobantes, sino también la falta de entrega, lo cual se conecta con la infracción que comete el consumidor final si no exige la entrega de tal documentación, conforme al art. 19.1 de la ley 11.683 y según vimos precedentemente (punto 10.A.2, capítulo X de este Suplemento).

b) No llevar registraciones o anotaciones de las operaciones que se realizan. Desapareció la conducta consistente en llevar estas registraciones o anotaciones sin reunir las condiciones requeridas por la D.G.I., lo cual, de suceder, merecerá en todo caso, la sanción del art. 43 de la ley 11.683.

c) Encargar o trasportar comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental exigido por la D.G.I.. Acá se distinguen dos situaciones: 1) la de quien, siendo o no propietario de la mercadería, encargue a un tercero trasportarla sin el apoyo de los documentos correspondientes, lo que hace presumir una maniobra evasora; 2) la del trasportista comercial que accede a trasladar mercadería de un tercero, sabiendo que está en la violación mencionada. La inclusión de esta causal es novedosa e incorpora el tráfico indocumentado de mercaderías, que puede implicar ventas no declaradas, aun cuando surge la duda sobre qué será lo clausurado. A nuestro ver, corresponde la pena sobre el local principal del que hace trasportar y también sobre la oficina de administración, o depósito u otro recinto de la empresa trasportista. Pensamos que queda excluído de esta causal el tráfico de bienes entre depósitos de la misma empresa, siempre que no denoten ventas no declaradas.

d) No encontrarse los contribuyentes o responsables inscritos ante D.G.I. cuando tienen la obligación de hacerlo. Como vemos, aquí se ha eliminado la referencia al error de hecho o de derecho, pero ello no significa que tales circunstancias no eximan de sanción, cuando por las condiciones del caso se acredite la existencia del error.

Por otra parte, y según la norma en análisis, los máximos y mínimos de la multa y clausura se duplican cuando se cometa otra infracción de las previstas en el art. 44 dentro de los dos años desde que se detectó la anterior.

Resulta evidente que el mencionado "caso anterior" debe haber terminado con sanción firme. Si se revocó no hay antecedente computable. Si se confirmó, el antecedente juega, pero los dos años necesarios para la duplicación de pena se cuentan desde la fecha en que se comprobó la infracción anterior.

No sufrieron modificación las disposiciones sobre efectivización de la medida ni sobre el cese total de actividad en los establecimientos, con las excepciones que indica la ley. Tampoco varió la sanción por quebrantamiento de clausura y la disposición sobre competencia judicial. Subsiste asimismo el procedimiento a seguir en tal caso de quebrantamiento. Remitimos a lo dicho en el *Curso...*, p. 395, en los párrafos que siguen a la descripción de las causales de clausura.

12. (p. 399). DERECHO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL.— En el punto 4, capítulo XI de este Suplemento, adelantamos el reemplazo de la ley 23.771 por la 24.769. Esto significa que el derecho penal tributario delictual, que nació en la República Argentina con el régimen normativo primeramente citado, se rige ahora básicamente por la ley 24.769 ("B.O.", 15/1/97), que pasamos a examinar.

Esta ley trata el régimen impositivo, delineando los delitos tributarios (título I) en los arts. 1 a 5. Incluye el régimen de seguridad social, tipificando los delitos relativos a sus recursos (título II) en los arts. 7 y 8, y mantiene las ilicitudes atinentes a la retención y percepción en la fuente, lo que hace en los arts. 6 y 9 (referidos a tributos y aportes respectivamente). Añade, asimismo, un nuevo título (el III) denominado "delitos fiscales comunes". Aquí se encuentra una figura que ya estaba en la ley 23.771 y regímenes normativos anteriores, cual es la "insolvencia fiscal fraudulenta" (art. 10) y se agregan dos delitos inéditos: la "simulación dolosa de pago" del art. 11 y la "alteración dolosa de registros" del art. 12.

El título IV de la ley 24.769 se denomina "Disposiciones generales" y abarca distintas situaciones que se suscitan con la aplicación concreta de los tipos antes descritos (arts. 13 a 17 inclusive).

Por último, el título V es de carácter procesal y se denomina "De los procedimientos administrativo y penal". Resuelve importantes problemas relativos a la vinculación que se entabla entre el ente recaudador y la justicia penal, ante diversos aspectos puntuales que requerían legislación específica al no estar contemplados por el Código Procesal Penal de la Nación (ley 23.984).

En el cuadro que sigue, hacemos una sinopsis de la ley 24.769 en cuanto a los delitos comprendidos y las disposiciones generales.

Las disposiciones del título V, de carácter procedimental, serán sintetizadas y desarrolladas en el punto tres de este Suplemento, relativo al "Derecho procesal tributario".

12.1. CUADRO SINÓPTICO DE LAS FIGURAS Y DISPOSICIONES GENERALES (TÍTULOS I A IV).

LEY 24.769

- I — Régimen impositivo Delitos tributarios
  - a) Evasión simple (art. 1)
  - b) Evasión agravada (art. 2)
  - c) Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3)
  - d) Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4)
- II — Régimen de seguridad social
  - a) Evasión simple (art. 7)
  - b) Evasión agravada (art. 8)
- III — Agentes de retención o percepción
  - a) Apropiación indebida de tributos (art. 6)
  - b) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (art. 9)
- IV — Delitos fiscales comunes
  - a) Insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10)
  - b) Simulación dolosa de pago (art. 11)
  - c) Alteración dolosa de registros (art. 12)
- V — Disposiciones generales
  - a) Incremento de escalas penales (art. 13)
  - b) Directivos, subordinados, representantes o mandatarios (art. 14)
  - c) Casos de inhabilitación especial (art. 15)
  - d) Extinción por aceptación y pago (art. 16)
  - e) Acumulación de sanciones penales y administrativas (art. 17)

12.2. OBJETO DE LA LEY 24.769.— Según el mensaje del P.E.N. del 15/8/96, la reforma responde a la necesidad de modificar sustancialmente la ley 23.771 para adaptarla a la evolución del tema tributario evidenciada tanto en nuestro ordenamiento jurídico como en el derecho comparado (punto 1, "Antecedentes parlamentarios", año 1997, nº 2, edit. La Ley, p. 714).

En su exposición, el miembro informante en la Cámara de Diputados sostuvo que era necesario "regular la posibilidad de punición de las conductas disvaliosas, tomando como base por un lado la legislación vigente que se pretende perfeccionar por medio de una mejor técnica legislativa, y por el otro la necesidad de regular nuevos delitos que han surgido de la precitada experiencia" (punto 12). Agregó el expositor que "la pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional..." (punto 13, "Antecedentes...", p. 724).

Por su parte, el miembro informante en el Senado explicó que es una iniciativa del P.E.N. elaborada en base a las experiencias recogidas por la aplicación de la ley 23.771 y por los aportes efectuados por la Dirección General Impositiva. "En realidad se trata de una nueva ley, puesto que propone la expresa derogación de la 23.771 y establece un nuevo ordenamiento que lo supera en aspectos técnicos, creando además, nuevas figuras que abarcan la totalidad de los aspectos fácticos a tutelar penalmente..." (punto 105, "Antecedentes...", p. 749).

Lo cierto es que la nueva ley empleó una buena técnica legislativa y recogió la experiencia que arrojó la aplicación de la anterior. De ahí que su texto pondrá fin, probablemente, a varios de los debates que suscitó la ley 23.771. Ello, sin perjuicio de que algunos subsistan y de que surjan nuevas cuestiones a dilucidar por los jueces.

Pero, sin perjuicio de la valoración que merezca la política criminal adoptada, lo cierto es que se han aclarado aspectos que resultaron sumamente confusos en la ley anterior.

Por supuesto que ése no ha sido el principal objeto del nuevo régimen. La realidad es la que surge tanto del mensaje del P.E.N. como de los debates parlamentarios: se apunta a revertir el

decaimiento de la conciencia tributaria y a reparar los graves daños que sufren los ingresos estatales como consecuencia de la evasión.

12.3. NOVEDADES PRINCIPALES DEL NUEVO RÉGIMEN.— Ponemos de relieve algunas de las más importantes novedades que arroja el nuevo régimen, en relación al anterior.

1) Se ha excluído correctamente a las infracciones formales que contenían los arts. 5, 6 y 7 de la ley 23.771, que eran esencialmente contravencionales y cuya conversión en delitos trajo consecuencias adversas en la jurisprudencia.

2) Los más importantes delitos contemplados en el nuevo régimen son de daño, por lo que requieren el perjuicio efectivo para consumarse, con la excepción de las figuras de los arts. 4, 11 y 12 de la ley 24.769. Al contrario, en la ley 23.771 predominaban los delitos de peligro (p.ej., las figuras de los arts. 1, 4, 9 y 10). Esta innovación es positiva.

3) Quedaron mejor delineadas como figuras autónomas y con peculiaridades relevantes, las figuras del aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3, ley 24.769) y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4), que estaban en la ley anterior pero legisladas en forma confusa y con inferior técnica legislativa.

4) Renace la determinación tributaria como condición previa a la denuncia penal, a lo que se agrega la resolución sobre impugnación a actas de la solidaridad social. El órgano recaudador denunciará una vez resuelta la determinación de oficio o la impugnación de actas previsionales (art. 18). Era el sistema existente antes de la ley 23.771, y es plausible porque permite al contribuyente ser oído, ejercer su defensa y presentar sus pruebas antes de ser denunciado penalmente. No obstante la mejora, la nueva ley cae en el error de permitir la denuncia pese a haber sido recurridos los actos respectivos.

5) La nueva ley termina con la discusión sobre si el régimen comprendía también los tributos provinciales y municipales. Se expide por la negativa. Así surge del art. 22 que declara la competencia federal y de la construcción de varios tipos (arts. 1, 3, 4, 6, 10, 11 y 12). Estamos en desacuerdo con lo decidido, pero el nuevo régimen tiene el mérito de haber finalizado con las

interminables discusiones al respecto. Se debe aclarar, sin embargo, que no toda la hacienda nacional queda protegida por la ley 24.769, puesto que subsisten los delitos aduaneros regidos por el Código en la materia.

6) Es significativo el aumento desmesurado de las penalidades en algunas figuras, tanto en su mínimo como en su máximo (arts. 2, 3 y 8), lo cual impedirá beneficios fundamentales como la exención de prisión (art. 316, Código Procesal Penal de la Nación), la excarcelación (art. 317, C.P.P. Nación) o la condena condicional (art. 26 del C. Penal). La constitucionalidad de estas restricciones a la libertad sin declaración previa de culpabilidad en delitos tan complejos, puede traer problemas de inconstitucionalidad. En el debate, el diputado Cafferata Nores dijo que por medio de la imposición de estas penas se intenta desnaturalizar el instituto de la prisión preventiva, transformándolo en una pena ("Antecedentes...", nº 44, p. 731).

7) La nueva ley no contiene normas específicas sobre la excarcelación como tenía la 23.771 en su art. 17. Claro está que, como acabamos de decir, para ciertas figuras, este beneficio quedará vedado por el monto de las escalas penales.

8) Se eliminó la presunción del 2º párrafo del art. 8 de la ley 23.771, lo cual es laudable porque dicha presunción había sido tachada de inconstitucional por la doctrina y abundante jurisprudencia.

9) Se han producido trascendentales modificaciones en la extinción por pago de la pretensión fiscal (arts. 14 de la ley 23.771 y 16 de la 24.769) que veremos en su oportunidad. La más importante es que el beneficio se limita sólo a dos delitos (los de los arts. 1 y 7 del nuevo régimen).

10) Hay en la nueva ley una mejor interpretación del principio de la mínima intervención del derecho penal en virtud del cual sólo asumen carácter delictual conductas de entidad económica relevante, lo cual se refleja en el apreciable incremento de los montos que integran las condiciones objetivas de punibilidad.

11) Se suprime el art. 1 de la ley 23.771, un monumento a la confusión y complejidad, sin reemplazarlo, lo cual merece aplausos.

12.4. LA DEROGACIÓN DE LA LEY 23.771 POR LA LEY 24.769. SUCESIÓN DE LEYES PENALES Y PROCESALES EN EL TIEMPO.— Recordemos que la ley 24.769 se publicó en el "Boletín Oficial" el 15 de enero de 1997, y que conforme al art. 2 del Código Civil comenzó a regir el día 24 del mismo mes y año.

Como también vimos, la ley 24.769 dispuso en su art. 24 la derogación de la ley 23.771, la que, con las salvedades que expresaremos, tuvo vigencia hasta el 23 de enero de 1997.

Nos encontramos entonces con el complejo problema de la sucesión de las leyes penales en el tiempo. La dificultad surge cuando entre el momento de la comisión de un hecho punible y la extinción de la pena aplicable, han regido respecto de dicho hecho, dos o más leyes penales sucesivamente.

Una segunda dificultad deriva de que dentro del seno de la ley 24.769, se encuentran contenidas disposiciones de derecho penal sustancial (títulos I a IV) y de derecho procesal (título V).

La cuestión últimamente mencionada no es menor, si tenemos en cuenta que la sucesión de leyes en el tiempo se produce en todas las ramas del Derecho, pero en cada una, según los principios que la gobiernan, se presenta con características peculiares. Así, en derecho procesal, los criterios generales rectores están dados por los conceptos de "acto concluído", "actuado", y "orden público", mientras que en el derecho penal los criterios esenciales son, por un lado, el de "tiempo de comisión del hecho" y, por otro, los de la ley "ex post facto" y "ley más benigna" (conf. Ricardo Núñez, *Derecho penal argentino*, Buenos Aires, 1959, t. 1, p. 132).

Conforme a lo antes dicho, la sucesión de leyes en la parte penal sustancial de la ley 24.769, difiere de dicha sucesión en su parte procesal contenida en el último título.

En materia penal sustancial la regla general es que la ley aplicable es aquella vigente al tiempo de comisión del hecho.

Esto significa adoptar el principio legal común del art. 3 del Código Civil, en cuanto a que las leyes rigen para el futuro. Con arreglo a esto, la ley penal es aplicable para los hechos cometidos a partir de su entrada en vigor y hasta su derogación. Pero, después de producida la derogación, la ley penal sigue rigiendo, ya que no se altera la regla general de que los hechos cometidos durante su período de vigencia deben ser regulados por ella. El

momento de comisión del hecho, a los efectos de establecer la ley aplicable, se determina por el momento de la conducta del autor, y no por el resultado. Esto es así, porque la ley represiva funcionaba y fue violada por el autor en el momento en que actuó o debió actuar (caso de omisión).

La regla general sufre excepción si la circunstancia de regular hechos anteriores a la vigencia de la nueva ley, perjudica la situación jurídica de los responsables, pero dicha regla sigue operando si es más beneficiosa para ellos. Esto se desprende con claridad del art. 2 del Código Penal, aplicable a la ley 24.769 según lo dispuesto por el art. 4 del mismo cuerpo legal.

El art. 2 plantea, en primer lugar, como presupuesto implícito, que la ley aplicable es la vigente al tiempo de producirse el delito, si ella fuera distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo. Completa el concepto aclarando que esto sufre excepción si la nueva ley es más benigna.

Así, y en cuanto a la ley 24.769, ella es más benigna en cuanto implicó la desincriminación de ciertas conductas que quedan impunes como delitos.

Es el caso de las infracciones formales de los arts. 5, 6 y 7 de la ley 23.771, incorrectamente convertidas en delitos y que desaparecen en la ley 24.769. Esto significa su desincriminación como delitos y su regreso al carácter de infracciones contravencionales reprimidas por la ley 11.683 y por las normas pertinentes que conforman el Sistema Nacional de Seguridad Social, estando a cargo su juzgamiento por la autoridad administrativa.

El enunciado ha sido un caso en que la nueva ley actuó retroactivamente por ser más beneficiosa para los responsables, pero en cambio tal retroactividad jamás podrá operarse si la nueva legislación es más gravosa para el inculpado.

En tal sentido, la nueva ley sería más gravosa para el acusado si, por ejemplo, incriminara una conducta que antes era atípica, si aumentara la pena para un mismo hecho delictual o si agravara de cualquier manera las consecuencias del delito. En estos casos, nunca habría retroactividad ya que ello está garantizado por el art. 18 de la Constitución nacional.

De las líneas anteriores se desprende que el principio de que rige la ley del tiempo de comisión del hecho, sufre excepción

fundada en principios de justicia. Consiste en la posibilidad de aplicar retroactivamente la ley penal que beneficie al imputado, aun cuando no estaba vigente al momento de la comisión del ilícito, pero que sí lo está al momento del juzgamiento. En nuestro caso podría ocurrir con hechos cometidos antes del 24 de enero de 1997, pero que deben ser juzgados con posterioridad a esa fecha, estando ya vigente la ley 24.769.

Esto, que ha sido estudiado largamente por los penalistas, se justifica porque el legislador, al momento de elaborar la norma penal, considera menos dañina una conducta que hasta ese momento era castigada con mayor severidad. Si así sucede, no se puede negar dicho tratamiento más benévolo a quien cometió el mismo hecho antes de producirse el cambio legal.

Debemos aclarar, sin embargo, que en el derecho penal se presenta como muy dificultoso delimitar el sentido de "ley más benigna". Múltiples discusiones se han suscitado al respecto y se ha terminado por reconocer que la determinación precisa del concepto sólo es posible en el caso concreto. De modo genérico se puede decir, siguiendo a Ricardo Núñez, que es más benigna la ley que, en el caso concreto, excluye la pena eliminando el hecho del catálogo de delitos, o agregando a la figura exigencias nuevas para la persecución penal del hecho, o favoreciendo su extinción, o ampliando las causas de impunidad. También lo es la que establece una pena menos severa sustituyendo la vigente por una especie menos grave o por otra de la misma especie pero de menor duración, o de ejecución más favorable, etc. (autor cit., *Derecho penal argentino*, t. 1, p. 141).

En definitiva, no puede haber dogmas para determinar cuándo una ley es más o menos benigna. Ello sólo es posible de establecer en cada caso particular y teniendo en cuenta la totalidad de las circunstancias que en él confluyen.

Por lo dicho, entendemos que la derogación expresa de la ley 23.771 por la ley 24.769 no implica una suerte de "amnistía general hacia el pasado" y que en su virtud, hayan quedado globalmente desincriminadas las conductas alcanzadas por la ley 23.771. Insistimos en que cada caso debe ser analizado por separado.

Puede suceder también que el hecho punible esté conformado por un concurso material de delitos incluídos en ambas leyes, al

comprender períodos anteriores al 24/1/97 (ley 23.771) y posteriores a esa fecha, debiéndose juzgar ya estando en vigencia la ley 24.769. La solución es la misma. Todo el concurso material se regirá por la ley que se manifieste como la más beneficiosa en el caso concreto, sin que el concurso pueda ser escindido, es decir, sin posibilidad de que se apliquen simultáneamente ambas leyes penales (la derogada y la derogante).

La ya mencionada regla general de que la ley penal rige los hechos cometidos durante su vigencia, no es de aplicación a la parte procesal de la ley (título V).

Como en materia procesal rige el principio de la irretroactividad, sus normas tendrán efectiva vigencia a partir del momento en que la ley entre en vigor, sin que sea relevante el momento de comisión del hecho.

En efecto, la situación varía notablemente cuando las leyes que se suceden son de índole procesal.

La problemática es planteada con claridad por Clariá Olmedo al expresar: *se trata de resolver si la nueva ley procesal penal debe atrapar en su formulación las atribuciones, imposiciones o actividades realizadas conforme a la ley anterior que la sustituyó, o solamente las que se produzcan después, y también si la ley procesal penal sustituída debe o no atrapar situaciones y actividades posteriores a su derogación* (Jorge A. Clariá Olmedo, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, tomo I —nociones fundamentales—, Ediar, Bs. As., 1960, p. 139).

En este orden, y conforme al criterio del Código Civil (art. 2) ya expuesto, la nueva ley procesal penal rige a partir de los ocho días de su publicación, momento en el cual se convierte en obligatoria.

Señala entonces Clariá Olmedo que *la vigencia de la ley desaparece cuando es derogada en forma total, lo que se produce cuando entra en vigor la ley derogatoria; en materia de sucesión de leyes procesales penales es donde se plantea principalmente el problema de la eficacia temporal de la ley frente a las atribuciones y sujeciones de los sujetos procesales, al acto concluído, a la actividad realizada y a los distintos criterios de garantía individual y social vinculados con el orden público* (ob. cit., p. 140).

Y así, a diferencia de lo que ocurre en derecho penal sustancial, *la regla general es la de la irretroactividad de la ley procesal penal,*

entendida como la aplicación desde su vigencia en todas las causas en las cuales aun no exista sentencia ejecutoriada, sin tenerse en cuenta el momento del hecho que las motivó, es decir, en todos los procesos que se inicien y en la continuación de los procesos ya iniciados (conf., Clariá Olmedo, ob. cit., ps. 141/142).

Por su parte, la excepción a la regla de la irretroactividad debe ser expresa, por lo cual la aplicación de las normas procesales derogadas (ultractividad) sólo tendrá lugar ante una previsión terminante en tal sentido de la ley derogatoria.

Aclarando su posición, señala Clariá Olmedo que *en relación a la irretroactividad, no cabe referirse al hecho imputado sino a los órganos de justicia, sus atribuciones, los poderes y deberes para que se cumpla el proceso y los actos a realizarse en él.*

En otro orden, son contestes la doctrina y la legislación procesal penal en general, en admitir la plena validez y eficacia de la actividad procesal definitivamente cumplida al momento de la vigencia de la nueva ley, es decir, el reconocimiento de situaciones procesales ya adquiridas.

Sin embargo, y al igual que en derecho penal sustancial, existe una excepción fundada en el criterio de la ley más benigna, que lleva a sostener a Clariá Olmedo que *la nueva ley procesal se aplica salvo que la anterior sea más benigna.*

Ello se vincula a la situación y libertad del imputado, dado que si la nueva ley procesal es más estricta, no pueden modificarse las condiciones que el imputado adquirió conforme a la ley anterior. Tal ocurre en materia de excarcelación, efecto de los recursos, términos judiciales, exigencias de fianza, etc.

12.5. EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO.— Cuando el ilícito requiere el perjuicio de la evasión de tributos, el bien tutelado es la actividad financiera del Estado. El gasto público es indispensable para satisfacer las necesidades públicas, y el medio genuino para la adquisición de los recursos es el tributo (básicamente el impuesto). Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, daña la actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines.

La evasión no implica un desapoderamiento de dinero ya percibido por el Estado y que integra su patrimonio. Así sucede, por ejemplo, con los ilícitos de los arts. 1, 2 y 6, ley 24.769.

Pero también reprime la ley ciertas conductas fraudulentas mediante las cuales se produce un desapoderamiento de bienes ya poseídos por el Estado (p.ej., el aprovechamiento de reintegros del art. 3). Acá se perjudica directamente al patrimonio de la hacienda pública.

Si se trata de delitos que simplemente crean peligro para el fisco (como, p. ej., la alteración dolosa de registros del art. 12), la hacienda pública no resulta herida aún, pero está alterada la actividad fiscalizadora del órgano recaudatorio porque las falsas alteraciones de registros impiden conocer la real situación fiscal de un obligado, y ello obstaculiza el fluído accionar verificador del Estado, creando el riesgo de futuras evasiones. En cuanto a la obtención ardidosa de instrumentos para lograr beneficios (art. 4), ataca la actividad estatal creando el riesgo tanto de evasiones como de desapoderamientos futuros.

En el caso de las contribuciones y aportes de la seguridad social, el bien jurídicamente protegido no es la actividad financiera del Estado ni su patrimonio, sino la seguridad social que se basa en la solidaridad, ya que ella debe proteger igualitaria e indiscriminadamente a toda la comunidad que la necesita o requiere. No modifica lo afirmado el hecho de que se haya cambiado el sistema de recaudación por ley 24.241 (antes monopolizado por el Estado). En todo caso, el nuevo régimen integrado de jubilaciones y pensiones que se regula bajo el régimen de capitalización, no es más que la delegación a las A.F.J.P. de una materia que le es propia al Estado.

Por último, la anterior ley 23.771 protegía la hacienda pública y su actividad financiera, comprendiendo a los tres niveles de gobierno (nación, provincias y municipios), porque tan disvalioso y repudiable es practicar los ilícitos contenidos en la ley respecto a tributos nacionales, como provinciales y municipales.

Esto ha cambiado mediante la restricción al bien jurídicamente protegido, privilegiando al fisco nacional y excluyendo de la punición penal a las haciendas provinciales, a las de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a las 1.700 haciendas municipales del país (ver análisis de la cuestión en *Curso...*, 5ª ed., ps. 421 y ss.). Lamentablemente, el legislador se ha guiado por la errónea opinión de los juristas que sin ningún fundamento sólido

sostuvieron la imposibilidad de que la ley penal tributaria protegiera las haciendas locales.

13. (p. 400) FIGURAS ATINENTES AL RÉGIMEN IMPOSITIVO. EVASIÓN SIMPLE (ART. 1).

Artículo 1: Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos ($ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

El hecho punible consiste en evadir fraudulentamente el pago de tributos nacionales, siempre que el monto evadido exceda la suma que indica la ley por cada tributo y por cada ejercicio anual.

Sujetos activos son los obligados tributarios, entendiéndose como tales a los contribuyentes, responsables y sustitutos indicados en la ley 11.683 o en las leyes que regulan tributos nacionales en particular. La doctrina distingue nítidamente a contribuyentes (*Curso...*, p. 257), sustitutos (*Curso...*, p. 260) y responsables solidarios (*Curso...*, p. 258), todos los cuales pueden revestir el carácter de "obligado" para la ley tributaria, y consecuentemente sufrir la punición que la figura contiene. Pero solamente pueden ser sujetos activos del delito las personas físicas capaces.

Si el obligado tributario ignora su calidad de tal, puede haber error de derecho extrapenal que elimine la subjetividad. La evasión sólo puede producirse por parte de quienes están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo (p.ej., el contribuyente *de facto*; ver *Curso...*, p. 79), ni de quienes, aun estando encuadrados en el hecho imponible, no han sido designados sujetos pasivos por la ley (caso del "sustituído", o sea del destinatario legal tributario excluído de la relación jurídica tributaria; ver *Curso...*, ps. 248 y ss.).

La acción típica consiste en evadir fraudulentamente. Se hace

eso cuando se evita o elude por el obligado el pago de lo que legítimamente adeuda, ya sea total o parcialmente. "Evadir" proviene del latín "*evadere*", que significa "sustraerse de algo donde se está incluído". Pero conceptualmente la evasión se logra mediante conductas fraudulentas u omisivas (*Curso...*, p. 382), por lo cual, para ser punible en esta figura, debe ser acompañada del fraude, el cual se configura cuando el resultado (la eliminación o disminución de lo adeudado) se logra utilizando las conductas que la norma describe, aunadas en la ya añeja expresión penal del "ardid o engaño".

Las "declaraciones" son "engañosas" cuando contienen datos o cifras carentes de veracidad y ello se hace con el propósito de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible. Cabe aclarar que no sólo se trata de las declaraciones juradas sino de cualquier otra, como por ejemplo la que se formula contestando un requerimiento del fisco colocado en actitud de fiscalización o investigación.

Las "ocultaciones maliciosas" son aquellas donde se oculta o tapa la verdad, así como también cuando se calla lo que obligatoriamente se debería decir.

En cuanto a la fórmula "ardid o engaño", constituye "ardid" el despliegue de artificios o maniobras disimuladoras de la realidad (p.ej., llevar doble contabilidad), y es requisito esencial que sea idóneo, es decir, debe tener la aptitud suficiente para burlar al fisco. El "engaño" es la aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente de que es verdadero lo que en realidad se sabe que es falso, pero no basta la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable (ver Villegas, *Régimen...*, p. 272).

El delito se comete tanto por acción u omisión. Lo primero sucede cuando se actúa en forma positiva, existiendo una norma que prohíbe realizar el acto. La "omisión" se configura cuando las normas, en vez de prohibir, mandan o imponen un comportamiento que no se cumple.

Las maniobras descritas no tienen por objeto hacer incurrir al fisco en error y de tal manera apoderarse de su patrimonio. Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de maniobras ardidosas o engañosas, es que el fisco no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. El perjuicio se consuma sin que el fisco intervenga, y si interviene, se lo engaña. No hay relación

causal entre el error y un desapoderamiento de algo que integra el patrimonio fiscal. La relación causal se traba entre la maniobra, el error y la consiguiente impunidad del evasor.

La evasión comprende a la elusión tributaria, la cual definimos en el *Curso...*, ps. 386 y ss., como un "fraude antijurídico por abuso en las formas", claramente distinguible de la "economía de opción", en la cual el contribuyente elige entre varias formas igualmente legítimas, ya que nada le impide arreglar sus negocios en forma de pagar el menor impuesto posible, siempre que lo haga dentro de la ley.

Lo evadido son "tributos", comprendiendo como tales a los impuestos, tasas y contribuciones especiales. No están incluídos los intereses ni las eventuales actualizaciones, así como tampoco las multas.

El elemento subjetivo es el dolo, que se manifiesta en el propósito de obtener un provecho patrimonial dejando de pagar lo que se adeuda. Consiguientemente, no evade por ausencia de dolo quien cree que tiene derecho al no pago o al pago disminuído de un tributo por considerar, por ejemplo, que no está incluído en el hecho imponible, que no existe materia imponible, o que la alícuota es menor.

Dado que las maniobras son fraudulentas, es menester que el evasor actúe con pleno conocimiento de las circunstancias y de las consecuencias dañosas de su acción, por lo cual sólo cabe dolo directo.

La condición objetiva de punibilidad está ahora claramente deslindada en la ley y sólo es punible como evasión, aquella que supera el monto indicado en el dispositivo. En caso de configurarse los elementos que integran la figura (evasión de tributos nacionales mediante fraude) y no superar los montos eludidos la suma que indica la ley, el ilícito pasa a ser reprimido por el art. 46 de la ley 11.683, que establece penas de dos a diez veces el importe del tributo evadido.

La suma que indica el art. 1 de la ley 24.769 no es acumulativa de varios tributos, sino que se la considera en forma individual. Esto significa que si la evasión sumada de tributos nacionales diversos superase los $ 100.000, el delito no se configura si ninguno de dichos gravámenes, aisladamente considerado, supera esa suma. En este aspecto la ley 24.769 se

aparta de la anterior, que no discriminaba la evasión por distintos tributos. Ante eso, los montos se acumulaban aunque los gravámenes, individualmente considerados, no alcanzasen el mínimo exigido por la ley.

De la misma manera, la cifra se toma por ejercicio anual sin importar que se trate de un tributo instantáneo o de que el período fiscal sea inferior al año. Lo que interesa a la ley es que la evasión sea de no menos de $ 100.000 a lo largo del ejercicio anual, debiéndose entender por tal el económico en el caso de sociedades comerciales, y el año calendario en el de las personas físicas no organizadas en forma de empresa. Es decir que si se trata de un período fiscal inferior al año, como en el caso del IVA, en que es mensual, habrá que sumar todos esos períodos a lo largo del año, y si superan el monto arriba indicado, no funcionará la condición que quita punibilidad al hecho.

La suma indicada por el artículo es en concepto de capital, excluyendo intereses y multas. Esto es así porque lo evadido es un monto puro, mientras que los importes restantes son accesorios. Cuando la ley quiso incluír otros rubros, así lo hizo expresamente, como el art. 10 referido a la simulación dolosa de pago, que habla del cobro de obligaciones fiscales, aportes y contribuciones de seguridad social "o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias".

El delito es de daño y requiere del resultado perjudicial, siendo posible la tentativa. Atento a su escala penal, es posible gozar de los beneficios de exención de prisión y excarcelación (art. 316, C.P.P.). Asimismo, puede ser extinguida la acción por pago según lo prevé el art. 16 de la ley.

14. EVASIÓN AGRAVADA (ART. 2).—

Artículo 2: La pena será de tres años a seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del art. 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos ($ 1.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos ($ 200.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos ($ 200.000).

El agravante se fundamenta en circunstancias que revelan mayor peligrosidad, ya sea por los perjuicios considerables ocasionados, o por conductas reveladoras de sofisticadas técnicas difícilmente detectables (y acreditables), o por el uso inescrupuloso de medidas promocionales legisladas para el bienestar y progreso de la comunidad.

La relación entre la figura simple y la agravada consiste en que los tipos simples constituyen, al decir de Ricardo Núñez, "la espina dorsal" de la parte especial del Código Penal. Los tipos agravados son modalidades especiales del tipo básico que aumentan la criminalidad del acto (autor cit., *Manual de derecho penal*, parte general, Buenos Aires, 1972, p. 167). Explica Soler que a veces la figura se aparta del tipo normal por adición de otras circunstancias. Esto constituye el delito calificado, que es el mismo delito simple agravado por el agregado de circunstancias específicamente previstas y cuyo efecto es alterar la escala penal, elevándola. Así, por ejemplo, la figura del asesinato del art. 80, inc. 2, del Código Penal, es la misma figura del homicidio simple más la alevosía, lo cual es una circunstancia agravante y merece mayor pena (autor cit., *Derecho penal argentino*, Buenos Aires, 1976, t. 2, p. 163).

De lo anterior se desprende que para que se configure el ilícito agravado, deben concurrir todos los presupuestos del tipo simple, ya que se lo toma como base de la figura más grave que lo incluye. Esto significa que son trasladables a este delito todas y cada de las consideraciones expuestas al tratar el art. 1, restando por tratar las circunstancias agravantes.

a) La agravación por el monto no ofrece mayores dificultades y opera por el solo hecho de superarse el monto de un millón de pesos. La agravante no determina si se limita ese monto a cada tributo y por cada ejercicio anual, pero el asunto se simplifica teniendo en cuenta lo que antes dijimos en cuanto a que el delito simple opera como base con la adición del agravante. Esto significa que la limitación establecida en la figura básica (art. 1)

respecto del ejercicio anual a considerar y de la independencia entre tributos, rige también para la calificante.

b) La agravación por personas interpuestas. Esta causal tiene su fuente en el art. 349 del Código Penal español, que considera agravante "la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario".

Esta agravación denota en forma inequívoca una mayor peligrosidad de la conducta y encuentra su fundamento prevaleciente en la especial probabilidad de impunidad, además de una mayor facilidad de comisión. Se trata de la ya bien conocida maniobra de utilizar "testaferros" u "hombres de paja", a veces con mecanismos tan ingeniosos y bien urdidos que tornan imposible descubrir, y especialmente probar, la verdadera identidad del evasor. Ello lleva a que el descubrimiento del hecho delictivo se ve notoriamente dificultado. El responsable del fraude evasivo utiliza "testaferros" que le aseguran la impunidad y le facilitan la ejecución del hecho, dejando al Estado en un lamentable estado de indefensión muy difícil de revertir. Aquí como en España, esta simulación está extendida, como surge de la experiencia extraída de ciertos *modus operandi*, que aun notorios, son a veces de imposible acreditación. Está justificado el agravante que, además, requiere un monto evadido superior a $ 200.000, rigiendo respecto al monto, las mismas especificaciones del art. 1.

c) La agravación por utilización fraudulenta de beneficios fiscales. Se trata de otro medio comisivo que por sus características, torna razonable que se califique la conducta.

La agravante requiere el uso fraudulento (ardid o engaño) de beneficios que en su origen fueron legítimamente obtenidos pero que se distorsionan en su aplicación. Es acertada la norma al mencionar los diferentes beneficios fiscales utilizables dolosamente (exenciones, desgravaciones, diferimientos y liberaciones), aunque la expresión de "cualquier otro tipo de beneficios fiscales" demuestra que la enunciación anterior es simplemente ejemplificativa. También aquí el monto evadido debe superar los $ 200.000, con vigencia de las especificaciones del art. 1.

Cabe diferenciar el agravamiento de este último inciso con el delito del art. 4. El primero consiste en utilizar fraudulentamente beneficios obtenidos lícitamente, mientras que en el art. 4 lo que se castiga es la obtención fraudulenta de los beneficios.

En el supuesto del inc. 3 del art. 2, a la pena de prisión se le agrega la privación del beneficio y la imposibilidad de obtener o utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo en el plazo de 10 años (art. 5).

La pena es de suma gravedad, con lo cual este delito no es susceptible de exención de prisión o excarcelación, tanto porque el monto máximo supera los 8 años, como porque el mínimo impide la aplicación de la condena condicional (arts. 316 y ss. del C. de P.P.).

15. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS (ART. 3).—

Artículo 3: Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil ($ 100.000) en un ejercicio anual.

El hecho punible consiste en aprovecharse fraudulentamente (ardid o engaño) de subsidios y otras sumas que el Estado nacional, sumido en el error, entrega al autor, despojándose de su patrimonio en beneficio del primero, quien percibe una suma superior a los $ 100.000.

Sujetos activos pueden ser los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables, sustitutos) u otros terceros que perciben el dinero mal habido mediante las maniobras descritas y sin estar necesariamente ligados al Estado por una obligación tributaria.

La acción típica consiste en valerse de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, para lograr la entrega de dinero por el Estado.

Los reintegros, recuperos o devoluciones, se originan en la ley 11.683 y otras leyes tributarias que regulan la restitución de tributos que supuestamente fueron pagados en forma indebida, o

puede también tratarse de sumas que se devuelven para promover actividades que se desea incentivar. "Subsidio" es la ayuda o auxilio que se presta a alguna persona u organismo con fines solidarios o de fomento. Como se puede observar, de la terminología legal se desprende que los reintegros, recuperos o devoluciones deben estar conectados con la noción de ayuda solidaria, y no se trata de las repeticiones por pagos indebidos. Si con ardid o engaño se defrauda al fisco mediante una devolución por un supuesto pago indebido inexistente, el ilícito no encuadrará en este dispositivo sino que el encuadre deberá hacerse en la figura del Fraude a la Administración Pública del art. 174, inc. 5, del Código Penal. Por otro lado, entendemos que aparte de las restituciones guiadas por la ayuda o auxilio, cualquier subsidio directo de naturaleza tributaria en que el fisco entregue fondos como víctima de ardid o engaño, está incluído en este ilícito del art. 3. La ley 23.771 hablaba de subsidios "de cualquier naturaleza", lo cual excedía incorrectamente el ámbito tributario. La redacción actual del art. 3, ley 24.769, indica claramente que el subsidio debe ser nacional y de naturaleza tributaria.

El dispositivo repite las enunciaciones del art. 1, que se unifican en la expresión "cualquier otro ardid o engaño", por lo que nos remitimos a lo dicho.

La pena es de extrema gravedad, pero téngase en cuenta que la acción es doblemente repudiable, primero porque el autor se aprovecha del error fiscal o de medidas solidarias como los subsidios para consumar su acción. En segundo lugar, en la evasión se impide el cobro de tributos debidos pero no se toca su patrimonio, mientras que en esta figura del art. 3 se despoja al Estado de sus bienes. El delito es de daño y admite tentativa. No compartimos la tesis de quienes creen ver en este delito una figura de peligro concreto (así opinan José Díaz Ortiz, y Roberto Marconi: *Nueva política criminal en materia tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, febrero 1997, nº 203, p. 808).

Si el delito se consuma con el "aprovechamiento" y la condición objetiva de punibilidad requiere que el monto de lo "percibido" supere los $ 100.000 en el ejercicio anual, no se advierte que la cuestión quede reducida al simple peligro, ya que hubo desprendimiento patrimonial. No puede haber exención de prisión ni excarcelación (arts. 316 y ss., C.P.P.), y rige la pena accesoria del art. 5.

16. OBTENCIÓN FRAUDULENTA DE BENEFICIOS FISCALES (ART. 4).—

Artículo 4: Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional.

El hecho punible consiste en lograr mediante ardid o engaño (art. 1), por acción u omisión, los instrumentos necesarios para aprovecharse del Estado, obteniendo la liberación del pago, una disminución de su monto, un retardo en la fecha del devengo o, incluso, el traspaso de fondos que saldrán del patrimonio fiscal para beneficiar al autor. Esta acción no requiere para su consumación que los mencionados propósitos se alcancen, es decir que obtenidos los instrumentos aptos, ellos conduzcan al provecho indebido. No obstante, la conducta desplegada importa por sí sola un peligro concreto para el fisco, y merece castigo.

Acá se advierte diferencia con el art. 3, que castiga severamente el aprovechamiento ardidoso de restituciones o subsidios. En cambio, el art. 4 pune las maniobras fraudulentas realizadas con el objetivo de conseguir beneficios fiscales indebidos, pero sin exigir un resultado dañoso.

Sujeto activo es la persona física que obtuvo el instrumento mediante el cual esa misma persona o un tercero, podrán gozar de las exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones, reintegros, recuperos o devoluciones tributarias ilícitamente conseguibles. Es decir, este ilícito puede ser cometido por cualquier persona, no imponiéndose ninguna condición que sea exclusiva de determinada calidad de sujetos. La formulación es amplia y no se requiere el carácter de obligado tributario para ser autor del ilícito.

La acción típica consiste en obtener (lograr o conseguir) voluntariamente de la víctima inducida a error por la maniobra fraudulenta, un reconocimiento, una certificación o una autorización que le permita al autor o a un tercero, gozar de uno de los beneficios fiscales que taxativamente describe la ley.

Los medios que puede emplear el sujeto activo se mantienen dentro de las declaraciones engañosas, las ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, con lo cual hay una gran cantidad de posibilidades, dada la variedad de instrumentos utilizables, y ello es coherente con la admisión de su empleo por acción o por omisión.

Como se observa, los medios ardidosos o engañosos deben encaminarse a hacer caer en error a la víctima para que extienda el reconocimiento, la certificación o la autorización mediante cuya utilización se obtendrá el beneficio fiscal ilegítimo. Éste puede consistir en la eliminación de la acreencia (exención, liberación), en la disminución de lo adeudado (desgravación, reducción), en la concesión de un plazo más prolongado para el pago (diferimiento) o en la entrega por el fisco, en carácter de restitución (reintegro, recupero) de sumas que en realidad no le corresponde devolver, lo cual implicaría un desplazamiento patrimonial perjudicial que paralelamente favorecerá al autor o a un tercero.

Es un delito de peligro, ya que se concreta con la obtención fraudulenta del instrumento pertinente para lograr el beneficio, pero sin que sea necesario que el destinatario lo perciba efectivamente. Este delito de peligro puede ser, a su vez, el acto preparatorio o tentativa de la figura del aprovechamiento indebido del art. 3. Es decir, el paso siguiente a la conducta reprimida por el art. 4 puede consistir en el aprovechamiento indebido de beneficios efectivamente obtenidos (conducta castigada por el art. 3), resultando que esa obtención se efectuó mediante la conducta que prescribe el art. 4.

Puede suceder entonces que entre las figuras de los arts. 3 y 4 nos encontremos con una relación en que el tipo más grave absorbe al tipo más leve, produciéndose un concurso aparente de leyes.

Ello es así porque en un mismo contexto delictivo, el autor realiza dos tipos que implican ofensas de gravedad progresiva. En tal caso, el tipo más grave excluye la aplicación del más leve, es decir, se opera la consunción, ante la cual queda subsistente sólo el delito más grave que en este caso es la figura del art. 3 (ver Núñez, *Manual...*, parte general, p. 175).

El elemento subjetivo es doloso y la descripción típica de la conducta incriminada necesariamente requiere que este dolo sea

directo, no existiendo en este caso ninguna condición objetiva de punibilidad en relación al monto mínimo de los beneficios obtenibles.

La sanción prevista es de uno a seis años de prisión, y además opera la pena accesoria del art. 5, es decir, la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

17. (p. 405). FIGURAS ATINENTES AL RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL (ARTS. 7 Y 8).—

Artículo 7: Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos ($ 20.000) por cada período.

Artículo 8: La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del art. 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:
a) si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos ($ 100.000) por cada período;
b) si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos ($ 40.000).

El hecho punible, tanto de la evasión simple (art. 7) como de la agravada (art. 8), consiste en omitir con fraude, el pago de aportes o contribuciones (o de los dos juntos) correspondientes a la seguridad social, con la salvedad de que en la figura calificada concurren circunstancias que aumentan la pena. La figura de la evasión simple previsional es una copia de la tributaria (art. 1), por lo que la distinción está dada porque en la primera se intenta resguardar el régimen de seguridad social.

Esta circunstancia diferenciadora hace que las maniobras,

aun cuando hayan sido descritas jurídicamente de la misma manera, sean fácticamente disímiles y adquieran matices particularizados. Ello justifica su tratamiento por separado.

En lo que se refiere a la figura agravada, se hace hincapié en el mayor monto evadido (art. 8, inc. *a*) y en la intervención de personas interpuestas (inc. *b*).

De lo anterior se desprende que para explicar y evaluar estas figuras deba partirse del concepto de "Seguridad Social" (bien jurídico atacado por el delito) que en los seis años que duró la ley 23.771 sufrió profundos cambios.

El Régimen de Seguridad Social es aquel conjunto de normas, principios y técnicas que protegen a la población desde el momento de la concepción hasta la muerte, intentando cubrir las diversas contingencias valoradas como socialmente protegibles. De allí que el campo de acción abarque distintos rubros, como jubilaciones de trabajadores dependientes o autónomos, pensiones de vejez, invalidez, enfermedad, riesgos ocupacionales y compensación por desempleo.

El llamado Sistema Único de Seguridad Social (SUSS) fue creado por decreto 2484/91. Se enmarcó dentro de los sistemas de seguridad social con base contributiva, ya que su principal fuente de financiamiento la constituyen las imposiciones sobre salarios o ingresos (aportes personales, contribuciones patronales y recursos fiscales). Mediante la misma norma (decreto 2484/91) se unificó la recaudación, creándose la Contribución Única Unificada de la Seguridad Social (CUSS), cuya recaudación, fiscalización y ejecución fiscal corresponden a la D.G.I..

A partir de 1994 componen el Sistema de Seguridad Social los siguientes rubros:

1) Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (ley 24.241).

2) Asignaciones familiares.

3) Fondo Nacional de Empleo (FNE).

4) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP) (ley 19.032).

5) Obras sociales, incluída la Administración Nacional del Seguro de Salud (ANSSAL).

Las instituciones que cubren estos servicios están regidas por una gran cantidad de normas que requieren manejar numerosa información legal.

En la medida en que los obligados eludan dolosamente el pago de los aportes y contribuciones que sostienen el régimen, estarán incursos en la evasión simple previsional del art. 7, pudiendo agravarse la pena si se da alguna de las circunstancias del art. 8.

Cabe agregar que el 23/9/93 se sancionó la ley 24.241 ("B.O.", 18/10/93), que creó el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (S.I.J.P.) y que dio vida a las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (A.F.J.P.). Este Sistema Integrado abarcó en un único cuerpo normativo, tanto a los trabajadores en relación de dependencia como a los autónomos, aun cuando las disposiciones de las leyes 18.037 (t.o. en 1976) y 18.038 (t.o. en 1980) y sus complementarias, continúan aplicándose supletoriamente mientras no se opongan o sean incompatibles con la ley 24.221, y en todo lo que ésta no prevé (art. 156). La existencia del régimen normativo últimamente mencionado (ley 24.221) en nada altera la delictuosidad de la conducta descrita por el art. 7 de la ley 24.769 y de las agravantes del art. 8.

Sujetos activos son todos aquellos a los cuales las normas que componen el sistema de Seguridad Social comprenden como contribuyentes o aportantes; así, por ejemplo, los empleadores en relación a los beneficios de su personal, y todos aquellos que deben obligatoriamente realizar aportes como autónomos.

La acción típica de la evasión simple previsional necesita analizar estos elementos:

a) Evasión fraudulenta. Damos por reproducidas las definiciones que el art. 1 contiene sobre "declaraciones engañosas", "ocultaciones maliciosas" y "cualquier otro ardid o engaño". La particularización por el objeto atacado lleva a que estas maniobras consistan, por ejemplo, en presentar liquidaciones falsas omitiendo incluír a personal en relación de dependencia, o consignando remuneraciones más bajas que las realmente pagadas.

Para que las maniobras tengan entidad delictual deben ser medios deliberadamente usados para no pagar o para pagar menos de lo que corresponde. Se debe tener cuidado con los casos de caracterización contractual dudosa (p.ej., fleteros, profesionales, etc.), en los que no hay jurisprudencia uniforme sobre la relación de dependencia, y en los cuales puede haber error excusable del empleador. El propósito de las maniobras es el engaño del fisco,

lo cual lleva a este último a aceptar como verdaderas, circunstancias falsas que conducen al perjuicio de la recaudación.

Los conceptos evadidos son contribuciones y aportes. Las contribuciones son las que hacen las personas en beneficio de terceros (p.ej., las contribuciones patronales para financiar beneficios de los empleados; art. 8, inc. *b*, ley 18.037). Los aportes son los que hacen los afiliados obligatorios a un régimen para lograr en el futuro beneficios propios (p.ej., los aportes de autónomos; art. 9, ley 18.038). Pero en cuanto a estos últimos, sólo pueden ser punibles si están obligatoriamente incluídos en el régimen (art. 2, ley 18.038), y no los que lo están en forma voluntaria (art. 3, misma ley).

El art. 7 de la ley 24.769 también menciona la posibilidad evasiva de "ambos conjuntamente" (caso de un empleador que aporta obligatoriamente como autónomo y tiene personal por el que debe realizar contribuciones).

En este caso, la suma de ambos conceptos debe superar los $ 20.000, pero la doble evasión se convierte en un solo hecho punible (conf. Ricardo Thomas, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 23.771*, Bs. As., 1995, p. 92).

El elemento subjetivo es doloso y específicamente la finalidad es beneficiarse perjudicando a un órgano de la seguridad social. Como antes dijimos, no hay dolo si se presenta una situación dudosa en cuanto a la relación de dependencia o en cuanto a la obligatoriedad de estar incluído el autor como autónomo o ser aportante de otro régimen, en cuyo caso, la falta de dolo excluye la punibilidad del hecho.

La condición objetiva de punibilidad está dada porque el monto evadido debe superar los $ 20.000 por cada período.

En primer lugar cabe aclarar que según la legislación previsional el período es mensual y el vencimiento de aportes y contribuciones se produce al mes siguiente de su devengamiento, variando la fecha según el CUIT del empleador. En segundo lugar, entendemos que si hay evasión conjunta de aportes y contribuciones, ambos deben ser sumados y habrá punibilidad si el monto total supera los $ 20.000. Pero, eso sí, el hecho punible es uno solo.

Es un delito de daño, ya que se logra no ingresar los aportes o contribuciones debidos, engañando al fisco que no advierte la ilicitud.

La figura agravada del art. 7 responde al principio enunciado al explicar el art. 2. Para que se configure la figura calificada deben darse los presupuestos de la figura simple (art. 6) con la adición de las circunstancias agravantes. Una de ellas es por el monto que debe superar los $ 100.000 en cada período, y la otra es por la utilización de "testaferros" que aparecen como obligados de la seguridad social, pero que ocultan al verdadero deudor. En este último caso, el monto evadido debe superar los $ 40.000, debiéndose entender que ello debe suceder en el período mensual.

18. (p. 416) FIGURAS ATINENTES A LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN TRIBUTARIOS Y PREVISIONALES (ARTS. 6 Y 9).—

Artículo 6: Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos ($ 10.000) por cada mes.

Artículo 9: Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos ($ 5.000) por cada período.

El hecho punible consiste en que un agente de retención o de percepción tributario (art. 6) o un agente de retención previsional (art. 9) no deposite total o parcialmente y en forma dolosa, el tributo retenido o percibido (art. 6) o el aporte de seguridad social retenido (art. 9), dentro de los diez días hábiles de vencido el plazo de ingreso, y siempre que el monto no ingresado supere la suma que indica la ley.

Para que el delito se tenga por cometido, es necesario que la retención o percepción se practiquen en forma efectiva y no se trate de meras ficciones contables.

Sujetos activos son los agentes de retención y de percepción tributarios y el agente de retención previsional, los que caracterizaremos:

El agente de retención tributario es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad, oficio o profesión. Esa situación le permite amputar el tributo que posteriormente debe ingresar al fisco.

El agente de percepción es aquel que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en una situación que le permite recibir un pago hecho por el contribuyente, lo que le posibilita adicionar un monto tributario que luego debe depositar a la orden del fisco.

El agente de retención de seguridad social es aquel que por su situación de empleador debe pagar una retribución a su subordinado, de la cual detrae el aporte que corresponde hacer al trabajador para la seguridad social, debiendo posteriormente el agente ingresar lo retenido al ente recaudador. El empleador no es agente de retención de las contribuciones patronales, por no ser retenciones y ya que no se puede retener lo que es propio (ver Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario*, t. 2, p. 433, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997).

La acción típica consiste en omitir ingresar lo retenido o percibido dentro del término que la ley confiere, o sea, el de 10 días después del vencimiento del plazo. En esta figura no hay ardid o engaño. La omisión configura la infracción sin necesidad de que el fisco haya sido inducido en error ni se haya desplegado maniobra ardidosa alguna.

Es necesario que la retención o la percepción se hayan realizado efectivamente, es decir, tiene que darse la circulación de fondos que permite al retentista amputar y al perceptor adicionar (conf. García Vizcaíno, ob. cit., t. 2, p. 433).

Ha desaparecido de la fórmula legal la frase "mantienen en su poder", lo cual es correcto porque como explicamos en el *Curso...*, p. 418, la ley describía aparentemente dos acciones típicas pero en realidad lo reprimido es no ingresar en término importes retenidos o percibidos. La referencia a "mantener en su poder" tenía importancia para demostrar que la detracción o la adición debía ser efectuada en forma real.

Esta situación se mantiene en las normas ahora vigentes y lo

demuestra su propio título, que habla de "apropiación indebida". Es decir, si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, es evidente que no pudo "apropiarse". Por ello, es digna de encomio la supresión de la incorrecta frase final del fenecido art. 8 de la ley 23.771, en cuanto no admitía excusación basada en la falta de existencia de retención o percepción, si estaban contabilizadas. Remitimos a lo que decimos en el *Curso...*, p. 419, sobre la frase ahora felizmente inexistente. La jurisprudencia ampliamente mayoritaria ya venía diciendo desde tiempo atrás que no hay delito si la retención fue imposible porque el dinero jamás estuvo en manos del agente (T.F.N., 9/8/66, causa "FIDSA", en "D.F.", XXI, 1094). Esto ha sido reiterado recientemente refiriéndose los jueces al similar ilícito del art. 47 de la ley 11.683 y también al art. 8 de la derogada ley 23.771 (ver T.F.N., Sala C, 12/5/93, caso "Lactona S.A.", en "Impuestos", LI-B-1572; T.F.N., Sala C, 12/5/93, caso "Interpublic S.A. de Publicidad", en "Impuestos", LI-B-1945; Tribunal Nacional Oral en lo Criminal Federal 1, causa "Adot, Oscar", del 22/2/95 en "J.A.", 1995-II-346).

El elemento subjetivo está dado por el dolo, y consiste en la voluntad deliberada de no ingresar en término, no obstante la conciencia del deber de hacerlo. Es decir, hay causas que eximen de responsabilidad al agente por no haber obrado con la subjetividad requerida. Por ejemplo, si no pudo ingresar por error excusable o imposibilidad material. Si lo producido es un simple retardo, y el agente ingresa (aun fuera de término) pero espontáneamente con pago de intereses por mora y antes de la denuncia, no se puede hablar de "apropiación", ya que el agente se desprendió de los fondos antes de que el hecho fuera considerado delictivo por la autoridad administrativa, demostrando el espontáneo ingreso tardío la falta de intención de apropiarse del dinero, y sin que el fisco sufriese daño alguno. Esta tesis ha sido recogida por la jurisprudencia. En el caso "Banco Macro S.A." y en referencia al art. 47 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación dijo que el retraso de sólo 5 días en el depósito, la rapidez en subsanar el error y el ingreso de intereses por mora, son elementos suficientes para descartar la tipificación de la infracción, consistente en usufructuar o intentar hacerlo, de los fondos retenidos en beneficio propio (T.F.N., 30/7/93, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, XIV, 430).

Con respecto al caso previsional, y como antes se dijo, queda excluída de esta figura la falta de depósito de las contribuciones, que por estar a cargo del empleador no son remunerativas, y el hecho de no ingresarlas no constituye retención, sino mero incumplimiento (conf. Oscar Romera, *Régimen penal tributario y de la seguridad social. Ley 24.769*, Buenos Aires, 1997, p. 66).

En la causa "Adot, Oscar" antes mencionada, se absolvió al imputado que amparándose en estado de necesidad no depositó las retenciones. En el caso, y ante el notorio descalabro de la empresa, el agente de retención omitió el ingreso de los aportes para cubrir la atención de otros rubros que consideró prioritarios (fallo citado, "J.A.", 1995-II-346).

La condición objetiva de punibilidad en el caso del art. 6 requiere que para que tenga relevancia penal, la suma retenida o percibida y no depositada debe superar los $ 10.000 por cada mes. Cuando se trata de los agentes de retención previsionales, el monto no ingresado debe ser superior a los $ 5.000 por cada período. Como vimos al tratar los artículos referentes a la Seguridad Social, el período es mensual y el vencimiento es fijado por el ente recaudador (actualmente la D.G.I.).

El texto anterior (art. 8, ley 24.587, que incorporó a la ley 23.771 un nuevo artículo a continuación del art. 10) fijó como condición objetiva de punibilidad la retención o percepción indebida "en cada caso..." de una suma superior a los $ 10.000 (ver Suplemento 1996, incorporado a la 6ª edición del *Curso...*, p. 882), es decir, no se refería a períodos mensuales sino a cada acto singular de retención o percepción.

19. DELITOS FISCALES COMUNES. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA (p. 412).—

Artículo 10: Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

El hecho punible consiste en frustrar el pago de tributos, contribuciones y aportes de seguridad social u obligaciones derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, mediante la provocación de la insolvencia.

La figura reproduce con algunas variantes el ilícito que preveía el art. 9 de la ley 23.771, el cual a su vez reemplazó al art. 48 de la ley 11.683. Es decir, se trata de una figura de larga data pero de nula aplicación, no existiendo jurisprudencia (que conozcamos) al respecto.

Sujetos activos son los obligados a pagar tributos, aportes y contribuciones de seguridad social o sanciones pecuniarias que ejecutan la acción reprimida, o cualquiera que realiza el comportamiento punido para frustrar los derechos fiscales respecto a un tercero.

La acción típica consiste en la provocación o agravamiento de la insolvencia propia o ajena.

"Provocar" consiste en causar, originar o crear la incapacidad de cumplir las obligaciones que la ley menciona.

"Agravar", para la ley, es agudizar o aumentar la insolvencia ya existente, pero este agregado es incomprensible, ya que el estado de insolvencia indica la cesación y consiguientemente la imposibilidad de pago. De allí que si un sujeto llegó a la insolvencia, ello no admita un "plus" (conf. Romera, ob. cit., p. 68).

En estas figuras no se utilizan maniobras engañosas generadoras de error, sino que al quedarse el deudor insolvente, los acreedores no pueden satisfacer su crédito.

No está comprendida "la apariencia de insolvencia" sino que debe ser real, ya que si hubo simulación de insolvencia, se trataría de un ardid que podría encuadrar en las figuras de evasión, simple o agravada.

Los medios comisivos consisten en la destrucción, inutilización, daño o desaparición de los bienes del patrimonio, o hechos que aniquilen su valor.

El elemento subjetivo es doloso, ya que la finalidad es imposibilitar el cobro de las obligaciones que indica la ley. Hay, además, un elemento subjetivo específico. El provocador de la insolvencia debe haber tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial.

Si el procedimiento es judicial (ejecución fiscal o previsional)

debe haber sido intimado al pago u oposición de excepciones. Si se inició procedimiento ordinario, deberá estar notificado de la demanda.

Si el procedimiento es administrativo debe haberse notificado la vista de la determinación de oficio (art. 24, ley 11.683) o debe haberse dado conocimiento de las actas previsionales que cuantifican la deuda pretendida y que son impugnables, según admite el procedimiento respectivo (ver *Curso...*, 6ª ed., p. 867). Si se trata de una sanción pecuniaria, debe haberse notificado la posibilidad de defensa mediante el descargo pertinente.

A partir de la toma de conocimiento, la acción frustratoria puede ser cometida en cualquier momento posterior, e incluso después de dictada la sentencia definitiva que haga lugar a la pretensión creditoria burlada.

El delito es de daño, porque la provocación de la insolvencia logra el propósito de tornar imposible el cobro, ya sea total o parcialmente.

El ilícito es impune si no obstante haberse producido la insolvencia, las obligaciones son cumplidas en los términos y condiciones legales (no importa cómo y por quién), ya que en tal caso no se da la frustración que reprime la figura.

Es posible la tentativa si se comienza la ejecución del ilícito pero se interrumpe por circunstancias ajenas a la voluntad del autor.

20. SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO (ART. 11).—

Artículo 11: Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

El hecho punible consiste en simular un pago propio o ajeno de obligaciones tributarias, de seguridad social o derivadas de penas pecuniarias, recurriendo a registraciones o comprobantes falsos o valiéndose de cualquier ardid o engaño.

La figura es novedosa, y en su exposición el diputado Menem,

miembro informante de la Cámara de Diputados, explicó que la finalidad del ilícito era sancionar conductas disvaliosas frecuentes, que más allá de la falsedad instrumental no encuentran en la actualidad un castigo específico en nuestro derecho penal (ver "Antecedentes...", p. 728, párrafo 32).

Sujeto activo es el obligado al pago de tributos, contribuciones o aportes de seguridad social, u obligaciones derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias. Se entiende que estas sanciones derivan de infracciones o situaciones de mora en materia tributaria o de seguridad social. También puede ser autor cualquier tercero que ejecute la acción típica.

La acción típica requiere de algunas aclaraciones ya que esta figura no es de fácil interpretación, produciéndose la posibilidad de confusiones respecto a su alcance, a su carácter de delito de daño o de peligro, y a su relación con otros delitos de la propia ley y con ilícitos del Código Penal.

Ya hemos visto que se reprime la simulación de pago de obligaciones fiscales previsionales o derivadas de sanciones, con medios fraudulentos.

Este accionar puede funcionar de dos maneras:

a) En forma autónoma, cuando se realice la maniobra (p.ej., la confección de una falsa boleta de pago bancario de un tributo) pero no se utilice el instrumento apócrifo para eludir total o parcialmente el pago (p.ej., porque una inspección descubre el documento falso antes de su utilización). De no existir esta figura del art. 11, la maniobra encuadraría en tentativa de evasión. Al estar incriminado el simple hecho del fingimiento, el ilícito del art. 11 funciona autónomamente y como delito de peligro, al lesionar la posibilidad del debido control por los organismos recaudadores.

b) El autor puede realizar el hecho típico (en el ejemplo anterior, la confección de la falsa boleta bancaria que acredita el pago de un tributo) y dar el paso siguiente consistente en utilizar el comprobante falso para no pagar o pagar menos de lo que corresponde, haciendo caer al órgano recaudador en el error con el comprobante falso. Es decir, se produce la evasión.

En este segundo caso, que será el más frecuente, nos encontramos con que en un mismo contexto delictivo el autor realiza dos tipos que implican ofensas de gravedad progresiva

(aun cuando se castiguen con la misma pena). Se produce, entonces, un concurso aparente porque la evasión (el resultado final) comprende la maniobra que se utilizó para lograrla (la instrumentación o registración falsa o cualquier otro ardid o engaño). En estos casos, el tipo más grave, o en igualdad de gravedad, el más perfecto (la evasión, sin duda) excluye la aplicación del otro, es decir, se opera la consunción de la figura del art. 11, que queda absorbida por la evasión de que se trate (arts. 1, 2, 7 u 8). Pueden concurrir también delitos del Código Penal como la falsificación de sellos (art. 288), la falsificación de documentos (art. 292) o la falsificación de balances (art. 300, inc. 3). En cada caso se determinará si hay unidad de hecho y resolución (concurso ideal del art. 54, C.P.), hechos independientes (concurso real del art. 55, C.P.) u otro concurso aparente.

Dada la amplitud con que la norma menciona las registraciones o comprobantes falsos, sin distinguir si ellos corresponden a la órbita privada o pública, los documentos o registros pueden emanar del mismo obligado, de un tercero o de una oficina estatal.

Las maniobras deben ser reveladoras de cierta habilidad o medios técnicos aptos para que las falsificaciones sean creíbles. De tratarse de otro ardid o engaño que simule el pago, debe revelar algún ingenio o sofisticación para que el pago simulado parezca real.

Si no hay idoneidad en el ardid que significan los fingimientos de pago y ellos son burdos o fácilmente detectables como falsos, el delito es impune. También lo es ante la simple mentira, es decir, la simple afirmación de que se pagó sin pretender acreditarlo en forma alguna.

Ello, sea que la figura del art. 11 haya funcionado autónomamente o como medio para evadir, en cuyo último caso la evasión no se configura como tipo ante la falta de idoneidad de la maniobra defraudatoria.

El elemento subjetivo es doloso, lo cual surge de la sola mención al ardid o engaño.

21. ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS (ART. 12).—
Artículo 12: Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare,

adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

El hecho punible consiste en alterar registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, atinentes a obligaciones tributarias o de seguridad social, y de tal manera hacer aparecer una diferente situación fiscal de un obligado.

Se trata de otra figura novedosa introducida al nuevo régimen penal tributario, que reprime un accionar no incriminado específicamente en el Código Penal ni en los preceptos penales protectores de la tributación y la seguridad social.

Sujeto activo puede ser el obligado, pero en la mayoría de los casos, será un tercero con posibilidad de acceso al banco de datos del fisco nacional, lo cual le posibilitará realizar las acciones típicas.

Acción típica: el tipo se consuma con la ejecución de cualquiera de las acciones representada por los verbos que contiene el dispositivo. Acá no se trata de falsificaciones en los documentos o registros del propio obligado, como en el art. 11, sino en ingresar en los registros del fisco nacional y realizar alguna de las siguientes conductas:

"Sustraer", que es apoderarse ilegalmente; "suprimir", que es eliminar o hacer desaparecer; "ocultar", que es esconder; "adulterar", que es incluír datos falsos; "modificar", que es trasformar; "inutilizar", que es volver ineficaz. Cualquiera de esas acciones se realiza en los registros o soportes documentales o informáticos que se hallan instalados en las oficinas del fisco y que dan cuenta de las situaciones de los particulares frente a las obligaciones tributarias o de seguridad social.

El delito es de peligro, porque no es necesario para su consumación que a causa de la acción desarrollada se evada un tributo o un aporte o contribución de seguridad social. Ni siquiera es necesario que se llegue a lograr la efectiva disimulación de la real situación de un obligado frente al fisco. El peligro es de suma gravedad, porque demuestra la actuación ilícita de un sujeto activo que probablemente reviste la calidad de empleado del

propio fisco y que, casi con seguridad, logra con tal proceder obtener un beneficio pecuniario proveniente del obligado. La conducta descrita dificulta la acción fiscalizadora y recaudatoria, y coloca al fisco en la situación de no contar con elementos fidedignos respecto a la real situación de las personas.

Causa extrañeza que el delito tenga la misma pena que el de simulación dolosa de pago del art. 11, ya que es mucho más peligrosa y antisocial la conducta de quienes se filtran dentro de los registros oficiales y los alteran o suprimen (conf. José Díaz Ortiz y Norberto Marconi, *Nueva política criminal en materia tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 203, p. 810).

Si mediante la alteración de registros fiscales se logra evadir un tributo o un aporte o contribución de seguridad social, se produce un concurso aparente y este delito del art. 12 queda absorbido por la evasión, que según sus características será la de los arts. 1, 2, 7 u 8 de la ley. Ello, conforme a las razones dadas al tratar el art. 11, dado que la evasión (resultado final) comprende la maniobra que se utilizó para lograrla (la alteración registral en el banco de datos fiscal). En consecuencia, el tipo más perfecto, que es la evasión, excluye la aplicación de la figura del art. 12.

Dicha evasión, o la alteración dolosa del art. 12 como figura autónoma (si no hubo evasión), podrán concurrir material o idealmente con la violación de documentos del art. 255 del Código Penal, o con alguna de las falsedades documentales de los arts. 292 y ss. del mismo cuerpo legal. El tipo de concurso —de existir— será analizable en cada caso particular, según sus modalidades fácticas.

El elemento subjetivo está dado por el propósito del autor de disimular la real situación económica de una persona, que puede ser la propia pero que generalmente será la de un tercero.

El dolo es directo y requiere el propósito de dañar la fe que merecen las fuentes documentales o informáticas que sirven al fisco para verificar la situación de las personas en cuanto a sus deudas tributarias o previsionales.

22. (p. 423) DISPOSICIONES GENERALES.— Este título de la ley tiene por objeto resolver aspectos diversos que completan los tipos delictivos en cuanto a las penalidades y algunas

cuestiones especiales, varias de las cuales ya estaban reguladas en la ley 23.771. Contiene también la extinción por pago, aunque con un contenido más acotado, y la acumulación de sanciones penales y administrativas, punto en el cual no hay variante en cuanto a lo que decidía la 23.771.

22.1. INCREMENTO DE ESCALAS PENALES. INHABILITACIÓN PERPETUA (ART. 13). — Las escalas penales se incrementan cuando se trata de funcionarios o empleados públicos que en ejercicio o en ocasión de sus funciones toman parte en la ejecución de los delitos previstos en la ley. A ello se agrega la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

El dispositivo prácticamente reproduce el texto del art. 11 de la ley 23.771, con las siguientes variantes:

1) Se incluye no sólo a los funcionarios sino a los empleados, lo que da la idea de que se quiere punir no sólo a los más encumbrados sino aun a los de más baja esfera, siempre que la función, aun estando en una escala inferior del escalafón, permita desplegar la conducta reprimida. Se entiende que tanto en el supuesto del funcionario jerarquizado como del empleado de baja categoría, hay traición a la confianza depositada y aprovechamiento de la situación funcional para desarrollar la actividad participatoria reprochable.

2) Se agrega que no sólo se actúa en ejercicio de las funciones (como decía el art. 11 de la 23.771), sino también en ocasión de dicha función. Esto significa una mayor estrictez, ya que el agregado indica que también están penados los actos que no corresponden a la competencia del funcionario y que circunstancialmente pasan por sus manos. No se requiere vinculación directa del ilícito con el ámbito de competencia del autor, quien, sin embargo, se aprovecha de la función para tomar parte en el delito.

3) La palabra "participar" se cambia por "tomar parte", lo cual carece de importancia jurídica.

4) Se añade la antes inexistente accesoria de la inhabilitación perpetua. Esta accesoria indica la seriedad con que se toma la acción del funcionario infiel, y está presente en otras normas del

derecho penal común (p.ej., art. 174, incs. 4 y 5, del Código Penal).

No importa el origen de la función pública, que puede ser por elección popular o nombramiento, no interesando si se participa permanente o accidentalmente en dicha función (art. 77, C.P.).

La inhabilitación es especial (arts. 5 y 20, C.P.).

22.2. DIRECTORES, REPRESENTANTES O MANDATARIOS (ART. 14).— Según este dispositivo, cuando el hecho se ejecute en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyen la condición de obligado, la prisión se aplica a directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, aunque resulte carente de eficacia. Su antecedente más inmediato es el art. 12 de la ley 23.771. La enumeración de sujetos susceptibles de sufrir prisión es similar, con el agregado del término "autorizados", que se diferencia del representante en que su misión se limita al hecho que resulta ilícito. Estas personas físicas que pueden ir a la cárcel por su vinculación con los entes antes nombrados, están enumeradas taxativamente, lo cual excluye a quien desempeñe otra tarea que las enumeradas (ver descripción del significado de cada función en Villegas, *Régimen penal tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 164).

En cuanto a la enumeración de entes ideales en cuyo nombre, con su ayuda o en su beneficio se actúa, el dispositivo da a entender claramente que no importa la estructura que adopte el ente ideal, siempre que se trate de una persona no física a la que se pueda atribuír un hecho imponible tributario o previsional.

La ley es ahora más rigurosa con las personas a las que amenaza con prisión. Ellas deben obrar en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente ideal. Es decir, no sólo se castiga a quien obra para beneficiar al ente ideal, sino que también es punible el solo hecho de actuar en su nombre y también si en algún momento se recurre al auxilio de la persona no física. La norma reitera el concepto de la ley 23.771 al exigir la intervención personal en el hecho punible, aunque ahora agrega que se es

merecedor de pena aun cuando el acto hubiera carecido de eficacia.

Al igual que en la ley anterior, no basta el desempeño de la función sino una acción personal que significa el pleno conocimiento de lo que se está haciendo, es decir, una actuación dolosa.

22.3. CASOS DE INHABILITACIÓN ESPECIAL (ART. 15).— Quien a sabiendas realice los actos que detalla el dispositivo para facilitar la comisión de delitos previstos en la ley, es pasible, además de las penas que le corresponden por su participación en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

La disposición es prácticamente similar a la del art. 13 de la ley 23.771, salvo que excluye a los funcionarios públicos, ya que ellos son tratados exclusivamente en el art. 13 de la ley 24.769. Se ha suprimido la mención detallada de profesionales (aunque es indudable que incluye especialmente a contadores, escribanos y abogados) y la norma se limita a tener por pasible de la accesoria al que realice alguna de las acciones que taxativamente menciona la ley, y que son: dictaminar, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación (en cuanto al significado de estas acciones, ver Villegas, *Régimen...*, p. 169).

La ley nueva también ofrece variante en cuanto a que no se requiere que los actos detallados se utilicen para cometer los delitos, sino que basta que faciliten la comisión de éstos, lo cual significa una mayor severidad del legislador, por cuanto ahora las actuaciones no deben ser vitales e imprescindibles para la comisión, sino que simplemente debe tratarse de instrumentos que tengan la posibilidad de favorecer la comisión de delitos tributarios o previsionales.

La agravante de inhabilitación requiere que se actúe "a sabiendas", lo cual significa la presencia de un dolo que comprende el conocimiento del agente de que está participando en un delito previsto en esta ley, y su voluntad de actuar en consecuencia. Esto permite descartar la punibilidad de las conductas culposas, es decir, aquellas en las cuales se actúa por imprudencia, negligencia o impericia, produciendo un resultado dañoso sin quererlo.

Se trata de una inhabilitación especial (art. 20, C.P.) por lo que produce la privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre el cual recayere, y la incapacidad para obtener otro del mismo género por el doble del tiempo de la condena.

22.4. EXTINCIÓN POR ACEPTACIÓN Y PAGO (ART. 16).— Siempre que se trate de los delitos que la ley menciona, el dispositivo mencionado establece que la acción penal se extingue si el obligado acepta y paga la liquidación o determinación tributaria o previsional, lo cual debe hacerse hasta determinado momento del trámite. El beneficio se otorga por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declara extinguida la acción penal debe comunicarse a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria. El antecedente inmediato es el art. 14 de la ley 23.771, aunque con las notorias diferencias que pasamos a enumerar:

1) Se reduce el alcance de la ley predecesora porque se aplica solamente a los delitos de evasión simple tributaria (art. 1) y evasión simple previsional (art. 2).

2) Se reduce la oportunidad para peticionar el beneficio, ya que ahora debe solicitárselo antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio. En la ley anterior la petición podía hacerse hasta antes de la sentencia.

3) Es requisito ineludible aceptar la liquidación o determinación tributaria o de seguridad social. Con la ley anterior se debía acatar la pretensión fiscal que no daba posibilidad a discusión alguna. En la legislación actual, tanto la liquidación de deudas de seguridad social como la determinación tributaria permiten ejercer el derecho de defensa y prueba, discutiendo el monto sobre el cual se deberá abonar para extinguir la acción. Además, la resolución que cuantifica la deuda debe ser motivada.

4) La aceptación debe ser "incondicional", término ausente en la ley anterior, lo cual significa que el beneficiado no puede reabrir la discusión sobre la deuda ni solicitar su repetición. Sin embargo, esta cuestión seguramente dará lugar a planteos judiciales.

5) El pago debe ser "total" (término que tampoco contenía la

ley anterior), lo cual elimina la posibilidad de que el acogimiento a un plan de facilidades de pago tenga por extinguida la obligación. Se debe hacer notar que conforme a la actual redacción del art. 111, penúltimo párrafo, de la ley 11.683, en caso de que el Poder Ejecutivo ejerza las atribuciones que confiere el dispositivo, en ningún caso podrá establecer planes de facilidades de pago para la cancelación de obligaciones vencidas.

6) El beneficio es otorgable por única vez. Es decir, puede otorgárselo siempre que no se haya hecho uso de él con anterioridad a la fecha de la evasión. Se ha sostenido que si ya se utilizó la opción durante la vigencia de la ley 23.771 y conforme a su art. 14, no se puede reiterar el otorgamiento por delitos de la ley 24.769. Así lo dice el dip. Menem en su informe a la Cámara respectiva (ver "Antecedentes...", p. 725). Esto, sin embargo, es sumamente discutible. Chiara Díaz dice que el art. 16 no efectúa distinción alguna y que la opción está expresada hacia el futuro de vigencia de la nueva ley, sin referencias al pasado. Ante ello, estima que aun quien utilizó el beneficio bajo la vigencia de la ley 23.771, podrá ahora obtenerlo por única vez conforme lo establece el nuevo régimen penal tributario y de la seguridad social (autor y ob. cit., p. 310). Corresponderá a los jueces decidir sobre esta difícil cuestión.

7) El beneficio se otorga "por única vez, por cada persona física o de existencia ideal obligada". Ello impide el uso indiscriminado del beneficio mediante cambios sucesivos en los órganos directivos de la misma empresa.

22.5. ACUMULACIÓN DE SANCIONES PENALES ADMINISTRATIVAS (ART. 17).— El dispositivo reitera, con algunas variantes terminológicas, lo establecido en el art. 15 de la ley 23.771. Dispone que las penas establecidas por esta ley son impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales. Según nuestro criterio reiteradamente expuesto, la disposición puede significar una ilegal imputación duplicada por un solo hecho que constituye un solo acto típico, con lo cual la pretensión de doble juzgamiento y doble condena es inconstitucional por violar el principio *"non bis in idem"* (ver Villegas, *Régimen...*, p. 85).

Coinciden con este criterio Corti, Calvo y Sferco (autores cit.,

Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario, en "Impuestos", t. LV-A, abril 1997, p. 863, y especialmente p. 871). Los autores mencionados se oponen a que se apliquen penas por los delitos de esta ley y también sanciones administrativas fiscales, que son las previstas por las leyes 11.683 y 17.250. Argumentan los autores que la solución adoptada se exhibe inconstitucional, en cuanto puede infringir el principio "*ne bis in idem*", tal como lo tiene reconocido la doctrina más calificada (Clariá Olmedo, Maier, García Belsunce) y la jurisprudencia consolidada de la Corte nacional. Evidentemente que en este caso el legislador ha prescindido del art. 14, inc. 7, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (desde 1994 con jerarquía constitucional), en cuanto establece que "nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país".

PUNTO TRES

CAPÍTULO XII

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

4. (p. 433) ORGANISMOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES.— En el *Curso...* hemos limitado el análisis de este punto al orden nacional, a través de las disposiciones de la ley 11.683, prescindiendo de organismos como la Administración Nacional de Aduanas y de los organismos fiscales provinciales.

Ahora bien, continuando en esta tendencia, las variantes legislativas operadas como consecuencia de los decretos 1156/96, 1589/96 y 618/97, nos obligan a introducir modificaciones en el tratamiento de esta cuestión.

4.A. (p. 433). ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.— El decreto 1156/96 ("B.O.", 16/10/96) es la norma fundacional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), sobre la base de la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas.

Más allá de las remotas referencias a las leyes de Reforma del Estado (nº 23.696) y de Emergencia Económica (nº 23.697), la génesis de la A.F.I.P. se encuentra en la ley 24.629 ("B.O.", 8/3/96) por medio de la cual el Congreso de la Nación delegó en el P.E.N. el ejercicio de facultades en materia de administración, en los términos del art. 76 de la Constitución nacional, a fin de reorganizar el sector público nacional y lograr así su racionalización en pos de mayor eficiencia.

A tal fin, se lo autorizó a centralizar, fusionar, trasferir a las provincias, reorganizar o suprimir parcialmente, organismos descentralizados creados por ley, así como también a suprimir totalmente tales organismos en la medida que estuviera asegurado el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado que ellos atendieran, y que no se eliminaran funciones o roles con directa incidencia en el desarrollo regional o comunitario.

En ejercicio de tal delegación el P.E.N. dictó el decreto 1156/96, cuyo art. 1 dispuso la fusión de la Dirección General Impositiva (D.G.I.) y la Administración Nacional de Aduanas (A.N.A.), constituyendo un nuevo organismo denominado Administración Federal de Ingresos Públicos que, como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, asume entonces las competencias, facultades, derechos y obligaciones de aquellas entidades.

El proceso de fusión iniciado continuó con el dictado del decreto 1589/96 ("B.O.", 20/1/97), en el que se precisaron diversos aspectos de aquél, y su culminación tuvo lugar por medio del decreto 618/97 ("B.O.", 14/07/97), que instituye el marco legal aplicable al nuevo organismo.

Esta norma establece el ordenamiento de las competencias, facultades, derechos y obligaciones de la A.F.I.P., sobre la base de la recepción de la legislación que regía el funcionamiento de los entes fusionados, por lo que se proyecta sobre diversas leyes (11.683, 22.091 y 22.415) y sobre el decreto 507/93.

Entrando al análisis del decreto 618/97, por el art. 1 se ratifica la naturaleza de la A.F.I.P. como entidad autárquica en el orden administrativo, en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, que ejercerá la superintendencia general y el control de legalidad.

Se mantiene así el carácter de los organismos fusionados, previsto por el art. 3 de la ley 11.683, y el art. 1 de la ley 22.091.

Con relación a su organización y competencia, están establecidas en el propio decreto 618/97, aclarándose expresamente que la A.F.I.P. ejercerá todas las funciones que las leyes 11.683, 22.091 y 22.415, el decreto 507/93 y otras leyes y reglamentos asignaban a la D.G.I. y a la A.N.A.. Esta normativa mantendrá su vigencia en tanto no se opongan a las disposiciones del decreto 618/97, y sus alcances se entienden modificados en la medida que resultan ampliados, restringidos o no contemplados por aquél (art. 1, 1° y 2° párr.).

Con lógica, se prevé que toda remisión que la normativa vigente haga a las normas derogadas por el decreto 618/97, se entenderá hecha a las disposiciones de dicho decreto. De la misma manera, las referencias legales a los organismos disueltos (D.G.I. y A.N.A.), su competencia o autoridades, se tendrán por hechas a la A.F.I.P. (art. 1, 3er. y 4° párr., decreto 618/97).

Ahora bien, no obstante que la A.F.I.P. se crea como un organismo indivisible en cuanto ente administrativo y sujeto de derecho, se crean dos Direcciones Generales que dependen de ella: la Dirección General de Aduanas (D.G.A.), y la Dirección General Impositiva (D.G.I.) (art. 2, 4° párr.).

Centraremos ahora el análisis del nuevo organismo, limitándolo a los aspectos con incidencia en la materia tributaria, prescindiendo en lo posible de la cuestión aduanera.

En este punto, se debe tener especialmente presente que conforme al art. 20 del decreto 618/97, se derogan los arts. 1 a 10 y 114 de la ley 11.683.

4.A.1. FUNCIONES Y COMPETENCIAS.— La A.F.I.P. es el ente de ejecución de la política tributaria de la Nación, a cuyo fin se la dota de las funciones y facultades de la ex-D.G.I., y específicamente se dispone que estará a su cargo (art. 3, decreto 618/97) la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, en especial:

1) tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos sobre los cuales se ejerce la potestad tributaria nacional;

2) tributos que gravan la importación y exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes o normas aduaneras que le hayan sido o le fueran encomendadas;

3) recursos de la seguridad social correspondientes a regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, tanto de trabajadores autónomos como en relación de dependencia, subsidios y asignaciones familiares, Fondo Nacional de Empleo, y todo otro aporte o contribución que deba recaudarse sobre la nómina salarial;

4) multas, recargos, intereses, garantías y todo otro accesorio.

4.A.2. AUTORIDADES.— La A.F.I.P. está a cargo de un administrador federal, designado por el P.E.N. a propuesta del

Ministerio de Economía, y en tal carácter se desempeña actualmente el anterior director general de la ex-D.G.I. (art. 4, y arts. 4 y 3 de los decretos 1156/96 y 1589/96, respectivamente).

Secundan al administrador un director general de la D.G.I. y un director general de la D.G.A., y el número de subdirectores generales que establezca el P.E.N. (art. 4, 3er. párr., decreto 618/97).

4.A.3. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.—

1) El administrador federal representa a la A.F.I.P. ante los poderes públicos, responsables y terceros; también designa y remueve a los directores generales, subdirectores generales y a los jefes de las Unidades de Estructura de primer nivel de jerarquía escalafonaria (art. 4, 2° y 3er. párr., decreto 618/97).

Tiene a su cargo las funciones, atribuciones y deberes previstos en los arts. 6, 7 y 8 del decreto recién mencionado, y los que la normativa genérica le otorgue (art. 4, 1er. párr).

Sintéticamente, tiene las siguientes facultades:

a) de organización y reglamentación interna (art. 6);

b) de reglamentación, mediante normas generales obligatorias para responsables y terceros, en las materias que las leyes le autoricen (v.gr., art. 40, ley 11.683), en especial sobre inscripción de contribuyentes y demás responsables; forma y plazo de presentación de declaraciones juradas; creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información; etc. (art. 7);

c) de interpretación, con carácter general, de las disposiciones que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la A.F.I.P. (art. 8);

d) de dirección de la actividad del organismo, fijando las políticas, planeamiento estratégico, planes, programas y criterios generales de conducción (art. 9, ap. 1, inc. *a*);

e) de juez administrativo en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración, sin perjuicio de las sustituciones pertinentes (art. 9, ap. 1, inc. *b*).

2) El director general de la D.G.I. es el responsable de la aplicación de la legislación impositiva y de los recursos de la seguridad social (art. 4, 8° párr.).

Desempeña también las funciones de juez administrativo,

participando en las demás actividades relacionadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, y reemplaza al administrador federal en caso de ausencia o impedimento, en el orden de prelación que establezca aquél (art. 4, párrs. 5° y 6°).

Específicamente, tiene las siguientes funciones:

a) establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de casos de fiscalización, determinación de oficio, etc., en razón de su bajo monto o incobrabilidad (art. 6, ap. 2, inc. *a*);

b) representar a la A.F.I.P. ante los tribunales judiciales y administrativos en los asuntos de su competencia (art. 6, ap. 2, inc. *b*);

c) designar los funcionarios que ejercerán la representación judicial de la A.F.I.P. (art. 6, ap. 2, inc. *c*);

d) ejercer todas las funciones, poderes y facultades que la normativa le encomiende a los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional y los recursos de la seguridad social, e interpretar las normas o resolver las dudas que a ellos se refieren (art. 9, ap. 3, inc. *a*);

e) instruír los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones impositivas o de los recursos de la seguridad social (art. 9, ap. 3, inc. *b*);

f) requerir el auxilio de la fuerza pública para el cumplimiento de sus funciones y facultades (art. 9, ap. 3, inc. *c*).

4.A.4. FUNCIONES DE JUEZ ADMINISTRATIVO.— Sin perjuicio de lo que se ha visto especialmente, y en atención a la importancia que el tema encierra, resulta importante analizar el art. 10 del decreto 618/97, en cuanto establece que tanto el administrador federal como los directores generales, determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo.

Las nuevas designaciones de estos funcionarios deben recaer en abogados o contadores públicos, excepto circunstancias especiales; tal como preveía el art. 10 de la ley 11.683, previo al dictado de resolución y como requisito esencial, el juez administrativo no abogado debe requerir dictamen del servicio jurídico, salvo en el caso de la clausura preventiva prevista en el inc. *f* del art. 41, y de la resolución que se dicte en virtud del artículo s/n agregado a

continuación del art. 52, ambos de aquella ley.

Finalmente, los funcionarios de la ex-D.G.I. que revestían la calidad de jueces administrativos, continuarán ejerciendo esa función hasta tanto se disponga lo contrario (art. 16, 2° párr., decreto 618/97).

4.A.5. IMPUGNACIÓN DE ACTOS DEL DIRECTOR GENERAL DE LA D.G.I.— Por último, y en una disposición que merece consideración, el último párrafo del art. 4 del decreto 618/97 establece que los actos y disposiciones del director general de la D.G.I. serán impugnables por los mismos recursos que corresponderían en caso de haber emanado del administrador federal, sin previa instancia ante éste.

5.A. (p. 436). RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.— Conforme a la modificación al art. 80 de la ley 11.683 por ley 24.765 ("B.O.", 13/1/97), se reduce el plazo de 60 a 20 días contados desde la interposición del recurso para que el juez administrativo dicte resolución, debiendo notificarse al interesado con todos sus fundamentos en la forma dispuesta por el art. 100.

Es plausible este acortamiento de plazos y que el dispositivo haga hincapié en "todos los fundamentos", lo que parece indicar que las impugnaciones serán detenidamente estudiadas.

5.C. (p. 442). PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO CONTRAVENCIONAL (ARTS. 43, 45, 46 Y 47, LEY 11.683).— En los casos de los dispositivos mencionados, el procedimiento está fijado por los arts. 72 a 76 de la ley 11.683, que no han sufrido cambios en general, lo cual significa que rige el sumario administrativo cuya instrucción se dispone por resolución de juez administrativo. En esta resolución debe constar claramente el ilícito atribuído al presunto infractor. Luego se continúa el procedimiento explicado en el *Curso...*, p. 443. La única modificación derivada de la ley 24.765 está en el párrafo 2° del art. 73, según el cual en los casos del art. 43 (infracción a los deberes formales) se acordarán 5 días al presunto infractor para que presente su defensa y ofrezca pruebas. Es decir que mientras los

presuntos infractores de los arts. 45, 46 y 47 (acusados de conductas más graves) gozarán del plazo de 15 días prorrogable por otro lapso igual para defenderse, los acusados del art. 43 tendrán que ejercer su derecho defensivo en 5 días improrrogables.

Según Comba esta disposición genera un alto grado de indefensión, sin otro justificativo que una intención sancionadora, pues en nada afectaba las pretensiones del fisco acordar un plazo razonable para preparar la defensa (Luis Alberto Comba, *Las nuevas normas en materia de multas y clausuras*, en "Impuestos", t. LV-A, marzo 1997, p. 598).

5.C.1. (p. 443, último párrafo). PROCEDIMIENTO Y RECURSOS EN CASO DE CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTO Y SANCIONES CONEXAS.—

a) Procedimiento.

Según el art. 44.1 de la ley 11.683, reformado por ley 24.765, las conductas tipificadas en la infracción del art. 44 (ver punto 11.A.2 del capítulo XI, "Derecho penal tributario", de este Suplemento) deben ser objeto de un acta de comprobación. Esta acta reviste gran importancia por encabezar el procedimiento y porque allí deben contenerse todas las circunstancias fácticas y jurídicas que den lugar a la infracción punible.

Según la norma, en el acta de comprobación se dejará constancia de lo siguiente:

1.- Todas las circunstancias relativas a las infracciones. Esto significa que el acta debe describir concretamente las operaciones que los funcionarios consideran violatorias de la normativa vigente, haciendo una relación circunstanciada de dichas operaciones de tal forma que del acta surjan sin duda alguna las razones de orden fáctico que permiten llegar a la conclusión del fisco de que el contribuyente ha cometido la infracción.

2.- Las razones y pruebas que desee incorporar el interesado. Dada la importancia del acta como instrumento público y su valor probatorio, el derecho de defensa del administrado obliga a que los funcionarios hagan constar en el acta todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que desee incorporar el contribuyente, así como la prueba que quiera agregar. Esta posibilidad no estaba expresamente prevista en el texto anterior de la ley, y ante ello hubo casos en que los inspectores se negaron

a consignar la posición del imputado. En consecuencia, es plausible la reforma.

3.- Todo lo relativo a la prueba del ilícito atribuído. El detalle circunstanciado de las conductas que se imputan al supuesto infractor, debe ir acompañado de las pruebas pertinentes. La falta de este requisito, atribuíble a los inspectores actuantes, impide la acreditación de la imputación que se intenta formular. Por ejemplo, si se imputa falta de emisión de facturas por operaciones comerciales, se debe dejar constancia del nombre y demás datos de la persona y objeto de la operación. Lo contrario trae una razonable duda sobre la existencia de la infracción.

4.- Encuadramiento legal de la conducta que se ha considerado punible. Dado que se trata de un tipo abierto, muchas de cuyas violaciones surgen de preceptos reglamentarios, el mencionado encuadre no sólo debe referirse a hacer constar el inciso del art. 44 de la ley 11.683 que se considera vulnerado, sino también los artículos e incisos de la resolución general de la Dirección General Impositiva que resulte aplicable (p.ej., la resolución 3419, sobre régimen de facturación y registración).

Además, el acta de comprobación debe contener una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse (si no las incorporó en oportunidad de labrarse el acta de comprobación), comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días. Dispone también la norma en cuestión, que el acta debe ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal de él. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el art. 100.

En numerosas oportunidades se han declarado nulidades de las actas de comprobación por calificaciones imprecisas, falta de pruebas, omisión de consignar las circunstancias concretas y la falta de fundamentación, entre otras causas.

En la audiencia a que nos referimos precedentemente, el supuesto infractor deberá demostrar personería suficiente, podrá contar con asesoramiento letrado y podrá optar por presentar su defensa por escrito. Deberá ofrecer o producir —además— las pruebas pertinentes que no haya adjuntado previamente.

En esta oportunidad el presunto infractor tiene la opción de reconocer la materialidad de la infracción cometida, en cuyo caso

las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal (multa de $ 300 y clausura de 3 días). Así lo dispone el art. 52.1 incorporado por la ley 24.765.

b) Procedimiento recursivo administrativo.

Una vez finalizada la audiencia y dentro de los 2 días, el juez administrativo dictará la resolución pertinente que pondrá fin al procedimiento.

Alguna doctrina dice que si vence este plazo y el juez no dicta la resolución, cabe interpretar que se ha producido la caducidad de la facultad del fisco para imponer la medida punitiva, y que debe concluírse en que no se ha encontrado mérito suficiente para aplicar sanción alguna, con la indemnidad para el contribuyente (Comba, *Las nuevas normas...*, ob. cit., p. 600).

No concordamos con esta postura, ya que nada indica que se trate de un término fatal sino meramente ordenatorio, por lo cual el vencimiento del plazo no producirá consecuencia jurídica alguna.

La resolución puede significar que la defensa prospere y que no se aplique sanción alguna al inculpado. Pero puede también suceder que se decida la aplicación de las penas que conmina el dispositivo. En este último caso, el presunto infractor puede interponer el recurso de apelación en sede administrativa ante los funcionarios superiores que designe el director general de la D.G.I., lo cual deberá efectuar dentro de los 5 días de dictada la resolución condenatoria.

Dentro de los 10 días el funcionario autorizado deberá dictar resolución confirmando la sanción o absolviendo al imputado. Si la resolución fue condenatoria, causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra sustanciación la Dirección General proceda a la ejecución de las sanciones impuestas por los medios y en las formas que para cada caso autorice la ley.

Lo anteriormente dicho sobre esta apelación administrativa se halla en el nuevo art. 78.1 incorporado mediante la reforma de la ley 24.765.

c) Recurso ante el juez de 1ª instancia.

Conforme al art. 78.2 agregado por ley 24.765, si la resolución de la apelación administrativa fue desfavorable al recurrente, éste puede interponer ante la justicia recurso de apelación. Pero,

como se otorga efecto devolutivo al recurso, las sanciones impuestas por el organismo fiscal pueden ser inmediatamente ejecutadas no obstante la mencionada interposición.

Nos parece que al disponer la ley que el efecto del recurso de apelación judicial sea "devolutivo", viola la Constitución nacional (arts. 18 y 75, inc. 22). Mientras la sentencia del juez natural competente no se pronuncie, el imputado debe ser tratado como inocente, puesto que la culpabilidad debe ser confirmada judicialmente.

Es notorio el perjuicio que causa la clausura, ya que obliga a cesar en las actividades por un período de 3 a 10 días, con la consiguiente imposibilidad de trabajar y obtener ganancias. Los perjudicados son el contribuyente, sus subordinados y el propio fisco, que deja de percibir ingresos sobre lo que debería tributar por lo producido.

Con este efecto devolutivo se da la anómala situación de que la sanción debe cumplirse antes de que una sentencia firme, del juez competente, lo establezca, lo cual significa un atentado a la presunción de inocencia que en favor del inculpado consagran el art. 1 del C.P.P. y el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica. La Corte Suprema nacional tiene establecido desde el caso "Fernández Arias c. Poggio" (19/9/60) que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos debe quedar sujeto a control judicial suficiente. En este caso, el control judicial se concede pero carece de finalidad práctica, porque se hace cumplir la clausura antes de cualquier resolución que tome el órgano judicial revisor.

Por otro lado, la Dirección General Impositiva se trasforma en juez y parte, con la facultad de sancionar y efectivizar la medida antes del pronunciamiento de la instancia judicial revisora. De tal manera, si la sentencia del juez fuera favorable al contribuyente se corre el peligro de que los perjudicados demanden al Estado por los daños y perjuicios sufridos.

No obstante la disposición legal, han comenzado a producirse algunos fallos en contra del inconstitucional efecto devolutivo antes mencionado. Así, la Cámara en lo Penal Económico de la Capital Federal, Sala B, en la causa "Novagent S.A.", del 26 de marzo de 1997, acordó la medida de no innovar solicitada por la firma y ordenó a la Dirección General Impositiva abstenerse de

ejecutar la resolución de la clausura y multas dispuestas hasta tanto esa resolución fiscal estuviera firme. Advirtió la Cámara que la decisión de la Dirección General Impositiva sería ejecutable sin revisión judicial suficiente, contrariando lo dispuesto por la Corte en el caso "Fernández Arias c. Poggio" que antes hemos mencionado. Entre sus fundamentos, la Cámara dijo que aguardar la resolución definitiva sobre el asunto tornaría ilusoria la protección de los derechos invocados (fallo publicado en "Impuestos", t. LV-A-1,551, junio 1997).

En los autos caratulados "Delladio, Nelio Cirilo, s/ Recurso de apelación art. 78, ley 11.683" (expte. 7021/97), el Juzgado Federal 2 de Córdoba, a cargo del Dr. Alejandro Sánchez Freytes, declaró la inconstitucionalidad del art. 11 de la ley 24.765, que reforma el art. s/n a cont. del art. 78 de la ley 11.683, en cuanto establece el efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto en contra de la sanción de clausura impuesta por la D.G.I. Como consecuencia de tal declaración de inconstitucionalidad, el magistrado concedió el recurso con efecto suspensivo. En sus argumentos el juez parte de la doctrina de la Corte sobre la necesidad de revisión judicial de los actos administrativos, pero observa que el control de la sanción de clausura se torna abstracto por parte de la justicia al otorgarse efecto devolutivo al recurso de apelación. Y agrega: "La justicia no puede abandonar en este aspecto al contribuyente, privándolo de la tutela judicial consagrada en la Constitución nacional". En sentido idéntico se expidió el Juzgado Federal de Mar del Plata en abril de 1997, en la causa "Citanovic, Andrés Elías-Citanovic, Francisco, s/ Planteo de inconstitucionalidad de la ley 24.765".

d) Recurso ante la Cámara.

El art. 78.2, *in fine*, introduce la posibilidad de recurrir la sentencia del juez de 1ª instancia por ante la Cámara, siguiendo el trámite de los recursos previstos en el Código de Procedimientos Penales y nuevamente con efecto devolutivo. Esto implica un cambio introducido por la reforma, ya que anteriormente el fallo del juez de 1ª instancia era inapelable y, por tanto, se consideraba como definitivo. Ante ello, la única manera de recurrirlo era por medio del recurso extraordinario contemplado en el art. 14 de la ley 48.

6. (p. 450). EL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO DELICTUAL SEGÚN LA LEY 24.769.— Examinaremos las normas procedimentales según la ley del rubro, reemplazante de la 23.771, prescindiendo del desarrollo del proceso que sigue a la formulación de la denuncia por ser materia procesal penal regulada por el código respectivo (Código Procesal Penal de la Nación, ley 23.984).

Para facilitar la comprensión del tema hemos confeccionado el cuadro sinóptico que va a continuación.

CUADRO SINÓPTICO DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL (TÍTULO V)

Procedimiento administrativo	— Determinación tributaria o resolución sobre impugnación de actas previsionales como condición de procedibilidad, ambas aun no firmes (art. 18, 1er. párr.). — Denuncia en casos en que no corresponda determinación administrativa (art. 18, 2º párr.). — Denuncia penal por terceros (art. 18, 3er. párr.). — Atribución administrativa de no denunciar (art. 19). — Sustanciación paralela del proceso penal con la determinación administrativa y ejecución judicial de la deuda tributaria y previsional (art. 20). — Medidas de urgencia (art. 21).
Procedimiento penal	— Competencia federal (art. 22). — Función de querellante (art. 23). — Aplicabilidad, en lo pertinente, del Código Procesal Penal de la Nación (ley 23.984).

Conforme se desprende del cuadro precedente, la nueva ley contiene un título V con disposiciones sobre el procedimiento administrativo y penal, las que van desde el art. 18 al 23, continuando luego el procedimiento penal según las pautas del código respectivo (ley 24.984).

Nos referiremos en primer lugar a las disposiciones procesales administrativas.

6.1. (p. 450). PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. LA DETERMINACIÓN COMO CONDICIÓN DE PROCEDIBILIDAD.— Conforme surge del art. 18 de la ley 24.769, el organismo recaudador no podrá formular denuncia (salvo los casos especiales que luego veremos) si no está dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria (ver *Curso...*, p. 348, punto 7.B) o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social (*Curso...*, 6ª ed., 1996, p. 867), aun cuando no estén recurridos los actos respectivos.

Sobre este asunto ha habido soluciones dispares:

a) El procedimiento original, contenido en la ley 11.683, condicionaba el ejercicio de la acción penal a que previamente la determinación del tributo hubiese pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 77). Esto ocasionó que los trámites se alargaran indefinidamente en el tiempo, lo que ocasionó que los ilícitos generalmente prescribieran, generando la frustración del sistema represivo legislado.

b) La ley 23.771 impuso la solución opuesta, permitiendo que se promoviera la causa penal e incluso se dictara sentencia sin necesidad de la determinación tributaria o del trámite impugnativo a la liquidación de deudas previsionales. Se estableció, en cambio, la prejudicialidad de la sentencia penal firme, quedando suspendido el dictado de las resoluciones administrativas que debían decidir la determinación del tributo y la aplicación de sanciones, hasta el momento en que el fallo penal pasase en autoridad de cosa juzgada (art. 16). Sin embargo, el notorio atraso del procedimiento de determinación y percepción de deudas denunciadas penalmente, la magra proporción de condenas en función del gran número de denuncias efectuadas por el fisco, y la escasa envergadura

económica de los condenados, fueron algunos de los aspectos negativos que condujeron a la búsqueda y reemplazo de aquel cuerpo legal.

c) La ley 24.769 ha intentado posibilitar un procedimiento que otorgue mayor certidumbre al proceso penal tributario y previsional, ofreciendo cierto resguardo de los derechos de los obligados. Ello en cuanto permite la denuncia sólo a partir de la determinación de la deuda tributaria o del dictado de la resolución administrativa que resuelva la impugnación de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social, lo cual proporciona al administrado la posibilidad de ejercer su defensa y ofrecer su prueba durante el trámite de ambos procedimientos administrativos (art. 18, ley 24.769).

Como primer aspecto positivo de esta tercera solución, que puede ser considerada intermedia, tenemos la exigencia, como regla general, de un acto administrativo fundado, el cual otorga a la deuda fiscal o previsional una mínima, aunque provisional, certidumbre como soporte objetivo del delito que se denuncia.

Otro hecho positivo es la supresión del informe técnico de la D.G.I., de 30 días, que contenía el anterior art. 16 de la ley 23.771. Este acto impuesto por la ley ocasionó severas críticas de la doctrina, y la consideración jurisprudencial que en algunos pronunciamientos sostuvo que "no se logra comprender por qué la D.G.I. se ha venido a trasformar en una suerte de juez y parte en los procesos penales" ("Fribe S.A.", Cám. Fed. de San Martín, fallo del 23/2/93), advirtiéndose que "un proceso judicial seguido en relación a la llamada ley penal tributaria, no puede conducir al procesamiento del imputado en función de la sola valoración de las conclusiones del informe previsto en el art. 16, cuando la asistencia letrada contradice puntualmente las pruebas ofrecidas por el ente administrativo".

Asimismo, se dijo que ciñéndose la discusión a cuestiones técnicas ajenas al conocimiento profesional de los jueces, era contrario a la defensa en juicio aceptar, sin más, el monto de la pretensión fiscal desconociendo los descargos del imputado, por lo que era conveniente la actuación de peritos contadores oficiales o de parte (Cám. Fed. San Martín, Sala II, 13/12/94, "La Información", t. 71, p. 1400, año 1995).

Otros problemas se originaron porque el informe técnico no se

presentaba en término o no se presentaba nunca, o se adjuntaba sin elementos probatorios suficientes o sin conclusiones técnicas convincentes, por lo que fue adecuada su supresión.

En cambio, y como elemento negativo, podemos computar la circunstancia de que no obsta a la denuncia el hecho que la determinación o resolución previsional esté apelada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación o la Cámara de la Seguridad Social. Ante esto surge la posibilidad de "strepitus fori" por sentencias contradictorias que se dicten en el proceso penal y en el proceso contencioso-administrativo originado en la determinación o en el proceso ante la Cámara Previsional. Estas sentencias tendrían el carácter de cosa juzgada material y sería lamentable que generaran un escándalo judicial por resolver, por ejemplo, la justicia no penal la improcedencia de la deuda tributaria, y la justicia penal, un delito por la evasión de dicha deuda.

6.1.1. DENUNCIA EN CASOS EN QUE NO CORRESPONDE LA DETERMINACIÓN.— Según el 2º párrafo del art. 18 de la ley 24.769, en todos aquellos casos en que no corresponde efectuar la determinación administrativa de la deuda, debe formularse de inmediato la denuncia, pero tan sólo si los funcionarios intervinientes llegan a la convicción sobre la presunta comisión de un hecho delictivo.

Como dice Chiara Díaz, la disposición pretende un comportamiento fundado y responsable en los organismos fiscales con el objeto de evitar denuncias inconducentes que *prima facie* aparecen como improcedentes y provocan inútiles dispendios de actividad judicial (Carlos Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional 24.769*, Santa Fe, 1997, p. 321).

En cuanto a los casos en que no corresponde determinación de la deuda, son los supuestos de los arts. 10, 11 y 12 de la 24.769 (insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros), por ser figuras autónomas cuya consumación es independiente y separable de la cuantificación de la deuda. De la misma manera, otras situaciones que por sus características no hacen imprescindible el procedimiento determinativo, tales como las declaraciones juradas rectificativas o las retenciones indubitables contempladas en los arts. 6 y 9.

Está claro que si el contribuyente, por ejemplo, rectifica en más la deuda que había oportunamente establecido en su declaración jurada, aparece una certidumbre legal suficiente como para establecer el ilícito. Algo similar ocurre en los supuestos en que se ha producido la apropiación indebida de retenciones y percepciones practicadas en forma indubitable, no siendo el monto de éstas discutible en sede administrativa.

En estos supuestos la ley exige que la denuncia se formule una vez formada la "convicción administrativa" de la presunta comisión del hecho ilícito. Ello indica que la administración tributaria no solamente debe estar íntimamente convencida de la existencia del presunto hecho punible, sino que también está obligada a fundar la denuncia con los elementos de prueba que le conducen a sostener asertivamente la materialidad del hecho y la concurrencia del elemento subjetivo requerido para el perfeccionamiento de la figura que se denuncia. Por ejemplo, la mera declaración jurada rectificativa importa únicamente el reconocimiento de una deuda, pero nunca la confesión de un delito, no estando autorizado el denunciante a presumir por ese solo hecho la culpabilidad del declarante.

Creemos que lo más rescatable de la disposición es introducir el razonamiento responsable del funcionario impidiéndole que actúe como un autómata y exigiéndole el meditado análisis que lleve a la convicción.

6.1.2. DENUNCIA PENAL POR TERCEROS.— Según el párrafo 3° del art. 18, si la denuncia penal es formulada por un tercero ante el propio juez, éste debe remitir los antecedentes al organismo recaudador a fin de que inmediatamente inicie el procedimiento de verificación y determinación de la deuda, ya sea tributaria o previsional. Este organismo debe emitir el acto administrativo a que se refiere el 1er. párrafo del mismo art. 18 (determinación de la deuda tributaria o previsional) en un plazo de 90 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo. Es decir, el plazo es ordenatorio y puede ser alargado por el juez siempre que medie pedido fundado. No se fija término para la prórroga, lo cual queda supeditado al buen criterio del juzgador. Dicha prórroga tendrá en cuenta las

circunstancias de la causa, la complejidad que puede darse ante la envergadura de la empresa o de las operaciones que realiza, y el resguardo de los derechos de defensa del contribuyente.

La solución parece acertada porque busca el equilibrio entre la actitud denunciante del tercero y la actuación administrativa tendiente a establecer en primer lugar cuánto hay de realidad en la denuncia, y en su caso, a cuantificar el ilícito, siempre que ello sea posible.

Se debe ser cauto respecto a la denuncia de terceros, ya que la experiencia demuestra que en muchos anoticiamientos existe un resentimiento especial en contra del contribuyente que puede teñir la presentación de un subjetivismo adverso al denunciado, y cuyo propósito es causarle el mayor daño posible (p.ej., casos de dependientes despedidos, ex esposas despechadas o competidores derrotados). El órgano recaudador, con la mesura propia de la función pública, se encargará de poner las cosas en su lugar.

No queda resuelto por la ley qué sucede si lo denunciado por el tercero es uno de aquellos casos en que no corresponde la determinación administrativa de la deuda (p.ej., el no ingreso de un aporte previsional retenido —art. 9 de la ley—).

Al no especificar esta situación la norma, el juez debe de todas maneras remitir los antecedentes al organismo recaudador, el cual, en el mejor de los casos, podrá verificar el perjuicio fiscal provocado por el delito y evaluar la conducta del contribuyente. En cambio, no podrá cumplimentar el acto administrativo a que se refiere el 1er. párrafo que, como hemos visto, no es otro que la determinación de la deuda tributaria o previsional, por lo que cabe preguntarse si en este caso no estamos ante algo semejante al "informe técnico" eliminado por la ley vigente.

6.2. ATRIBUCIÓN ADMINISTRATIVA DE NO DENUNCIAR.— Señala el art. 19 de la ley 24.769, que aunque los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los arts. 1, 6, 7 y 9, el organismo recaudador no formulará denuncia penal si de las circunstancias del hecho surgiese manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. Esta decisión debe ser fundada, debe ser precedida por dictamen jurídico y debe ser adoptada por

funcionarios expresamente competentes. Además la decisión debe ser comunicada inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que se expedirá al respecto.

Consideramos que esta disposición es alentadora porque nuevamente recurre al buen criterio del funcionario administrativo, que con el debido conocimiento de la causa, llegará a la conclusión de que es patente la ausencia del ilícito punible, y que sería perder tiempo recurrir a la siempre abarrotada justicia. Esta facultad está en la misma línea de la preceptuada en el 2º párrafo del art. 18, que exige de inmediato la denuncia pero una vez formada la convicción administrativa sobre el ilícito.

Esta posibilidad, sin embargo, ha quedado limitada a las figuras de los arts. 1, 6, 7 y 9, aunque los montos de la determinación sean superiores a los montos fijados por las normas y que funcionan como condiciones objetivas de punibilidad.

Esto quiere decir que se excluye la facultad de no denunciar para las figuras más graves (arts. 2, 3 y 8), y para otros ilícitos (arts. 4, 10, 11 y 12), los cuales deberán llevarse a la justicia aun con la seguridad de que no hay conducta punible. Esta restricción no aparece razonable, ya que carece de sentido iniciar acciones que inexorablemente irán a la absolución. Sin embargo, en tales casos existe la posibilidad de que el agente fiscal no formule requisitoria (art. 188, C.P.P.N.) o que el juez rechace el requerimiento (art. 195, 2º párr., C.P.P.N.).

Es correcto que la decisión de la D.G.I. de no denunciar se funde por escrito con referencia explícita a la situación de hecho, a las normas legales aplicables y a las razones por las cuales se llega a la conclusión de que manifiestamente no hay conducta punible. Respecto al encuadre legal, será útil el previo dictamen jurídico, y también es importante que el acto sea emitido por funcionarios expresamente competentes.

Comunicada la decisión a la Procuración del Tesoro, su dictamen también debe ser fundado y podrá confirmar lo decidido en la instancia administrativa o discrepar, en cuyo caso será obligatoria la formulación de la denuncia. Esto significa que, en definitiva, no es la Dirección General Impositiva sino la Procuración del Tesoro de la Nación, el órgano que en última instancia, con su opinión vinculante, decidirá los casos en que la denuncia no debe formularse. Ante ello nos parecen infundadas las críticas que se

oponen a esta facultad hablando de "delitos dependientes de instancia fiscal" o sosteniendo que la administración se convierte en dueña de la acción penal.

Llama la atención que para el ejercicio de esta facultad se haya prescindido de la intervención del Ministerio Público Fiscal, que sería el órgano constitucional competente para pronunciarse sobre el ejercicio o no de la acción en estos casos.

6.3. SUSTANCIACIÓN PARALELA DE LA DETERMINACIÓN Y EJECUCIÓN.— El art. 20, 1er. párrafo, preceptúa que la formulación de la denuncia penal no impide que los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, se sigan sustanciando. Sin embargo, prohíbe a la autoridad administrativa imponer sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación el art. 76 de la ley 11.683, que obliga a atribuír sanciones en la misma resolución que determina el gravamen, en defecto de lo cual se entiende que la D.G.I. no encontró mérito para imputar dichas sanciones.

Con este dispositivo se quiere dejar en claro que el organismo recaudador tiene la obligación de determinar y ejecutar la deuda tributaria o previsional del obligado, sin que sea impedimento para ello la formulación de la denuncia penal en su contra y el proceso que pueda desencadenarse.

Esto es importante, porque fija con claridad que la competencia para establecer el alcance del hecho imponible y configurar el monto de la obligación tributaria o previsional, sigue radicada en el ente recaudatorio, y eventualmente en el tribunal administrativo o judicial encargado de entender y resolver la impugnación presentada por el obligado.

El deslinde de competencia queda claramente fijado por la ley: la denuncia penal no despoja de competencia a la autoridad administrativa o judicial para sustanciar los procedimientos a su cargo, dirigidos a la determinación primero y a la ejecución después, de las deudas tributarias y previsionales. Sin embargo, como veremos, le impide aplicar sanciones hasta que se dicte y quede firme la sentencia en sede penal.

Lo afirmado en último término surge del último párrafo del

art. 20, según el cual una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Es decir, no se podrá volver a discutir en sede administrativa hechos y circunstancias que el juez penal tuvo como ciertos. Esta disposición es correcta y previene la posible colisión que podría ocurrir en la doble investigación administrativa y penal, sobre todo si se considera que la tarea investigativa en ambas instancias no está regida por los mismos principios.

El objetivo de la norma es plausible, ya que se quiere mantener la coherencia y unicidad entre la plataforma fáctica establecida en el proceso penal tributario y previsional judicial (que es prevaleciente) y las circunstancias de hecho que puedan surgir del sumario administrativo correspondiente a ilícitos y sanciones contemplados por la ley 11.683.

Según Corti y colaboradores, la disposición "resulta valiosa cuando vincula al juez del impuesto con las declaraciones de hechos imponibles y punibles contenidas en la sentencia penal, pero debe interpretarse privilegiando la Constitución (en cuanto consagra el principio "*ne bis in idem*") a fin de aventar cualquier posible pretensión del organismo fiscal dirigida a aplicar al mismo responsable multas por hechos idénticos a los que ya fueron materia de juzgamiento por parte del juez penal" (Corti, Calvo y Sferco, en "Impuestos", t. LV-A, abril de 1997, p. 872).

6.4. MEDIDAS DE URGENCIA.— Según el art. 21 de la nueva ley penal tributaria, si hay motivos suficientes para presumir que en algún lugar hay elementos de juicio relacionados con delitos fiscales o previsionales, el organismo recaudador puede solicitar al juez penal autorización para obtener y resguardar dichos elementos, y además puede pedir otras medidas de urgencia que considere necesarias. Estas diligencias pueden ser encomendadas al organismo recaudador, asignando en tal caso a los funcionarios que actúen, la calidad de auxiliares de la justicia. La actuación será conjunta con el organismo de seguridad competente.

Acertadamente sostiene Chiara Díaz que "la solicitud al juez

penal competente, para ser viable, deberá individualizar satisfactoriamente el lugar donde se afirma que existen tales elementos de ponderación y estar suficientemente apoyada en un mínimo de afirmaciones concretas y evidencias útiles que tornen verosímil la existencia probable del hecho ilícito previsto en la presente ley —la razonable vinculación que guardan con el mismo las autorizaciones, medidas, diligencias y los presuntos elementos probatorios— y, además, en la necesidad y urgencia de conseguirlos pronto a fin de no perjudicar la investigación si no son logrados de inmediato y a través de la vía propuesta". Agrega el mencionado autor que "la ausencia de tales requisitos en el escrito respectivo justificará el rechazo de la petición, porque la misma es una vía excepcional y peligrosa por la falta de contralor defensivo para las garantías constitucionales del sospechado, cuya autorización debe tener una base fáctica y legal satisfactoria, debiendo denegarse si hay otros medios para lograr las evidencias y constataciones reclamadas" (autor y ob.cit., ps. 329 y 330).

El carácter de auxiliar de justicia a que se refiere el art. 21 de la ley 24.769, debe ser interpretado conforme a lo preceptuado por el Código Procesal Penal de la Nación en su art. 224, como indicativo de una función y no de una repartición creada por la ley, como es la Policía Federal. Es decir, el hecho de que el artículo le haya dado al organismo recaudador el carácter de auxiliar de la justicia, no significa que se le deleguen todas las facultades propias de la actividad de la Policía Judicial (art. 184, C.P.P.N.), pero sí aquellas que le permiten conservar los elementos de juicio relacionados con la comisión de los delitos previstos en la presente ley, pudiendo solicitar asimismo medidas para su obtención y resguardo. Las facultades de auxiliar de la justicia se limitan a objetos del delito, y no a personas, y, por tanto, excluye arrestos, detenciones, interrogatorios de testigos, etc., estándole en cambio permitido recibir denuncias, hacer constar el estado de cosas y lugares y practicar allanamientos y secuestros de papeles.

Es necesario que el organismo de recaudación actúe juntamente con la fuerza policial, y sólo mediando esa conjunción puede hacer uso de las facultades de auxiliar de la justicia con respecto a los elementos involucrados en los delitos que investiga.

Según Corti y colaboradores, si admitimos que entre dichas medidas figura el allanamiento domiciliario, su solicitud requerirá

invocar y acreditar indicios serios y objetivos del presunto delito, sujeta su existencia al control judicial. De lo que se sigue que los registros domiciliarios no podrán constituír "excursiones de pesca", sino un expediente dirigido a completar otras pruebas ya obtenidas mediante medios legítimos (conf. autores cit., ob. cit., p. 872).

Habrá que ver cómo se pronuncia la jurisprudencia ante este tipo de situaciones y en el marco de la nueva ley penal tributaria, ya que en numerosos fallos se opuso a estos operativos donde se allanaba y secuestraba "por las dudas" surgiesen elementos incriminatorios pero sin tener previamente individualizado a un determinado sospechoso.

6.5. PROCEDIMIENTO JUDICIAL. COMPETENCIA FEDERAL. QUERELLA.— Según el art. 22 de la ley, la Justicia Nacional en lo Penal Económica es la competente para aplicar la ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que en el interior del país es competente la Justicia Federal. Como antes hemos dicho, esta norma se complementa con la construcción de varias figuras (arts. 1, 3, 4, 6, 10, 11, 12) que reiteradamente se refieren al fisco nacional. Esto significa que pueden surgir hechos dolosos cometidos con las más hábiles maniobras evasivas y por altos montos que perjudiquen seriamente a las haciendas provinciales y municipales, y que sin embargo no revestirán el carácter de delitos castigados por la ley 24.769.

A su vez, el art. 23 faculta al organismo recaudador para asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular por medio de los funcionarios designados para cumplir tal papel. Se trata de la querella por delitos de acción pública, regulada por el art. 82 del C.P.C.C., que dispone que toda persona con capacidad civil, particularmente ofendida por un delito de acción pública, tendrá derecho a constituírse en parte querellante y como tal a impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos, y recurrir con los alcances que establece el Código. La asunción de tal papel no es obligatoria, ya que el art. 23 dice que podrá constituírse.

Se trata de un sujeto eventual, es decir, no es imprescindible ni necesario en el curso de un proceso. La inclusión de las

entidades públicas con capacidad para querellar importa la intervención de otro acusador público paralelo. Es decir, la duplicación del acusador público, por cuanto siempre debe subsistir la intervención del agente fiscal.

La oportunidad para constituírse en querellante es en cualquier estado del proceso, hasta la clausura de la instrucción (arta. 84 y 90, C.P.C.C.).

No le está permitido, entre otras actuaciones, asistir a la declaración indagatoria, asistir a la inspección corporal y mental del acusado, pero sí puede asistir a los registros domiciliarios y asistir, si el juez lo permite, a los reconocimientos, inspecciones, pericias, etc.

La Constitución, como querellante, habilita la actuación a los fines incriminatorios en la cuestión penal, pero no permite ejercer la acción civil y concretar el reclamo resarcitorio. Para ello es, además, necesario que el damnificado por el delito se constituya en el proceso como actor civil en la forma y condiciones previstas por los arts. 87 y ss. del C.P.P.N. (conf. Chiara Díaz, ob. cit., p. 332).

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA PARA EL "SUPLEMENTO 1997"

ALBRECHT, Paulina: *El derecho penal tributario según la jurisprudencia*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1995.

BERTAZZA, Humberto: *Modificaciones a la ley de procedimiento tributario*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 203, p. 773.

CHIARA DÍAZ, Carlos Alberto: *Ley penal tributaria y previsional 24.769,* Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.

CHIRINIAN, Marianela: *Legislación del sistema integrado de jubilaciones y pensiones*, Zavalía, Buenos Aires, 1997.

CHRISTENSEN, E.A., y PRESAS BONORA, Jorge: *Efecto devolutivo del recurso de apelación contra la sanción de clausura: su inconstitucionalidad,* en "Periódico Económico Tributario", año V, nº 130.

CLARIÁ OLMEDO, Jorge A.: *Tratado de derecho procesal penal*, t. I, Ediar, Buenos Aires, 1960.

COMBA, Luis Alberto: *Las nuevas normas en materia de multas y clausuras*, en "Impuestos", t. LV-A-596.

CORTI, Arístides, CALVO, Rubén, y SFERCO, José: *Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario,* en "Impuestos", t. LV-A-863.

DELGADO GARCÍA, Joaquín: *El delito fiscal*, Colex, Madrid, 1995.

DÍAZ, Vicente Oscar: *Clausura preventiva de establecimientos por parte de funcionarios fiscales,* en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 203, p. 796.

DÍAZ ORTIZ, José, y MARCONI, Roberto: *Nueva política criminal en materia tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 203, febrero de 1997, p. 808.

EDITORIAL "LA LEY": *Antecedentes parlamentarios (ley 24.765 y 24.769)*, año III, nº 2, marzo de 1997.

EIDELMAN, Rubén: *Régimen ilegítimo de clausuras*, en "Periódico Económico Tributario", año V, nº 127.

FABRIS, Cristian, y DÍAZ SIEIRO, Horacio: *Principio de la aplicación de la ley penal tributaria más benigna*, en "Ámbito Financiero", 24/2/97.

FLORES, Olegario: *Reforma previsional*, Valletta, Buenos Aires, 1993.

GARCÍA PRIETO, Horacio: *Clausuras: ¿ante una inconstitucionalidad simplemente académica?*, en "Boletín Informativo" de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, mayo de 1997, p. 31.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: *Derecho tributario*, tomo II, Depalma, Buenos Aires, 1997.

LEW, Leonardo: *Los primeros rounds judiciales de la nueva clausura preventiva de establecimientos*, en "Periódico Económico Tributario", año V, nº 127.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos: *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, Tecnos, Madrid, 1995.

MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL DE LA NACIÓN: *Panorama de la Seguridad Social*, 4º trimestre de 1996.

NÚÑEZ, Ricardo: *Manual de derecho penal. Parte general*. Buenos Aires, 1972.

— *Derecho penal argentino*, Buenos Aires, 1959.

PEREIRA TORRES, Jorge: *Relaciones entre las leyes de procedimiento fiscal y penal tributaria*, en "Doctrina Tributaria", de Errepar, nº 217, junio de 1997.

RIQUERT, Marcelo: *Algunas reflexiones iniciales respecto de la nueva ley penal tributaria 24.769*, en "Periódico Económico Tributario", año V, nº 131, 15 de abril de 1997.

ROMERA, Oscar Eduardo: *Régimen penal tributario y de la seguridad social. Ley 24.769*, Ábaco, Buenos Aires, 1997.

SCHNEIR, Alejandra, PRESAS BONORA, Jorge, y TORASSA, Marcos: *Las clausuras de establecimientos y ley 24.765,* en "Doctrina Tributaria", de Errepar, abril de 1997, p. 1016.

SCHURK, Angélica Beatriz: *Manual de jubilaciones y pensiones*, Valletta, Buenos Aires, 1996.

THOMAS, Ricardo G.: *Régimen penal tributario y previsional. Ley 23.771.* Ad-Hoc, Buenos Aires, 1995.

VERÓN, Alberto Víctor: *Nuevo régimen penal tributario y de la seguridad social*, Errepar, Buenos Aires, 1997.

VILLEGAS, Héctor B.: *Régimen penal tributario argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1993.

Se terminó de imprimir
en enero de 2001,
en CONTACTO GRAFICO S.R.L.,
Espinosa 3022, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Tirada 1.000 ejemplares.