Hacienda Metodología

FOTOCOPIADORA
C.E.D.
CARPETA: 523
S/F 1
FOLIO: 3
D/F 142

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

OBRA ACTUALIZADA POR
SUSANA CAMILA NAVARRINE
Y RUBEN OSCAR ASOREY

DERECHO FINANCIERO

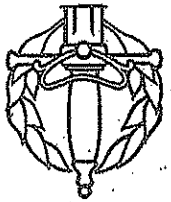
TOMO I

ACTIVIDAD FINANCIERA
PRESUPUESTO
PODER TRIBUTARIO
OBLIGACION TRIBUTARIA

9ª EDICION

AQUIN V. GONZALEZ
y Sociales

LA LEY



CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

Obra actualizada por

SUSANA CAMILA NAVARRINE
Y RUBÉN OSCAR ASOREY

DERECHO FINANCIERO

VOLUMEN I

9ª EDICIÓN

LA LEY

DERECHO FINANCIERO

BIBLIOTECA JOAQUIN V. GONZALEZ
Facultad Cs. Jurídicas y Sociales
336
GIU
T. 1
89507
89507

347.73
GIU.FON. V.II
GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.
DERECHO FINANCIERO / GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. - 9ª ED. - BUENOS AIRES: LA LEY, 2004.
XL, 526 P. 25x17 CM.
I.S.B.N. 987-03-0332-3 (VOL. I)
I.S.B.N. 987-03-0330-7 (OBRA COMPLETA)
DERECHO FINANCIERO

1ª edición: 1962
2ª edición: 1970
3ª edición: 1976
4ª edición: 1987
5ª edición: 1993
6ª edición: 1997
7ª edición: 2001
8ª reedición: 2003
9ª edición: 2004
9ª edición, 1ª reimpresión: 2005

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES - UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
BIBLIOTECA

Copyright © 2004 by La Ley S.A.E. e. I.
Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires
Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723
Impreso en la Argentina

Printed in Argentina

89507

Todos los derechos reservados
Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida
o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio
electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación
o cualquier otro sistema de archivo y recuperación
de información, sin el previo permiso por escrito del Editor

All rights reserved
No part of this work may be reproduced or transmitted
in any form or by any means,
electronic or mechanical, including photocopying and recording
or by any information storage or retrieval system,
without permission in writing from the publisher

Tirada: 1.300 ejemplares.

I.S.B.N. 987-03-0332-3 (VOL. I)
I.S.B.N. 987-03-0330-7 (OBRA COMPLETA)

A mi esposa, que soportó pacientemente
la elaboración de esta obra.

A quienes con generosidad espiritual me
estimularon en la vida

(Dedicatoria de la edición original)

Prólogo de la Novena Edición

Junto al privilegio de la vida, del amor y de la amistad está este tan singular para el espíritu como es el privilegio de participar en la obra Derecho Financiero del Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge que hace más de 40 años que está vigente con la colaboración de los actualizadores desde 1987.

Desde la última edición de abril de 2001, que se agotó a mediados del año 2003, la premura hizo necesaria la reimpresión como octava edición por Lexis Nexis continuadora de la Editorial Depalma editora desde la primera edición en 1962.

Esta novena edición se presenta por la Editorial La Ley que por su prestigio se compadece con el Derecho Financiero, obra que le transmite la razón más fundada para su publicación: la permanente elección de sus lectores en estos 40 años.

Los años 2001, 2002 y 2003 estuvieron signados por la crisis económica financiera que llevó a la declaración del «default» de la deuda y la posterior emergencia pública y del régimen cambiario.

Ello se ha visto reflejado en el Tomo II porque la paralización que produjo el fenómeno económico financiero se manifestó en la legislación que fue escasa respecto del sistema tributario y sobreabundante en los regímenes de crédito público y reforma monetaria.

A fines de 2003 se destaca la legislación tributaria que en el impuesto a las ganancias (ley 25.784) regula los precios de transferencia con incidencia de las presunciones entre empresas vinculadas (local y del exterior) agravándose, en la ley de procedimiento tributario (ley 25.795), las sanciones para las infracciones consecuencia de esas operaciones.

En el año 2004 se legisla específicamente la penalización de la asociación ilícita en el régimen penal tributario (ley 24.769) que podrá sancionar la conducta de profesionales (ley 25.874).

En la búsqueda de legislación comparada y jurisprudencia actualizada ha sido muy valiosa la colaboración de las abogadas Dra. Susana Accorinti y la Dra. María Cecilia Dacal.

Los actualizadores esperan fervientemente no desmerecer al original de la obra con la nueva actualización y la respuesta a esa esperanza queda en la decisión de los estudiosos.

Buenos Aires, Marzo de 2004

Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey
Actualizadores

Prólogo de la Novena Edición

Junto al privilegio de la vida, del amor y de la amistad está este tan singular para el espíritu como es el privilegio de participar en la obra Derecho Financiero del Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge que hace más de 40 años que está vigente con la colaboración de los actualizadores desde 1987.

Desde la última edición de abril de 2001, que se agotó a mediados del año 2003, la premura hizo necesaria la reimpresión como octava edición por Lexis Nexis continuadora de la Editorial Depalma editora desde la primera edición en 1962.

Esta novena edición se presenta por la Editorial La Ley que por su prestigio se compadece con el Derecho Financiero, obra que le transmite la razón más fundada para su publicación: la permanente elección de sus lectores en estos 40 años.

Los años 2001, 2002 y 2003 estuvieron signados por la crisis económica financiera que llevó a la declaración del «default» de la deuda y la posterior emergencia pública y del régimen cambiario.

Ello se ha visto reflejado en el Tomo II porque la paralización que produjo el fenómeno económico financiero se manifestó en la legislación que fue escasa respecto del sistema tributario y sobreabundante en los regímenes de crédito público y reforma monetaria.

A fines de 2003 se destaca la legislación tributaria que en el impuesto a las ganancias (ley 25.784) regula los precios de transferencia con incidencia de las presunciones entre empresas vinculadas (local y del exterior) agravándose, en la ley de procedimiento tributario (ley 25.795), las sanciones para las infracciones consecuencia de esas operaciones.

En el año 2004 se legisla específicamente la penalización de la asociación ilícita en el régimen penal tributario (ley 24.769) que podrá sancionar la conducta de profesionales (ley 25.874).

En la búsqueda de legislación comparada y jurisprudencia actualizada ha sido muy valiosa la colaboración de las abogadas Dra. Susana Accorinti y la Dra. María Cecilia Dacal.

Los actualizadores esperan fervientemente no desmerecer al original de la obra con la nueva actualización y la respuesta a esa esperanza queda en la decisión de los estudiosos.

Buenos Aires, Marzo de 2004

Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey
Actualizadores

Prólogo de la Séptima Edición, Actualizada

Esta nueva edición, después de la última de hace cuatro años, en 1997, incorpora la actualización de las nuevas leyes que se dictaron con el fin más anhelado en el país: el del *equilibrio fiscal de las cuentas públicas*. Ha sido un período caracterizado más por el cambio del signo político del gobierno, en 1999, que por la transformación de las instituciones.

Con el afán de lucha contra el *déficit fiscal* durante el período que se actualiza se crearon nuevos impuestos y se acentuó la carga impositiva. Por eso en el volumen II se han incorporado las referencias a tales modificaciones y a los nuevos impuestos a la ganancia mínima presunta y a la imposición al endeudamiento empresario, entre otros. En cuanto al tratamiento del procedimiento tributario, la ley 11.683 sufrió el ordenamiento de 1998, con el consiguiente cambio de numeración de los artículos y en especial el *desbrozamiento* del título sobre la organización de la autoridad fiscal nacional que fue establecida en el decreto 618/97 y quedó afuera de la ley procesal tributaria.

En el volumen I, menos dinámico, se incorporó el análisis de la nueva ley de convertibilidad fiscal en el presupuesto de la Nación, y se actualizaron las leyes y los códigos fiscales, nacionales y extranjeros, igual que la doctrina latinoamericana y europea en los temas más relevantes.

La humilde tarea de la actualización se torna auspiciosa porque revela la vigencia de la obra *Derecho financiero* del Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge demostrada al haberse agotado sus sucesivas ediciones. Por eso es un honor para los actualizadores ser nuevamente convocados por tal circunstancia.

Buenos Aires, abril de 2001.

Los actualizadores

Prólogo de la Sexta Edición, Actualizada

Desde la última actualización en el año 1993 los acontecimientos mundiales y argentinos han tenido un sesgo común: *el gran cambio económico en la mentalidad y las estructuras*. La apertura del comercio del mundo, por la globalización y la integración, se ha inclinado hacia un denominador común, la superación de viejos conceptos de soberanía y fronteras. En lo referente a valores internos las organizaciones empezaron a privilegiar a los derechos de las personas por sobre la sacralización del Estado, a la par de que la mayoría de sus actividades se privatizaron.

Todas estas tendencias, en parte, han sido plasmadas en el desenvolvimiento de la Argentina; por eso la *actualización* de esta edición se destaca en el marco de la nueva Constitución, de 1994, y en el nuevo Estado reformado. Los cambios modificaron a la actividad financiera, el régimen presupuestario, el poder tributario en la organización política con una ciudad de Buenos Aires (Estado-Ciudad), la privatización y desregulación de actividades y servicios, todo lo que se completó no sólo con los agregados de las normas internas, modificadas, sino también con las de países latinoamericanos y europeos.

La tarea futura de los profesionales exigirá la capacitación permanente para afrontar estas realidades sorprendentemente cambiantes. Por eso esta obra del derecho público vuelve a tener relevancia, porque enseña el derecho por el cual deberá lucharse *sin olvidar nunca* que ante cualquier conflicto entre el derecho y la justicia deberá lucharse por la justicia (Couture).

Buenos Aires, julio de 1997.

Los actualizadores

Prólogo de la Quinta Edición, Actualizada

Hemos vuelto por segunda vez a actualizar la obra del Dr. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, con el más intenso respeto por sus ideas. Casi diríamos que no la hemos actualizado, la hemos "restaurado" para que esas ideas permanezcan con la misma intención y sentido con que fueron creadas.

Por eso tratamos, como los "*restauradores*", que nuestro trabajo no se reconozca, porque cuanto más se acentúe ese desconocimiento más perfecta será nuestra labor preservando a la obra.

Finalmente, y como homenaje de nuestra admiración, nada mejor que decir que esta obra es una obra clásica, en el sentido que decía Borges: "*Clásico no es un libro que necesariamente posee tales o cuales méritos, es un libro que las generaciones de los hombres, urgidas por diversas razones, leen con previo fervor y con una misteriosa lealtad*" (Jorge Luis Borges, *Otras disquisiciones*, Emecé, 1960, p. 246).

Buenos Aires, junio de 1992.

Los actualizadores

Prólogo de la Primera Actualización

Hay prólogos que no encuentran su propia justificación. El presente, al contrario, es imprescindible. Desde la primera aparición en 1962, *Derecho financiero* se ha convertido en la obra más representativa de la materia en nuestro país y en Latinoamérica, al igual que una de las producciones relevantes de la disciplina en el ámbito internacional.

Lectura necesaria para universitarios, consulta obligada para estudiosos, el monumental trabajo de Carlos María Giuliani Fonrouge pasó a ocupar un lugar insustituible en la literatura jurídico-financiera de las últimas tres décadas.

El desarrollo de la opinión de los actualizadores frente a las particulares características de la obra afectarían su unidad, motivo por el cual se ha preferido guardar celosamente, al menos para esta edición, los comentarios personales de los textos existentes, incorporando tal opinión en aquellas materias nuevas que carecían de tratamiento en el texto original.

La primera edición (1962), que cuenta ya con 25 años, era portadora de la doctrina nacional y extranjera, erudita y sistemáticamente presentada, mientras que en la segunda edición las incorporaciones dieron prioridad, en general, a las innovaciones de codificación del derecho tributario y las novedades legislativas y jurisprudenciales del país, y en menor medida a nuevas fuentes doctrinales extranjeras. La tercera edición (1976) adaptó el texto a las novedades operadas en nuestro país entre 1970 y 1975.

De manera que fue necesario reflejar en esta actualización las innovaciones doctrinales producidas en las últimas dos décadas por la doctrina financiera europea, particularmente por la española e italiana.

Similar criterio debió seguirse con las reformas legislativas, con los nuevos precedentes jurisprudenciales y con toda la evolución seguida por las instituciones del derecho financiero, tanto en el viejo continente como en América, que se volcaron y distribuyeron con profusión sobre la obra en su texto principal, en sus notas o en nuevos comentarios.

Junto a tal incorporación se verificó la actualidad y vigencia de las citas del texto original, efectuándose las correcciones, modificaciones o agregados necesarios.

Los actualizadores deben especial agradecimiento al Dr. Alberto Tarsitano, quien colaboró con profundidad y seriedad, digna de elogio, en la actualización de algunos tópicos de la obra. Asimismo deben agradecer al contador Fernando García, que intervino en algunos aspectos del régimen tributario.

Para terminar bueno es recordar aquel criterio oriental que declara que la superación del alumno respecto del maestro no es competencia sino el más alto homenaje. Y

aunque en esta actualización de la obra *Derecho financiero* lejos está la posibilidad de superación de su autor, Carlos M. Giuliani Fonrouge, sí se refleja el homenaje al Maestro. Por eso hemos procedido con el respeto de los restauradores de la obra de arte, tratando de no alterar el contenido, salvo la actualización de la cita, doctrina o expresión del autor, conservando los temas tratados aunque estuviesen modificados, con la aclaración de su evolución, para guardar así el enlace con la primitiva obra, sirviendo a la vez de antecedente ilustrativo para la regulación vigente de ese tema.

En verdad, la labor fue ardua y estuvo imbuida del compromiso moral que en la vida del autor tuvo uno de los actualizadores, Susana C. Navarrine, para mantener la vigencia de esta obra. Para ello los actualizadores han entregado el recurso más valioso que tienen: su tiempo, porque no es renovable (Jean-Louis Servan-Schreiber, *Cómo dominar el tiempo*, Emecé, Buenos Aires, 1986, p. 18).

Creemos haber vivificado al *Derecho financiero* con la máxima fidelidad porque así homenajeamos también al egregio tributarista de América y al permanente editor de sus obras, el señor Roque Depalma, quien falleció en setiembre de 1986, y alentó hasta el último momento la realización de este anhelo.

Buenos Aires, noviembre de 1986.

LOS ACTUALIZADORES

PRESENTACIÓN DE LA TERCERA EDICIÓN

Las novedades producidas en materia legislativa y en la interpretación judicial de las normas tributarias, desde la época en que apareció la segunda edición de esta obra, hacían imperiosa la preparación de un texto que diera cuenta de las novedades ocurridas. En primer lugar era menester referirse a las reformas sancionadas en 1974, con la derogación del impuesto a los réditos y su reemplazo por un impuesto a las ganancias estructurado sobre la base de la doctrina del incremento patrimonial; la institución del impuesto al valor agregado, generalizado en países de Europa y América; la supresión y posterior restablecimiento del impuesto a las actividades lucrativas; la modificación del contencioso tributario con alteraciones sustanciales acerca del Tribunal Fiscal de la Nación. En segundo término, no podíamos omitir las nuevas modificaciones operadas en la misma materia por obra de la reforma de 1976 emanada de la Junta Militar que rige los destinos del país.

En efecto, los decretos con fuerza de ley emanados de este órgano han modificado en forma importante el régimen tributario; ante todo trasformando el impuesto a las ganancias en un tributo adecuado al concepto económico de renta, afectando únicamente los enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora; suprimiendo por segunda vez el impuesto que gravaba los enriquecimientos a título gratuito —confiamos que ahora con carácter definitivo—; restableciendo el gravamen a las ganancias eventuales, consiguiente a la supresión de la quinta categoría de ganancias; la reestructuración del impuesto al capital de las empresas y de las personas físicas son algunas de las modificaciones más destacadas que debían analizarse en la obra.

Y si a lo dicho se agrega la variación de la jurisprudencia interpretativa de normas tributarias, con ciertas características no siempre aceptables pacíficamente por el jurista y que seguramente serán materia de revisión por los nuevos magistrados designados para integrar la Corte Suprema, tendremos una visión amplia de las circunstancias más destacadas en la materia que nos ocupa y que era necesario llevar a conocimiento de los lectores.

Aun manteniéndose fiel a la estructura original, esta tercera edición incluye las innovaciones mencionadas sucintamente, lo cual determina que la obra aparezca ahora actualizada.

Palabras preliminares a la Segunda Edición

Circunstancias ocurridas desde la primera publicación de esta obra, en 1962, determinan la necesidad de su actualización. Aparte de variaciones en el régimen tributario nacional, la aparición de nuevas fuentes doctrinales, particularmente de autores españoles, la acentuación del proceso de codificación del derecho tributario y la intensa actividad del Tribunal Fiscal de la Nación con su valioso aporte en favor de una racional interpretación de las normas impositivas, son factores que justifican la nueva edición.

El período 1966-1970, con un régimen institucional anómalo, fue propicio para numerosas alteraciones en impuestos y contribuciones, y aunque no respondieron a ningún plan orgánico, es menester tenerlas en cuenta para ofrecer un panorama actual de la materia; por lo demás, sus imperfecciones técnicas exigen aguzar la función crítica. Si bien han desaparecido ciertos gravámenes que pesaban sobre la actividad económica, como el impuesto a los beneficios extraordinarios, el control de cambios y el impuesto de emergencia a los réditos, en cambio se ha intensificado la carga tributaria mediante la creación de otros nuevos e infinidad de contribuciones especiales con los fines más variados, como el Fondo Nacional de la Salud, Fondo Nacional del Transporte, Fondo Nacional del Deporte, Fondo Especial del Tabaco, derechos de peaje, etc., y en los gravámenes subsistentes pueden apreciarse modificaciones en los derechos aduaneros, en el impuesto a las ventas y en ciertos aspectos del impuesto a los réditos.

En cuanto al movimiento codificador, diversos países se han sumado a esta corriente con posterioridad a la primera edición, como ocurre en el caso de Ecuador, Perú y Brasil en América Latina y España con la Ley General Tributaria, sin contar una reforma sustancial del Código Fiscal de México; a lo cual debe agregarse el Modelo de Código Tributario para América Latina, de OEA/BID, que proporciona pautas básicas con ese propósito.

La jurisprudencia, por su parte, ofrece motivos especiales de comentario, especialmente en la orientación de la Corte Suprema de la Nación al ejercer el control de constitucionalidad de la legislación con criterio realista y amplio, alejado de esquemas teóricos que prevalecieron en otro tiempo, acentuando la protección de los contribuyentes. Por cierto que no es escasa al respecto la acción de otros tribunales federales y locales, que en los últimos años ofrecen numerosas decisiones dignas de mención, sumadas a la recordada actuación del Tribunal Fiscal. Todo ello agregado a la moderna producción científica, explica que sea posible ofrecer una nueva visión de las distintas materias.

La estructura de la obra se ajusta en los lineamientos generales a la edición anterior, pero las circunstancias expuestas asignan nueva fisonomía al contenido de los distintos capítulos.

Advertencia de la Primera Edición

"Cada uno de nosotros ha de recapitular la historia entera de la lucha del hombre para salir de la masa natural, y no debe dejar de esforzarse por completar su propia personalidad, ni siquiera en la muerte".

Frederick Metcalf Thomas

Exponer en forma sistemática los principios del derecho financiero enmarcándolos en las instituciones jurídicas de nuestro país, era una idea tentadora pero singularmente riesgosa, cuya realización demandaba cierto grado de osadía y, tal vez, de temeridad. Si emprendí la tarea no fue tanto con propósitos innovadores, ya que abundan los elementos de alto valor científico, sino, esencialmente, para lograr una visión de conjunto que pusiera al lector en contacto directo con las fuentes doctrinales, sustrayéndolo al conocimiento "filtrado por el veto del sopor intelectual, por los hábitos, los prejuicios, los conformismos", de tan nocivos efectos para el progreso social.

No era ello tarea simple ni agradable. "Es mucho más fácil —dice Myrdal— ser un conformista, que un rebelde competente".

Por esa razón, la abundancia de referencias bibliográficas no debe ser considerada como un alarde de erudición, sino como el medio para hacer factible el juicio propio sobre los distintos temas abordados; por lo demás, aunque el autor ofrezca sus conceptos personales, en ocasiones expuestos con énfasis, no es lo bastante vanidoso para creer que sus ideas puedan interesar más que las ajenas.

La información ofrecida en el curso de la obra permite apreciar que ciertos principios divulgados en los últimos tiempos. no deben tomarse como verdades dogmáticas. Así ocurre, por ejemplo, con el carácter formal que suele atribuirse a la ley de presupuesto, con la doctrina de la causa en las obligaciones tributarias, el elemento económico como método único de interpretación de las normas financieras, el concepto fluctuante e impreciso de capacidad tributaria, la consideración del empréstito como un contrato. En verdad, constituyen aportes doctrinales que responden a enfoques particulares y que, cuando menos, deben ser examinados con espíritu crítico para establecer su verdadera magnitud.

La obra está estructurada en siete secciones o títulos. En el primero, de carácter preliminar, se formulan consideraciones generales acerca de la actividad del Estado y se exponen los principios del derecho financiero. El título II trata del presupuesto en sus

cia al poder tributario y a la obligación tributaria, considerando esta última en cuanto a sus caracteres jurídicos, elementos constitutivos, nacimiento y extinción, y terminando con el estudio de los privilegios fiscales. Constituyen su complemento los títulos IV, V y VI, que se ocupan, respectivamente, de la violación de las normas tributarias, del contencioso tributario y del régimen fiscal argentino —nacional, provincial y municipal— respecto de las diversas categorías de gravámenes: impuestos, tasas y contribuciones especiales. La última parte —título VII— está dedicada al régimen jurídico del crédito público, especialmente del empréstito en sus diversas modalidades.

Para facilitar la sistematización y hacer más accesibles algunas cuestiones complejas, se las presenta en cuadros sinópticos. En cuanto a la bibliografía, ha sido seleccionada entre los trabajos más destacados y modernos, sin por ello prescindir de algunas obras tradicionales, mencionando al comienzo de cada título o capítulo, según las circunstancias, las más atinentes a cada tema, a fin de evitar las búsquedas retrospectivas tan fatigosas para quienes deseen consultarlas.

La amplitud de la materia no ha permitido entrar en el detalle de aspectos particulares, y por esto no debe esperarse un desarrollo completo de lo relacionado con la tributación. Ocupa ella un lugar destacado en el conjunto, pero, tanto en las cuestiones sustanciales como en las de índole formal o procesal, el análisis se concreta a los principios directivos.

Conviene tener presentes estas aclaraciones antes de emprender la lectura, para evitar equívocos. Del logro de los propósitos inspiradores o de la medida de su obtención, nada puede decir el autor; sólo debe señalar que la tarea fue realizada con ánimo esforzado y sin preconceptos doctrinales ni fines pragmáticos.

ADVERTENCIA DE LOS ACTUALIZADORES

Los actualizadores de esta obra señalan que las modificaciones sobre el texto del original del libro las han individualizado con un asterisco, y las ampliaciones las han diferenciado con dos asteriscos.

Asimismo, tratando de conservar el contenido de la obra original, han empleado la letra reducida para aquellas partes que ahora carecen de importancia por la evolución de criterios o doctrinas.

ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos.
"Annales"	Annales de Finances Publiques.
AO	Reichsabgabenordnung (Ordenamiento tributario alemán).
Bs. As.	Buenos Aires.
"Bulletin for Int. Fiscal Document."	Bulletin for International Fiscal Documentation (publicado por la International Fiscal Association).
CApel.	Cámara de Apelación (justicia provincial).
CCiv. o CNCiv.	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal (en cada caso se indica la sala que corresponde).
CCom.	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal.
CFed.	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal de la Capital Federal (cuando corresponde se indica la sala).
CFed. o CN (con indicación de ciudad)	Cámara Federal o Cámara Nacional de Apelaciones con asiento en ciudades del interior.
CFisc. La Plata	Antigua Cámara Fiscal de Apelación de la ciudad de La Plata.
CNEsp.	Antigua Cámara Nacional Especial de la Capital Federal.
CSJN, Fallos	Colección de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (las cifras indican tomo y página).
"Cuadernos"	Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales.
D.G.I.	Dirección General Impositiva de la Nación.
DJBA	Diario de Jurisprudencia de la provincia de Buenos Aires.
DJ	Revista "Doctrina Judicial".
ED	Revista "El Derecho".
Errepar	Revista "Errepar".

Estudios del Centro Inv. Perm. Der. Fin. (o Estudios del C.I.P. Der. Financ.)	Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero (antiguo Seminario de la Facultad de Derecho de Buenos Aires).
GF	"Gaceta del Foro" (las cifras indican tomo y página).
H.P.E.	Hacienda Pública Española.
Impuestos	Revista "Impuestos".
I.F.A.	International Fiscal Association.
I.R.C.	Internal Revenue Code (Código de impuestos internos de los Estados Unidos).
JA	Revista de Jurisprudencia Argentina (las cifras indican tomo y página, o año, tomo y página; el agregado "sec. doctr." significa "Sección doctrina").
La Información	Revista "La Información".
La Ley	Revista Jurídica "La Ley" (las cifras indican tomo y página).
PET	"Periódico Económico Tributario", Ed. La Ley.
Proceedings, N.T.A.	Proceedings of the National Tax Association.
Rev. Der. Fin.	Revista de Derecho Financiero.
R.S.L.F.	Revue de Science et de Législation Financières.
R.S.F.	Revue de Science Financière (continuadora de la anterior).
Revue de Droit Adm. et de Droit Fiscal	Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal (Lausanne).
Rev. Trim. Droit Civil	Revue Trimestrielle de Droit Civil.
Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin. (o Riv.)	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.
Riv. Dir. Pubbl.	Rivista di Diritto Pubblico.
Riv. Ital. Dir. Finanz.	Rivista Italiana di Diritto Finanziario.
SCBA, A y S	Acuerdos y Sentencias de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (las cifras indican año, tomo y página).
TF o Trib. Fiscal	Tribunal Fiscal de Apelación de la Nación.
Trib. Fiscal La Plata	Tribunal Fiscal de Apelación de la ciudad de La Plata.

NOTA: Cuando luego de un fallo se hacen citas entre paréntesis o entre corchetes, quiere decir que la misma decisión está publicada en otras colecciones.

INDICE

	Pág.
PRÓLOGO DE LA NOVENA EDICIÓN ACTUALIZADA	IX
PRÓLOGO DE LA SÉPTIMA EDICIÓN ACTUALIZADA	XI
PRÓLOGO DE LA SEXTA EDICIÓN ACTUALIZADA	XIII
PRÓLOGO DE LA QUINTA EDICIÓN ACTUALIZADA	XV
PRÓLOGO DE LA PRIMERA ACTUALIZACIÓN	XVII
PRESENTACIÓN DE LA TERCERA EDICIÓN	XIX
PALABRAS PRELIMINARES A LA SEGUNDA EDICIÓN	XXI
ADVERTENCIA DE LA PRIMERA EDICIÓN	XXIII
ADVERTENCIA DE LOS ACTUALIZADORES	XXV
ABREVIATURAS	XXVII

TÍTULO PRIMERO

PRINCIPIOS GENERALES

CAPÍTULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.	Concepto de actividad financiera	3
2.	Teorías sobre la actividad financiera	4
3.	Teorías económicas	5
4.	Teoría sociológica	6
5.	Teoría política	8
6.	Conclusiones	8
7.	Disciplinas que tratan de la actividad financiera: ciencia de las finanzas; derecho financiero; economía financiera	10
8.	Fines de la actividad financiera. Neutralismo e intervencionismo	13
9.	Liberalismo	15
10.	Intervencionismo	15
11.	Dirigismo	16
12.	Planificación	17
13.	Evolución de los estudios financieros	18
14.	Estado actual de los estudios financieros	20

Pág.

CAPÍTULO II
NOCIONES GENERALES DE DERECHO FINANCIERO

15. Concepto y definición del derecho financiero 23
16. Autonomía del derecho financiero. Ubicación del derecho tributario 26
17. Contenido del derecho financiero 32
18. Derecho tributario o derecho fiscal. Divisiones; codificación 34
19. Divisiones 35
20. El derecho tributario material y formal en la doctrina actual 36
21. Enfoques dinámicos o funcionales de la teoría tributaria 37
22. Codificación 41
23. Alemania 41
24. Méjico 42
25. Brasil 43
26. Chile 43
27. Ecuador 44
28. Perú 45
29. Bolivia 47
30. Costa Rica 47
31. Uruguay 47
32. Venezuela 48
33. España 49
34. Estados Unidos 50
35. Francia 51
36. Proyectos de codificación 51
37. Argentina 55
38. Relaciones del derecho financiero con otras disciplinas 56
39. Derecho financiero y derecho privado 58
40. Fuentes del derecho financiero 63
41. a) La Constitución 65
42. b) La ley 65
43. c) Leyes delegadas y decretos-leyes 67
44. d) Reglamentos 70
45. e) Tratados internacionales 73
46. f) Acuerdos o convenciones internos 75
47. g) Otras fuentes 76
48. Interpretación de las leyes financieras 77
49. *In dubio contra fiscum* 78
50. *In dubio pro fiscum* 79
51. Las leyes financieras son leyes ordinarias 79
52. Métodos generales 80
53. Métodos particulares del derecho financiero 81
54. El criterio de la realidad económica 81
55. Interpretación funcional 86
56. Integración de la ley. La analogía 87

Pág.

58. Conclusiones 98
59. Vigencia de las normas financieras en el espacio. Territorialidad 99
60. Vigencia y aplicación de las normas financieras en el tiempo. Retroactividad 103
61. a) Teoría de los derechos adquiridos 106
62. b) Teoría de los hechos cumplidos 107
63. c) Teoría de Duguit y Jèze 107
64. d) Teoría de la situación jurídica 108
65. e) Interpretación de la Corte Suprema 108
66. f) Alcance de la retroactividad de las leyes financieras 110
67. g) Cambios de interpretación 112
68. Método de estudio de la actividad financiera 113
69. a) Concepto unitario de Griziotti 113
70. b) Concepto dualista 114
71. c) Nuestra opinión 117
72. Desarrollo del derecho financiero 117
73. Bibliografía 119

TÍTULO SEGUNDO

EL PRESUPUESTO

CAPÍTULO I
CONCEPTO DEL PRESUPUESTO

74. Evolución del concepto de presupuesto 127
75. Presupuesto financiero y presupuesto económico 129
76. Rusia y países socialistas 131
77. Gran Bretaña 132
78. Francia 133
79. Holanda 135
80. Países escandinavos 135
81. Estados Unidos 136
82. Naturaleza jurídica del presupuesto 137
83. a) El presupuesto como ley formal 138
84. b) Opinión de Duguit 139
85. c) Opinión de Jèze 139
86. d) Otros autores 140
87. e) El presupuesto como ley ordinaria 141
88. Concepto y alcances de la ley de presupuesto 143

CAPÍTULO II
PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PRESUPUESTARIO

89. Principios de carácter sustancial: A) El equilibrio presupuestario 147

Pág.

90. Teoría clásica 148
91. Impugnaciones a la teoría clásica 149
92. Doctrina del déficit sistemático 150
93. Nuevas tendencias: el equilibrio del presupuesto 151
94. B) El principio de anualidad 153
95. Año financiero 154
96. Presupuestos de caja y de competencia (gestión y ejercicio) 156
97. Excepciones al principio de anualidad 159
98. a) Créditos provisionales y duodécimos 159
99. b) Reconducción del presupuesto 160
100. c) Presupuestos plurianuales 161
101. Planes y créditos plurianuales 162
102. Presupuestos cíclicos 164
103. a) Constitución de reservas 164
104. b) Créditos de anticipación 164
105. c) Amortización alternada 165
106. Los presupuestos cíclicos en la práctica 165
107. Principios de carácter formal. C) Unidad del presupuesto 166
108. Presupuestos múltiples 166
109. Presupuesto de capital y presupuesto de operación 167
110. Régimen nacional 169
111. Presupuesto por programas y presupuesto base cero 171
112. D) Universalidad 173
113. E) No afectación de recursos 174
114. F) Especificación de gastos 176
115. Presupuesto funcional 177
116. Consideraciones finales 180

CAPÍTULO III
CONTENIDO DEL PRESUPUESTO

117. Estructura del presupuesto 181
118. Contenido del presupuesto 184

§ 1. Gastos públicos

119. a) Concepto y evolución 185
120. b) Crecimiento de los gastos 187
121. c) Concepto jurídico y concepto económico-social 188
122. d) Clasificación 190
123. e) Institución del gasto público 193

§ 2. Recursos del Estado

124. Concepto 194
125. Clasificación de los recursos 195

Pág.

126. Dominio del Estado. Concepto del patrimonio 197
127. Adquisición 200
128. Gestión del patrimonio 201
129. Enajenación de bienes 201
130. Empresas y servicios del Estado 203
131. Tributos públicos 206
132. Sanciones fiscales 207
133. Crédito público y moneda 207

CAPÍTULO IV
DINAMICA DEL PRESUPUESTO

134. Contenido del capítulo 209

I. PREPARACIÓN DEL PRESUPUESTO

135. Elaboración del proyecto de presupuesto 210

II. VOTO Y SANCIÓN DEL PRESUPUESTO

136. Procedimiento de voto y sanción 212
137. Promulgación y veto 215
138. Falta de sanción del presupuesto 215

III. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

139. Aclaraciones y distingos previos 215

§ 1. Ejecución en materia de gastos

140. 216
141. a) Distribución administrativa del presupuesto de gastos 217
142. b) El compromiso 217
143. c) Devengamiento 219
144. d) Pago 221
145. Régimen jurídico de las deudas estatales 221
146. Acción de los acreedores del Estado 222
147. Caducidad y prescripción 225

§ 2. Ejecución en materia de recursos

148. 226

IV. CONTROL DEL PRESUPUESTO

§ 1. Formas y sistemas de control

149. Finalidades y formas del control 226
150. Sistemas de control 227

Pág.

§ 2. El control en la Argentina

151. Consideraciones preliminares 230

A) *Control administrativo*

152. 1) Sindicatura General de la Nación 232
153. 2) Tribunal de Cuentas de la Nación 233
154. Funciones del Tribunal de Cuentas 234
155. Funciones de control administrativo 234
156. Función jurisdiccional 235
157. Juicio de cuentas 236
158. Juicio de responsabilidad 238
159. Efectos de las decisiones del Tribunal de Cuentas 240
160. Apreciación de conjunto 241
161. La Auditoría General de la Nación 242
162. Responsabilidad 243

B) *Control parlamentario*

163. Facultades del Congreso 243
164. Examen de la cuenta de inversión 244

TÍTULO TERCERO

DOCTRINA DE LA TRIBUTACION

CAPÍTULO I
DE LOS TRIBUTOS Y DEL PODER TRIBUTARIO

§ 1. De los tributos

165. Concepto jurídico del tributo 249
166. Clasificación jurídica de los tributos. Impuestos. Tasas. Contribuciones especiales 252

§ 2. Poder tributario

167. Poder tributario 260
168. Caracteres del poder tributario 263
169. Alcances del poder tributario 265
170. Poder tributario originario y derivado 267
171. Poder tributario y competencia tributaria 270
[illegible] y capacidad económica 272

Pág.

§ 3. Poder de eximir

173. Conceptos preliminares 279
174. Exención; inmunidad; no sujeción 280
175. Doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno 282
176. Exenciones tributarias. a) Consideraciones generales 284
177. b) Exenciones legales y contractuales 284
178. c) Clasificación de exenciones 287
179. d) Facultad del Congreso de otorgar exenciones 287

§ 4. Limitaciones al poder tributario

180. Principios constitucionales de la tributación 291
181. Legalidad 291
182. Igualdad 294
183. Generalidad 297
184. No confiscación 298
185. Limitaciones de orden político. Doble imposición 301
186. Doble imposición interna 303
187. Sistemas para evitarla 303
188. Brasil 304
189. Méjico 304
190. Estados Unidos 305
191. Canadá 307
192. Australia 309
193. Alemania 309
194. Rusia 310
195. Suiza 310
196. República Argentina 311
197. Medios para evitar la doble imposición interna en la Argentina 312
198. Limitaciones internacionales al poder tributario 317
199. a) Limitaciones subjetivas 319
200. b) Limitaciones objetivas 321
201. Doble imposición internacional 322
202. Medios de evitar la doble imposición internacional 328
203. Solución de los litigios sobre doble imposición 335

CAPÍTULO II
DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

204. Relación jurídico-tributaria y obligación tributaria 337
205. Concepto de obligación tributaria 340
206. a) Derechos aduaneros 341
207. b) Impuesto inmobiliario 342
208. Conclusión 343
209. Fuente de la obligación tributaria 343

Pág.

210. Génesis del crédito fiscal 344
211. La relación jurídico-tributaria en las doctrinas dinámicas o funcionales 347
212. Sumario 348

CAPÍTULO III
ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

213. Enumeración 351

§ 1. Sujeto activo de la obligación tributaria

214. El Estado 351
215. Organismos especiales 352
216. Organismos supranacionales 352

§ 2. Sujeto pasivo de la obligación tributaria

217. Sujeto del impuesto y sujeto de la obligación 353
218. Capacidad jurídica tributaria 355
219. a) La "empresa" o "explotación" como sujeto independiente 359
220. b) Concentración de empresas. El "conjunto económico" 362
221. Categorías de sujetos pasivos 372
222. Deudor de la obligación 376
223. El Estado como deudor 382
224. Responsables 386
225. Los responsables según el derecho positivo nacional 389
226. Solidaridad 391
227. Domicilio fiscal 393

§ 3. Objeto de la obligación tributaria

228. a) Objeto de la obligación y objeto del tributo 401
229. b) Naturaleza de la prestación 401
230. c) Impuestos periódicos e instantáneos 403
231. Actividades ilícitas o inmorales 403

§ 4. Causa de la obligación tributaria

232. Teoría de la causa 405
233. La causa en el derecho privado 406
234. La causa en el derecho administrativo 408
235. Causa y obligación tributaria 409
236. a) La causa vinculada con los beneficios recibidos del Estado y con la capacidad contributiva 411
237. b) La causa como puente entre el presupuesto de hecho y la ley 412
238. c) Fines de la actividad pública 413
239. d) El presupuesto del tributo 414

Pág.

240. e) Capacidad contributiva y acción del agente 414
241. f) La causa fundada en principios legales y constitucionales 415
242. g) La causa como circunstancia variable según el tributo 417
243. h) Admisión parcial de la causa 418
244. Anticausalismo 420
245. Conclusiones 421

CAPÍTULO IV
DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

246. Concepto y función de la determinación 427
247. Naturaleza jurídica de la determinación 428
248. a) Efecto declarativo 429
249. b) Efecto constitutivo 430
250. c) Otras teorías 432
251. d) Conclusiones 436
252. Procedimientos de determinación 437
253. Determinación por el sujeto pasivo 437
254. Secreto de las declaraciones 439
255. Determinación de oficio 440
256. a) Base cierta 441
257. b) Base presunta 441
258. Determinación mixta 445
259. Medios procesales 446
260. Condiciones del acto de determinación 448
261. a) Competencia 449
262. b) Contenido del acto 451
263. c) Formas extrínsecas 452
264. Notificación de la determinación 453
265. Determinación suplementaria 455
266. Acuerdo sobre la determinación; el "concordato" 457

CAPÍTULO V
EXTIONCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

267. Modos de extinción 461

§ 1. Pago

268. Generalidades 461
269. Quién debe efectuar el pago 462
270. a) Pago por el deudor 462
271. b) Pago por los responsables 463
272. c) Pago por terceros extraños 464
273. Medios y formas de pago 466
274. a) Pago mediante ingreso directo o depósito bancario 466

Pág.

275. b) Pago con letras 467
276. c) Pago mediante estampillas 467
277. d) Pago con valores estatales 468
278. e) Pago en especie 469
279. f) Pago de obligaciones conexas 470
280. Lugar del pago 470
281. Tiempo del pago 471
282. Determinación de oficio 471
283. Agentes de retención 471
284. Anticipos impositivos 471
285. Pago provisional 473
286. Facilidades de pago 473
287. Recargos por mora 473
288. Imputación del pago 480
289. a) Deuda correspondiente a un solo tributo 480
290. b) Deuda correspondiente a varios tributos 480
291. c) Deuda correspondiente a diversos conceptos 480
292. Pago por consignación 481
293. Pago con subrogación 481
294. Efectos del pago 482

§ 2. Otros modos de extinción

295. Compensación 485
296. Confusión 488
297. Condonación y remisión 488
298. Imposibilidad de cumplir 488
299. Prescripción 489
300. 1) Término de prescripción 492
301. 2) Cómputo del término 494
302. 3) Suspensión del término 496
303. 4) Interrupción de la prescripción 497
304. a) Reconocimiento de la obligación 497
305. b) Renuncia a la prescripción en curso 498
306. c) Demanda judicial 499
307. Efectos de la interrupción 499
308. Procedimiento 500
309. Prescripción de intereses 500
310. Prescripción de multas. Remisión 501
311. Prescripción de la acción de repetición. Remisión 501

CAPÍTULO VI
PRIVILEGIOS Y GARANTIAS

312. Consideraciones preliminares 503

Pág.

314. División de los privilegios 506
315. Privilegios generales 506
316. Privilegios especiales 509
317. El privilegio fiscal en la ley 19.551 509
318. a) Impuestos internos 511
319. b) Tributos aduaneros 513
320. c) Impuestos de navegación 514
d) Privilegio aeronáutico 514
321. Extensión del privilegio 514
322. a) Actualización 515
323. b) Adicionales impositivos 515
324. c) Intereses moratorios 516
325. d) Multas fiscales 517
326. Oportunidad de hacer valer el privilegio 518
327. Transmisión del privilegio 518
328. Conflicto entre privilegios 520
329. Derecho comparado 523
330. Consideraciones finales 526

Título Primero

Principios Generales

CAPÍTULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD FINANCIERA (1). — Parecería innecesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las

---

* (1) Bibliografía: ARENA, *Per una teoria politico-economica della finanza* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., 1940, I, ps. 3 y sigtes.); íd., *Ancora a proposito di una teoria politico economica della finanza pubblica* (en Riv. Fin. e Sc. d. Fin.", 1940, I, ps. 142 y sigtes.); íd., *Equilibrio fra attività economica e finanziaria... (A proposito di alcuni saggi di teoria finanziaria)* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1431, I, ps. 141 y sigtes.); íd., *Attività finanziaria ed economia programmata (Vecchi e nuovi problemi della scienza della finanza)* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1949, I, ps. 239 y sigtes.); COSCIANI, *La nature de l'activité financière* (en R.S.L.F. 1953, ps. 457 y sigtes.); DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1954, I, ps. 225 y sigtes.); DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (Porrúa, 7ª ed., México, 1976); 18ª ed., México, 1994; DENI, *Vita economica e attività finanziaria* (Giuffré, Milano, 1955); GRIZIOTTI, *Principios de ciencia de las finanzas* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1949, ps. 3 y sigtes.); íd., *Nota alla teoria politico-economica. Sintesi parziale e sintesi integrale della finanza* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1940, I, ps. 17 y sigtes.); íd., *Nuova postila alla teoria politico-economica della finanza* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1940, I, ps. 148 y sigtes.); íd., *... e tra attività finanziaria e politico-sociale* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1943, I, ps. 167 y sigtes.); íd., *sul rinnovamento degli studi scienza delle finanze e diritto finanziario* (1908-1953) (en *Saggi*, ps. 3 y sigtes.); INGROSSO, *Diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956, ps. 2 y sigtes.); MANFRA, *Quadro del rapporti tra scienza economica e scienza finanziaria* (en "Archivio Finanziario", vol. III, ps. 79 y sigtes.); MASCI, *Appunti sulla teoria generale della finanza* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1937, I, ps. 271 y sigtes.); PESENTI, *L'attività finanziaria e i suoi limiti economici* (en Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1949, I, ps. 34 y sigtes., 138 y sigtes.); SÁINZ DE BUJANDA, *Une nouvelle conception de l'activité financière* (en R.S.F., 1956, ps. 246 y sigtes.; también aparecido con el título *En torno a la naturaleza de la actividad financiera*, en "Hacienda y Derecho", Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, t. II, ps. 5 y sigtes.); íd., *Sistema de derecho financiero* (Fac. de Derecho de la Universidad Complutense, t. I, vol. primero, Madrid, 1977, y vol. segundo, Madrid, 1985, obra de gran aliento en curso de publicación); TIVARONI, *Compendio di scienza delle finanze* (9ª ed., Laterza, Bari, 1939, ps. 11 y sigtes.); íd., *Contributo allo studio del carattere dell'attività finanziaria dello Stato* (en "Archivio Finanziario", vol. I, 1950, ps. 319 y sigtes.); NICOLA D'AMATI, *Il diritto finanziario, Categorie normative ed aspetti istitutzionali* (Cacucci Editore, Bari, 1984); SERGIO STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, 7ª ed., Cedam, Padova, 1976; FRANCISCO MARTÍNEZ, *Economía financiera, política financiera y derecho .financiero. El derecho tributario* (en Impuestos, XLIV-A, 17 y sigtes.); DINO JARACH, *Finanzas públicas* (Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1978); JOSÉ V. TROYA JARAMILLO, *Las ciencias de la actividad financiera* (Cuadernos, nº 8, p. 305, Edersa S.A.); JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español* (13ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1991); EUGENIO SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero y la ciencia jurídica* (publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985); FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de derecho financiero* (7ª ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1989); JUAN MARTÍN QUERALT Y CARMELO LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario* (Ed. Tecnos, Madrid, 1990); ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introduc-*

erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas —pecuniarios o de otra especie— y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la *actividad financiera*. Mas aunque el concepto general no ofrezca dudas, no ocurre lo propio cuando se procura determinar la *naturaleza* de esa actividad, elaborándose diversas teorías para explicarla, principalmente por los autores italianos, quienes continuadores de una tradición financiera brillante, han aguzado la investigación, oscilando entre un concepto puramente económico y otro eminentemente político o político-sociológico, como veremos enseguida.

Cabe anticipar, empero, que constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera los *ingresos*, los *gastos* y la *conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos* (2); y que si bien la materia sobre la cual se desarrolla es económica, corresponde a un sujeto político, que es el Estado, y a un objeto de la misma índole. Esta vinculación entre lo económico y lo político ofrece tema de discrepancia; así, por ejemplo, algunos autores (3) consideran la existencia de dos estadios o momentos en la actividad, el primero político y el segundo económico, con predominio de este último, en tanto que otros, fieles a un concepto integral y funcional de las finanzas públicas, creen que hay sólo aspectos distintos de un todo orgánico (4).

Por otra parte, aun concibiendo al Estado en el sentido democrático, opuesto al totalitarismo, esto es, fundado en el principio de que la soberanía radica en el pueblo y de que aquél existe en función del individuo y no como entidad a la cual deba subordinársele, resulta inadmisible suponer que su actividad financiera sea análoga a la acción de los particulares. Las diferencias son sustanciales y no meramente cuantitativas, aparte de que el Estado constituye una entidad jurídica independiente de los individuos que la integran, con existencia y voluntad propias, y que sus mandatos son obligatorios y compulsivos. Actividad estatal y actividad privada se desarrollan en planos distintos aunque no incompatibles, y por ello no pueden equipararse (5).

2. TEORÍAS SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA. — Con propósitos de sistematización, generalmente las doctrinas se agrupan en tres categorías: teorías *económicas*, teorías *políticas* y teorías *sociológicas* (6). Sin embargo, veremos al examinarlas que

ción al estudio del derecho financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976; CONCHA PÉREZ DE AYALA PELAYO, *Temas de derecho financiero*, Servicio Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1990; *Comentarios a la Ley General Tributaria. Homenaje a Sáinz de Bujanda* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991); ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, *Aproximación al concepto y al método del derecho financiero y tributario* (Burgos, 1988); HÉCTOR B. VILLEGAS, *Manual de finanzas públicas*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000; MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2000; HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed. actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002; HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

(2) INGROSSO, ob. cit., ps. 3 y 4.

(3) MASCI, ob. cit.; ARENA, ob. cit.

(4) GRIZIOTTI, *La scuola italiana di diritto finanziario e scienza delle finanze* (en *Studi*, t. II, ps. 105 y sigtes., esp. p. 110).

(5) GRIZIOTTI, *Nozioni dello Stato e indirizzi scientifici delle finanze* (en *Saggi*, ps. 109 y sigtes.). Para la doctrina norteamericana, ver: GROVES, *Financing Government* (4ª ed., Henry Holt & Co., New York, 1954, ps. 6 y sigtes.); COLM, *Why public finance?* (en "National Tax Journal", 1948, ps. 193 y sigtes.).

(6) Una sumaria enumeración y abundante bibliografía puede verse en: BALEEIRO, *Uma introdução a ciência das finanças* (Forense, 11ª ed., Río de Janeiro, 1976, p. 35).

ciertos autores ocupan posiciones intermedias, o, mejor dicho, que sus ideas participan de las características de todas, por lo cual esa clasificación no debe entenderse en términos absolutos. Comprobaremos también que el criterio selectivo responde a apreciaciones subjetivas, por lo cual tratadistas como Jèze y Seligman son ubicados por unos en la escuela sociológica, en tanto que otros los atribuyen a la política.

3. TEORÍAS ECONÓMICAS. — Las explicaciones de *tipo económico* no son uniformes; coinciden en cuanto consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones. Así, para la *escuela clásica inglesa* (Smith, Ricardo, MacCulloch, Mill) y sus continuadores, la acción del Estado se traduce en un *consumo improductivo*, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes. Otros autores (Senior, Bastiat) ven en esa acción una serie de *actos de cambio* o de *equivalencia* entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, que constituirían su precio; interpretación objetada por ser imposible la formación automática del precio de los servicios del Estado, no solamente por falta de libertad en su elección, ya que están obligados coactivamente al pago de las contribuciones, y por desconocerse con certeza la utilidad de aquéllos, que es elemento para la libre formación del precio.

Mayor trascendencia ha tenido la teoría de la *utilidad relativa o marginal*, creada por Sax y aceptada por autores de diversos países. Pretende que lo mismo que en la economía privada, se procura la máxima utilidad posible; es decir, aplica el concepto *hedonista* del mayor beneficio con el mínimo de sacrificio. Según ella, los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares.

Wicksell pertenece a esta tendencia, al sostener que la utilidad de los gastos públicos debe ser reconocida por todas las clases sociales, cuya apreciación dependerá de la relativa intensidad de las necesidades privadas y de la diversidad en la estimación de las colectivas.

Por consiguiente, la unanimidad y la espontaneidad constituyen la única garantía contra toda injusticia en la distribución de las cargas públicas, pero como la unanimidad *absoluta* no es posible, hay que contentarse con la *relativa* de la representación política (7).

La interpretación que analizamos no consigue demostrar que la apreciación subjetiva individual de la relación entre el impuesto que se paga y la utilidad del servicio obtenido, se trasforma en la valoración compleja y objetiva que deben aplicar los gobernantes como norma de producción de bienes y servicios públicos. No hay correlación entre necesidades individuales y colectivas, ni éstas son la suma de aquéllas; aparte de que al efectuar el Estado una *selección* de necesidades, el principio hedonista no resulta absoluto.

Cabe mencionar en este parágrafo la teoría de la *reproductividad* de los gastos del Estado (von Stein) y la teoría de la *productividad directa* (Wagner), relacionadas con la acción indirecta o directa, respectivamente, para el enriquecimiento de los ciudadanos. Pero, por cierto que merecen atención por la autoridad de sus sostenedores, las opiniones que consideran al Estado como *factor de producción*.

Ante todo, De Viti de Marco (8) con su teoría del *Estado cooperativo*, similar a una sociedad cooperativa de producción y consumo, que constituye un *factor* de

(7) SÁINZ DE BUJANDA, ob. cit., p. 255.

(8) DE VITI DE MARCO, *Principii di economia finanziaria* (Einaudi, Torino, 1939, libro I, cap. I).

la producción y, como tal, tiene derecho a cierta porción de la riqueza creada con su aporte, como si fuera un empresario cualquiera. Por su parte, Einaudi (9) admite que el Estado sea un factor de producción, pero operando en forma especial y no como lo suponía De Viti de Marco, actuando como los demás factores económicos de la producción; el Estado, pues, influye en la producción, pero no es *factor de producción* en la acepción general de la expresión; actuaría en forma parecida a los bancos y grandes empresas de financiación.

La insuficiencia de las doctrinas económicas en sus modalidades tradicionales, determinó la inclinación hacia las teorías políticas y las sociológicas; no obstante, uno de los financistas modernos más destacados por la originalidad de su concepción, Gustavo Del Vecchio (10), ensaya un retorno al predominio de lo económico, retomando la teoría de la selección de Pantaleoni. Sostiene que en el campo económico y social se verifica ese fenómeno, como en biología, con la subsistencia de ciertas fuerzas sociales, en tanto que otras desaparecen, y que actúa en las finanzas mediante tres principios fundamentales: el principio de los *gastos fijos* o de los *costos unitarios decrecientes*; el principio de la *uniformidad*, y el principio de la *igualdad*. Rechaza la interpretación sociológica y concreta su pensamiento diciendo que "la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopte con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es, por tanto, la misma teoría económica"; y esos caracteres modernos son éstos: *es una teoría dinámica y no estática; es una teoría de probabilidades y no categórica; es fragmentaria* (11).

A pesar de su originalidad, esta orientación no es inobjetable, señalándosela como unilateral e insuficiente al no proporcionar base unitaria a toda la ciencia financiera con una idea sintética y realmente autónoma (12).

4. TEORÍA SOCIOLÓGICA. —Se considera creador de esta doctrina a Vilfredo Pareto en su *Tratado de sociología general* (13), quien establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: el *principio social*. Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguirse las siguientes categorías: 1) los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas minerales, etc.); 2) la acción ejercida sobre una sociedad por otras anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) los elementos internos, tales como la raza y lo que llama "residuos", que son la *calidad* de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos, de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad. La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos, para actuar conforme a ellos; de esta manera se producirá una armonía y recíproca comprensión entre clase gobernante y clase gobernadora, pudiendo así satisfacer a todos la acción estatal.

En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y de utilidad social. La *necesidad pública* no es

(9) *Apud* TIVARONI, *Contributo allo studio...*, p. 322.

(10) DEL VECCHIO, ob. cit.; GARINO-CANINA, *Aspects de la pensée financière italienne* (en R.S.F., 1956, ps. 58 y sigtes., esp. p. 70).

(11) DEL VECCHIO, ob. cit., esp. p. 237.

(12) GARINO-CANINA, ob. cit.

(13) PARETO, *Trattato di sociologia generale* (2 vols., Barbera, Firenze, 1916, § 2250, 2268).

aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que —según criterio de la autoridad— los habitantes sientenlo deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

La introducción del elemento social en el análisis de la actividad financiera fue recibida entusiastamente por la doctrina y resultó compartida por autores de mérito, como Borgatta, Fasiani, Sensini, Fasolis, Tivaroni, en Italia; Jèze, en Francia; Seligman, en los Estados Unidos. Sin embargo, es posible que ello obedeciera a una reacción contra la interpretación puramente económica, antes que a la adopción indiscriminada del nuevo concepto, siendo discutible ubicar a ciertos tratadistas *exclusivamente* en esta corriente.

Así, por ejemplo, Tivaroni (14) incluye en ella a Jèze y Seligman, en tanto que Griziotti (15) los afilia a su doctrina política; por otra parte, Garino-Canina afirma que Borgatta es "el mejor representante de la tendencia sociológica en Italia" (16), mientras Griziotti sostiene que ello pudo ser cierto tomando en cuenta sus primeros trabajos pero sin existir dudas que más tarde "repudiara las sugestiones paretianas experimentadas en sus obras juveniles" (17).

** En el ámbito de la teoría económica, Bergson, con el seudónimo de Burke, atacó en 1938 al utilitarismo de la escuela de Cambridge, contraponiendo al concepto de la función de utilidad el concepto de bienestar social, instrumento que pasó a ocupar en las décadas posteriores un papel importante en el campo del análisis de dicha teoría. Autores contemporáneos, como Chipman, sostienen que Vilfredo Pareto fue quien en 1933 anticipó el resultado de Bergson, de tanta trascendencia para las escuelas económicas contemporáneas (18).

Una de las principales críticas que se formulan a esta teoría es que considera al Estado como "ente metafísico" cuando se trata de una *realidad* como lo son las sociedades del derecho privado, las fundaciones, las corporaciones. Bien está —se dice— rechazar las escuelas económicas y tener en cuenta las fuerzas políticas y sociales, pero no es posible desconocer el Estado como ser real; éste "es el sujeto activo de las finanzas y el punto de referencia natural, del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, siempre desde el punto de vista *interior* de la actividad financiera" (19).

Por su parte Del Vecchio rechaza la concepción sociológica porque niega categoría científica a la sociología, que a su juicio es de orden filosófico y sólo revela síntesis correspondientes a determinados modos de ver individuales; y por esto, así como se alude a la sociología de Pareto, podría hablarse de aquéllas de Marx o de Simmel. En conclusión: no es cuestión de desechar la sociología, debiendo reconocerse que los sociólogos han aportado interesantes contribuciones; se trata de establecer —dice— "si uno o dos o diez sociólogos juntos, pueden constituir una ciencia de las finanzas" (20).

(14) *Compendio*, cit.

(15) GRIZIOTTI, *Analogies et différences entre la doctrine de Gaston Jèze et la doctrine italienne en matière de science des finances et de législation financières* (en R.S.I.F., 1954, p. 256).

(16) *Aspects de la pensée financière italienne* (en R.S.F., 1956, ps. 58 y sigtes., esp. p. 67).

(17) *L'evoluzione della teoría generale della finanza nelle opere di Gino Borgatta* (en *Studi* cit., t. II, ps. 519 y sigtes., esp. p. 524).

(18) MASSIMO FLORIO, *Vilfredo Pareto fra scienza delle finanze e Welfare economics: alle origini del dibatitto sui criteri di benessere sociale* (Riv., anno XLVII, nº 4, diciembre 1988, p. 489).

(19) GRIZIOTTI, *Compendio* cit., ps. 37 y 38.

(20) DEL VECCHIO, ob. cit., p. 237.

5. TEORÍA POLÍTICA. — La insuficiencia de las doctrinas puramente económicas indujo a Griziotti, el eminente maestro de Pavía, a orientar su enseñanza hacia un concepto integral de las finanzas, asignando predominio al elemento *político*. Según él, siendo políticos el *sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos* (prestaciones obligatorias y coactivas) y los *fines* perseguidos (muchas veces extrafiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene *necesaria y esencialmente* naturaleza política (21).

No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea "exclusivamente de naturaleza política" (22), porque al refutar al prof. Arena, que propugnaba una teoría político-económico-corporativa (23), Griziotti puntualiza que con ella necesariamente debía desembocarse en la *teoría política*, que es "una *expresión abreviada* indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como preludio a la verdadera síntesis, que es la *síntesis integral político-jurídico-económico-técnica* de las finanzas" (24). No es el caso de prescindir de las *fuerzas económicas*, de las *fuerzas altruistas* y de las *fuerzas morales* o de otra especie, sino de admitir el *predominio de lo político*.

En una palabra: a diferencia de quienes (Papi, Arena y otros) no desconocen lo político-jurídico, pero lo absorben o sumergen en lo económico; o quienes (Pareto y sus adictos) atribuyen primordial importancia al elemento social; Griziotti considera que la "loable preocupación" "de hallar en la economía un límite a los hechos financieros", no se ajusta a la realidad, que día a día muestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera. Naturalmente que esto puede conducir al absolutismo estatal y a la ciega admisión de los regímenes dictatoriales (25).

Tivaroni califica de "genial y sugestiva" tal interpretación, pero la cree incompleta y superada por la teoría sociológica. Estima que la actividad financiera tiene, indudablemente, carácter político, pero que esto no basta para calificársela en forma tan absoluta como se pretende, por lo cual llega a esta conclusión: "la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época" (26).

6. CONCLUSIONES. — La diversidad de doctrinas y las sutiles diferencias que a veces las separan, ponen de manifiesto la relatividad de las explicaciones proporcionadas. Posiblemente la única conclusión cierta sea la insuficiencia de toda doctrina unilateral, especialmente de aquellas clásicas, que pretendían reducir el problema a cuestiones puramente económicas. La teoría política y la teoría sociológica, no obstante una oposición conceptual básica, coinciden en la necesidad de computar factores no económicos; las discrepancias aparecen cuando se trata de establecer el grado de influencia que debe atribuírseles, especialmente en lo que respecta a los elementos social y político.

(21) *Principios* cit., p. 39.

(22) Así lo afirma Masci, ob. cit., p. 280.

(23) ARENA, *Per una teoria...*, cit.

(24) *Sintesi parziale e sintesi integrale...*, cit., p. 21.

(25) En el trabajo de la nota anterior, GRIZIOTTI dice: "En la doctrina corporativa, la teoría política de las finanzas es la más adecuada al pensamiento que halla la auténtica interpretación en las palabras del Duce"; y para demostrarlo confronta expresiones suyas con palabras del dictador italiano, destacando la identidad del concepto político que debe inspirar la actividad financiera del Estado (ob. cit., ps. 19 y 20).

(26) TIVARONI, *Contributo allo studio...* cit., esp. p. 330.

El error radica en aferrarse a una concepción determinada, pretendiendo llevarla hasta sus últimos extremos, sin dar cabida a ciertos aspectos preponderantes en otras; por lo demás, autores modernos que rechazan la interpretación puramente económica de la actividad financiera, no encuadran exclusivamente en las posiciones extremas. Tivaroni (27), por ejemplo, reconoce la naturaleza política de aquélla, pero la califica según los principios sociales imperantes; Morselli (28) rechaza el concepto hedonista o mutualista y admite el carácter político de esa actividad, pero no como subordinación a la clase gobernante sino en el sentido de que el Estado debe apreciar y distribuir las cargas y los recursos según el principio de la *conveniencia pública*; y el interés público que lo explica, es todo lo que conviene al Estado, no definible por su contenido, es decir, por los objetos a satisfacer, por cuanto éstos responden al principio de conveniencia.

De manera que ambos admiten el factor político pero sin rechazar el sociológico, y posiblemente lo mismo podría decirse de escritores como Cosciani (29) y Dehove (30), que no se definen claramente en uno u otro sentido. El propio Del Vecchio, que niega categoría científica a la sociología, no desconoce el interés de los aportes de ciertos sociólogos (31), según explicamos anteriormente; Masci (32) no rechaza las doctrinas políticas y político-sociológicas, aunque cree que en un estadio posterior prevalece lo económico; y Arena (33), que parcialmente se separa de Papi, propugna una teoría político-económico-corporativa.

** Si bien algún sector sostiene que la actividad financiera es una modalidad más de la actividad administrativa (34), la doctrina ha aceptado mayoritariamente el criterio de que dicha actividad, a diferencia de la administrativa, es de carácter medial o instrumental (35).

** Cabe señalar la posición de Vicente Arche (36), inspirada en la teoría ordinamental de Santi Romano (37), en la cual la llamada administración

(27) *Contributo allo studio...* cit., esp. p. 330.

(28) *Apud* TIVARONI, *Contributo allo studio...* cit., esp. p. 329.

(29) Ob. cit.

(30) *L'activité financière et la notion de "besoins publics"* (en R.S.L.F., 1947, ps. 375 y sigtes.).

(31) Especialmente no puede negarse "la gran importancia de Marx en el desarrollo de todas nuestras ciencias sociales y, en consecuencia, su puesto bien merecido en la historia del pensamiento occidental" (G. MYRDAL, *Solidaridad o desintegración*, Fondo de Cultura Económica, México, 1956, p. 421, en nota).

(32) Ob. cit. en nota 1.

(33) *Per una teoria politico-economica della finanza* (en Riv. cit., 1940, I, ps. 3 y sigtes.).

** (34) Ver las críticas de estas posiciones en SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, ps. 466 y sigtes.

** (35) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, p. 470; R. CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero* (H.P.E., nº 1, 1970, p. 134); MARTÍN QUERALT, en estudio preliminar a E. Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Instituto de Estudios Fiscales, 1973, p. 53).

** (36) VICENTE ARCHE, *Hacienda pública y Administración pública* (H.P.E., 1974, nº 26, ps. 101 a 131). Ver un análisis de esta posición en SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, p. 445, y en SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero y la ciencia jurídica* (Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, ps. 67 y sigtes.).

** (37) SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, citado por SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* vol. primero,

financiera aparece como una organización, diferenciada de la Administración pública, que tiene como sujeto al derecho administrativo.

** Por su parte, Sáinz de Bujanda desarrolla una acepción subjetiva para la actividad financiera, sin excluir por ello el desarrollo de los conceptos objetivos y los de índole funcional (38), entendiendo que la hacienda es objeto de administración, pero para ello tiene que preexistir, siendo su *corpus* —entes jurídicos— recursos y obligaciones que el ordenamiento organiza para poner en marcha la actividad administrativa (39).

** Finalmente, merece señalarse el enfoque funcional, entre otros el de Calvo Ortega, que mediante un inteligente desarrollo, caracteriza por vía de exclusión y por su caracterización positiva el concepto de la actividad financiera (40).

** Sáinz de Bujanda propone la conciliación política de la actividad financiera con la teoría económica. Si bien afirma el carácter político de esa actividad porque los fines y los efectos no pueden concebirse más que como producto de la voluntad estatal, entiende que tal voluntad se mueve siempre a impulsos de cálculos políticos que no impiden que se tomen en consideración factores de muy variada naturaleza (41). La atribución de naturaleza política a la actividad financiera en Sáinz de Bujanda no se circunscribe, como en otros autores, a un momento político previo o preeconómico, sino a las distintas fases de esa actividad, a saber, la de fijación de fines y necesidades y la del reparto de los medios de riqueza, escasos y disponibles, para el logro de la máxima utilidad (42).

En suma: ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.

7. DISCIPLINAS QUE TRATAN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA: CIENCIA DE LAS FINANZAS; DERECHO FINANCIERO; ECONOMÍA FINANCIERA. — Hemos visto, al comienzo de este capítulo, que la actividad financiera tiene por finalidad hacer posible el cumplimiento de los objetivos del Estado, diferenciándose de la actividad privada por los *fines* y por los *medios*. Por supuesto que aquélla es compleja e incluye aspectos *políticos*, *económicos*, *técnicos* y *jurídicos*: de los tres primeros se ocupa la *ciencia de las finanzas*; del último, el *derecho financiero*, aunque Griziotti agrega una tercera disciplina que otros incluyen en la primera: la *política financiera* (43).

La ciencia de las finanzas trataría de "los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación"; la política financiera estudiaría los fines a perseguir y los medios para su obtención; el derecho financiero expondría "las normas jurídicas de las leyes que determinan la distribución de las cargas públicas, con el objeto de indicar su exacta interpretación" (44).

** (38) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, ps. 22 a 26.

** (39) Simón Acosta incluye entre quienes aceptan la concepción subjetiva a Rodríguez Bereijo.

** (40) CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero* (H.P.E., nº 1, 1970, ps. 123 y sigtes.). Ver también SIMÓN ACOSTA, ob. cit., ps. 84 y sigtes..

** (41) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, p. 117.

** (42) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, 1977, p. 174.

** (43) GRIZIOTTI, *Diritto finanziario, scienza delle finanze ed economia finanziaria* (en Riv., 1939, I, ps. 3 y sigtes.); íd., *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze* (Cedam, Padova,

Por su parte, Baleeiro, aunque reconociendo la abundancia de definiciones sobre ciencia de las finanzas (45), nos proporciona ésta: "Es la disciplina que, por la investigación de los hechos, procura explicar los fenómenos vinculados a la obtención y erogación del dinero necesario para el funcionamiento de los servicios a cargo del Estado o de otras personas de derecho público, así como los demás efectos derivados de esa actividad gubernativa" (46). "Desde este punto de vista —agrega— es una ciencia ontológica, esto es, un juicio de existencia: "lo que es" y "por qué es".

Sin profundizar el tema, por ser meramente introductivo en nuestro caso, cabe señalar que la diferenciación que suele hacerse entre ciencia de las finanzas como perteneciente a las disciplinas *económicas* y derecho financiero como dependiente de las *jurídicas* (47), es rechazada por la escuela de Pavía, que se pronuncia por la unidad del fenómeno financiero y la indivisibilidad de sus diversos aspectos (48). Pero si bien aceptando tal separación con fines didácticos —como lo haremos en un capítulo posterior—, ello no importa reconocer la existencia de una identidad entre *economía* y *finanzas*.

La vinculación o disociación entre economía y finanzas ha dado lugar a una amplia bibliografía, principalmente en Italia, recordándose hace poco la actualidad de las ideas de Griziotti y sus aspectos básicos (49), pero aun quienes comparten el punto de vista esencial de aquél, discrepan en ciertos puntos (50). Pese a ello, otros autores consideran que el derecho financiero debe separarse de la ciencia de las finanzas y de las doctrinas éticas, políticas y económicas (51); en tanto que ciertas opiniones sustentan el concepto de que

(44) GRIZIOTTI, *Principii*, p. 11.

(45) En España la ciencia financiera o ciencia de las finanzas es conocida por "hacienda pública" o "ciencia de la hacienda", preconizándose su reemplazo por las denominaciones más difundidas en el mundo (vid SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, t. I, ps. 25, 27 y 28).

(46) BALEEIRO, ob. cit., p. 22.

(47) BERLIRI, *Principii di diritto tributario* (2ª ed., Giuffré, Milano, 1967, t. I, p. 21); GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario* (7ª ed., Giuffré, Milano, 1956, p. 7); íd., *Diritto finanziario e scienza delle finanze* (en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1939, I, ps. 1 y sigtes.).

(48) GRIZIOTTI, *Mezzi dell'attività economica e mezzi dell'attività finanziaria* (en *Saggi*, ps. 253 y sigtes.); íd., *Diritto finanziario. Scienza delle finanze ed economia finanziaria* (en Riv., 1939, I, ps. 3 y sigtes.); íd., *Studi*, t. II, ps. 3 y sigtes. y 93 y sigtes.

(49) FORTE, *Anualità dell'insegnamento di Benvenuto Griziotti* (en "Rivista Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1967, I, p. 343).

(50) PESENTI, *Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario* (en "Rivista" cit., 1961, I, p. 133).

(51) ROMANELLI-GRIMALDI, *Metodología del derecho financiero* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1961, p. 731).

También en favor de la separación entre derecho financiero y ciencia de las finanzas: ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria geral do direito tributário* (Saraiva, São Paulo, 1963, ps. 20 y sigtes., y la amplia bibliografía que cita en nota); SÁINZ DE BUJANDA, *La autonomía del derecho financiero* (en "Hacienda y Derecho", Madrid, 1961, t. II, p. 47, quien hace una revista muy completa de las

la tesis de la unidad dialéctica entre esas disciplinas no halla correspondencia —al menos en la actualidad— en la realidad objetiva del fenómeno complejo de las finanzas públicas (52).

De la evolución de los conceptos ortodoxos y de la interrelación entre economía y finanzas se han ocupado numerosos tratadistas (53), siendo oportuno recordar que ante los problemas que plantea el tema, un destacado autor español ha señalado que "la tarea fundamental de los hombres de derecho no consiste tan sólo, ni primordialmente, en hacer un estudio técnico de los textos fiscales, sino en definir y, sobre todo, en defender, los valores jurídicos que el derecho financiero encarna"; enunciando a continuación ciertas fórmulas de colaboración entre juristas y economistas dentro del campo financiero, que dará óptimos frutos si ella se inspira en "un vehemente y sincero anhelo de descubrir la verdad, superando toda clase de orgullos y rivalidades que ensombrecen la visión del investigador" (54).

Aun cuando se pueda hablar de cierta aproximación entre economía y finanzas, al alejarse aquélla de su posición individualista para inclinarse hacia el plano social (55), la diferencia no es meramente cuantitativa sino sustancial: El contenido de ambos es diferente, pues si bien el fenómeno financiero contiene elementos de orden económico, éstos deben ser estudiados y apreciados desde ángulos distintos. Como se ha dicho con propiedad, "el factor económico y el político se reúnen en el orden de los hechos financieros, como factores de un fenómeno de economía colectiva", de modo tal que "la ciencia de las finanzas tiene su razón de ser como ciencia que estudia un orden especial de hechos económicos", por lo cual "no sólo se separa de la ciencia política, sino también de la economía política" (56).

Es verdad que la economía, según dijimos, ha ampliado su panorama y que las contribuciones de Beveridge, Wicksell, Lord Keynes, Hansen, Simons, han determinado cambios fundamentales en los fines de la actividad financiera del Estado, pero, con todo, ello no justifica la identificación entre economía y finanzas, y menos la integración de éstas en aquélla (57). Tan grande es la separación entre ambas, que la propia terminología no es adaptable; y así, cuando el derecho financiero utiliza expresiones corrientes en economía, es

(52) GIORGETTI, *In tema di unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario* (en "Archivio Finanziario", vol. XI [1963], p. 117).

(53) AHUMADA, *Tratado*, t. I, ps. 27 y sigtes.; COCIVERA, *Principii di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1959, vol. I, p. 8); DE JUANO, *Curso de finanzas y derecho tributario* (Molachino, Rosario, 1963, t. I, ps. 41 y sigtes.); AMORÓS, *Derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1963, ps. 36 y sigtes.); DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (7ª ed., Porrúa, México, 1976, ps. 15 y sigtes.); PAPI, *Las relaciones entre la ciencia financiera y la ciencia económica* (en GERLOFF Y NEUMARK, *Tratado de finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, t. I, ps. 609 y sigtes.).

(54) SÁINZ DE BUJANDA, *La elaboración corporativa de las disciplinas financieras* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1967, ps. 609 y sigtes., esp. ps. 626 y 627).

(55) STAMMATI, *Osservazioni sui concetti di "piano económico" e di "piano finanziario"* (en "Riv.", 1943, I, ps. 84 y sigtes.).

(56) RICCA SALERNO (PAOLO), *La tradizione italiana e i compiti odierni nella scienza delle finance* (en "Riv.", 1939, I, ps. 44 y sigtes., esp. ps. 66 y 68).

(57) COLM, *Why public finance?* (en "Nat. Tax Journal", 1948, ps. 193 y sigtes.).

para atribuirles una significación propia, como ocurre con los términos *renta, capital, beneficio*, para sólo referirnos a los más ostensibles (58).

La evolución del concepto del Estado, que del Estado-gendarme (economía liberal) pasó al Estado-providencia (intervencionismo) y tiende a ser reemplazado por el Estado fáustico (dirigismo), según la interpretación de Marchal (59), con los nuevos conceptos acerca del presupuesto, y los fines económico-sociales del gasto público y del impuesto, explican la moderna orientación de la escuela francesa hacia una aproximación entre economía y finanzas, cuyas interrelaciones destaca. Tanto Laufenburger (60) como Marchal (61) tienden, así, al desarrollo de una *economía financiera*, bien que no escape al segundo la persistencia de un antagonismo "entre el interés general, tal como es apreciado por los dirigentes, y tal como lo experimentan los particulares" (no hay *puente* entre ambos, al decir de este autor), induciéndole a propiciar una transacción, confiriendo a otra disciplina la investigación del contenido exacto del interés general (62).

Pero esta reacción contra el exclusivismo del concepto jurídico de las finanzas, antes predominante en Francia, no puede llegar al extremo de erigir a la economía financiera en disciplina autónoma, ni considerarla como reemplazante "de la ciencia tradicional de las finanzas cuyo contenido, mucho más amplio, encierra la coexistencia de estudios jurídicos y económicos. Desde ahora, factor financiero y factor económico están íntimamente vinculados; ciencia de las finanzas y ciencia económica estrechamente dependientes" (63).

Pero, ya se acentúe la tendencia hacia la vinculación de las finanzas con la teoría económica general o se mantenga la separación señalada por la escuela italiana, es innegable que existen diferencias fundamentales entre los conceptos económicos y los financieros, que justifican la diferenciación entre economía y finanzas, por lo menos en el estado actual del desarrollo científico. Habrá aproximación, vinculación, interrelación, pero no *identificación* entre ellas.

8. FINES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA. NEUTRALISMO E INTERVENCIONISMO. — Los problemas esbozados en los parágrafos precedentes nos conducen a examinar una cuestión que preocupa a los financistas y que han motivado discrepancias, acentuadas en los últimos tiempos al intensificarse los aspectos económicos y sociales de la actividad financiera. Nos referimos a la oposición entre *neutralismo* e *intervencionismo* de las finanzas públicas; o, como también se dice, si ellas deben proponerse exclusivamente la obtención de recursos (fin fiscal) o si, además, les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales).

Fácil es advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si éste debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará ca-

(58) MÉRIGOT, *Les conflits de terminologie entre le droit fiscal et la science économique* (en R.S.L.F., 1950, ps. 219 y sigtes.).

(59) *Nature et contenu de d'économie financière* (en R.S.L.F., 1946, ps. 162 y sigtes.).

(60) *Économie financière en trois leçons* (Paris, Sirey, 1950). *Apud* MÉRIGOT, ob. cit., p. 237.

(61) Ob. cit.

(62) Ob. cit., esp. p. 180.

(63) MÉRIGOT, ob. cit., esp. p. 237.

rácter *pasivo* y *estático*; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad *activa* y *dinámica*.

Pero, una pregunta antes de proseguir: esa cuestión ¿pertenece a la ciencia financiera o corresponde al dominio de otras disciplinas? ¿No se trata, más bien, de un asunto de naturaleza económica, política o, aun, filosófica?

Esta última es la posición de un autor tan prestigioso como Trotabas (64), para quien la neutralidad y el intervencionismo nada tienen que ver con las finanzas como ciencia; la decisión que se adopte en un sentido o en otro, dependerá de convicciones políticas o filosóficas. "La ciencia de las finanzas —dice—, como toda ciencia, tiende exclusivamente al conocimiento y no a la realización de un apriorismo de cualquier naturaleza que fuere". Es materia perteneciente al poder político, y no al financista.

Esta interpretación no desconoce el aspecto económico y social de las finanzas públicas ya que éstas deben contribuir a la realización de las directivas elegidas, lo cual importa el conocimiento de aquellos otros aspectos y por cierto que no niega el papel preponderante que le corresponde en los sistemas de intervencionismo o de dirigismo estatal; pero, naturalmente, no por eso debe modificarse el criterio sobre el alcance restringido de la ciencia financiera.

Frente a esta posición tradicional de la escuela francesa, encontramos la orientación que aproxima la economía a las finanzas de que hablamos anteriormente, como consecuencia de la evolución operada en las concepciones económicas, al influjo principalmente de las obras de Keynes, Beveridge, Hansen, Myrdal, para sólo referirnos a las de mayor trascendencia y popularidad (65). Igualmente podríamos oponerle el concepto integral de Griziotti, que funde en un todo indivisible los diferentes aspectos (económico, político, jurídico y técnico) de la actividad financiera, incluyendo, como es lógico, la política financiera, esto es, la "elaboración y sistematización de los principios directivos o la selección de los ingresos públicos" y que reviste el carácter de *arte* al señalar los criterios de selección y de *ciencia en cuanto se propone el conocimiento de los arbitrios escogidos por las entidades públicas para procurarse los ingresos* (66).

Por su parte, Del Vecchio tampoco concibe el problema de si las finanzas deben perseguir fines fiscales o asimismo extrafiscales, pero su opinión parte de un concepto opuesto al de Trotabas. Para éste la cuestión está fuera de la ciencia de las finanzas; para Del Vecchio, en cambio, no existe teóricamente, porque las finanzas son siempre *fiscales* y *extrafiscales* al no haber soluciones únicas y permanentes; una solución adecuada en determinadas condiciones o desde cierto punto de vista, puede resultar inconveniente en otras condiciones o con distintos puntos de mira (67).

Hay dos hechos de trascendencia para la ciencia financiera, que no permiten aceptar los conceptos de la economía pura, tal como fue concebida por los clásicos: las crisis económicas y las guerras. "El mundo en que se formara nuestro sistema financiero, el mundo en el cual hoy vive el sistema financiero, el mundo en que deberá existir en el futuro nuestro sistema financiero, no es el mundo del equilibrio económico general, es el de un sistema económico más o menos permanentemente turbado por esos hechos que se llaman crisis; el mundo político en el

** (64) TROTABAS Y COTTERET, *Finances publiques* (Dalloz, 4ª ed., Paris, 1970, ps. 35 y sigtes.).

(65) Para un claro resumen de tal evolución, ver: MENDÈS-FRANCE Y ARDANT, *La ciencia económica y la acción* (trad. esp., Unesco, Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1955).

(66) GRIZIOTTI, *Brevi analisi e sintesi finanziarie* (en *Studi*, vol. II, ps. 133 y sigtes., esp. p. 135), y trad. esp., *Breves análisis y síntesis financieros* (en Estudios del C.I.P. Der. Financ., 1939, ps. 371 y sigtes., esp. p. 373).

cual se insertan necesariamente las finanzas, es un mundo que no solamente mantiene el recuerdo de las antiguas guerras, sino también la perspectiva de posibles guerras futuras".

Esas circunstancias —crisis y guerras— han dado motivo a la evolución de los conceptos económicos en sentido político-social y a su vinculación con las finanzas, que abandonando su posición estática han adoptado una actitud dinámica insospechada en épocas aún cercanas; actualmente la política financiera y la política económica, aunque inconfundibles entre sí, proceden coordinadamente para la mejor realización de los objetivos del Estado. Si no señaláramos sus caracteres y la influencia que ejercen sobre las finanzas públicas nos situaríamos al margen de las realidades del mundo actual.

A partir del siglo XIX han sufrido variaciones los conceptos acerca de la misión que corresponde al Estado, esbozándose primero y afianzándose después, cada vez con mayor intensidad, una política intervencionista en las actividades económicas y sociales (68), cuya evolución ha precisado Marchal (69) en tres sistemas o etapas: el *Estado gendarme* (economía liberal); el *Estado providencia* (liberalismo social con economía intervencionista) y el *Estado fáustico* (dirigismo en la economía). Veremos sus características en forma somera.

9. LIBERALISMO. — Corresponde al período que puede extenderse hasta la primera guerra mundial, dominado por la influencia de la escuela liberal inglesa, que cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (defensa nacional, educación, justicia). Según esta concepción, las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes en forma equitativa entre los habitantes del país, difundiéndose las siguientes recomendaciones como principios de las "buenas finanzas": *a)* limitación extrema de los gastos públicos; el Estado debe gastar lo menos posible; *b)* mística del equilibrio presupuestario anual; *c)* los impuestos son gastos "improductivos" desde el punto de vista económico y deben causar la menor incomodidad a los contribuyentes, ni alterar los precios; condenación de la inquisición fiscal y de la violación de secretos patrimoniales; *d)* el empréstito es un recurso extraordinario, limitado a urgencias excepcionales; *e)* condena de la inflación monetaria.

10. INTERVENCIONISMO. — En los años que precedieron a la guerra de 1914-1918 se produjo la modificación de las condiciones económicas y sociales como consecuencia del desarrollo del capitalismo, con sus grandes empresas, y la quiebra de los principios de la libre competencia, que es reemplazada por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales. Pero, a partir de aquel acontecimiento mundial, se acentúan los desequilibrios económicos y sociales, poniéndose de manifiesto la insuficiencia de los "mecanismos naturales" para hacer frente a las

(68) Sobre este tópico ver: ANGÉLOPOULOS, *L'État et la prosperité sociale* (Libr. Générale, Paris, 1949); íd., *Planisme et progrès sociale* (Libr. Générale, Paris, 1953); MARCHAL (JEAN), *Nature et contenu de l'Économie financière* (en R.S.L.F., 1946, ps. 162 y sigtes.); DUVERGER, *L'évolution de la notion de finances publiques* (en R.S.L.F., 1946, ps. 435 y sigtes.); íd., *Finances publiques* (Presses Universitaires, 6ª ed., Paris, 1968, ps. 1 y sigtes.); J. M. KEYNES, *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero* (trad. esp., 3ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1956); MENDÈS-FRANCE Y ARDANT, *La ciencia económica y la acción* (Unesco, Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1955); HANSEN, *Política fiscal y ciclo económico* (trad. esp., Fondo de Cultura Económica, México, 1945); SOMERS, *Finanzas públicas e ingreso nacional* (trad. esp., Fondo de Cultura Económica, México, 1952).

nuevas exigencias, viéndose obligado el Estado a intervenir para evitar abusos y aplacar la inquietud social estimulada por la prédica extremista y el triunfo del comunismo en Rusia.

Refiriéndonos a las finanzas públicas, la necesidad de cubrir los ingentes gastos bélicos provocó el desarrollo de la progresividad en la imposición de las rentas y las herencias, entreviéndose sus posibilidades como elemento regulador; se acentuaron los tributos con finalidades extrafiscales (derechos aduaneros proteccionistas, gravamen del celibato, estímulo a las familias numerosas, etc.); aumentaron extraordinariamente las erogaciones ordinarias, por el incremento de los gastos de tipo social, tales como subsidios familiares, pensiones por invalidez, socorros a los desocupados; desarrollo del crédito público; finalmente, el déficit presupuestario se intensificó e hizo crónico, acentuándolo las fluctuaciones monetarias.

Al influjo de tales circunstancias la intervención oficial va en aumento, evolucionando hacia el sistema que ha dado en llamarse del *Estado providencia*, del liberalismo *social*, debilitándose paulatinamente los objetivos del Estado liberal, que son reemplazados por otros de nuevo contenido, especialmente social (70). Pero esta intervención sigue destacándose por su carácter accidental y por el propósito de no alterar el régimen económico sino, únicamente, de modificar sus efectos; no se pretende asumir un papel directivo en la economía en reemplazo de los mecanismos automáticos (71).

11. DIRIGISMO. — La segunda guerra mundial acentuó el divorcio entre los conceptos teóricos tradicionales y la realidad de los hechos, dando nacimiento a una nueva modalidad de la actividad del Estado. El *Estado fáustico* ya no cree en el determinismo y lo reemplaza por un "voluntarismo brutal", al decir de Marchal (72).

En este período, caracterizado por la acción paralela de un capitalismo poderoso y de una clase cada vez más homogénea e influyente, social y políticamente hablando, se afirma la *prosperidad social* como finalidad del Estado nuevo. "La permanente adaptación de los objetivos del Estado a la realización de la *prosperidad social*, debe ser el postulado de nuestra época" (73); y por cierto que el ejemplo de los principales países demuestra que es la única vía para evitar que se produzcan transformaciones por medios violentos. Es, como se dice, la revolución pacífica.

Ahora bien, ¿cuál es el contenido de ese objetivo general que es la prosperidad social? Según Angélopoulos (74), que se ocupa del tema con amplitud y claridad, para realizar el bienestar social deben observarse estos puntos:

1) El Estado debe satisfacer en la mejor forma posible las necesidades sociales, mediante servicios públicos, con las siguientes finalidades principales: orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atención de ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, fuerzas energéticas).

2) Asimismo debe adoptar medidas que propendan al desarrollo económico del país, utilizando los recursos nacionales para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional; y para ello: redactar un plan económico general, elaborar y ejecutar un plan de inversiones, crear nuevas empresas públicas de interés general, favorecer y controlar la actividad económica privada.

3) Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida.

(70) ANGÉLOPOULOS, *L'État...*, ps. 19 y 20; ver DUVERGER, *L'évolution...*, p. 439.
(71) MARCHAL, ob. cit., ps. 167 y 168.
(72) Ob. cit., p. 173.
(73) ANGÉLOPOULOS, *L'État...*, ps. 28 y 33.
(74) *L'État...*, ps. 35 y sigtes.

12. PLANIFICACIÓN. — Para realizar esos objetivos, el Estado debe coordinar su actividad económico-financiera, aparte de la jurídica, mediante la preparación y ejecución de un *plan económico*, que es esencial para la realización de aquellas finalidades. La *planificación económica* es realizada aun por los países capitalistas, en mayor o menor grado según las circunstancias, y se ha desarrollado al influjo de tres motivos principales (75): la experiencia soviética, que ha mostrado la viabilidad del sistema y sus resultados extraordinarios; las enseñanzas de la crisis de 1929-1933; los efectos de la movilización de las fuerzas productivas con motivo de la segunda guerra mundial.

La planificación que expresa la política general del Estado y "determina los objetivos a alcanzar en determinado plazo y los medios a emplearse al efecto" (76), se realiza de diferentes maneras según los conceptos políticos imperantes, conociéndose estas tres formas principales: 1) la planificación *integral* o planificación *totalitaria*, en la cual todos los medios materiales y humanos pasan a disposición del Estado (Rusia soviética); 2) la planificación *liberal*, en que no hay coordinación del conjunto de las actividades nacionales sino elaboración de ciertas directivas para la política económica y social (Estados Unidos y Holanda); 3) la planificación *democrática*, que coordina todos los elementos de la Nación (sector público, sector controlado y sector libre) pero sin llegar a la rigidez del sistema totalitario (Gran Bretaña (77) y Noruega se orientan en esta dirección).

Sea de nuestro agrado o no, el sistema de planificación se impone como política a los países insuficientemente desarrollados, dice el economista sueco Myrdal en un libro que induce a hondas meditaciones (78); y si bien no ha sido un éxito rotundo en las democracias industrialmente adelantadas, aparece como imprescindible para las naciones subdesarrolladas (79).

El mismo autor —insospechable por su seriedad— estima "que una considerable planificación central y una dirección del Estado es muy compatible con la democracia y con una sociedad libre"; y agrega luego este párrafo sintomático: "No encuentro ejemplo en la historia de una democracia que se haya destruido por exceso de planificación y de intervención del Estado, sino muchos ejemplos del caso contrario" (80).

El intervencionismo estatal como realidad de nuestro tiempo y su compatibilidad con los principios democráticos, ha sido reconocido entre nosotros por Oría (81), quien alude a la resistencia que suscita en los grandes intereses capitalistas y la tendencia de éstos a recuperar en los países débiles lo que aquella política puede significarles como pérdida en los de origen (82).

El conjunto de circunstancias económico-sociales examinadas ha repercutido sobre las finanzas públicas y determinado cambios fundamentales en los fines y

(75) ANGÉLOPOULOS, *Planisme et progrès sociale*, ps. 46 y sigtes.; íd., *L'État...*, ps. 168 y sigtes.
(76) ANGÉLOPOULOS, *Planisme...*, ps. 102 y sigtes.
(77) Sobre los nuevos objetivos estatales en Gran Bretaña y los medios puestos en juego para realizarlos, ver la excelente obra de JEAN-PIERRE MARTIN, *Les finances publiques britanniques*, 1939-1955 (Libr. de Médicis, Paris, 1956).
(78) MYRDAL, *Solidaridad o desintegración* (trad. esp., Fondo de Cultura Económica, México, 1956, p. 266); íd., *El Estado del futuro* (trad. esp., Fondo de Cultura Económica, México, 1961, p. 32), cuya versión francesa apareció posteriormente: *Planier pour développer* (Les Éditions Ouvrières, Paris, 1963).
(79) MYRDAL, *Solidaridad...*, p. 280.
(80) MYRDAL, *Solidaridad...*, p. 281. En su otra obra, *El Estado del futuro*, el autor desarrolla ampliamente la idea (ps. 114 y sigtes.).
(81) ORÍA, *Finanzas* (Kraft, Buenos Aires, 1949, t. I, ps. 100 y 101).
(82) Ver igualmente AHUMADA, *Tratado de finanzas públicas* (4ª ed., Antonio Merlo Ed., Buenos Aires, 1968, t. I, p. 34).

14

medios técnicos para lograrlos, que pueden sintetizarse en esta forma (83): 1) el presupuesto sufre la acción de la economía y, a la vez, influye sobre ésta; se abandona la mística del equilibrio anual y se procura un equilibrio económico (presupuestos cíclicos); 2) el gasto público no constituye un simple medio para atender los servicios públicos; también debe cumplir funciones económicas, fomentando el incremento del poder adquisitivo; 3) el impuesto tiene finalidades extrafiscales y debe actuar positivamente como elemento regulador y redistribuidor (cercenamiento de ciertas rentas; absorción del ahorro, estímulo industrial, etc.); 4) el empréstito ya no es un recurso "extraordinario"; puede ser empleado normalmente y utilizado en sus efectos sobre el mercado de capitales; 5) creación de moneda en condiciones y circunstancias especiales, con fines transitorios.

Innecesario es destacar que la utilización de las finanzas públicas con fines de regulación económica o social, exige la mayor cautela en su manejo y la acertada apreciación de las circunstancias de tiempo y lugar. Una teoría excelente para un país supercapitalizado puede resultar inconveniente en otro con escasez de capitales o desarrollo industrial incipiente.

Igual cosa cabe señalar con respecto a la moderna doctrina de la plena ocupación, que "no es aplicable, sin modificaciones, más que a los países relativamente industrializados, relativamente desarrollados y relativamente ricos" (84). Por esto ha podido decir con acierto una obra publicada bajo los auspicios de la organización de las Naciones Unidas: "En el estado actual de las cosas, la principal conclusión que la política del empleo puede aportar en esta esfera es la necesidad de animar a los países más ricos a proporcionar a los países insuficientemente desarrollados un acrecentamiento de riqueza y particularmente de los bienes de capital, que facilite la utilización total de los recursos de los primeros y el mejoramiento del nivel de vida de los segundos" (85); o como expresa Gunnar Myrdal, el mundo occidental seguirá a la deriva en tanto las naciones más adelantadas no se compenetren de sus responsabilidades mundiales y se manifiesten "dispuestas a aceptar en tiempo de paz el grado de solidaridad humana internacional que haría posible un progreso hacia la integración económica internacional" (86).

13. EVOLUCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS (87). — La interrelación de las finanzas con la economía, que hemos podido apreciar precedentemente, así como el diferente enfoque de los problemas que preocupan a tales disciplinas, explican la oscilación de los estudios sobre finanzas públicas. Tan pronto subsumidas en la política general del Estado, ya parte integrante de la economía política, las finanzas se emanciparon luego y constituyeron una disciplina independiente; pero aun así, como ciencia separada, a veces se orientaron

(83) MARCHAL, ob. cit., ps. 175 y sigtes.

(84) MENDÈS-FRANCE y ARDANT, ob. cit., p. 48.

(85) Id., p. 49.

(86) Ob. cit., p. 411.

(87) Ver al respecto: ALTUMADA, ob. cit., t. I, ps. 45 y sigtes.; BALEIRO, ob. cit., ps. 26 y sigtes.; COLM, *Why public finance?* (en "National Tax Journal", 1948, ps. 193 y sigtes.); GARINO-CANINA, *Evoluzione e progresso degli studi finanziari in Italia* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1043, I, ps. 170 y sigtes.); íd., *Aspects de la pensée financière italienne* (en R.S.E., 1956, ps. 58 y sigtes.); GRIZIOTTI, *Sul rinnovamento degli studi di scienza* delle *finanze e diritto finanziario* (en *Saggi*, ps. 3 y sigtes.); íd., *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario in Italia* (en *Saggi*, ps. 121 y sigtes.); íd., *La scuola italiana di diritto finanziario e scienza delle finanze* (en *Studi*, vol. II, ps. 105 y sigtes.); MARCHAL, *Nature et contenu de l'Économie financière* (en R.S.L.E., 1946, ps. 162 y sigtes.); RICCA SALERNO, *La tradizione italiana e i compiti odierni* [illegible] "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1939, I, ps. 44 y sigtes.).

hacia el aspecto económico o el jurídico exclusivamente, para procurar en otros casos una apreciación unitaria e indivisible de los aspectos político, económico-social, jurídico y técnico.

Destacando los méritos de la interpretación integral y funcional de las finanzas por la escuela de Pavía, se ha señalado su entronque con las más puras tradiciones italianas (88), que arrancando de observaciones fragmentarias contenidas en la obra de los teólogos y de los políticos de la Edad Media (89), luego resultaron influidos por nuevas corrientes filosóficas y políticas originadas en Francia y Gran Bretaña y derivaron más tarde hacia el predominio de lo económico, para retornar, finalmente, a la concepción unitaria.

En efecto; hasta el siglo XVII predomina el aspecto político de los estudios financieros (Maquiavelo, Bodin, etc.), aun bajo los *cameralistas* alemanes, que si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVII marca una transformación al respecto, bajo la influencia de los fisiócratas primero y de la escuela inglesa después, desarrollándose preferentemente los estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas con visión unilateral, separada de la política; sin embargo, Italia no aparece aún influida por estas nuevas corrientes, señalándose como de "notable valor científico" la obra de Pietro Verri, *Meditazioni sull'economia politica*, aparecida en 1771, que aun cuando trata preferentemente cuestiones de economía financiera, en su conjunto está orientada por consideraciones políticas (90).

En el paso al siglo XIX se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, en razón de que la influencia preponderante de Adam Smith y de Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político, antes predominante. Empero, luego se desarrollan estudios propiamente financieros en Alemania, con Rau, von Stein, Schäffle, Schmoller y Wagner; en Austria con Sax, que tanta repercusión alcanzó; en los Estados Unidos con Seligman; en Francia con Leroy Beaulieu. En cuanto a Italia, se abre "un paréntesis histórico" en sus tradiciones financieras, pues si bien aparecen brillantes expositores como Ferrara, Pantaleoni, De Viti de Marco, Barone y muchos otros, ellos restringen su visión a la economía financiera, es decir, procuran "hallar la pureza de la ciencia en la unilateralidad de la investigación" (91) (92).

En ese ambiente, Luigi Cossa creó por primera vez en la Universidad de Pavía la cátedra de "ciencia de las finanzas" como disciplina independiente de la economía política, cuya enseñanza tuvo a su cargo Giuseppe Ricca Salerno a partir de 1878; mas éste, influido por Sax, se orientó en sentido económico, lo mismo que otros notables escritores (Einaudi, Flora, Nitti, Alessio, etc.).

Simultáneamente con esa orientación, aparecen a fines del siglo XIX y comienzos del XX estudios puramente jurídicos en obras aisladas o en trata-

(88) Vide: GRIZIOTTI, ob. cit. en la nota anterior; GARINO-CANINA, *Aspects de la pensée...*

(89) Ver especialmente POMINI, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria* (Giuffrè, Milano, 1951); BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XVI nell'opera di Bartolo di Sassoferrato* (Giuffrè, Milano, 1952).

(90) GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari...*, p. 131.

(91) Verri es considerado por la doctrina italiana como un precursor de Adam Smith, quien habría reelaborado sus principios sobre el impuesto. Vide: GRIZIOTTI, *Principios...*, ps. 80 y sigtes.

(92) GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari...*, p. 133.

dos de derecho administrativo (Ranelletti, Santi Romano, Graziani, Tangorra), en parte inspirados posiblemente por la doctrina alemana que con Mayer y Fleiner desarrollaba la parte jurídica en aquella disciplina. Por su lado, Jèze y Allix, en Francia, orientaban las finanzas en sentido jurídico, continuándolo Trotabas con características que veremos en el capítulo siguiente.

Los autores norteamericanos e ingleses prosiguieron la tradición local hacia lo económico, bien que Groves se separe de ella. En Francia, en cambio, Laufenburger y Marchal reaccionan contra la consideración de lo jurídico y vuelven a la economía financiera.

La escuela de Pavía —Griziotti y sus discípulos— critica ambas posiciones, tanto la orientada en sentido económico como la de tipo jurídico, y procura fusionarlas en una concepción unitaria y funcional de las finanzas públicas, que pretende continuar la auténtica y secular tradición italiana; y si bien no está exenta de críticas, aun en Italia, es innegable su mérito al provocar un remozamiento de los estudios financieros por la originalidad de los conceptos y la brillantez de la exposición, asegurando a la ciencia italiana un prestigio mundial pocas veces alcanzado.

** 14. ESTADO ACTUAL DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. — Luego del refinamiento y profundización de los estudios financieros por obra de la concepción unitaria de las finanzas de Griziotti, en la actualidad dicha concepción, a pesar de sus seguidores, ha dejado de ser un enfoque aceptado por la generalidad de los estudiosos de la materia (93).

** Por un lado encontramos a quienes como Berliri entienden que existe una profunda diferencia de objeto entre los estudios jurídicos realizados por medio del derecho tributario y la ciencia de las finanzas en cuanto ésta estudia, según el autor, la ley económica que regula determinados fenómenos relacionados con la aplicación de dicho tributo, destacando que no se trata de una simple diversidad de puntos de vista, sino de objetos de estudios esencialmente diversos (94). Es decir que dentro de este criterio, también sostenido con originales razonamientos por Romanelli-Grimaldi, no se acepta la unicidad del objeto (95).

** Otro enfoque que si bien no propugna la unidad e indivisibilidad de los estudios financieros reconoce que la ciencia financiera como el derecho financiero tienen el mismo objeto, fue sostenido en su momento por Giannini (96), y como señala Sáinz de Bujanda, por un amplísimo grupo de juristas y economistas de la talla de Cosciani, Giuliani Fonrouge, Jarach, Pérez de Ayala-González García, Ranelletti, Uckmar y Valdés Costa (97).

** (93) Ver al respecto la relación de Giannino Parravicini sobre la obra de Griziotti, con motivo de la conmemoración del centenario del nacimiento del maestro de Pavía, con ocasión de la reunión sobre "La tradizione finanziaria italiana" (en "Rivista", año XLIV, nº 1, marzo 1985); RUBÉN O. ASOREY, *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Ed. Astrea, Bs. As., 2003, ps. 25 y sigtes.

** (94) ANTONIO BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. primero, Giuffrè Ed., 1985, p. 9.

** (95) Ver cita nota 51.

** (96) ACHILLE DONATO GIANNINI, *Instituciones de derecho tributario*. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 9.

** (97) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. primero, Madrid, 1977, p. 503.

** Luigi Rastello, adhiriéndose a la idea de la unicidad del objeto (98), atribuye naturaleza económica a la ciencia de las finanzas, y califica de absurdo el intento de la escuela de Pavía de concentrar en una sola disciplina los aspectos económicos y jurídicos, atribuyendo ello a una concepción superada, no fundada en un criterio científico (99) y causa, en opinión del autor, de la lentitud de los estudios jurídicos de la tributación.

** El tratadista español Sáinz de Bujanda, discrepando con la concepción de una ciencia unitaria de carácter autónomo, concibe, en cambio, la posibilidad de una pluralidad de disciplinas financieras que cuentan con tal carácter (100), aceptando la unicidad del objeto. En su monumental trabajo el maestro español atribuye a la imposibilidad lógica de sintetizar conocimientos científicos obtenidos en distintas disciplinas autónomas, la escasez de seguidores que en la actualidad tiene la concepción integral de Griziotti frente a la admiración que antaño suscitó.

** Dado que las disciplinas que se ocupan del proceso de los gastos y de los ingresos públicos forman parte, en opinión de Sáinz de Bujanda, de distintas ciencias matrices, las disciplinas financieras no son, según este criterio, ciencias propiamente dichas, sino parte o capítulos de ciertas ciencias que sólo por la especificidad de su objeto —la actividad financiera— pueden ser cultivadas con cierto grado de independencia (101).

** Sáinz de Bujanda entiende que ello origina la existencia de disciplinas autónomas, que con métodos propios estudian distintos aspectos del mismo objeto, el fenómeno financiero, concluyendo que, al lado de tales disciplinas, es posible con un fin didáctico construir una ciencia de la hacienda de carác-

** (98) LUIGI RASTELLO, *Diritto tributario*, Ed. Cedam, Padova, 1980, p. 59. El autor refuta las ideas de Romanelli-Grimaldi, sosteniendo que se trata de un solo objeto estudiado desde distintos puntos de vista. Para una crítica más detallada sobre este punto, ver SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. primero, ps. 165 y 375.

** (99) LUIGI RASTELLO, *Diritto tributario...*, ob. cit., p. 53. Este autor señala la influencia de Griziotti en la unificación de la cátedra universitaria en Italia, denominada tradicionalmente "ciencia de las finanzas y de derecho financiero", y durante breve lapso de "derecho financiero y de ciencia de las finanzas" para resaltar la preeminencia de lo jurídico.

Frente a la afirmación de Rodríguez Bereijo sobre un cierto movimiento de revisión y rehabilitación del pensamiento grizottiano se ha afirmado que en realidad no se trata de una rehabilitación del integralismo como estudio de síntesis de fenómenos económicos y jurídicos, sino de un cambio de orientación sobre el concepto del derecho que propugna una investigación dirigida a una concepción sustancialista del derecho (SIMÓN ACOSTA, ob. cit., p. 256).

Resulta acertada la afirmación de Martín Queralt y Lozano Serrano, quienes reconociendo la influencia de la teoría de Griziotti tanto en el ámbito docente de las disciplinas financieras como en otros aspectos esenciales de la materia, le reconocen, junto a sus excesos, la preocupación por la justicia en el ámbito hacendístico. Sin embargo, cabe afirmar, junto con los autores, la imposibilidad de aplicar el método sincrético o integral como medio para tratar de explicar científicamente una realidad integrada por elementos de tan dispar filiación (JUAN MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, ps. 27 y sigtes.). En cuanto a la metodología científica del derecho financiero, puede verse también, además de las obras ya citadas, en particular la obra de SÁINZ DE BUJANDA y el exhaustivo trabajo de SIMÓN ACOSTA, la breve reseña de ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, en *Aproximación al concepto y método del derecho financiero y tributario* (Universidad de Valladolid, Burgos, 1988, ps. 35 y sigtes.).

** (100) SÁINZ DE BUJANDA, Sistema..., ob. cit., t. I, vol. primero, Madrid, 1977, ps. 165 y 166.

** (101) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, ob. cit., ps. 165 y 166.

ter informativo, coordinando en ella los conocimientos obtenidos en cada una de tales ciencias autónomas.

** En este sentido, nos adherimos a la concepción del maestro español, en cuanto a la unicidad de objeto y a la necesidad de su estudio con un método adecuado desde las distintas ciencias matrices, pero, con la salvedad, ya señalada por Ferreiro Lapatza, en cuanto a la relativización de la existencia de las llamadas ciencias informativas (102).

(102) José I. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 14ª ed., Marcial Pons,

CAPÍTULO II

NOCIONES GENERALES DE DERECHO FINANCIERO

15. CONCEPTO Y DEFINICIÓN DEL DERECHO FINANCIERO. — Como señalamos en el capítulo anterior (1), el derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye disciplina integrante del derecho público (2). Myrbach Rheinfeld, considerado como su precursor (3), lo definió a principios del siglo como "las normas del derecho público positivo que tienen por objeto la reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes con administración propia existentes en el interior de aquél)" (4), concepto restringido a lo que podría llamarse legislación financiera, pero que da una idea adecuada de sus caracteres. Este autor señaló la necesidad de estudiar la materia desde el punto de vista jurídico, exclusivamente, separándola del derecho administrativo y destacando los caracteres que lo separan del derecho privado. "Toda vez —decía— que el derecho financiero crea relaciones jurídicas (en especial, derechos y obligaciones) o instituciones jurídicas que no puedan referirse al derecho privado, es decir, que son extrañas al derecho privado o están en contradicción con él, no es posible en forma alguna, aplicar a estos objetos los principios ni las normas del derecho privado" (5).

(1) Ver p. 13.

* (2) Vanoni expone con amplitud esta ubicación del derecho financiero; *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* (en *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962, t. I, ps. 125 y sigtes.). Hay versión en español: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, con traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, con prólogo de Vicente-Arche Domingo, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973. Ver en el estudio introductorio de Martín Queralt los distintos criterios sobre la distinción entre derecho público y privado y la ubicación del derecho financiero frente a esa categoría (ps. 17 y sigtes.).

(3) Se ha señalado que en 1892 el belga Edmond Thomas ya hablaba de un derecho fiscal autónomo; pero, aparte de su limitación a un sector del derecho financiero, su concepto no tuvo trascendencia. Más interesante es, en cambio, la referencia proporcionada por el prof. Rubens Gomes de Sousa durante las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, octubre de 1956), en el sentido de que los autores brasileños durante la primera mitad del siglo XIX aludían a un derecho financiero independiente.

(4) *Précis de droit financier* (trad. franc., Giard et Brière, Paris, 1910, p. 16).

(5) Ob. cit., p. 18.

Más acorde con el contenido de esta rama es la definición de Pugliese (6), pero se diluye en detalles que la hacen confusa; la de Vanoni (7), en cambio, es breve y concisa, y posiblemente haya inspirado a Ingrosso, que en su última obra considera al derecho financiero como "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de las entidades menores de derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercen, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos y en el contenido de las relaciones jurídicas que ella origina" (8).

Nos parece una definición adecuada, comprensiva de los diversos aspectos que constituyen el objeto de la disciplina, pero que, con propósitos de síntesis, enunciaríamos en estos términos: *el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina* (9).

** Sáinz de Bujanda sostiene la sustantividad del derecho financiero, definiéndolo como la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines (10), o expresando en una fórmula sintética que merece reproducirse, que es el "conjunto de normas y de principios jurídicos que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda pública" (11).

---

(6) "... disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos pertenecientes al Estado y a las demás entidades públicas, para el desarrollo de su actividad, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los ciudadanos mismos, derivadas de la aplicación de tales normas." (PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Cedam, Padova, 1937, p. 8).

(7) "... el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado y de las entidades públicas, destinada a procurarle los medios económicos necesarios para hacer frente a las necesidades públicas" (VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932, p. 142); o esta otra del mismo autor: "El derecho financiero es la rama de la ciencia del derecho que estudia la disciplina jurídica de la actividad del Estado y de los demás entes públicos, destinada a procurar los ingresos necesarios para el cumplimiento de los fines públicos y para administrarlos" (VANONI, *Elementi di diritto tributario*, en *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962, t. II, p. 5).

(8) INGROSSO, *Diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956, p. 7). En su primera obra, daba esta definición: "la disciplina que estudia el ordenamiento jurídico de las finanzas del Estado y de las entidades menores de derecho público, y las relaciones jurídicas que ellas originan en el desarrollo de su actividad financiera" (*Istituzioni di diritto finanziario*, Jovene, Napoli, 1935, vol. I, p. 2).

(9) Utilizamos la expresión *normas jurídicas* en sentido lato, comprendiendo no solamente las disposiciones de derecho positivo sino también principios jurídicos; y eliminamos la referencia a los entes menores, frecuente en las obras italianas, porque los consideramos incluidos en el concepto de Estado, aparte de que aquéllos suelen dar esa calificación a los municipios y éstos, en el derecho argentino, tienen la misma jerarquía institucional —en el ámbito de su competencia— que la Nación y las provincias: no hay mayores ni menores; actúan en distintos planos, pero sin relación de subordinación. Los distingos que se hacen en tal sentido, son de origen foráneo.

** (10) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. I, Madrid, 1977, p. 476.

** (11) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. I, Madrid, 1977, p. 484.

** Entre los autores italianos más modernos, Maffezzoni se destaca por su predicamento y por la innovación que sus ideas originaron en la doctrina actual, para quien el derecho financiero es el conjunto de normas que disciplina la actividad de los entes públicos en la obtención de los ingresos públicos, que asume una configuración unitaria por efecto del principio distributivo de dichos ingresos públicos, reconocido en el ordenamiento jurídico (12).

** Al decir de d'Amati, esta concepción, si bien conserva la identificación del derecho financiero por medio de los sujetos jurídicos de la actividad financiera, se diferencia por dos aspectos relevantes; el primero es la consecuencia de una determinada concepción del gasto público, no como aspecto de la conducta económica del Estado, sino como elemento de una actividad coordinada con otra muy general de carácter administrativo para conseguir el fin del ente público (13); el segundo, que la configuración unitaria del derecho financiero está asegurada por el mencionado principio distributivo de los ingresos públicos.

A pesar de la evolución sufrida por el derecho en los últimos tiempos y de la acentuación de los elementos económico y social que permite aludir a una *comercialización* (14) o a una *proletarización* (15) del derecho, mantiénese la clásica división entre *derecho público* y *derecho privado*. El límite demarcatorio no es tan absoluto como antes, pues por una especie de simbiosis ambos aspectos se hallan interpenetrados, generalmente en detrimento de lo privado —*publicización* del derecho— (16); no obstante, ambas categorías jurídicas subsisten y por ello el derecho financiero debe atribuirse al derecho público, ya que su finalidad es la actividad del Estado, que persigue fines de interés colectivo.

** El enfoque privatista, principalmente de los autores franceses, ubicando a las instituciones fiscales dentro del campo del derecho privado, en particular el derecho civil, se halla en la actualidad definitivamente superado, aunque ciertas elaboraciones modernas de la doctrina financiera entienden que la teorización del fenómeno tributario y del gasto público mediante conceptos civilistas, como el de la relación jurídica tributaria, constituyen resabios de la influencia jusprivatista en la elaboración dogmática de la disciplina (17).

Aunque los particulares también desarrollen actividad financiera, ella es de naturaleza distinta de la estatal, cualitativa y no sólo cuantitativamente, resultando ajena a nuestra disciplina (y también a la ciencia de las finanzas); por ello es impropio atribuir la denominación *derecho financiero* a materia

---

** (12) MAFFEZZONI, *Diritto finanziario*, en *Noviss. dig. it.*, vol. V, 1968, p. 845, esp. p. 850.

** (13) NICOLA D'AMATI, *Il diritto finanziario*, Cacucci Ed., Bari, 1984, p. 9.

(14) RIPERT, *La commercialisation du droit civil* (Mélange Maurovic, Paris, 1934); íd., *Les forces créatrices du droit* (Libr. Générale, Paris, 1955, ps. 180 y 181).

(15) SAVATIER, *Les métamorphoses économiques et sociales du droit civil d'aujourd'hui* (2ª ed., Dalloz, Paris, 1952, ps. 286 y sigtes.).

(16) En un excelente estudio, PIAGET señala las dificultades jurídicas surgidas de la pugna entre el derecho privado y las disposiciones restrictivas exigidas por el interés público, señalándose que el derecho privado ha salido considerablemente disminuido de la crisis de los últimos quince años (*Droit public et droit privé. Quelques aspects de leur confrontation en droit suisse*, en "Revue de Droit Adm. et de Droit Fiscal", 1948, p. 1).

** (17) Conf.: PÉREZ DE AYALA-E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario*, t. I, 3ª ed., Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1989, ps. 111 y sigtes.

vinculada con las finanzas privadas, especialmente de bancos, sociedades anónimas, consorcios internacionales, como erróneamente hacen ciertos autores franceses (18). Para la doctrina más autorizada y en nuestro concepto, el derecho financiero se relaciona exclusivamente con la actividad del Estado con las finanzas públicas.

** A modo de síntesis, puede afirmarse con Sáinz de Bujanda que la adscripción del derecho financiero al derecho público está fuera de duda, ya se acoja como válido el criterio del interés que tutela, el del sujeto o la doctrina entre el carácter coercitivo y el dispositivo (19).

16. AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO. Ubicación del derecho tributario (20). — Al desarrollarse el derecho financiero después de la primera guerra mundial, suscitáronse discrepancias acerca de su naturaleza y alcances, especialmente en cuanto al derecho fiscal o tributario, polarizándose las opiniones en tres corrientes doctrinales: una totalmente adversa a su erección en disciplina autónoma; otra en el sentido de reconocer independencia a un sector de aquélla; y la última en favor de la autonomía completa.

** Ya por obra del influjo de la concepción de Giannini o, como sostiene d'Amati, por la mayor importancia que en los modernos ordenamientos se atribuye a la actividad impositiva y la relativa facilidad con que es posible dar una sistematización teórica al derecho tributario, la atención de la doctrina se ha polarizado, al decir de este último autor, en forma bastante pacífica, hacia la consideración de los institutos tributarios, con perjuicio del análisis del fenómeno financiero del conjunto (21).

(18) TCHERNOFF, *Traité de droit pénal financier* (Dalloz, Paris, 1920 y 1931); LAUNAIS, DE LA VILLEGUÉRIN, ACCARIAS, *Droit pénal financier* (Dalloz, Paris, 1947); ANCEL, *La esfera de acción de la sanción represiva en el derecho contemporáneo* (en La Ley, 48-1130).

(19) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. I, Madrid, 1977, p. 419.

(20) Por su vinculación con el problema de la autonomía igualmente ver: "Derecho financiero y derecho privado" en esta obra. RUBÉN O. ASOREY ob. cit. nota (93), Capítulo I, p. 30 y sigtes.

** (21) A. D. GIANNINI, *Instituciones de derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 9; NICOLA D'AMATI, *Il diritto finanziario*, Cacucci Ed., Bari, 1984, p. 7. Ver el estado del cercenamiento de los estudios financieros al fenómeno tributario en la doctrina italiana en F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. segundo, ps. 204 y sigtes. Con relación al tema de la autonomía científica del derecho de la hacienda pública, vide MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2000, ps. 256 y sigtes.

Con relación a la doctrina española y a la italiana puede verse la reseña que efectúan Martín Queralt y Lozano Serrano, quienes recuerdan sobre este tema que "con matices distintos, pero con posturas concordes en la aceptación de la autonomía científica del derecho financiero se ha manifestado la mayoría de la doctrina española. A los trabajos pioneros de Sáinz de Bujanda han seguido los de Vicente-Arche, Palao, Calvo Ortega, Ferreiro, Rodríguez Bereijo, Martín Delgado, Bayona y más recientemente, en un exhaustivo y magnífico trabajo, Simón Acosta. En la doctrina italiana, la obra de d'Amati constituye el intento más acabado, en nuestra opinión, de poner de relieve la referida autonomía, idea también presente en trabajos de Gustavo Ingrosso, Pugliese, etc.

Otros autores, poniendo de relieve tanto la heterogeneidad de la materia regulada por el ordenamiento financiero, como la imposibilidad de aplicar sobre toda ella unos principios comunes, concretan la autonomía sobre una de las partes: el derecho tributario. De esta opinión son, entre otros, los profesores Albiñana, Amorós, González García y Pérez de Ayala. Tesis [illegible] con una brillante tradición en Ita-

Antes de proseguir con el examen del tema, corresponde señalar la posición especial que adopta el jurista brasileño Alfredo Augusto Becker, quien sostiene que el vocablo "autonomía" es ajeno al mundo jurídico, porque aparte de prestarse a las más dispares interpretaciones, ni siquiera puede hablarse de separación entre derecho público y derecho privado, ya que no pueden existir normas independientes en la totalidad del sistema jurídico; de manera que la expresión "autonomía" sólo puede ser entendida con fines didácticos con respecto a cualquiera de las disciplinas del derecho (22).

capítulo del derecho Adm

a) La escuela administrativa clásica niega autonomía científica al derecho financiero y, por tanto, considera la actividad financiera estatal como un capítulo del derecho administrativo (23) o bien como "parte especializada de él" (24). Según Zanobini, "la autonomía de los estudios de derecho financiero obedece solamente a razones de oportunidad", ya sea para reunir los aspectos jurídico y económico, aludiendo con ello a la escuela de Pavía y en especial a Griziotti, o bien para dar a sus conceptos un desarrollo y extensión que no encuadrarían en el derecho administrativo (25) (26).

auton. didáctica

b) El segundo grupo se orienta en sentido análogo al anterior, en cuanto a lo sustancial. Admite, con Giannini, que las normas reguladoras de la actividad financiera pueden ser objeto de ramas diferenciadas de las que tratan en general de la administración pública, pero únicamente por razones *prácticas*, para la mejor exposición didáctica o elaboración científica, pero negándole autonomía conceptual al decir que el derecho financiero "no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de naturaleza diversa" (27); estima, en cambio, y en esto se separa de la corriente examinada en el parágrafo anterior, que sólo puede considerarse disciplina jurídica independiente, la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos derivados, es decir, el *derecho tributario o derecho fiscal* (28).

Imp. : dho tributario

la denominada Escuela de Pavía, pone de relieve las exigencias de pureza metodológica precisas para analizar las instituciones tributarias, con criterios estrictamente jurídicos" (JUAN MARTÍN QUERALT-CARMELO LOZANO SERRANO, ob. cit., ps. 33 y sigtes.).

* (22) A. A. BECKER, ob. cit., p. 27. Una posición similar en la doctrina argentina es la de Norberto Godoy (Rep. La Ley, LII, ps. 240 y sigtes.), quien rechaza la autonomía por atentar contra la unidad del derecho.

(23) ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano* (Società Editrice Libraria, Milano, 1901-1915); MAYER, *Derecho administrativo alemán* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1950); FLEINER, *Instituciones de derecho administrativo* (trad. esp., Labor, Barcelona, 1933).

(24) D'ALESSIO, *Premessa allo studio del diritto finanziario* (en "Riv. Ital. Dir. Finanz.", 1937-I, p. 111, esp. p. 125); BIELSA, *Derecho administrativo* (5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1955, t. I, p. 72); ZANOBINI, *Curso de derecho administrativo* (trad. esp., Arayú, Buenos Aires, 1954, t. I, p. 49).

(25) Ob. y lug. cits.

** (26) Para la independización del derecho tributario con relación al administrativo, ver KRUSE, *Derecho tributario* (trad. de la 3ª ed. alemana, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 38).

(27) A. D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanzario* (Giuffrè, Milano, 1945, p. 4); íd., *Istituzioni di diritto tributario* (7ª ed., Giuffrè, Milano, 1956, p. 3). En la traducción al español citada en nota 21 ver p. 7. Igualmente: BERLIRI, *Principî di diritto tributario* (2ª ed., Giuffrè, Milano, 1967, t. I, ps. 12 y sigtes.); íd., *Corso istituzionale di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1985, t. I, p. 5); COCIVERA, *Principî...*, vol. I, p. 6.

* (28) A. D. GIANNINI, *Istituzioni*, p. 4; GARCÍA BELSUNCE, *La autonomía del derecho tributario* (en [illegible] *Temas de*

Esta es la orientación predominante en la doctrina alemana (29) y suiza (30), que hablan siempre de un *Steuerrecht* y muy poco de *Finanzrecht*; como también en los escritores franceses, que constantemente aluden al *droit fiscal* (31) y reservan la expresión *droit financier*, principalmente en su aspecto penal, para referirse a violaciones del derecho relacionadas con la actividad financiera privada (32). Asimismo fue la opinión dominante en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo en octubre de 1956 (33), y que reconoce Sayagués Laso, aunque restringida a una "autonomía didáctica" y no conceptual (34).

Hensel precisa bien esta orientación en su excelente obra, refiriéndose al derecho tributario "como disciplina publicística, autónoma por su contenido y método", pero distinguiendo entre un *derecho tributario material* y un *derecho tributario administrativo*, "autónomo" con respecto al primero, y que ofrece "como un *sistema jurídico propio, encerrado en sí mismo*" (35); posición doctrinal que reproduce Jarach, para quien sólo es "estructural y dogmáticamente autónomo" el "derecho tributario sustantivo o material" (36).

---

derecho tributario (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982), conteniendo un análisis de la opinión de Rafael Bielsa (ps. 11 y sigtes.) y de la doctrina argentina sobre el tema (p. 40).

(29) Ver, p. ej., BÜHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts* (Vahlen, Berlin, vol. I, 1927; vol. II, 1928); HENSEL, *Steuerrechts* (3ª ed., Springer, Berlin, 1933, y trad. ital., *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956); KRUSE, ob. cit., p. 38.

(30) BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, Möhr, Tübingen, 1ª parte, 1926; 2ª parte, 1929; íd., *System des Steuerrechts* (2ª ed., Polygraphischer Verlag A.-G., Zürich, 1951, y trad. ital., *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè, Milano, 1954).

(31) TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal* (en R.S.L.E., 1928, p. 202); íd., *Précis de science et législation financière* (11ª ed., Dalloz, Paris, 1951, ps. 266 y sigtes.). GÉNY, en su conocido estudio, se declara en contra de la autonomía entendida en sentido absoluto, pero reconoce que el derecho fiscal tiene un *particularismo* acentuado, que lo segrega del derecho administrativo (*Le particularisme du droit fiscal*, en Riv. Trim. Droit Civil, 1931, ps. 197 y sigtes.).

(32) Ver nota 13.

(33) LUQUI, *Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (J.A., 1956-IV, sec. doct., 155); GIULIANI FONROUGE, *Hacia la unificación del derecho tributario latinoamericano* (La Ley, 86-796).

(34) *Tratado de derecho administrativo* (Montevideo, 1959, t. II, p. 425).

(35) HENSEL, *Sistema*, ps. 1, 6 y 164.

* (36) DINO JARACH, *El hecho imponible* (Rev. Jur. Arg., Buenos Aires, 1943, p. 21); íd., *La autonomía del derecho fiscal y la teoría de las finanzas* (en Rev. de Economía, Montevideo, 1947, p. 7); íd., *Curso superior de derecho tributario* (Ed. Liceo Cima, Buenos Aires, 1980, t. I, ps. 224 y sigtes.); y más recientemente *Nuevas reflexiones sobre la autonomía del derecho tributario material* (L.I., t. 1, ps. 219 y sigtes.). En igual sentido: MARTÍNEZ, *Derecho tributario argentino* (Tucumán, 1956, ps. 17 y sigtes.); JUAN CARLOS LUQUI, *Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (J.A., 1956-IV, sec. doctr., 55); H. VILLEGAS, *Curso de finanzas, de derecho financiero y tributario* (Depalma, Buenos Aires, 2ª ed., ps. 154 y sigtes.), y en *Más sobre la legislación impositiva y el derecho privado* (L.I., ps. 771 y sigtes.), donde este autor parece haber abandonado la tesis autonomista. Posteriormente señaló la falta de consecuencias teórico-prácticas de la discusión y la conveniencia, desde el punto de vista didáctico, del estudio conjunto de las normas que regulan la actividad financiera (ver *Manual de finanzas públicas*, Depalma, 2000, p. 107). Sosteniendo la autonomía del derecho tributario pero no la del derecho financiero en la Argentina, ver HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *La autonomía del derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1996; y RUBÉN O. ASOREY, ob. cit. nota (93), Capítulo I, ps. 35 y sigtes.

En esta corriente debemos ubicar a una parte de la doctrina de otros países (37), que reconoce autonomía científica tan sólo al derecho tributario, y no al financiero; empero, según luego veremos, las opiniones no son uniformes en esta debatida materia.

c) Réstanos examinar, ahora, la corriente doctrinal que se inclina hacia la autonomía del derecho financiero, que merece nuestra adhesión. Empero, antes de entrar en materia y para evitar equívocos, es necesario especificar la significación que debe asignarse al vocablo *autonomía*.

Desde luego que no significa la creación de compartimentos estancos, pues ninguna rama de las ciencias jurídicas puede bastarse a sí misma, ya que entre todas hay "un vínculo material, una relación de parentesco, que deriva del origen común", de manera tal que "la autonomía de una rama del derecho no puede destruir y ni siquiera lesionar el concepto unitario del derecho" (38). Ahora, más que nunca, es palpable la interconexión entre las distintas disciplinas y bastaría para demostrarlo la desintegración operada en el derecho civil, su unificación parcial o total con el comercial —código italiano de 1942; código suizo de las obligaciones—, la aparición del derecho laboral, del derecho aeronáutico, intervención estatal creciente y tantas otras manifestaciones de la evolución producida en los conceptos jurídicos. "Ni siquiera el derecho civil, que es el más completo y evolucionado, es totalmente autárquico" (39).

D'Amelio ha señalado con elocuencia la similitud entre el proceso hacia la autonomía de las ramas del derecho y el que se produce en las células vegetales, actuando en el primero circunstancias sociales, políticas, económicas e históricas. "El nuevo sistema jurídico, llegado a un grado de madurez, se desprende del originario también por escisiparidad; se torna autónomo y vive junto a la célula madre, luego de haber vivido en su seno". Pero, desde luego, para que la segregación sea una realidad, para que el nuevo organismo adquiera vida independiente, no basta que represente excepciones y derogaciones al derecho preexistente: es menester que disponga de *principios generales propios*; ellos constituyen "las líneas arquitectónicas del nuevo derecho" (40).

He aquí, pues, el concepto de autonomía: una rama del derecho que disponga de principios generales propios y que actúe coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia, con las demás disciplinas, como integrante de un todo orgánico (unidad del derecho).

---

(37) *En España*: AMORÓS, ob. cit., ps. 65 y sigtes.; PÉREZ DE AYALA, *Derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1968, t. I, p. 10). PÉREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 3ª ed., 1984, t. I, ps. 3 y sigtes.). *En el Brasil*: DE ARAUJO FALÇÃO, *Introdução ao direito tributário* (Ed. Financeiras, Río de Janeiro, 1959, p. 20). *En Méjico*: DE LA GARZA, ob. cit., p. 20. *En Perú*: BELAUNDE GUINASSI, *Instituciones del derecho tributario* (Pontificia Universidad Católica, Lima, 1967, p. 14). *En Uruguay*: VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario* (Montevideo, 1970, t. I, ps. 73 y sigtes., esp. ps. 77 y 78), aunque este autor se refiere únicamente al llamado derecho tributario material, formulando así una distinción que estimamos errónea.

(38) D'AMELIO, *L'autonomía dei diritti —in particolare del diritto finanziario nell'unitá del diritto* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1941-I, ps. 1 y sigtes.).

(39) D'AMELIO, ob. cit., p. 2.

(40) D'AMELIO, ob. cit., ps. 2 y 3.

** Se ha sostenido que dos son los presupuestos científicos requeridos para lograr la autonomía y la independencia científica de una rama jurídica: "un conjunto de relaciones sociales que demanden un ordenamiento jurídico propio, y principios jurídicos propios que informen las normas de la rama jurídica en cuestión" (41).

¿Se ha operado tal proceso en el derecho financiero? La respuesta afirmativa emana de diversos autores. D'Amelio, en primer término, quien enumera como principios propios los contenidos en el texto constitucional en materia financiera, la tributación fundada en el contenido económico, y no en las apariencias jurídicas de los actos, la solidaridad de las obligaciones, criterios específicos de interpretación, normas penales distintas de las ordinarias (42), luego Vanoni, que considera al derecho financiero representativo de "un conjunto de normas que, por el orden de relaciones de la vida social a que corresponden, ofrecen caracteres propios que las diferencian de otras normas del derecho público (43); y en expresiones de igual contenido, Pugliese (44) y Tesoro (45).

* En apoyo de esta orientación podemos mencionar en España a Sáinz de Bujanda (46), quien en un documentado estudio del tema se expide por "la autonomía del derecho financiero, no sólo respecto a la ciencia de la hacienda o economía financiera, sino también a las restantes ramas del ordenamiento jurídico", con interesantes referencias a la doctrina de Portugal y Brasil; e igualmente a Rossy (47), que toma al derecho financiero como el *todo* y al tributario como una parte. En cuanto a la doctrina brasileña podemos hacer mención de Gomes de Sousa (48), para quien el derecho tributario es una rama especializada del derecho financiero, de Nogueira (49), que considera al derecho financiero como "una rama jurídica científicamente autónoma" y al derecho tributario "didácticamente separado" de aquél; de Baleeiro, para quien la autonomía del derecho financiero está dada por las relaciones jurídicas específicas de los tributos y los gastos públicos, la índole específica del presupuesto y las peculiaridades de los contratos de empréstitos" (50).

(41) RAFAEL CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero*, "H.P.E.", 1970, nº 1, p. 124; RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones del derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 55, agrega como otro requisito para la autonomía científica la existencia de institutos propios; ALVARO RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, ps. 121 y sigtes., mencionando como otros requisitos la existencia de un conjunto de normas y relaciones homogéneas.

(42) Ob. cit.

(43) VANONI, ob. cit., p. 143.

(44) PUGLIESE, ob. cit., ps. 3 y 4.

(45) TESORO, *Principii di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938, p. 7).

(46) F. SÁINZ DE BUJANDA, *La autonomía del derecho financiero* (en "Hacienda y Derecho", cit., t. II, esp. ps. 99 y 122).

(47) F. SÁINZ DE BUJANDA, *Instituciones de derecho financiero* (Librería Bosch, Barcelona, 1959, ps. 24 y 25).

(48) R. GOMES DE SOUSA, *Compêndio de legislação tributária* (Ed. Financeiras, Río de Janeiro, 1960, p. 21).

(49) R. B. NOGUEIRA, *Direito financeiro. Curso de direito tributário* (Ed. Bushatsky, São Paulo, 1964, p. 5).

** (50) ALIOMAR BALEEIRO, *Uma introdução a ciência das finanças* (9ª ed., Ed. Forense, 1973, ps.

Por su parte, Griziotti, sostenedor de la tesis autonómica, encuentra diferencias de magnitud y de sustancia, entre el derecho financiero y el derecho tributario; más limitado éste y con mayor dinamismo aquél, si bien es verdad que concibe al derecho financiero "conectado por relaciones coesenciales de influencia recíproca, con la ciencia de las finanzas" (51).

Mencionaremos a Ingrosso, que considera al factor económico como la *idea-límite* del acto administrativo financiero y que aun condicionado a la potestad de imperio en el desenvolvimiento de las funciones de la actividad financiera, constituye el *principium individuationis* de la disciplina que nos ocupa con respecto a las otras ramas del derecho, asegurándole su autonomía conceptual y metodológica (52). Y refiriéndose a quienes reprochan heterogeneidad de contenido al derecho financiero, les responde que de ser exacta la objeción, no sería de aplicación exclusiva a él sino también al derecho administrativo y al derecho privado, y que la heterogeneidad de un instituto financiero con respecto a otro, no excluye que ambos tengan un punto de contacto, ya sea considerados desde el punto de vista de la función que, directa o indirectamente, desempeñan, así fuere por vía de contraposición, de los medios jurídicos para la satisfacción de las necesidades públicas (53).

** Sáinz de Bujanda, en su monumental obra, se hace cargo de este argumento y señala que no por ello pierde su unión sistemática: "El entrecruzamiento que puede producirse es su ámbito entre normas de diversa naturaleza —v. gr., públicas y privadas—, no es un fenómeno que le afecte en exclusiva y que inspira su reconocimiento como sector del ordenamiento, sino que se manifiesta en el seno de todas las normas jurídicas y constituye una consecuencia lógica y plausible de la unidad del derecho" (54), concluyendo que es el único ámbito del ordenamiento en que cabe analizar las interconexiones de las figuras jurídicas que integran el aparato institucional de la Hacienda pública (55).

** En síntesis, para el catedrático español, uno de los relevantes defensores actuales de la sustantividad del derecho financiero, éste se muestra, por un lado, como un sector bien definido del ordenamiento jurídico y, de otro, como una parte de la ciencia jurídica, constituida por una ordenada agrupación de conocimientos obtenidos acerca del conjunto normativo que tiene por objeto a la Hacienda pública.

Entre nosotros, Villegas Basavilbaso comparte similar orientación, pues no obstante ser un tratadista de derecho administrativo, en su obra ha eliminado la parte relativa al derecho financiero, por considerarlo "una ciencia

(51) B. GRIZIOTTI, *Sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario (1908-1953)*, en *Saggi*, ps. 3 y sigtes., esp. p. 13.

(52) G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 12.

(53) G. INGROSSO, ob. cit., p. 15. En este sentido, PLAZAS VEGA sostuvo que la enseñanza en las facultades de derecho debe efectuarse en cursos separados pero vinculados y como materias básicas o formativas, el derecho tributario y el derecho de la hacienda pública (*Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2000, p. 373).

(54) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, Madrid, 1977, t. I, vol. primero, p. 497.

(55) F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, Madrid, 1985, t. I, vol. segundo, p. 17.

autónoma, y, por consiguiente, distinta por su fin, objeto y contenido, a aquel derecho", según explica en varios pasajes (56).

17. CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO. — Desde el momento que la actividad financiera se hace efectiva en cuanto a las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades generales, a los recursos para cubrirlas y en el control de las inversiones, síguese que corresponde al derecho financiero ocuparse del *aspecto jurídico* de esos sectores de vida estatal, comenzando por el instrumento básico que es el presupuesto.

El *derecho presupuestario*, entonces, constituye una parte esencial del derecho financiero, poco desarrollado hasta el presente y que por las características especiales de la materia que le sirve de objeto, ofrece aspectos singulares. Se complementa con el régimen jurídico de las *inversiones* y *gastos públicos* y de su *control*.

En segundo lugar trata de la administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene un derecho civil, más bien aproximándose al concepto económico, esto es, como riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento (57), concepción que incluye, por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial.

Singular relevancia adquiere la parte relacionada con la aplicación y recaudación de los tributos: el *derecho tributario* o *derecho fiscal*. Este sector de importancia excepcional, del cual nos ocuparemos con mayor detenimiento en el parágrafo siguiente, ha dado lugar a una intensa elaboración doctrinal, hasta el extremo de eclipsar otros aspectos de la actividad financiera. Así, por ejemplo, el estudio del *crédito público* ha sido menor en su faz jurídica que en la económica y política, aun cuando en las finanzas modernas ha dejado de ser el recurso extraordinario de antes, para trasformarse en un modo normal u ordinario de hacer frente a las erogaciones, en determinadas condiciones y circunstancias; por otra parte, la internacionalización de las finanzas (58) y la agudización de los problemas monetarios han exigido soluciones fuera del derecho tradicional, permitiendo hablar de un *derecho monetario* (59), constituido por el conjunto de normas económicas y jurídicas relacionadas con la moneda como instrumento de cambio y como elemento de las obligaciones con ella vinculadas, especialmente en los empréstitos internacionales.

Griziotti (60) considera disciplinas complementarias o integrantes del derecho financiero, a las siguientes: derecho financiero constitucional, derecho financiero administrativo, derecho financiero procesal, derecho financiero penal, derecho financiero procesal penal, derecho financiero internacional, filosofía del derecho financiero. Esto exige una aclaración.

(56) VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho administrativo* (T.E.A., Buenos Aires, 1949, t. I, ps. 17 y 181).

(57) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 75.

(58) TREVOUX, *L'internationalisation des finances publiques* (en "R.S.I.F", 1948, p. 389); TROTABAS, *Institutions financières*, ps. 84 y sigtes.

(59) NUSSBAUM, *Derecho monetario nacional e internacional* (trad. esp., Arayú, Buenos Aires, 1954).

(60) *Nuovo Digesto Italiano*, V° *Diritto finanziario*.

** En opinión de Sáinz de Bujanda, el contenido del derecho financiero puede ser idealmente descompuesto en dos partes esenciales, una referida a la constitución u organización de la Hacienda y la otra a sus procedimientos de administración o gestión. En el haber de la Hacienda incluye a los recursos (tributos, monopolios, deuda pública y patrimonio del Estado), a los derechos económicos de la Hacienda (créditos tributarios, derechos de participación en la renta de los monopolios, derecho sobre bienes patrimoniales y sobre sus productos) e ingresos públicos (prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública, y rendimientos patrimoniales). Junto al haber de la Hacienda, Sáinz de Bujanda ubica las obligaciones de contenido económico de la Hacienda, diferenciándolas de aquellas obligaciones del Estado o de las reparticiones que pertenecen al derecho administrativo o privado. Finalmente, ubica al lado de la constitución de la Hacienda, a la administración financiera, aspecto dinámico de la Hacienda (61). Para el actual momento histórico, dicho autor conceptúa como rama del derecho financiero al derecho tributario, al derecho del patrimonio público, al derecho de la deuda pública y al derecho presupuestario y de la contabilidad pública (62).

** Se ha cuestionado la inclusión de ciertos conjuntos normativos dentro del derecho financiero, a saber: los ingresos patrimoniales, la actividad mercantil e industrial, sanciones pecuniarias y las normas sobre circulación fiduciaria y acuñación de moneda (63).

** En cuanto a la inclusión de las normas sobre los ingresos patrimoniales dentro del derecho financiero, Calvo Ortega y Simón Acosta entienden que no deben formar parte porque dicha actividad de gestión no tiene como fin propio y esencial el de la obtención de recursos dinerarios.

** Consideramos, conjuntamente con Sáinz de Bujanda, Ferreiro, Martín Queralt y Lozano Serrano, que tal sector de la realidad del Estado debe ser estudiado por el derecho financiero, pues goza de la nota de instrumentalidad inherente a toda la actividad financiera, sin perjuicio de su posible estudio desde otras perspectivas (64).

Similares consideraciones se imponen en relación a las disposiciones sobre la actividad mercantil o industrial del Estado. En cuanto a las normas sobre emisión de dinero de curso legal, en la doctrina española autores como Ferreiro, Martín Queralt y Lozano Serrano se inclinan por su adscripción al derecho financiero, mientras que otros, como Vicente Arche y Simón Acosta, consideran que jurídicamente tal sector está fuera del ordenamiento financiero (65).

Resta analizar las sanciones pecuniarias, sector cuya inclusión en el derecho financiero también fue cuestionada, aunque como han señalado Martín Queralt y Lozano Serrano tal adscripción no pretende desconocer la aplicación

** (61) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, Madrid, 1977 (t. I, vol. primero, ps. 476 y sigtes.).

** (62) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, Madrid, 1985 (t. I, vol. segundo, p. 17).

** (63) CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero*, ob. cit., p. 133; E. SIMÓN ACOSTA, ob. cit., p. 163.

** (64) SÁINZ DE BUJANDA, ob. cit., p. 17; FERREIRO, ob. cit., 12ª ed., ps. 198 y sigtes.; MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, ob. cit., p. 43. No puede omitirse entre los defensores de este enfoque a Bayona de Perogordo y a Vicente Arche.

** (65) JOSÉ J. FERREIRO, ob. cit., p. 165.

del derecho penal, ni pretende que su inclusión no es meramente recaudatoria, sino evitar la disociación de una realidad normativa del tributo (66).

** En la moderna doctrina alemana, Tipke entiende que el derecho financiero abarca el derecho tributario, el derecho presupuestario y el derecho patrimonial público y de la deuda pública (67).

El hecho de tratar del aspecto sustancial o formal, penal, constitucional, etc., de la materia financiera, no basta, en nuestra opinión, para erigir a cada uno de ellos en disciplinas separadas. Las tomamos como secciones o sectores independientes con fines de sistematización y análisis, como cuando hablamos de derecho tributario, pero en el sentido de segmentos de un todo orgánicamente indivisible.

18. DERECHO TRIBUTARIO O DERECHO FISCAL. DIVISIONES; CODIFICACIÓN. — No es menester insistir mayormente acerca del desarrollo alcanzado por la actividad tributaria del Estado y la atención que los juristas dedican en los últimos tiempos al examen de los singulares problemas originados por aquélla. Aun quienes se mantienen apegados a los principios privadistas, no dejan de reconocer el particularismo de la nueva disciplina que ingresó con personalidad propia aunque con cierto retraso a la enseñanza de las universidades francesas, bajo la denominación de "Derecho fiscal de los negocios" (*Droit fiscal des affaires*).

El *derecho tributario* o *derecho fiscal* es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

* La terminología no es uniforme a su respecto. En tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación *derecho tributario* (*diritto tributario*), los alemanes prefieren *derecho impositivo* (*Steuerrecht*) a pesar de disponer del vocablo *Abgaberecht*, que sería más adecuado técnicamente y que tiene, en cambio, amplia aceptación en la actual doctrina suiza (68). Los autores franceses, por su parte, se refieren al *derecho fiscal* (*droit fiscal*), a igual que los mejicanos (69), que es la denominación generalizada entre nosotros y que algunos autores objetan (70) por entenderla referida a toda la actividad del Estado o *fisco* y no solamente a la de carácter tributario.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos —*derecho tributario*—, por su carácter genérico, pero no vemos inconveniente en continuar utilizando el popular *derecho*

** (66) Ob. cit., p. 43.

** (67) KLAUS TIPKE, *Steuerrecht*, Varlag, Köln, 4ª ed., 1977 (citado por SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. segundo, ps. 210 y 212).

** (68) Conf.: SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* (t. I, vol. segundo, p. 211); *Derecho fiscal, derecho financiero y derecho tributario*, R.D.F.H.P. nº 104, 1973.

** (69) GREGORIO SÁNCHEZ LEÓN, *Derecho fiscal mexicano*, Cárdenas Ed., Ciudad de México, 1994, ps. 32 y sigtes., con citas de autores mejicanos que rechazan el vocablo "derecho tributario" adoptando la expresión "derecho fiscal"; entre otros, MARTÍNEZ LÓPEZ (*Derecho fiscal mexicano*, cap. IV, nº 17, p. 34). Idem, E. MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (Universidad Autónoma de S. Luis Potosí, México, 1983, ps. 16 y sigtes.), fundando su opinión en el Código Fiscal de la Federación.

fiscal, por estar en nuestras costumbres; que es la misma razón por la cual la doctrina alemana prescinde del vocablo técnicamente inobjetable, para preferir el tradicional. Sin desconocer la importancia de la terminología en derecho, creemos que deben prevalecer los conceptos, y si éstos son claros no hay razón para hacer innovaciones, por lo menos con el exclusivismo que algunos pretenden. Por lo demás, la expresión *derecho fiscal* ha adquirido resonancia internacional, por corresponder al nombre de la disciplina en el derecho anglosajón —*fiscal law*— y a la denominación de una prestigiosa institución: la *International Fiscal Association* o *Association de Droit Fiscal International*, que ha divulgado sus principios.

Es por tales circunstancias que en esta obra utilizaremos indistintamente las expresiones *derecho fiscal* y *derecho tributario*, con significado análogo.

El desarrollo de esta rama se ha manifestado en dos direcciones interconectadas: en una intensa elaboración doctrinal, principalmente por juristas alemanes e italianos, y últimamente por los españoles, y en una tendencia hacia la codificación de sus conceptos específicos (71).

19. DIVISIONES. — Así como sustentamos una posición unitaria en el derecho financiero, mantenemos un criterio análogo en lo que respecta a su rama principal: el derecho tributario. Con frecuencia se dice que existen ramas que, por su naturaleza, constituyen divisiones de la disciplina que nos ocupa; y en este sentido se efectúa una primera separación entre un pretendido *derecho tributario material o sustancial* y otros aspectos, como derecho tributario internacional, derecho tributario procesal, derecho tributario penal, etc. Así, por ejemplo, la doctrina uruguaya sólo admite la independencia científica del derecho tributario material y estima que las demás normas se mantienen vinculadas con las disciplinas de las cuales emanan (derecho administrativo, procesal, etc.) (72).

* Desde muchos años atrás es conocida nuestra posición adversa a este parcelamiento. Concretándonos al derecho tributario y aun aislándolo del

* (71) Ver: GIULIANI FONROUGE, *Codificación del derecho fiscal y creación de tribunales especializados* (La Ley, 34-1049); íd., *Acerca de la codificación del derecho fiscal* (en "Revista de Economía", Montevideo, 1951, p. 518); íd., *Realidad y perspectivas de la codificación tributaria* (en "Revista de Der. Financ. y de Hacienda Pública", 1964, p. 241); VANONI, *Il problema della codificazione tributaria* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1938-I, p. 361); SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho* (Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, ps. 55 y sigtes.); VALDÉS COSTA, *La codificación del derecho tributario* (en "Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales", Montevideo, año I, nº 1, 1950, p. 203), *La codificación tributaria en América Latina* (Cívitas, nº 33, p. 95, traducido por el Bureau of International Fiscal Documentation, Amsterdam, 1984, e incorporado en la obra del mismo autor, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Mont. A.M.F., 1982, p. 31); íd., *Analogías y peculiaridades del derecho tributario hispanoamericano* (Cuadernos nº 8, ps. 234 y sigtes.); *Alternativas y experiencias de la codificación tributaria en Iberoamérica y España* (Foro de Iberoamérica, Universidad de Salamanca y de Buenos Aires, junio de 1992); *Alternativas y experiencias de la codificación tributaria en Iberoamérica y en España*, publicado en *Principios constitucionales tributarios*, autores varios, EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA (compilador), Universidad Autónoma de Sinaloa, Sinaloa, 1993, ps. 15 y sigtes.; XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador, Bahía, Brasil, del 3 al 8 de diciembre de 2000, organizadas por ILADT.

(72) VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario* (Montevideo, 1970, t. I, ps. 77, 81 y sigtes.).

derecho financiero, reiteramos nuestra opinión en favor, de su concepción orgánica; para nosotros, hay un derecho tributario con múltiples facetas o aspectos indisolublemente ligados, aunque, desde luego, vinculado tangencialmente con otras disciplinas. En este sentido puede verse en el segundo tomo de esta obra la toma de posición en materia de ilícito tributario que, reiteramos aquí, es inescindible; y por esto no compartimos la división que efectúa el Código Tributario uruguayo entre infracciones y sanciones (capítulo quinto) y derecho penal tributario (capítulo sexto), que pareciera inspirada en ciertas conclusiones de las Primeras Jornadas Luso-Hispanoamericanas del año 1966 (73).

Tampoco compartimos la tendencia a hablar de un derecho tributario internacional, cuando se trata únicamente de ciertas soluciones particulares aplicables a los aspectos internacionales de la tributación. Veinte años atrás, ya señalaba Chrétien, en obra precursora, que aparte del principio de la soberanía fiscal que constituye su base, "el derecho internacional fiscal común, concebido como integrado por normas indudables obligatorias para todos los Estados, aún es embrionario" (74), y bastante después, Bühler en su magnífica obra sobre el tema no puede menos que reconocer algo parecido, primeramente cuando señala en el prólogo, con ejemplar modestia, que los cultores de otras ramas del derecho internacional no deben esperar "de la presente obra ningún sistema acabado" sino tan sólo el intento de "exponer la evolución de los principios del derecho internacional tributario surgidos de la postguerra" (75), y luego, al analizar las perspectivas del futuro desarrollo de la disciplina, que por muchos años subsistirán las diferencias entre los distintos países, si bien con una tendencia a hacer de las concentraciones empresarias (los *concernos*, del alemán *konzern*) los principales interesados del derecho internacional tributario (76).

Asimismo, hallamos objetable la división que consagra el mencionado Código Tributario uruguayo entre derecho tributario formal (capítulo tercero) y derecho procesal tributario (capítulo cuarto) por tratarse de la misma materia distribuida en secciones separadas.

Hemos estimado conveniente formular estas aclaraciones que, una vez más, nos colocan al margen del tradicionalismo en la materia, para que no queden dudas acerca de nuestro pensamiento. Todo autor que se respete no debe dejar en la penumbra sus ideas, aunque ellas pudieren ser cuestionables.

** 20. EL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Y FORMAL EN LA DOCTRINA ACTUAL. — Según ya hemos visto (77), la división entre el derecho tributario material y el derecho tributario formal o administrativo ha tenido en Hensel a uno de sus más claros expositores (78), habiendo acogido tal división en forma expresa la

(73) VALDÉS COSTA, ob. cit., en nota anterior, p. 82 en nota.

(74) CHRÉTIEN, *À la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, Paris, 1955, p. 243).

(75) BÜHLER, *Principios de derecho internacional tributario* (trad. esp., Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 14).

(76) BÜHLER, ob. cit., ps. 361 y sigtes.

** (77) Ver punto 15 de este título.

** (78) HENSEL, *Sistema*, ps. 1, 6 y 164.

mayoría de la doctrina germánica (79), parte de la española (80) y de la latinoamericana (81), no habiendo sido el tema esencial para los autores italianos (82).

** Para los modernos enfoques procedimentalistas o dinámicos del estudio del derecho tributario, iniciados en los primeros años de la década de 1960, pero desarrollados al final de ella y comienzo de la siguiente, la división entre el derecho tributario material y formal dejó de ser uno de los aspectos esenciales de la doctrina tributaria. Al decir de Eusebio González, se ha desconocido tal distinción sin atacarla frontalmente y calificándosela de insuficiente, aunque no por ello de inútil (83). Dentro de esta corriente, cabe señalar, por la importancia de su aporte, en la doctrina italiana a Alessi, Maffezzoni y Micheli y en la española a Pérez de Ayala y Eusebio González García (84).

** 21. ENFOQUES DINÁMICOS O FUNCIONALES DE LA TEORÍA TRIBUTARIA. — El desarrollo del derecho tributario en los últimos decenios se caracteriza por una búsqueda de nuevos enfoques epistemológicos que no se los puede entender sin recordar históricamente su punto de partida.

** Si bien tales criterios reciben la influencia de los cambios producidos en la teoría general del derecho, son también producto de la necesidad de soluciones adecuadas a las nuevas realidades del fenómeno tributario.

** (79) H. KRUSE, *Derecho tributario*. Parte general (Ed. de Derecho Reunidas, 1973, ps. 302 y sigtes.). Conf.: EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho tributario material y formal*, H.P.E., nº 94, 1985, p. 269.

** (80) Entre los autores españoles, SÁINZ DE BUJANDA apoya su adscripción fundándola en el plano científico, por entender que no se puede discutir la diferencia entre vínculos jurídicos de contenido patrimonial y no patrimonial, en el plano positivo por considerar el autor que tal distribución se manifiesta en los textos positivos y en el plano didáctico por su utilidad (*Sistema...*, t. I, vol. segundo, ps. 166 y sigtes.); FERREIRO, *Curso de derecho financiero español*, 1ª ed., p. 278, citado por SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* (t. I, vol. segundo, p. 161); ALBIÑANA, citado por EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho tributario material y formal* (H.P.E., nº 94, 1985, p. 269). Este mismo autor cita en la doctrina española como no adhiriéndose a la distinción a CORTÉS DOMÍNGUEZ (conf. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, t. I, vol. segundo, p. 161). ALBIÑANA GARCÍA agrega a la lista de autores españoles que aceptan la división, a FERREIRO LAPATZA (*Curso de derecho financiero español*, Madrid, 1985), y a PALAO TABOADA (*Derecho financiero y tributario*, Madrid, 1985), en opiniones desarrolladas en obras aparecidas con posterioridad a la preparación del trabajo del prof. Eusebio González García de 1985. FERREIRO acepta la división, pero reconociendo la dificultad de determinar en concreto qué norma debe integrarse en cada uno de los dos grupos, y aclarando que la distinción ha de entenderse con la flexibilidad y la relatividad con que toda sistematizacion de normas ha de ser utilizada (*Curso*, 13ª ed., 1991, p. 336). La influencia de la división como expresión de la polarización de la dogmática puede verse en G. NÚÑEZ PÉREZ, *La actividad de comprobación tributaria* (Cívitas, nº 53, p. 39).

** (81) DINO JARACH, ob. y lug. citados en nota 36 de este capítulo; VALDÉS COSTA, ob. y lug. citados en nota 72 de este capítulo; S. DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (Ed. Porrúa S.A., México, 1976, ps. 23 y sigtes.); SÁNCHEZ LEÓN, *Derecho fiscal* (Ed. Cárdenas, México, ps. 35 y sigtes., con cita de S. de la Garza); VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (2ª ed., Buenos Aires, 1975, ps. 211 y sigtes.).

** (82) Conf.: SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* (t. I, vol. segundo, p. 161).

** (83) EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho tributario material y formal*, H.P.E., nº 94, 1985, p. 269.

** (84) ALESSI, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino (1965), citado por SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* (t. I, vol. segundo, ps. 77 y 217); G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario* (Utet, Torino, 7ª ed., 1985); la versión en español está publicada por Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1975; MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969; PÉREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario*, 3ª ed., Madrid, 1983; EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho tributario material y formal*, H.P.E., nº 94, 1985, p. 269.

lente traducción brasileña efectuada en el Instituto de Derecho Tributario de dicho país, con la dirección del profesor Ruy Barbosa Nogueira (102). Este nuevo Código incluye muchas normas del anterior, si bien con distintos textos y ordenación; hay una traducción al castellano del texto vigente a 1998 (103).

24. MÉJICO. — En segundo término cabe hacer mención de la codificación mejicana, que siguiendo la línea del ordenamiento alemán, organizó un cuerpo homogéneo de normas específicas de la tributación, consolidando al órgano jurisdiccional independiente —*el Tribunal Fiscal de la Federación*— encargado de resolver los conflictos fiscales. Cabe aclarar que en Méjico la expresión *fiscal* no es equivalente a *tributario*, ya que incluye otros aspectos de índole patrimonial que afectan a la administración pública.

Luego de algunas tentativas de sistematización producidas desde los años 20, fue sancionada la *Ley de Justicia Fiscal*, que entró en vigencia el 1 de enero de 1937, que constituyó un apreciable progreso para la defensa de los contribuyentes (104) y cuyo capítulo IV se subsumió en el *Código Fiscal de la Federación*, que entró a regir desde el 1 de enero de 1939 y constituyó "el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del derecho tributario" (105).

Ese ordenamiento rigió hasta fines de 1966, pues el 30 de diciembre de este año se promulgó un nuevo *Código Fiscal de la Federación*, publicado en el "Diario Oficial" el 19 de enero de 1967 y con vigencia desde el 1 de abril del mismo año. Consta de doscientos cuarenta y seis artículos distribuidos en cuatro títulos: título I, Disposiciones generales; título II, Disposiciones sustantivas (sujetos; nacimiento y extinción de los créditos fiscales; infracciones y sanciones; delito); título III, Procedimiento administrativo; título IV, Procedimiento contencioso.

De él se ha dicho que "no introduce novedades doctrinarias, ni incorpora a la legislación fiscal nuevas o diferentes corrientes teóricas" (106). Según otro autor mejicano, que también comparte esa opinión, fue aprovechada la experiencia para ofrecer una mejor organización y redacción de las normas y asegurar un trato más igualitario a los contribuyentes frente a la administración, si bien en ciertos casos "se producen retrocesos y se cometen incorrecciones" (107). La confrontación del nuevo texto con el anterior permite apreciar una mejor sistematización y cambio de importancia en el contenido.

** (102) *Novo Código Tributário Alemão* (Forense, Rio de Janeiro, 1978); NOGUEIRA, *O novo Código Tributário de Alemanhia. Como se deve legislar* (Revista da Faculdade de Direito", vol. LXXIV, San Pablo, 1979). Existe una traducción al español de este nuevo Código con comentarios de Palao Taboada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

** (103) Ver traducción de Carla Schuster en Boletín Informativo, AAEF, agosto de 1999, ps. 43 y sigtes. El texto del año 1977 fue modificado en el año 2000. Ver http://www.stevernetz.de/gesetze/ao/20001220/ y con relación al tema de codificación en general ver EDUARDO BAISTROCCHI, Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 203 y sigtes.

(104) Esa primera ordenación fue elogiada como una de las primeras manifestaciones del derecho tributario en América: PUGLIESE, *La Ley de Justicia fiscal de los Estados Unidos Mexicanos*, en "Estudios del Centro de Inv. Perm. Der. Fin.", Buenos Aires, 1939, p. 457.

(105) Sobre el primer código puede verse: FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, t. I: *Los impuestos* (Ed. Porrúa S.A., México, 1955, ps. 233 y 234); TÉLLEZ DÍAZ, *El Código Fiscal de la Federación. Sus objetivos, realizaciones y deficiencias* (tesis de licenciatura, México, 1958, ps. 25 y sigtes.).

(106) RODRÍGUEZ DE LA MORA, *Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación* (Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1967, p. 7).

(107) DE LA GARZA, ob. cit., ed. 1976, p. 65.

** Un nuevo Código Fiscal de la Federación fue promulgado el 30 de diciembre de 1981, cuyos cinco primeros títulos entraron en vigor el 1 de enero de 1982. Consta de seis títulos y doscientos sesenta y un artículos; ellos son, a saber: título I, Disposiciones generales; título II, De los derechos y obligaciones de los contribuyentes; título III, De las facultades de las autoridades fiscales; título IV, Infracciones y delitos; título V, Procedimientos administrativos; título VI, Procedimiento contencioso (108).

** Desde 1983 ha sufrido modificaciones parciales; orientadas a dotar a la Administración de más facultades de fiscalización y recaudación, que en algunos casos originó críticas por la limitación al derecho a la jurisdicción. En enero y diciembre de 1991, en febrero y julio de 1992 y en enero de 1996, se introdujeron nuevas modificaciones a este Código (109), existiendo una reforma de diciembre de 2000 cuyo texto vigente, en cuanto a su estructura formal en lo referente a títulos y artículos presenta escasas diferencias con el que entró en vigencia en 1982.

25. BRASIL. — Desde 1953, en que el prof. Gomes de Sousa elaboró un anteproyecto (110) para ser examinado por una comisión especial (111), estaba en gestación un código tributario. Transcurrieron largos años antes que ese propósito se tornara realidad, pues el 25 de octubre de 1966 fue sancionada la ley 5172, que por disposición del art. 7º del "Acto Complementario nº 36", del 13 de marzo de 1967, recibió la denominación de *Código Tributario Nacional*.

* Ese ordenamiento está estructurado en dos secciones o libros: el primero (arts. 2 a 95) trata del sistema tributario nacional, regulando el régimen de cada uno de los tributos; el libro segundo (arts. 96 a 208) contiene las disposiciones de carácter sustancial y de aquí su denominación de "normas generales de derecho tributario".

* Ese libro segundo tuvo como modelo el anteproyecto Gomes de Sousa, si bien en la elaboración final sufrió modificaciones. El título I corresponde a las disposiciones generales (fuentes de la legislación; vigencia, aplicación, interpretación e integración de la legislación); el título II versa sobre la obligación tributaria (hecho generador; sujetos; solidaridad; domicilio, responsabilidad); el título III legisla sobre el crédito tributario (determinación; suspensión; extinción; exención y amnistía; garantías, privilegios, preferencias); finalmente, el título IV se refiere a la administración tributaria (fiscalización; certificados de deudas).

Cabe señalar que el Código, como se desprende de ese resumen, no trata del ilícito tributario, que es considerado en leyes dispersas.

No obstante esta circunstancia, es un valioso antecedente en esta materia (112).

26. CHILE. — Por decreto fundado en ley (DFL) 190, del 25 de marzo de 1960, vigente desde el 1 de enero de 1961, Chile sancionó un *Código Tributario*, del cual

(108) Para la modificación al Código de la Federación del 30 de diciembre de 1981 se puede consultar la 22ª edición de SERGIO DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa S.A., agosto 1982.

(109) Para estas modificaciones se puede consultar su texto en Código Fiscal de la Federación correlacionado por ENRIQUE CALVO NICOLAU Y MONTES SUARÉZ; GREGORIO SÁNCHEZ LEÓN, *Derecho fiscal mexicano*, ob. cit. Ver texto vigente en http://www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/txt/8.txt.

(110) GOMES DE SOUSA, *Ante projeto de Código Tributário Nacional* (Departamento da Imprensa Nacional, Río de Janeiro, 1953). Este trabajo también se publicó con otros antecedentes en el informe oficial.

(111) Trabalhos da Comissão Especial de Código Tributário Nacional (vol. 1, 547 ps., Ministerio de Fazenda, Río de Janeiro, 1954).

** (112) El texto del Código puede verse en http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm.

dijo una publicación oficial: "Este cuerpo legal representa la culminación del esfuerzo desplegado durante varios años, tendiente a obtener la codificación de nuestra legislación tributaria, cuyas numerosas y complejas disposiciones diseminadas a través de múltiples leyes, reclamaban imperiosamente su ordenamiento y sistematización" (113). Con posterioridad sufrió algunas modificaciones parciales, no todas consideradas acertadas (114).

** El decreto-ley 830, del 27 de diciembre de 1974, publicado el 31 de diciembre de ese año, estableció un nuevo texto del Código Tributario, al cual se le han incorporado numerosas modificaciones desde esa fecha (115). El ordenamiento ha mantenido su estructura original, habiendo sido modificado por las leyes 18.641 y 18.768, en aspectos procesales y por la ley 19.398 ("B.O.", 4/8/95) que, entre otras reformas, faculta el tesorero general de la República para condonar intereses y sanciones, bajo ciertas circunstancias, y posteriormente por las leyes 19.506 (D.O. 30/07/97), 19.598 (D.O. 20/07/98), 19.705 (D.O. 20/12/00) y 19.738 (D.O. 19/06/01).

Consta de doscientos cinco artículos permanentes y cuatro transitorios distribuidos de este modo: un título preliminar sobre disposiciones generales y definiciones (arts. 1 a 8); el libro primero, referente a la administración, fiscalización y pago de los impuestos (arts. 9 al 92 bis); el segundo, sobre apremio e infracciones y sanciones (arts. 93 a 114); el tercero se denomina "De los tribunales, de los procedimientos y de la prescripción" (arts. 115 a 202), previendo la actuación ante las autoridades administrativas y judiciales; un último título (arts. 203 a 205) contiene normas sobre vigencia y derogación de normas.

* 27. ECUADOR. — La República del Ecuador estableció por primera vez un Código Fiscal en el año 1963, que fue reemplazado en 1976 por un nuevo texto, ahora llamado Código Tributario ("Registro Oficial", nº 958, del 23/12/75), que consta de cuatrocientos cuarenta y siete artículos. La Comisión Interinstitucional encargada de la elaboración de este nuevo texto, además de señalar en su mensaje (10 de abril de 1974) los aspectos más importantes del mismo, expresa que para su elaboración se ha tenido en consideración dos anteproyectos locales, el Modelo OEA-BID, diversos códigos fiscales latinoamericanos y la ley general tributaria española.

Según la exposición de motivos de la comisión redactora, el nuevo Código introduce varias innovaciones, "entre las que caben destacarse como principales las que inciden en el ordenamiento de los reclamos administrativos y en la etapa jurisdiccional".

** Este Código se ha mantenido vigente desde su promulgación y ha sufrido escasas modificaciones referidas a recargos (ley 82, del 9/12/81), a defraudación (ley 56, del 22/12/89) y, la más importante, la llamada Ley de Control Tributario y Financiero, del 29/12/88. Recientemente ha sufrido reformas por el Capítulo III de la Ley de Reforma Tributaria del 14/05/02 (116).

---

(113) "Boletín de la Dirección General de Impuestos Internos", de Chile, año VII, nº 78, mayo de 1960, p. 2213.

(114) UGAS CAMELO, *El Código Tributario* (2ª ed., actualizada, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 1967, p. 8).

** (115) Puede consultarse el texto legal y su reglamento del Código del 31 de diciembre de 1974, actualizado hasta el 31 de agosto de 1985, en "Información Tributaria", Servicio de Impuestos Internos, año XXXII, setiembre de 1985, nº 382. Existe una edición con servicio de actualización del Código Tributario, publicado por Ed. Jurídica de Chile, 1996. Ver texto vigente con la actualización operada en el 2001 en http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/d1830.htm.

** (116) El texto actual del Código Tributario puede verse en http://www.sri.gov.ec/.

* 28. PERÚ. — También el Perú se incorporó a la corriente codificadora. En efecto, el decreto supremo 263-H, del 12 de agosto de 1966, promulgó el *Código Tributario*, que fue declarado en vigencia en todo el país a partir del 17 de octubre de 1966 (decreto supremo 298-H, del 6 de setiembre de 1966), con reformas de 1981, y un texto único ordenado aprobado en 1982, con cambios introducidos por decreto legislativo 300, por decreto 773, y por decreto 816 del 20 de abril de 1996. La reforma más importante de este último texto es que introdujo la interpretación económica de las normas. El texto se limita a los principios generales que rigen la materia tributaria, en sus aspectos sustancial y procesal, con exclusión del régimen de los tributos en particular, ajustándose de tal modo al sistema adoptado por otros países como Méjico, Alemania, Chile y España.

* El ordenamiento está integrado por un título preliminar, que contiene quince normas generales, y por cuatro libros: libro I, "De la obligación tributaria" (arts. 1º a 49); libro II, referente a la administración (arts. 50 a 102); libro III, titulado "Procedimientos tributarios" (arts. 103 a 163); libro IV sobre "infracciones, sanciones y delitos" (arts. 164 a 194). Cierran el texto algunas disposiciones transitorias y finales.

* Dada la naturaleza de la presente obra, no es posible entrar al examen del artículo, ni siquiera a grandes rasgos, tal como efectuamos al dar a conocer el Código en nuestro país (117), pero es posible decir que la parte dedicada al ilícito tributario es la menos lograda, no sólo por la diferenciación que establece entre lo administrativo y lo penal, que estimamos impropia, sino también por su redacción muy esquemática y la delegación a otro ordenamiento —Ley Penal Tributaria (decreto 813) o ley aduanera— y a la justicia represiva ordinaria la consideración de los delitos tributarios, con prescindencia de los órganos especializados que el propio Código instituye. Pese a ello, la ley es un aporte en favor de la tendencia codificadora que procura la agrupación orgánica y coherente de las normas tributarias.

** Con motivo de recordarse los veinticinco años de su vigencia, Enrique Vidal Cárdenas, uno de los integrantes de la Comisión que tuvo a su cargo el proceso de codificación, señala las siguientes modificaciones durante el lapso de su vigencia:

"1) En el título preliminar, que trata de las disposiciones generales, se excluye del campo tributario a las aportaciones al seguro social; se introduce la norma constitucional sobre potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales, así como las normas, también constitucionales, respecto a la vigencia de la ley, contemplando el caso de los impuestos de periodicidad anual que rigen desde el año siguiente; se ha extendido la vigencia de la exoneración tributaria que no tiene límite, de un año a cinco; por último, se introducen las normas de la Constitución sobre delegación legislativa en materia de impuestos, haciéndose mención a la facultad de dictar por el Poder Ejecutivo los llamados decretos de urgencia, con lo cual se consagra, vía el Código, que tal potestad comprende a los tributos.

"2) En el libro I, sobre la obligación tributaria, cabe mencionar que se precisa el nacimiento de la obligación tributaria (art. 23); igualmente las reglas sobre imputación del pago (art. 26); se autoriza el pago en especie (art. 27); se establece el reajuste en función de la inflación del tributo y multa insolutos (art. 29.1); se comprende en el plazo de prescripción de diez años a los omisos en presentar declara-

---

** (117) GIULIANI FONROUGE, *Perú. La codificación tributaria*, en Impuestos, XXV-467 (1997). Existe un *Manual del Código Tributario*, con comentarios legales y jurisprudenciales de CÉSAR TALLEDO MAZUR, que contiene a modo de anexo el texto único ordenado aprobado por D.S. 395-82, "E.F.C.", del 30/12/82, con los cambios introducidos por decreto-ley 300, Ed. Economía y Finanza, Lima, con actualizaciones. En relación al decreto 816, existe publicación con texto del nuevo código, fundamento de las reformas y cuadro comparativo con el texto anterior. La última versión del Código Tributario, denominada Texto Unico Ordenado fue aprobada por Decreto Supremo 135/99 y puede consultarse en http://www.congreso.gob.pe/.

ción (art. 39); se señala el inicio de la prescripción desde el año siguiente en todos los casos y se comprende en la interrupción de la prescripción el período de trámite de las reclamaciones (arts. 40 y 41); finalmente se amplía de seis meses a un año el plazo de caducidad de la medida de embargo preventivo (art. 49).

"3) En el libro II, que trata sobre la Administración y procedimiento tributario, además de haberse precisado aspectos sobre las notificaciones, acción coactiva, tercerías y suspensión de cobranza, cabe resaltar la introducción de los denominados giros provisionales sin compulsa de libros, así como de las acotaciones parciales (art. 87). Mención especial debe hacerse sobre la supresión de la consulta que el contribuyente individual podía plantear, sustituida por la consulta de las entidades gremiales (art. 93).

"4) En el libro III, que trata de las reclamaciones, debemos mencionar en primer término que se modifica la composición del Tribunal Fiscal, cuyos miembros se elevan a cinco, debiendo ser todos abogados (art. 107), y se le concede competencia para conocer de la contribución a la seguridad social (art. 112); para reclamar se exige no sólo el pago del tributo sino, también, de las sanciones que no son materia de la reclamación (art. 117); se mejora el procedimiento del silencio administrativo reduciéndose el plazo del mismo de cuatro meses a dos (art. 118); se exige el pago previo de los giros provisionales con limitada excepción (art. 121); se establece la no admisión de la prueba solicitada en la instancia anterior sin haberse cumplido (art. 122); se establece la publicación por el Tribunal Fiscal de la jurisprudencia de observancia obligatoria (art. 134); en el campo judicial se introduce una modificación trascendente, al señalarse que de la resolución del Tribunal Fiscal puede acudirse directamente a la Corte Suprema en revisión dentro de treinta días, pudiendo afianzarse la deuda tributaria objeto del recurso. El Código prescribía que la acción de revisión se iniciaba ante el Poder Judicial dentro de los seis meses, desde la primera instancia, y con pago previo de la deuda tributaria (arts. 138 y 139).

"5) El libro IV que trata sobre las infracciones, delitos tributarios y sus sanciones, es el que ha tenido continuadas modificaciones originadas básicamente por la inflación, fijándose las multas por infracciones formales en función de la 'unidad impositiva tributaria' que se corrige mensualmente con el índice inflacionario, y en cuanto a las infracciones sustanciales se fija recargo por los primeros tres meses, los que son objeto de modificación por el Ministerio de Economía y Finanzas en función de las tasas de intereses que señala el Banco Central de Reserva y el índice de precios al consumidor, siendo el último fijado 12 % mensual (arts. 153, 154). Como modificación sustancial debe citarse la introducción de la penalidad de clausura de establecimientos mercantiles o profesionales. En cuanto a los delitos tributarios solamente se introduce una nueva tipificación de la defraudación tributaria, el no estar inscrito en los registros de la administración conforme a ley y encontrarse omiso en la presentación de declaraciones y pagos de tributos, que excedan de cinco unidades impositivas tributarias vigentes al inicio del ejercicio (art. 175). Finalmente, no puedo dejar de mencionar que el reciente Código Penal incorpora textualmente el título de "Defraudación tributaria" del Código Tributario, con el añadido de que no procede la acción penal si se paga el tributo dentro de los diez días siguientes a la fecha de requerimiento de la autoridad administrativa, lo que abre un interrogante sobre los alcances de tal norma" (118).

** El texto actualmente vigente presenta ciertas diferencias con el comentado por el tratadista citado precedentemente.

(118) Enrique Vidal Cárdenas, exposición efectuada el 31/10/91 con motivo de cumplir el Código Tributario veinticinco años de vigencia ("Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", nº 21, diciembre de 1991, pgs. 7 y sigtes.).

29. BOLIVIA. — Por decreto supremo 9298, del 2 de julio de 1970, fue aprobado el Código Tributario de la República de Bolivia, que consta de trescientos seis artículos distribuidos en títulos, capítulos y secciones. Este ordenamiento regula los principios generales del derecho tributario, lo relacionado con los sujetos y con el hecho generador de la obligación, acerca del ilícito tributario, aspectos procesales, circunstancias que lo acreditan como un conjunto de normas inspiradas en modernos conceptos sobre la materia. La exposición de motivos del decreto creador destaca como novedad la institución de la "consulta", en un procedimiento ágil que facilita al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones con respecto al fisco y que consagra el principio de que la opinión sustentada en la consulta y reiterada en la forma que dispone el decreto, si no fuere contestada por la administración, quedará firme.

** Por ley 843, del 20 de mayo de 1986, dicho Código fue elevado a rango de ley, sufriendo modificaciones en las siguientes materias: intereses y actualización, defraudación fiscal, deberes formales y coparticipación de impuestos.

** Con fecha 28 de mayo de 1992, se dictó la ley 1340, sancionando un nuevo Código Tributario (119).

* 30. COSTA RICA. — Costa Rica es otro país que se ha sumado a la corriente codificadora a partir de la ley 4755, decretada por la Asamblea Legislativa el 29 de abril de 1971, promulgada por el presidente el 3 de mayo del mismo año, y que entró en vigencia el 1 de julio. Sigue los lineamientos del Modelo OEA/BID con adaptaciones a la situación del país, y en ciento setenta y nueve artículos permanentes y once transitorios trata de todo lo atinente con la tributación, esto es, lo comúnmente llamado derecho material, incluyendo el ilícito tributario, como asimismo los procedimientos en materia administrativa y la regulación del contenciosoadministrativo. El art. 158 determina que las controversias tributarias deben ser resueltas por el Tribunal Fiscal Administrativo, creado por ley 3063 del 14 de noviembre de 1962, el cual entró a regirse por las disposiciones del Código sancionado. Es un órgano de plena jurisdicción e independiente del Poder Ejecutivo, cuyos fallos agotan la vía administrativa y cuyas decisiones son revisibles judicialmente conforme a las disposiciones de la Ley Reguladora de la Justicia Contencioso-administrativa.

** La ley 7535, aprobada por la Asamblea Legislativa el 1 de agosto de 1995 ("B.O", 14/9/95) introdujo nuevas figuras penales por defraudación fiscal (arts. 65 y sigtes.) (120).

* 31. URUGUAY (121). — La República Oriental del Uruguay sancionó el Código Tributario mediante la ley 14.306, del 19 de noviembre de 1974, publicada en el Diario Oficial el 6 de diciembre del mismo año y vigente a partir del 1 de enero de 1975, modificado por ley 15.294, del 23 de junio de 1982, que se refirió a acumulación de sanciones y defraudación. Un texto ordenado en 1996 (122) se encuentra vigente y está estructurado en ciento doce artículos, divididos en esta forma: el capítulo I (arts. 1 a 9) trata de las disposiciones preliminares, tales como potes-

** (119) El Código puede verse en la página http://congreso.gov.bo/11leyes/index.html.

** (120) El Código de normas y procedimientos tributarios aprobado por ley 4755 con las modificaciones introducidas por las leyes 7535 y 7900 puede consultarse en http://www.racsa.co.cr/asamblea/proyecto/leyes.htm.

* (121) Ver al respecto: VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO Y SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay* (Ed. Jurídicas A. M. Fernández, Montevideo, 1975). La 4ª ed. de esta obra es de 1994.

* (122) Este texto tuvo modificaciones en junio y julio de 2000, mediante leyes 27.131 y 27.335. El texto actualizado puede verse en http://www.dgi.gub.uy.

tades de la administración, interpretación de las normas tributarias y del hecho generador de la obligación, vigencia en el tiempo y en el espacio; el capítulo II, denominado "Derecho tributario material" (arts. 10 a 42), contiene definiciones y se ocupa del sujeto de la obligación —activo y pasivo—, solidaridad, hecho generador en su nacimiento y extinción, prescripción, exoneraciones; el capítulo III versa sobre el llamado derecho tributario formal (arts. 43 - 84) y se distingue del capítulo IV que se ocupa de "derecho procesal tributario" (arts. 85 - 92), consagrando así una división inspirada en principios doctrinales; por último, los capítulos V y VI se refieren al ilícito tributario, el primero de éstos (arts. 93 - 108) regulando las "infracciones y sanciones", y el segundo (arts. 109 - 112) llamado "derecho penal tributario".

Este Código sigue las líneas generales del Modelo OEA/BID y, pese a nuestra discrepancia con la distribución del material, constituye un valioso aporte a la corriente codificadora, adoptando soluciones adaptadas a las características autonómicas de la disciplina del derecho financiero. Lo mismo que en el caso de Bolivia (arts. 151 - 155) y de Costa Rica (art. 119), el Código Tributario de Uruguay regula el procedimiento de la "consulta" de los particulares en los arts. 71 a 74, resolviendo con ello los problemas que se suscitan frente a la apatía de la administración y de cuyo silencio derivan serios perjuicios a los contribuyentes de nuestro país, donde, hasta el presente, ni siquiera se ha solucionado esta grave cuestión, pese a los reiterados remiendos de la ley 11.683.

** 32. VENEZUELA. — El último país latinoamericano sumado a la tendencia señalada ha sido la República de Venezuela. Redactado en 1977 por una comisión de juristas de aquel país, el Código Tributario quedó sin sanción hasta agosto de 1982, en que fue sancionado como ley orgánica, es decir, de rango superior a las leyes ordinarias. Consta de seis títulos distribuidos de esta manera: I. Disposiciones preliminares; II. Obligación tributaria; III. Infracciones y sanciones; IV. Administración tributaria; V. Procedimientos contenciosos; VI. Disposiciones transitorias y finales. Existe un texto ordenado, vigente a partir del 1 de julio de 1994, que ha mantenido la estructura del Código.

** Es un moderno ordenamiento que responde a principios doctrinales en la materia y cuya exposición de motivos es ampliamente ilustrativa de la tarea realizada por la comisión redactora (123).

** Con fecha 17 de octubre de 2001 este Código fue reformado. Entre las más importantes cabe destacar la existencia de un nuevo Título VI denominado "Procedimientos judiciales" que incluye un capítulo dedicado al Amparo tributario, otro a la Transacción judicial y otro al Arbitraje Tributario; y la reformulación del

** (123) Código Orgánico Tributario, "Gaceta Oficial", nº 568, del 31 de agosto de 1982, Vadell Hermanos Ed. Existen las siguientes publicaciones sobre el referido Código: *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, Seminario organizado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1983; RAMÍREZ MURSI, *Esquema del recurso contencioso tributario, relacionado con el código*, "Revista de Derecho Tributario" de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, nº 44, marzo de 1985. En relación a los aspectos más sobresalientes del desarrollo histórico y actual del derecho tributario venezolano y del Código Tributario, ver: OCTAVIO JOSÉ ANDRÉS, *El derecho tributario venezolano*, "Revista de Derecho Tributario" de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, nº 46, setiembre de 1985. El mismo autor ha preparado un anteproyecto de ley de reforma parcial del Código, que elevó al Poder Ejecutivo con fecha 1 de agosto de 1990. El texto ordenado en 1994 puede consultarse en la "Gazeta Oficial" del 27 de mayo de 1994. Ver el texto actualizado de este Código con comentarios del profesor ANDRÉS OCTAVIO en *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*, Ed. Jurídica Venezolana, Caracas, 1998. La última versión del texto con las modificaciones de octubre de 2001 puede verse en http://fpantin.tripod.com/index-6.html.

Título V que ahora se denomina "de la revisión de los actos de la administración tributaria y de los recursos administrativos".

33. ESPAÑA. — Pese a su denominación, la "Ley general tributaria" sancionada por ley 230, del 28 de diciembre de 1963, y vigente a partir del 1 de marzo de 1964, constituye un verdadero código de la materia. Lo que importa no es el rótulo sino el contenido, pues el uso del vocablo "Código" no confiere a un texto la calidad de tal si no responde al concepto que antes expusimos. La ley española cumple una trascendental labor de ordenación y esclarecimiento, llevada a término con aplicación de principios científicos.

Según una introducción de la edición oficial a manera de prólogo, consiste la ley "en la formulación de una serie de principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción" (124), siendo sus propósitos, según ese mismo texto, "informar con criterio de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiera ordenación especial excepcional", e incorporar "un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación" (125). Pese a estas expresiones, dicha ley es una codificación; pues la exposición coordinada de los diversos tributos que integran el régimen rentístico de un país es materia extraña a la codificación. Desde luego que esta tarea es importante, pero excede el marco de lo que en nuestro sentir constituye la codificación.

El texto cubre temas sustanciales y formales tales como: principios generales del orden tributario; régimen jurídico de las normas tributarias; los tributos en su concepción teórica; hecho imponible; sujeto pasivo; base y deuda tributaria; infracciones; órganos y procedimiento de gestión; principios de recaudación; inspección de los tributos; y revisión de los actos en vía administrativa.

** Al decir de Pérez de Ayala y Eusebio González García, las características de la Ley General Tributaria pueden resumirse así: "*a*) Constituye una sistematización de las normas generales a todos los tributos (deja, por tanto, fuera las normas de aplicación especial para cada tributo). *b*) Tiene unas especiales características en cuanto a su aplicación en el tiempo, exigiendo ciertas formalidades para su derogación (vid. art. 9, que parece la requiere expresa). *c*) Es una ley que recibe expresamente (con varia fortuna) los conceptos y sistemas elaborados por la doctrina. *d*) En la ley se recoge una serie de principios generales que estaban en los textos constitucionales, pero que no habían sido recibidos de forma expresa en una ley ordinaria (tales como los principios de reserva de ley, legalidad, capacidad contributiva, igualdad, generalidad, etc.). *e*) La Ley General Tributaria no es de rango superior, pero por razón de la materia es de aplicación general, salvo que se disponga expresamente su inaplicación, bien por la propia ley o por otra ley posterior (126).

Se desprende de esta información el alcance e importancia de esa "Ley general", comentada ampliamente por destacados juristas españoles (127), y que fue

(124) Inspección General del Ministerio de Hacienda, *Ley General Tributaria*, Madrid, 1964, p. 7.

(125) Ob. cit., p. 9.

** (126) PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, t. I, 5ª ed., Edersa, 1989, p. 65. E. GONZÁLEZ GARCÍA Y E. LEJEUNE, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ed., Salamanca, 1997, p. 85.

* (127) "Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública", año 1964, ps. 269 y sigtes.; N. AMORÓS, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, ts. I y II, Edersa, Madrid, t. II-A, actualización 1995.

complementada al año siguiente (1964) por la "Ley de reforma del sistema tributario", y en 1977 por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y por la amplia reforma efectuada por la ley 10/1985.

** Resulta interesante destacar que, a casi tres lustros de su vigencia, la doctrina española señaló falta de armonía entre los principios de la Ley General Tributaria y los de las reformas posteriores de 1977 y 1978, la no congruencia entre dicha ley y las leyes particulares, las modificaciones explícitas que ha recibido mediante las propias leyes de cada tributo, y en las leyes de presupuesto, y en general la necesidad de su revisión en razón de los cambios introducidos en la Constitución española, las reformas impositivas y la integración de España en la C.E.E. (128).

Como consecuencia de las necesarias adaptaciones en razón de más de treinta años de vigencia y de los cambios operados en el propio sistema fiscal español, se efectuó una importante reforma en 1995, a través de la ley 25 del 20 de julio de ese año, que pretendió superar las deficiencias que la aplicación de la ley demostraba. Según establece su propia exposición de motivos, la ley es en parte la respuesta al enjuiciamiento jurisprudencial de la reforma llevada a cabo por la ley 10/1985 aunque tiene suficiente entidad para dar respuesta a los problemas planteados en general por la Ley General Tributaria. Se destaca las modificaciones referidas a la interpretación de las normas tributarias, que elimina aquellos aspectos que pudieran afectar la seguridad jurídica, la reforma al régimen de infracciones y sanciones para adecuarlo en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, el intento de disminuir la litigiosidad y aumentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y las modificaciones referidas a la utilización de la información disponible y al procedimiento recaudatorio (129).

** Con fecha 26 de febrero de 1998, se dicta por ley 1/98 el llamado "Estatuto de Derechos y Garantías de los Contribuyentes" que fue objeto de cuestionamiento por destacada doctrina (130).

34. ESTADOS UNIDOS. — Para terminar con la anarquía en materia impositiva, el Congreso de los Estados Unidos dispuso reunir sus normas en un texto único, que fue redactado en 1938 y convertido en ley el 10 de febrero de 1939, así surgió el *Internal Revenue Code (I.R.C.)*, que sufrió diversas modificaciones con posterioridad, ordenadas y consolidadas en el *Internal Revenue Code of 1954* (131), actualmente en vigencia. A diferencia de los ordenamientos antes mencionados, el I.R.C. incluye detalladas normas sobre cada tipo de impuestos —excepto el aduanero,

(128) JUAN RAMALLO MASSANET, *Crisis y reformas de la Ley General Tributaria* ("H.P.E.", Cursos de actualidad, 8/9/90). Sobre la relación entre los principios básicos del sistema tributario español después de la Constitución de 1978 y su inclusión en la Legislación General Tributaria y la relación con la codificación, ver JAIME GARCÍA AÑOVEROS, *Comentario de la Legislación General Tributaria para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 13. El texto de la ley puede consultarse en http://www.datadiar.com/actual/legislacion/tributaria/1230_63.htm.

(129) En relación a esta modificación legislativa ver ALONSO GONZÁLEZ, ARAGONÉS BELTRÁN, ARÍAS ABELLÁN, ESEVERRI MARTÍNEZ, SÁNCHEZ GALIANA, SOPECIA GIL, *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedes, "Derecho Tributario", Barcelona, 1995.

(130) JUAN PEDRO FERREIRO LAPATZA, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, ps. 195 y sigtes. La citada ley 1/98 puede consultarse en http://www.datadiar.com/.

(131) *Internal Revenue Code of 1995* (Government Printing Office, Washington, 1954). Ver sobre las modificaciones importantes al Código: FREELAND JAMES, LIND STEPHENS Y RICHARD STEPHENS, *Fundamentals of Federal Income Taxation*, University Casebooks Series, New York, 1994, ps. 13 y sigtes.; WOLFMAN BERNARD, *Federal Income Taxation of Corporate Enterprise*, Boston, 1990,

que se legisla independientemente— y además sobre "procedimiento y administración", lo que explica su extensión (XL-984 ps.). En dicha parte (subtítulo "F", ps. 731 y sigtes.) hay disposiciones sustanciales sobre pago, privilegios, prescripción, organización y procedimiento de la *Corte Fiscal* (Tax Court), procedimiento judicial, del mayor interés.

** Dicho Código ha recibido innumerables modificaciones, destacándose en particular el Tax Reform Act de 1986, llamada reforma Reagan, que introdujo las modificaciones más importantes que sufrió el Código desde 1954.

35. FRANCIA. — También Francia se unió a la corriente codificadora de las normas tributarias, llevando a la práctica por etapas un anhelo expuesto desde fines del siglo XIX. En efecto; en 1875 se proyectó la codificación del impuesto de registro, pero nunca tuvo realización efectiva, como tampoco un plan del año 1921. Más tarde, la ley de presupuesto del 29 de abril de 1926, recomendó la codificación de las disposiciones sobre impuestos a la renta, pero, en su reemplazo, se redactó otra de carácter general, que nunca fue ratificada por el parlamento y que no obstante sus deficiencias, constituyó la primera tentativa orgánica al respecto (132). Luego, la ley del 6 de julio de 1934 dispuso que el Ejecutivo procediera a una codificación, que se tradujo en nueve ordenamientos que se denominaron *Códigos*, pero que en realidad eran simples textos ordenados de las disposiciones aplicables a cada tributo y en ciertas regiones del país; finalmente, el decreto del 16 de abril de 1950 refundió aquéllos en un texto único, denominado *Code général des impôts* (133). La mencionada falta de organicidad subsiste en los últimos textos vigentes, sin la estructuración de los códigos inspirados en la Ordenanza Fiscal alemana.

Este *Código* contiene, igual que el norteamericano, normas sustanciales y de forma y disposiciones sobre los diversos gravámenes que integran el sistema fiscal, pero es menos orgánico que aquél. No constituye un ordenamiento técnico con caracteres parecidos al antecedente alemán; es una mera agrupación de textos antes dispersos, lo que es una ventaja, indudablemente, pero le impide disponer de la fijeza o permanencia necesaria para favorecer la elaboración doctrinal.

36. PROYECTOS DE CODIFICACIÓN. — Anteriormente contemplamos la situación de aquellos países donde la tarea de codificación ha sido llevada a término. Réstanos ver, ahora, algunos casos en que se perfila la tendencia a la codificación, en los cuales incluimos a Italia, Gran Bretaña y el Modelo preparado bajo los auspicios de OEA/BID.

a) Italia. En este país se ha calificado de intento de codificación a la unificación de las disposiciones sobre impuestos directos, que pone "un poco de orden en la espesa selva de la ley" (134), labor que se ha vinculado con la reforma tributaria. El deseo de claridad y simplificación halló una primera realización en varias leyes del 30 de diciembre de 1923, unificatorias de los impuestos indirectos, y luego, en lo sancionatorio, con la ley 4 del 7 de enero de 1929, sobre represión de las violaciones a las leyes financieras, y más tarde, con la ley 1 del 5 de enero de 1956 sobre equidad en la tributación (*perequazione tributaria*), si bien cabe tener presente que la mayoría de las disposiciones de esta última fueron derogadas por el "Texto único de las

(132) ALLIX Y PIATIER, *La codificazione fiscale in Francia* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1937-I, p. 168).

(133) *Code général des impôts* (Petits Codes Dalloz, Paris, 1967). La edición 1999 de dicho Código, que contiene 1965 artículos, puede ser consultada en www.finances.gouv.fr.

(134) SCOCA, *Un tentativo di codificazione delle leggi tributarie* (en *Studi in onore di Achille*

leyes sobre impuestos directos", aprobado por decreto 645 del presidente de la República (D.P.R., del 20 de enero de 1958) y vigente desde el 1 de enero de 1960.

** Cabe mencionar, por último, la reestructuración integral del sistema tributario efectuado por la ley 825 del 9/10/71. Dicha ley otorgó facultades al gobierno para poner en ejecución la reforma mediante decretos, según el principio constitucional de contribución de cada uno en razón de la propia capacidad contributiva y de la progresividad.

** En ejercicio de esas facultades el gobierno dictó diecinueve decretos con fecha 26 de octubre de 1972, introduciendo el impuesto al valor agregado (D.P.R. 633), ocupándose de otros tributos, como el impuesto al incremento del valor de los inmuebles (nº 643), de registro (nº 634), sellos (nº 642), impuesto comunal a la publicidad (nº 639), al espectáculo (nº 640). Asimismo, mediante decreto 636 se establecieron normas sobre el contencioso tributario.

** Otros decretos de ese paquete reglamentan cuestiones referidas a la administración tributaria, a su personal y al catastro.

** La importancia de este conjunto de normas originó la postergación de la vigencia de ellas, que en el caso de las reformas del procedimiento tributario sólo tuvieron vigencia a partir del 11 de enero de 1973.

** Dichas normas de procedimiento fueron casi completamente sustituidas por el decreto del 3 de noviembre de 1981, que sustituyó el texto original del 26 de octubre de 1972 (nº 636) citado precedentemente.

** Ya desde 1973, por medio del citado decreto 636, sobre contenciosoadministrativo, se había acentuado el carácter jurisdiccional del contencioso, asegurándole una completa independencia de la administración financiera e introduciendo importantes mejoras procesales. La Corte Constitucional ha reconocido la legitimidad constitucional de este decreto, confirmando el carácter jurisdiccional del proceso con la sentencia del 27 de diciembre de 1974 (135).

** Finalmente, cabe citar las modificaciones referidas al sistema penal mediante la ley del 7 de agosto de 1982 (nº 516), mientras que el contencioso penal fue modificado por la reforma tributaria del año 1971.

** La ley 413, del 30 de diciembre de 1991, y la ley 415 (Ley Financiera del año 1992), introdujeron al decir de calificada doctrina las modificaciones más importantes al sistema fiscal italiano. Entre otras modificaciones se establecen nuevas normas en relación a los paraísos fiscales, un programa de perdón fiscal para el revalúo de ciertas propiedades y nuevas normas sobre impuestos sucesorios y donaciones (136).

** Una reforma importante referida a sanciones y penalidades fue introducida mediante el decreto 472, del 18 de diciembre de 1997, que reorganizó la legislación fiscal en materia de infracciones.

** Cabe mencionar en materia penal, la ley 205, del 25 de junio de 1999 que modifica el sistema penal y tributario y el decreto legislativo 74, del 10 de marzo de 2000 que adapta la nueva legislación en materia penal sobre el impuesto a los réditos y al valor agregado.

La ley 662, del 23 de diciembre de 1996, modificó al decreto 724 de 1994 estableciendo un sistema de ganancia presunta para ciertas compañías en los supuestos previstos en dicha norma.

(135) ANTONIO BERLIRI, *Corso...* (Giuffrè, Milano, 1985), prólogo y ps. 398 y sigtes.

** (136) Un análisis de esta reforma puede verse en AUGUSTO FANTOZZI, *Tax Reform, Tax Notes International*, vol. 4, nº 10, 9/3/92. El impuesto a las ganancias está regido por las disposiciones del Código del Impuesto a las Ganancias. Este divide las rentas en seis categorías: (i) capital, (ii) sueldo y construcción, (iii) trabajo, (iv) trabajo autónomo, (v) negocios y (vi) otros. El Código sigue el criterio de la renta mundial para las personas físicas —igual que para determinadas sociedades italianas— y solamente pagan el impuesto sobre las rentas de fuente italiana los no residentes, sean personas físicas o jurídicas.

Asimismo, el decreto 461 de 1997 estableció un régimen de impuestos a las ganancias que favorece a través de la reducción de la alícuota aplicable a las compañías en función de grado de capitalización en relación a su endeudamiento (137).

b) Gran Bretaña. No obstante su apego a la tradición y la convicción de que la eficacia de las leyes depende más del acierto en su aplicación y de una elevada moral social, que de la perfección de los textos, Gran Bretaña comprendió que la legislación fiscal ha adquirido tal grado de influencia y complejidad, que es menester clarificarla y tornarla accesible al pueblo. Es así como en el año 1927, el entonces ministro del Tesoro, Winston Churchill —tan vinculado a los fastos del país—, designó una comisión con el objeto de "preparar un proyecto de ley o de leyes para codificar la legislación referente al impuesto a la renta, con el propósito especial de tornarla tan inteligible al contribuyente como fuere compatible con su naturaleza", confiriéndole amplias facultades al efecto (138). La Comisión trabajó con la conciencia y escrupulosidad que son proverbiales y en 1936 presentó su informe (139) y un proyecto de ley (140), que si bien no obtuvo sanción parlamentaria, constituye una obra de alto valor doctrinal.

Las disposiciones sobre la materia fueron ordenadas (*consolidated*) por el *Income Tax Act 1952*, pero no perdieron su complejidad originaria, mereciendo el calificativo de texto "voluminoso, complicado y oscuro" por parte de una segunda Comisión con la finalidad de reformar sustancialmente el régimen del tributo. Esta última también se pronunció en favor de la sanción de un Código en materia de impuesto a la renta, para reunir orgánicamente en un cuerpo legal único todos los aspectos relacionados con él, "en lugar de remendar o reformar la estructura actual" (141).

** En la actualidad los distintos tributos están previstos en leyes específicas, siendo las más importantes: *Income and Corporation Taxes Act 1988*, sobre impuesto a los réditos; *Taxation of changeable gains Act 1992*, sobre impuesto a los beneficios eventuales; y el *Finance Act 1975*. Si bien la primera de estas leyes (Income and Corporation Taxes Act 1988) autoriza la continuidad de las actividades del organismo de recaudación, en realidad el impuesto a los réditos se establece anualmente generalmente mediante el *Finance Act* (142).

** El carácter anual del impuesto originó un complicado mecanismo para la aplicación al nuevo año de las disposiciones del impuesto a la renta del anterior, mientras no se aprueba la nueva ley por medio del *Finance Bill*, lo que generalmente no ocurre hasta julio o agosto de cada año.

** El Finance Act 1985 establece un impuesto a la transmisión del capital que grava las trasferencias por causa de muerte y por actos entre vivos y que reemplaza al anterior impuesto sucesorio (*taxation on death*) vigente desde 1984 (143).

** En la actualidad se grava con este tributo la propiedad trasmitida al fallecimiento del causante incluyendo las donaciones efectuadas siete años antes de tal fallecimiento. Las donaciones entre vivos efectuadas tres años antes del fallecimiento tienen una alícuota menor, y existen en este tributo algunas

** (137) Martindale-Hubell International Law Digest, Italia, 2000.

(138) Income Tax Codification Committee, Report, vol. I: Report and appendices (H. M. Stationery Office, Cmd. 5131, London, 1936, p. 7).

(139) Ver nota anterior (541 ps.).

(140) Report cit., vol. II, Draft of an Income Tax Bill (XXII-285 ps.).

(141) Royal Commission on the Taxations of Profits and Income. Final Report (H. M. Stationery Office, Cmd. 9414, London, 1955, ps. 330 y 333).

(142) *European Tax Handbook*, 1991, I.B.F.D., ps.343 y sigtes.

** (143) Ver *British Master Tax Guide 1984-85*, CCH Editions Limited, Tax and Business Law Publishers, United Kingdom, ps. 50 y sigtes. Ver *European Tax Handbook*, 1991, ps. 354 y sigtes.

exenciones como las donaciones entre esposos o a entidades de caridad y políticas (144).

** Con relación al impuesto al valor agregado (VAT) creado por la Finance Act 1972, su régimen vigente, establecido en la VAT Act 1994 ha sido adaptado a las exigencias que fija la Unión Europea en materia de IVA (145).

De manera, pues, que se mantiene latente el propósito de una codificación, aunque no fuere integral, del régimen tributario, como medio de realizar progresos efectivos en derecho fiscal.

c) Modelo de código de OEA/BID. Con el propósito de sistematizar los principios generales predominantes en el derecho tributario y de propender a la unificación de normas dispersas de los distintos regímenes tributarios de América Latina, el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), propició la formulación de un proyecto de ley que pudiera servir de inspiración a los distintos países del continente con fines de unidad jurídica. Esa tarea fue encomendada al prof. Ramón Valdés Costa (Uruguay), al prof. Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y al autor de este libro, quienes, asistidos por la valiosa colaboración de otros juristas, dieron término a su labor en el año 1967 presentando el denominado *Modelo de código tributario para América Latina* (146).

Dicho *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 ciento noventa y seis artículos distribuidos en cinco títulos: I. Disposiciones preliminares; II. Obligación tributaria; III. Infracciones y sanciones; IV. Procedimientos administrativos; V. Contencioso tributario.

No es del caso entrar al análisis del proyecto; baste señalar su existencia como una muestra de la preocupación general sobre la necesidad de coordinar y unificar conceptos —y hasta vocablos— para facilitar la acción armónica de todos los pueblos. No se trata de un texto único de aplicación automática sino de principios que deben adaptarse a las características institucionales y tradicionales de cada país, y de su utilización dan cuenta los diversos códigos sancionados en los últimos años, en los países de América Latina.

** Uno de los propios coautores del *Modelo* ha reconocido que: "*El Modelo* sirvió de fuente, a su vez, a siete códigos. Por orden cronológico: Bolivia (1970), Costa Rica (1971), Uruguay (1974), Ecuador (1975) y Venezuela (1982); los dos primeros lo tomaron como única fuente y sin mayores modificaciones; Ecuador tuvo también como antecedente importante la legislación latinoamericana y 'la legislación tributaria española, y singularmente la Ley General Tributaria y la de Procedimientos Administrativos Recaudatorios', según el informe de la Comisión Interinstitucional redactora del proyecto; Uruguay y Venezuela realizaron una labor de adaptación al régimen jurídico nacional, el primero a través de un anteproyecto preparado en 1970 por una Comisión oficial que integramos con Juan Carlos Peirano y Rafael Noboa. A estos cinco códigos deben agregarse los de Brasil (1966) y Perú (1966), en cuya preparación, simultánea con la del *Modelo*, intervinieron en forma preponderante Gomes de Sousa, miembro de la Comisión, y Vidal Cárdenas, colaborador de la misma, respectivamente; ello explica las notorias coincidencias con el *Modelo*" (147).

** (144) Martindale-Hubell International Law Digest, Gran Bretaña, 2000, p. 18.

** (145) Martindale-Hubell International Law Digest, England, 2003, p. 21 y Cahiers de droit fiscal international, I.F.A., vol. LXXXIIIb, Sidney, 2003, Reino Unido, ps. 757 y sigte.

(146) Reforma tributaria para América Latina. III. Modelo de código tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Unión Panamericana, Washington, 1967.

37: ARGENTINA. — Deliberadamente hemos dejado para el final la consideración de los antecedentes argentinos en materia de codificación tributaria, a fin de que, confrontados con los extranjeros, podamos apreciar en qué punto nos hallamos al respecto y a dónde resulta conveniente llegar.

Como integrante del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho de Buenos Aires, nos correspondió preparar el primer anteproyecto de código fiscal (148), incorporando los principios específicos del derecho financiero en sus aspectos sustancial y formal —inclusive en materia penal fiscal—, y propiciando la creación de un tribunal especializado integrado en el Poder Judicial, que pondría en acción un procedimiento más eficaz que el tradicional heredado de la Colonia. Ofrecimos la fundamentación de cada norma, proporcionando los antecedentes doctrinales y legislativos disponibles en nuestro país en aquella época, con el propósito de propender al conocimiento de la rama del derecho y mejorar nuestra organización fiscal.

En 1943 se conoció el resultado de la labor desarrollada por una Comisión honoraria designada por el Poder Ejecutivo (decreto 90.074/41), restringida al aspecto procesal y cuyas conclusiones fueron objeto de críticas (149).

Posteriormente, por decreto 1232/63, el Poder Ejecutivo nacional nos confió la misión de preparar un proyecto de código tributario, que fue remitido a consideración de las autoridades el 20 de julio de 1964, luego de esperar infructuosamente el pronunciamiento de una comisión asesora designada en aquel decreto.

El proyecto se limita a los principios generales de la tributación y al régimen del contencioso, aplicable a todos los gravámenes federales, incluyendo la materia aduanera y las contribuciones especiales. Consta de doscientos cincuenta y un artículos distribuidos en seis títulos, y entre diversas innovaciones puede señalarse la adopción de conceptos propios en materia de infracciones y sanciones, para evitar la sujeción al código penal, y legisla en materia de contrabando y de otras infracciones nuevas; en materia procesal consolida al Tribunal Fiscal de la Nación como órgano independiente de la administración activa, otorgándole facultades destinadas a convertirlo en un verdadero tribunal de justicia y disciplinando el proceso —administrativo y judicial— con miras a la protección de los derechos individuales sin desmedro de los estatales y, por cierto, que mantiene la eliminación del *solve et repete*, como ya lo estableció la reforma de 1960.

* Sin embargo, la situación continúa como antes, con remiendos de la ley 11.683, que siguen creando problemas interpretativos por su falta de coordinación, aparte de la subsistencia de disposiciones en leyes especiales, con el agravante de que sus disposiciones desde el año 1993 resultan en parte de aplicación al régimen de contribuciones y aportes de la seguridad social. Debemos confiar que algún día se logre el texto orgánico, ya que no es cuestión de aglutinar normas dispersas, sino de elaborar un sistema de principios generales, como lo concebía Vanoni para la codificación en Italia (150). En 1981 fue sancionado un código aduanero que, como

(148) *Giuliani Fonrouge, Anteproyecto de Código Fiscal* (Seminario de C. J. y Sociales, Buenos Aires, 1942).

(149) Ministerio de Hacienda de la Nación, *Procedimiento contencioso en la aplicación de las leyes fiscales* (Buenos Aires, 1943).

(150) MAFFEZZONI, *Il problema della codificazione nel pensiero di Ezio Vanoni* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1956-I, p. 53). Las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (México, 1958) aprobaron las siguientes recomendaciones al respecto: "II. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. III. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la

su título lo indica, está limitado a esa materia (151). Constituye un esfuerzo ponderable que ha puesto fin a la "inextricable selva jurídica" que dificultaba la comprensión de la ley, pero mucho tememos que no responda a las verdaderas exigencias de una codificación y se limite a una recopilación de normas.

Las provincias, en cambio, han dado muestras de espíritu más progresista, aunque las características del régimen político padecido por el país, no permitieron un desarrollo paralelo en favor de la liberalización de la administración fiscal. La de Buenos Aires sancionó en 1948 su *Código Fiscal*, que fue copiado por la mayoría de las otras provincias, y que no obstante las críticas que nos mereció, ha significado un progreso en cuanto a sistematización y ordenamiento del régimen tributario (152).

38. RELACIONES DEL DERECHO FINANCIERO CON OTRAS DISCIPLINAS. — La relatividad del concepto de *autonomía* de las disciplinas jurídicas, tal como lo señalamos anteriormente, así como la polimorfidad del fenómeno financiero, permiten comprender que el derecho financiero mantiene estrecha vinculación con otras ramas de las ciencias jurídicas y de las económico-sociales.

Por supuesto que en primer término se relaciona estrechamente con la *economía política* y con la *ciencia de las finanzas* (ciencia de la hacienda en la terminología de origen hispánico), ya que el factor económico adquiere importancia preponderante en la materia y el acto jurídico en que se concreta la actividad financiera reposa en presupuestos cuyo análisis pertenece a la rama mencionada en último término (incluyendo en ella la política financiera y la economía financiera). No se olvide, por lo demás, que por mucho tiempo la ciencia financiera fue considerada como integrante de la ciencia económica, orientación mantenida por los anglosajones; y que en el concepto de Griziotti, el derecho financiero no puede separarse de la ciencia de las finanzas, por estudiar distintos aspectos de un todo orgánico.

Es obvia la vinculación con el *derecho administrativo*, por la identidad del sujeto de ambas disciplinas —la administración pública— y la comunidad de algunos conceptos. No resulta inoportuno recordar que ciertos autores no se resignan a la segregación del derecho financiero y siguen considerándolo como un capítulo del derecho administrativo, olvidando que a pesar de la unidad del sujeto, la actividad de éste tiene distintas finalidades y se ejercita en formas diversas; aparte de que, como señaló D'Amelio, después de los estudios realizados sobre la actividad tributaria de los griegos y los romanos, puede afirmarse que el derecho financiero precedió en mucho tiempo al administrativo y es éste, entonces, el que debe dar primacía a aquél (153).

(151) Ver: FERRO, *Código Aduanero comentado* (Depalma, Buenos Aires, 1982); FERNÁNDEZ LALANNE, *Comentarios al Código Aduanero (ley 22.415)*, Guía Práctica 1982; M. ALSINA, E. BARRERA, R. XAVIER BASALDÚA, J. P. COTTER MOME, VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes, concordancias* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1984).

(152) GIULIANI FONROUGE, *La codificación fiscal en la provincia de Buenos Aires* (La Ley, 50-1151); GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires* (Depalma, Buenos Aires, 1980); AMAVET, *Código Fiscal* (Castellvi, Santa Fe, 1949); KAUFMAN, *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires* (La Plata, 1949); *Pomini, La codificazione tributaria in Argentina* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1949-I, p. 93); ANDREOZZI, *Derecho tributario argentino* (T.E.A., Buenos Aires, 1951, t. I, ps. 18 y sigtes.).

(153) Ob. cit., p. 4. BERLIRI rectifica también la idea de que el derecho financiero sea de reciente data; sostiene, por lo contrario, que es una disciplina multisecular, aunque admitiendo que ha estado confundido con otras ramas (*Evoluzione dello studio del diritto tributario*, en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1949-I, p. 66).

** Es de lamentar que una parte de la enseñanza universitaria de la disciplina siga ateniéndose al retrógrado concepto señalado, con olvido de la transformación operada desde 1919 en el derecho administrativo alemán (154).

El *derecho constitucional* asume importancia excepcional, especialmente en nuestro país, por la función que corresponde a cada rama del poder público en la actividad financiera y, en especial, por el régimen americano de control judicial de constitucionalidad de las leyes. Diversas normas constitucionales sobre actividad financiera asumen la condición de principios generales del derecho financiero, y ellas, así como las disposiciones sobre poderes tributarios, presupuesto, control de gastos, empréstitos, constituyen materias que hoy integran nuestra disciplina.

** En la doctrina alemana la revitalización de la fundamentación constitucional y la irradiación del pensamiento jurídico-constitucional, tanto en la creación como aplicación del derecho financiero ha originado propuestas como la de Vogel, que se refiere a la "constitución financiera" (155).

El desarrollo de las comunicaciones y la intensificación de las relaciones comerciales han determinado la internacionalización de las finanzas, tanto públicas como privadas, acrecentando la importancia del *derecho internacional* en los aspectos relacionados con aquéllas. No solamente han surgido nuevos problemas como consecuencia de empréstitos internacionales, de devaluaciones o depreciaciones monetarias, del control de cambios, sino también de las repercusiones extranacionales de la intensificación del poder tributario de los Estados (doble o múltiple imposición) y de la creación de organismos supranacionales, todo lo cual proporciona idea cabal de la transformación que se está operando en la vida de los pueblos. Paralelamente a ello, en busca de soluciones, se han intensificado ciertos medios, antes poco practicados, tales como congresos, conferencias, reuniones de técnicos, tratados bilaterales o multilaterales, etc., de manera que no hay para qué insistir en la trascendencia que asume actualmente el aspecto internacional del derecho financiero (156).

También el *derecho penal* se vincula con la actividad financiera, especialmente en lo que respecta a la violación de las leyes tributarias y de las normas sobre control estatal de la actividad privada (control de cambios, etc.), no habiendo cesado las polémicas acerca de la aplicabilidad de las normas pe-

** (154) Sobre pedagogía y metodología de las finanzas públicas, con especial énfasis en Uruguay y Argentina, ver VALDÉS COSTA, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 98 y sigtes.

** (155) PERFECTO MARTUL-ORTEGA, prólogo a H. W. KRUSE, *Derecho...*, ps. 15 y sigtes.

* (156) UDINA, *Il diritto internazionale tributario* (Cedam, Padova, 1949); CHRÉTIEN, *À la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, Paris, 1955); BOHLER, *Principios de derecho internacional tributario* (trad. esp., Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1968); ARNOLD KNECHTLE, *Basic problems in international fiscal law*, traducido del alemán por W. E. Weisflog, Kluwer, Holanda, 1979; *Droit fiscal européen*, Mario Burgio, Bruselas, traducido por José Parejo Tamir (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983). Cabe señalar la aparición de obras sobre aspectos específicos del derecho internacional; p.ej.: *International tax avoidance. A study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies* (Erasmus University, Rotterdam, 1978); PAUL MC DANIEL Y STANLEY SURREY, *International aspects of tax expenditures. A comparative study* (Kluwer, 1985); BORRAS ALEGRÍA, *La doble imposición. Problemas jurídico-internacionales* (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974); LUIS DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español* (Madrid, 1977).

** En relación a estas leyes nacionales, con la reforma constitucional de 1994, por un lado la Nación mantiene las facultades de establecer gravámenes directos por tiempo determinado siempre que la seguridad, la defensa y el bien general del Estado lo exijan, y por otro, la Nación mantiene facultades concurrentes con las provincias en materia de impuestos indirectos (arts. 121, 75, incs. 1 y 2), conclusión que se obtenía por vías de referencia a otros artículos con anterioridad a la reforma.

La tendencia hacia la independización del derecho financiero se manifiesta en la jurisprudencia italiana, en decisiones de tribunales norteamericanos y de la Corte de Finanzas de Alemania (Bundes-finanzhof) (180) y desde 1949 en fallos de la justicia francesa, que ha efectuado interesantes aplicaciones de la doctrina de la autonomía, induciendo al prof. Chrétien a expresar: "Sabemos —y lo hemos señalado con frecuencia— que esta teoría domina cada vez más la legislación y la jurisprudencia" (181).

Por supuesto que la autonomía no puede llevarse hasta el extremo de que el derecho privado sea "deliberadamente ignorado en las relaciones de los contribuyentes con el fisco", al decir del Consejo de Estado francés (182), ni ello resultaría congruente con el concepto expuesto anteriormente (183) acerca del alcance que atribuimos a la *autonomía* de las disciplinas jurídicas, esto es, con la relatividad inherente a la unidad del derecho. Lo importante es despojarse de la idea tradicional de que existe una "especie de hegemonía o validez general del derecho civil", de que constituye la legislación *común*, de aplicación preeminente y automática (184), lo cual no impide, por supuesto, que las normas financieras no puedan relacionarse o remitirse a los principios del derecho privado (185).

* Algunos códigos tributarios —por ejemplo, Perú (186), Brasil y Modelo OEA/BID— no se refieren explícitamente al derecho privado para dejar mayor latitud al intérprete; otros ordenamientos, en cambio, como la Ley General Tributaria de España (art. 9º, punto 2) (187) y el Código mejicano (art. 5º) (188) asignan carácter supletorio al "derecho común", usando la terminología errónea que acabamos de criticar, pues las normas de derecho financiero no son excepcionales, sino tan normales o "comunes" como cualesquiera otras; en consecuencia, hubiera sido más propio hablar de derecho privado y no de derecho común (189).

(180) BECKER, *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1937-I, p. 155); íd., *Applicazione dell'imposta secondo criterio economici obiettivi nella giurisprudenza della Corte Finanziaria del Reich* (en rev. cit., 1937-II, p. 220); GRIZZIOTTI, *Sul rinnovamento degli studi...* (en *Saggi*, ps. 3 y sigtes. esp. ps. 85 a 98).

(181) Fallos y notas en R.S.L.F., 1949, p. 508; 1954, p. 980; 1956, p. 282; y en R.S.F., 1957, p. 323 y ps. 330 y sigtes.; ps. 375 y 376.

(182) Sentencia en R.S.L.F., 1956, p. 297.

(183) Ver *supra*, p. 59.

(184) BECKER, *La elaboración autónoma de los principios del derecho tributario y su influencia en la interpretación de los convenios internacionales sobre doble imposición, en su evolución en Alemania* (en Estudios Centro Inv. Perm. Der. Fin. 1941, ps. 452 y sigtes.).

* (185) Ver: PUGLIESE, ob. cit., p. 11; TESORO, *Principii di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938, ps. 10 y sigtes.); VANONI, *L'unitá del diritto ed il valore per il diritto tributario degli instituti giuridici di altri campi* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1941-II, p. 243); JARACH, *La autonomía del derecho fiscal y la teoría de las finanzas* (en "Revista de Economía", Montevideo, 1947, p. 7). Blumenstein, aun reconociendo la independencia del derecho tributario, expresa que su aplicación conduce a numerosos contactos con el derecho civil, y cree que en derecho suizo la separación entre ambas ramas no puede ser tan absoluta como pretende la doctrina germánica, pues los hechos deben surtir, fiscalmente, "las manifestaciones y efectos previstos en derecho civil", salvo que se los utilice como medio de evasión fiscal (*Sistema delle imposte*, trad. ital., Giuffrè, Milano, 1954, ps. 22 y sigtes.), el tema de la autonomía ha sido tratado en forma integral por VALDÉS COSTA, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 98 y sigtes.

** (186) El texto de la norma X del título preliminar del Código peruano disponía que "en lo [illegible] Código [illegible] otras leyes tributarias se aplicarán supletoriamente los principios del derecho tributario, y en su defecto los principios generales del derecho" (texto único aprobado por D.S. 395-82, "E.F.C.", del 30/12/82, con los cambios introducidos por decreto-ley 300). Las modificaciones del decreto 816 de 1996 establecen que "en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas de las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o, en su efecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho". (Ver norma IX del título preliminar de la edición 2000 del Código Tributario, en www.asesor.com.pe/teleley).

40. FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO (190). — Entendiendo la expresión *fuentes del derecho* en el sentido de medios generadores de normas jurídicas, es decir, como formas de creación e imposición de éstas, y sin internarnos en la debatida cuestión de si deben ser análogas para todas las disciplinas o si cada

** (187) Para un análisis de las relaciones del derecho financiero y el derecho tributario en España ver: SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* (t. I, vol. 2, ps. 190 y sigtes.); *Pérez de Ayala y González García, Curso de derecho tributario*, Edersa, Madrid, 3ª ed., 1983, t. I, ps. 90 y 91, con otras citas de la doctrina española; "H.P.E.", nº 94, 1985, número en homenaje al centenario del Código de Comercio español, que contiene la reprodución de la conferencia de RODRIGO URÍA sobre *Derecho fiscal y derecho mercantil*, pronunciada el 25 de abril de 1944, que constituye un clásico del tema en la doctrina española, siendo la totalidad de las colaboraciones de ese número referidas a la vinculación de ambos derechos; JUAN MARTÍN QUERALT-CARMELO LOZANO SERRANO, ob. cit., p. 50; y *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., comentario al art. 9º de PONT I CLEMENTE JOAN FRANCESC, ps. 191 y sigtes.

** (188) La norma en el Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, y su posterior evolución, se puede ver en EMILIO MARGÁIN MANAUTOU, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (7ª ed., Universidad Autónoma de San Luis, Potosí, México), 1983 y en DE LA GARZA, ob. cit., edición 1994, p. 30.

* (189) El texto del art. 1º del Código mejicano (reformado en 1967) parecería más restringido que el del primitivo (art. 11); sin embargo, los comentaristas de aquel país se mostraban satisfechos con la nueva fórmula que parecía más favorable al concepto de autonomía. Ver: DE LA GARZA, ob. cit., ed. 1976, p. 295; RODRÍGUEZ DE LA MORA, ob. cit., p. 9.

Sin embargo, se considera que se ha dado marcha atrás a esta idea al expresar el Código Fiscal de 1982 y el art. 5º del Código vigente, "que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". EMILIO MARGÁIN MANAUTOU, *Introducción...*, 7ª ed., 1983, Universidad Autónoma de San Luis, Potosí, México, p. 6.

* (190) *Bibliografía principal*: INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 17 y sigtes.; PUGLIESE, ob. cit., ps. 104 y sigtes.; TESORO, ob. cit., ps. 14 y sigtes.; BERLIRI, *Principi*, 2ª ed., t. I, ps. 33 y sigtes.; GIANNINI, *Istituzioni*, ps. 10 y sigtes.; íd., *Elementi*, ps. 10 y sigtes.; DE ARAÚJO FALÇÃO, *Il problema delle fonti del diritto tributario nell'ordinamento giuridico brasiliano* (en "Archivio Finanziario", vol. V [1956], p. 87); HENSEL, ob. cit., p. 8; BLUMENSTEIN, ob. cit., p. 13; FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Las fuentes del derecho tributario en el ordenamiento español*, "H. P. y Derecho", vol. I, I.E.F., Madrid, 1973, p. 167; JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *Las fuentes del derecho financiero en la constitución española*, en I.E.F., Madrid, 1979, vol. II; WILSON FERREIRA, *As fontes do direito*, "Revista de Direito Tributario", nº 42, p. 209; sobre fuentes de conocimiento, EUGENIO SIMÓN ACOSTA, ob. cit., ps. 373 y sigtes.; *Comentarios a la Ley General Española*, ob. cit., trabajos de PONT I CLEMENTE, FALCÓN Y TELLA, FERREIRO Y SARANDESES. Con relación al tema en general, ver el extenso y exhaustivo trabajo de Roberto M. Mordeglia, Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

una de ellas tiene las suyas propias, diremos que los autores coinciden en enumerar como fuente del derecho financiero: la *ley*, los *reglamentos* y los *tratados internacionales*. Algunos incluyen la *Constitución*, la *costumbre*, los *principios generales del derecho*, y ninguno menciona la *jurisprudencia* (191) y la *doctrina*; también cabe recordar los *acuerdos interjurisdiccionales* celebrados entre entidades de un mismo país, en los de organización federal.

Estas discrepancias se originan en los diversos criterios de apreciación; así, por ejemplo, Ingrosso sólo admite las fuentes escritas (192), en tanto que Araújo Falção incluye las manifestaciones orales o tácitas (193) y Giannini dice que en la rama fiscal las fuentes no difieren de las vigentes en otras disciplinas (194), a pesar de lo cual omite la costumbre, los principios generales del derecho y la jurisprudencia.

** Las discrepancias se mantienen en doctrina más reciente; así, Berliri, en la edición de *Corso* (195), reitera que las fuentes del derecho tributario son las mismas que en las otras ramas del derecho, analizando únicamente a la ley, el decreto legislativo, el decreto-ley y los reglamentos en sus diversos tipos, excluyendo como fuente el "referéndum", dado lo dispuesto en la Constitución italiana.

** En la doctrina germana, Kruse entiende que la teoría de las fuentes del derecho impositivo es una parte especial de la doctrina del derecho administrativo, que a su vez es una parte de la doctrina del derecho general. Este autor menciona como fuente a los principios jurídicos generales y los especiales, las determinaciones fundamentales configurativas de Constitución, las leyes, los convenios de doble imposición, los reglamentos, el derecho supranacional, los decretos de exenciones (basándose en el art. 131 de la AO que le otorga el carácter de norma jurídica), las ordenanzas de las corporaciones locales, el derecho consuetudinario (que no se aplica a la creación de impuestos, pero sí para la elaboración de nuevos principios jurídicos o su supresión, o para la creación de exenciones) y el derecho judicial. En relación a esto último entiende que su característica de fuente es discutible (196), pero desarrolla sus particularidades, con cita de abundante bibliografía de la doctrina alemana (197).

** Por su parte, en la doctrina española se señala que frente a la "teoría tradicional sobre las fuentes", que se denomina clásica, incluyéndose en ella a Blumenstein, Hensel y Pugliese y a la que se le atribuye un "culto excesivo a la norma escrita" por influencia del principio de legalidad, existe un amplio movimiento revitalizador del papel que en el ámbito tributario pueden tener las fuentes no escritas, enrolándose en esta posición a Pérez de Ayala y Sáinz de Bujanda (198).

** (191) Ver posición de KRUSE sobre el tema, nota 196 y 197.

(192) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 17.

(193) ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 87.

(194) GIANNINI, *Istituzioni*, p. 10.

** (195) ANTONIO BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1985, vol. I, ps. 9 y sigtes.

** (196) H. W. KRUSE, *Derecho tributario* (trad. esp., Edersa, Madrid, 1978, p. 140).

** (197) H. W. KRUSE, *Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1978, ps. 140 y sigtes.

** (198) PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1983, t. I, p. 49.

Por nuestra parte, en un trabajo anterior (199) incluimos la Constitución en el concepto genérico de ley, pero rectificamos ese criterio por considerar preferible tratarla separadamente.

41. a) LA CONSTITUCIÓN. — En razón de la importancia que reviste la *Constitución* en nuestro país, base de su organización institucional, es indudable su trascendencia como medio creador de normas financieras; no solamente al contemplar principios generales básicos y disposiciones sobre la materia, sino también al organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes (200).

* Nuestro texto constitucional ha acogido diversos principios generales del derecho, dándole fijeza y fuerza obligatoria; algunos asegurando atributos esenciales de la persona humana, como la *libertad* en todas sus manifestaciones (del individuo, de pensamiento, de culto, de prensa, de la morada, de usar y disponer de la propiedad de defensa en juicio, de trabajar, de circular) y la *igualdad* (ante la ley y cargas públicas); en otros casos, afirmando principios generales de la tributación (igualdad, equidad y proporcionalidad de los impuestos y contribuciones) o del crédito público (objetivos de los empréstitos y operaciones de crédito) (ver arts. 4º, 9º a 12, 14 a 20, Const. Nac.).

Por otra parte, contiene disposiciones sobre poder tributario (arts. 4º, 52, 75, incs. 1 y 2, 126), no tan claras técnicamente como las de la constitución del Brasil, pero que no resultan dudosas para quien tenga firme convicción federalista y desee interpretarlas con lealtad, acerca de la anualidad del presupuesto y del control de las cuentas de inversión (art. 75, inc. 8), y, finalmente, al crear la supremacía de la Constitución, leyes nacionales y tratados internacionales (art. 31) y confiar al Poder Judicial la facultad de hacer efectiva su superior jerarquía (art. 116).

42. b) LA LEY. — Pero, indudablemente, la fuente inmediata de mayor importancia en derecho financiero es la *ley*. En nuestro país nadie puede ser "obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe" (art. 19, Const. Nac.), y aplicado el concepto a nuestra materia, significa que sin aquélla no podrían existir tributos, presupuestos o empréstitos, es decir que *sin ley no habría actividad financiera*. Mas, antes de proseguir con el tema y aun cuando sea materia extraña al derecho financiero, en presencia de ciertas opiniones que consideran desprovistos de contenido sustancial o material, al presupuesto y leyes tributarias, es conveniente investigar el sentido de esa diferenciación —muchas veces aludida pero pocas comprendida—, comenzando a esclarecer la noción de ley (201).

---

(199) Voz *Derecho financiero*, en Enciclopedia Jurídica Omeba.

(200) Así lo señala ARAÚJO FALÇÃO en cuanto al Brasil (ob. cit., p. 88); por su parte, BLUMENSTEIN destaca, con respecto a Suiza, la necesidad del fundamento constitucional de los impuestos de la Confederación (ob. cit., p. 13).

(201) Sobre la noción de ley ver: SAYAGUÉS LASO, *Tratado de derecho administrativo* (Montevideo, 1953, t. I, ps. 36 y sigtes.); VILLEGAS BASAVILBASO, ob. cit., t. I, ps. 18 y sigtes.; 345 y sigtes.; BIELSA, *Derecho administrativo* (5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1955, t. I, ps. 66 y sigtes.); DUGUIT, *Manuel de droit constitutionnel* (4ª ed., Paris, 1923, ps. 90 y sigtes.).

1) Según una interpretación puramente orgánica, debe considerarse ley todo acto emanado del Poder Legislativo, sin examinar su naturaleza o contenido (Fraga).

2) Una segunda corriente toma como base el órgano del cual surge el acto, pero entendiendo que es menester tener en cuenta ciertas formas. Ley sería, pues, todo acto emanado del Poder Legislativo con observancia de las formas establecidas al efecto por la Constitución (Carré de Malberg, Sayagués Laso).

3) Otros autores prescinden del órgano del cual emana el acto y el contenido de éste, considerando ley todo acto de ejecución *inmediata* de la Constitución, de manera que podría ser ley el acto proveniente de otro órgano distinto del Poder Legislativo, cuando tuviere competencia constitucional (Kelsen, Merkl).

4) Según una parte de la doctrina alemana, siendo función legislativa crear *reglas de derecho*, únicamente es ley el acto estatal que las origina, ya de carácter general, ya de alcance individual (Laband, Jellinek).

5) La opción predominante en la doctrina francesa considera que los actos deben clasificarse, no según el órgano del cual emanan, sino en atención al *contenido* y efectos (Duguit, Jèze, Bonnard). Como es función legislativa crear *normas jurídicas generales* (objetivas) y función administrativa crear actos jurídicos concretos (subjetivos), no interesa el *poder* o el *órgano* del cual emana el acto, sino su contenido general o particular (objetivo o subjetivo).

Fácil es comprender ahora la distinción que hacen ciertos autores entre *ley formal* y *ley material*, aunque debe advertirse que quienes la aceptan, si bien coinciden en cuanto a la circunstancia de que aquélla depende del contenido del acto, no están de acuerdo en el criterio diferenciante, según veremos inmediatamente. Para ellos:

1) *ley formal* es toda disposición emanada del órgano legislativo, cualquiera fueren el carácter y objeto de ella, o sea, el acto formal del Estado que ha recorrido la "vía legislativa" establecida por la Constitución (202); y dicho con palabras de Duguit: ley formal es "toda decisión emanada del órgano que, según la Constitución del país considerado, reviste el carácter de órgano legislativo" (203),

2) *ley material* o ley en sentido sustancial, es:

a) todo acto jurídico que establece una *regla de derecho*, de alcance general o individual (Laband), o bien:

b) todo acto emanado del Estado que contenga una regla de *derecho objetivo*, esto es, "disposición del carácter *general y abstracto*", que estatuya impersonalmente; en cambio, la decisión *individual y concreta* no es ley en sentido material aunque emane del Poder Legislativo, pudiendo revestir el carácter, según las circunstancias, de un acto administrativo o de un acto jurisdiccional (204) (205).

(202) VILLEGAS BASAVILBASO, ob. cit., t. I, ps. 246 y 247.

(203) DUGUIT, ob. cit., p. 90.

(204) DUGUIT, ob. cit., p. 93.

(205) Aquí conviene recordar, para aclarar conceptos, la clasificación material de los actos jurídicos, según los administrativistas: *a) actos regla*, creadores de normas jurídicas generales, objetivas, impersonales; *b) actos subjetivos*, que afectan a personas o cosas determinadas; *c) actos administrativos*, que afectan a personas o cosas determinadas, pero con carácter general preexistente; *d) actos jurisdiccionales*, que resuelven cuestiones controvertidas (SAYAGUÉS LASO, ob. cit., t. I, p. 26; VILLEGAS BASAVILBASO, ob. cit., t. I, p. 18).

Conforme al criterio dualista sólo puede ser fuente de derecho la ley formal que contenga una regla de derecho; así como también pueden revestir el carácter de leyes en sentido material los actos emanados de un poder que no sea el Legislativo —por ejemplo, los reglamentos del Poder Ejecutivo—, si contienen normas de derecho.

Nosotros creemos, siguiendo al prof. Sayagués Laso, que "en nuestra técnica constitucional *ley* es la ley en sentido formal" (206), es decir, el acto emanado del Poder Legislativo "sancionado conforme al procedimiento establecido en la Constitución a esos efectos". Queda claro, pues, que la ley no es *cualquier acto* proveniente del Poder Legislativo, como sostiene la teoría orgánica, sino el resultante de la observancia de las reglas fijadas para su sanción.

Es acertada su observación de que es erróneo oponer el concepto de *ley formal* al de *ley material*, por tratarse de cuestiones distintas; por esto, denomina *actos legislativos* a los actos estatales-regla creadores de normas generales (constitución, ley, reglamento), proscribiendo la expresión *ley material*, que es fuente de equívocos (207).

Diremos, finalmente, que las leyes no deben vulnerar los principios establecidos en la Constitución nacional —y en su caso en las provinciales—, por ser esenciales y preeminentes, pudiendo ser invalidadas por el Poder Judicial si no los respetan. Esta facultad es de origen americano y no es examinada por los autores europeos, fieles al concepto de la omnipotencia legislativa; recién en 1947 la Constitución italiana instituyó el control judicial de constitucionalidad de las leyes por la Corte Constitucional (arts. 134 y sigtes.), en tanto que Francia rechazó una iniciativa similar, aunque existe un control preventivo por el Consejo Constitucional (arts. 61 y 62 de la Constitución de 1958).

43. c) LEYES DELEGADAS Y DECRETOS-LEYES. — La facultad de sancionar las leyes corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, sin que resulte admisible su delegación en el Ejecutivo en épocas de normalidad institucional. Sin embargo, ello ocurre con cierta frecuencia, unas veces con textos constitucionales que lo autorizan y otras por deformación de las instituciones al amparo de corrientes ideológicas extrañas o por vocación autocrática.

A diferencia del Código Tributario Nacional del Brasil, cuyo art. 7° establece que la competencia tributaria es indelegable, salvo las funciones de recaudación y fiscalización, la Constitución italiana, por ejemplo, lo permite; así, el art. 76 autoriza la delegación en el Ejecutivo "con determinación de principios y criterios directivos, solamente por tiempo limitado y para objetivos definidos"; son los llamados *decretos delegados* o *decretos legislativos*. Además, por el art. 77 pueden dictarse decretos con fuerza de "ley ordinaria", en "casos extraordinarios de necesidad y de urgencia" (*decretos-leyes*), que deben someterse al Poder Legislativo el mismo día de su emisión, perdiendo eficacia en el supuesto de no ser ratificados dentro de los sesenta días.

En Francia, sin texto constitucional que lo autorizara, se hizo amplio uso de la delegación de poderes en materia financiera, primero en la llamada *loi*

(206) Ob. cit., t. I, p. 94.

(207) Ob. cit., t. I, p. 94 (esp. nota 3).

du cadenas (208), que permitía la vigencia inmediata de nuevas tarifas aduaneras propuestas al parlamento y crear aumentos por decreto anterior a la sanción de la ley (209), y más adelante, a partir de los años de crisis subsiguientes a la primera guerra mundial, en numerosos *decretos-leyes* sobre cuestiones financieras, principalmente en reformas fiscales y en materia de presupuesto. La incapacidad parlamentaria es la causa de la alteración del principio de legalidad, de lo cual se ofrecen numerosos ejemplos, siendo necesario restablecer la supremacía de la ley (210). Tales prácticas han sido calificadas de incorrectas (211).

* En Méjico, la delegación de facultades en el presidente de la República fue una tradición constante, pero el actual art. 29 de la Constitución establece que sólo puede realizarse en casos graves de perturbaciones sociales profundas, de manera que ahora el Ejecutivo está incapacitado para legislar sobre impuestos (212).

* En nuestro país la delegación de facultades resulta inconciliable con el régimen constitucional acorde con el texto vigente hasta 1994, y los *decretos-leyes* sólo se concebían en períodos de anormalidad institucional (gobiernos *de facto*), pero no en épocas regulares, pues aun los llamados "decretos-leyes de necesidad" importan usurpación de poderes legislativos y son jurídicamente irregulares (213).

Resulta imposible desconocer la reiterada delegación de facultades del Poder Legislativo al Ejecutivo que llevaron a la Corte a admitir en parte su validez, como ha expresado autorizada doctrina, sobre la base de sutiles consideraciones formales y tecnológicas (214).

La reforma constitucional de 1994 establece disposiciones específicas sobre delegación impropia (arts. 76 y 100, inc. 12) que al prohibir tal delegación, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, vedan la posibilidad de delegar las facultades atinentes a la materia tributaria.

* Igualmente consideramos impropia y peligrosa en nuestro ambiente la *legislación eventual o contingente (contingent legislation)*, cuando el legislador subordina un acto a la existencia de ciertos factores de hecho que debe apreciar el Poder Ejecutivo y que la Corte Suprema de los Estados Unidos ha declarado válida, si bien recociendo "que la actividad de la administración que investiga estos hechos... puede ser considerada como cuasi legislativa",

(208) Conocidos en Italia como *decreti catenacci* (ver DE ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 100, nota 56).

(209) TROTABAS, *Finances publiques*, p. 498.

(210) Morange, *L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale* (R.S.L.F, 1935, p. 667).

(211) TROTABAS, ob. cit., p. 500.

* (212) Nota de ALFONSO CORTINA en *Pugliese, Instituciones de derecho financiero, Derecho tributario* (Fondo de Cultura, México, 1939, p. 117). La situación actual está prevista en los arts. 29 y 131 de la Constitución, que otorgan, bajo distintas condiciones, facultades al Poder Ejecutivo para dictar decretos-leyes y decretos delegados. Ver: EMILIO MARGAIN MANAUTOU, *Introducción...* (7ª ed., 1983, Universidad Autónoma de San Luis, Potosí, México, ps. 64 y sigtes.). SERGIO DE LA GARZA, ob. cit., edición 1994, p. 269.

(213) SAYAGUÉS LASO, ob. cit., t. I, p. 109. Sobre delegación inconstitucional en materia legislativa, ver H. GARCÍA BELSUNCE y otros, *Estudios de derecho constitucional tributario. Homenaje a J. C. Luqui*, Depalma, 1994, p. 22.

(214) JOSÉ CASAS, *Reserva de la ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994*, Errepar, D.T.E., t. XV, p. 355. Sobre el tema en particular ver HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *La delegacion legislativa, Estudios de derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, 1994, ps. 1 y sigtes.

pero ello no ocurre —agregaba— sino "en la medida en que la condición estática de la ley se convierte en la condición dinámica" (215). Como antecedentes de este tipo, en la Argentina, y en materia financiera, podemos citar entre otros: *a*) el art. 12 de la ley 12.143, t.o. 1968, que permitía al Poder Ejecutivo dejar en suspenso, parcial o totalmente, el derogado impuesto a las ventas, "cuando sea conveniente para facilitar la exportación de productos del país, contener aumentos en los precios de los artículos de primera necesidad en el mercado interno o cuando, por tratarse de servicios públicos, interese no incrementar la respectivas tarifas", y también para eximir o dejar en suspenso o aumentar hasta el 30 % las alícuotas, en ciertos casos; *b*) el art. 86 de la ley de impuestos internos al consumo, t.o. 1979, que autoriza la disminución de los gravámenes, siempre que, a juicio del Ejecutivo "así lo aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias"; *c*) el art. 125 de la derogada ley de aduana, t.o. 1962, que facultaba al Poder Ejecutivo a aumentar hasta diez veces los derechos de importación vigentes al 31/12/58 o disminuirlos en la proporción que estime conveniente, y también a reducir o eximir la tasa de estadística. Del uso de tales facultades el Poder Ejecutivo daba cuenta al Congreso, de manera que no interesa la aprobación o desaprobación por parte de éste; *d*) el actual art. 664 del Código Aduanero (ley 22.415), que, teniendo como norma antecesora al citado art. 125 de la ley de Aduanas, delega en el Poder Ejecutivo facultades aun más amplias, con vagas limitaciones, establecidas en los arts. 665 y 666. Esta delegación configura una violación a las disposiciones constitucionales en orden a la legalidad y a las facultades del Poder Legislativo en materia aduanera, sobre todo si tenemos en cuenta que la misma facultad establecida en el citado art. 664 se encuentra delegada, a su vez, en el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos por el decreto 2752/91 (216).

** A la delegación de poderes mediante las propias leyes, tan frecuentemente utilizada en la legislación actual, cabe sumar la peligrosa tendencia de las últimas modificaciones fiscales, que en abierta violación al principio de legalidad, habían sido llevadas a cabo por el Poder Ejecutivo mediante llamados decretos "de necesidad y urgencia". Nuestra Corte Suprema de Justicia justificó en la causa "Peralta" el uso de tales facultades excepcionales del Poder Ejecutivo en materia de relaciones contractuales permitiendo postergar en el tiempo, y aun adecuar, los rendimientos de la devolución de los capitales invertidos. Cabe interpretar que tales conclusiones no resultaban de aplicación para la creación de gravámenes y tributos, como lo señaló cierta jurisprudencia (217).

(215) SCHWARTZ, *Le droit adntinistratif américain. Notions générales* (Sirey, Paris, 1952, p. 65). Ver igualmente: DE ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., ps. 100 y 101. Sobre la distinción norteamericana entre legislación contingente o eventual y legislación suplementaria o subordinada (poder reglamentario), ver SCHWARTZ, ob. cit., ps. 64 y sigtes.

** (216) Ver sobre este tema la enunciación de violaciones que en el derecho argentino señala FERNANDO CASTELLANOS, *Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias*, La Ley, 1989-1027. Ver situación similar en Perú, HUMBERTO C. MEDRANO, Acerca del principio de legalidad en el derecho tributario peruano, "R.I.P.D.T.", nº 12, p. 3.

** (217) "Peralta, Luis, y otro c. Estado nacional", CSJN, 27/12/90, La Ley, 1991-C, 158. La CNFed. Contenciosoadministrativo, en autos "Video Cable Comunicación C.I.N. de Cinematografía", ha entendido que la validez de los decretos de necesidad y urgencia, convalidados en la causa

** El art. 99 de la Constitución Nacional, introducido en la reforma de 1994, otorga facultades al Poder Ejecutivo para dictar decretos de necesidad y urgencia, en circunstancias excepcionales, siempre que no regulen materia tributaria o penal, entre otras. De manera que con el nuevo texto constitucional es de esperar se acabe con esa viciosa práctica constitucional. A pesar de ello, el decreto 434/00, estableciendo limitaciones a las transacciones con dinero en efectivo y restricciones a las deducciones en materia fiscal, constituye una violación al precepto del art. 99 de la Constitución nacional en cuanto prohíbe al Poder Ejecutivo dictar decretos de necesidad y urgencia que regulen materias fiscales.

* Por otra parte, el art. 10 de la ley de impuesto a las ganancias, que fija en 10 % la ganancia de fuente argentina obtenida por las agencias de noticias internacionales, faculta al Ejecutivo a establecer porcentajes inferiores "cuando presumiblemente" dicho porciento "dé lugar a resultados no acordes con la realidad", sin necesidad de ulterior convalidación legislativa (218).

Sin desconocer las circunstancias que han dado mérito a estas formas de delegación de poderes, especialmente la necesidad de actuar con una rapidez incompatible con la lentitud del procedimiento parlamentario, en unos casos, y en otros la conveniencia de esgrimir las tarifas con argumento en negociaciones internacionales, creemos peligroso el sistema en países aficionados al discrecionalismo administrativo, sobre todo por las tendencias autocráticas en auge en los últimos tiempos. De cualquier manera, su aceptación exige amplia y oportuna publicidad, control parlamentario rápido y eficiente, y una opinión pública alerta y celosa de sus derechos.

* 44. d) REGLAMENTOS. — También constituyen fuente del derecho financiero, las *reglamentaciones* que emita el Poder Ejecutivo, esto es, las "instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias" (art. 99, inc. 2, Const. Nac.); y por cierto que en materia financiera adquieren gran importancia, hasta el extremo que nuestra Corte Suprema les ha atribuido valor de ley tratándose de impuestos internos al consumo (219). Además, en ciertos casos el legislador condiciona la vigencia de una ley a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo, diciéndose en tal supuesto que la ley no es *autoaplicable*, como ha ocurrido en Brasil (220) y en la Argentina en varias oportunidades, si bien la omisión

Peralta, tiene como límite la imposición de tributaciones y tributos (16/7/92). Nuestra Corte Suprema ratificó la improcedencia de los decretos de necesidad y urgencia para la creación de tributos sosteniendo que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos legales y constitucionales, es decir válidamente creada por el Poder Legislativo (CSJN, 17/3/98, "Kupchik, Luisa Spak y otro c. Banco Central de la República Argentina y otros", Impuestos, LVI-B, p. 1965; CSJN, 17/3/98, "Nobleza Picardo S.A.I.C. y F.C., D.G.I.", Impuestos, LVI-B, p. 1972; CSJN, 17/3/98, "Cic Trading S.A. c. Fisco nacional - D.G.I.", Impuestos, LVI-B, p. 1974). Asimismo, rechazando la creación de tasas a través de decretos, ver "Previsol A.F.J.P. S.A. c. Estado nacional", CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 28/4/99, Impuestos, LVII-A, p. 799; "Jaimar S.A. c. Estado nacional - Ministerio de Justicia", CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 29/9/95.

(218) CNFed. Contenciosoadministrativo, "The Associated Press", del 12/3/96 y en igual sentido, TFN, "United Press International Inc. Suc. Arg. s/apelación", del 9/8/99.

(219) CSJN, Fallos, 126:479 (La Ley, 59-254, y JA, 1950-III-526).

o retardo en el ejercicio de la facultad reglamentaria no obsta a la aplicación de la ley cuya operatividad no ofrece duda (221).

Pese a su trascendencia como creador de normas jurídicas generales, principalmente en cuestiones tributarias y presupuestarias, se ha dicho que desde el punto de vista jurídico los reglamentos ocupan una posición de subordinación con relación a la ley, lo cual ha originado la creencia —equivocada, en nuestra opinión— de que la única fuente originaria es la ley (222). Naturalmente que ésta es la más importante, pero no puede desconocerse el valor propio de las otras, en la medida o en el ámbito de su influencia.

* La facultad de reglamentar las leyes corresponde, por disposición constitucional, al Poder Ejecutivo, esto es, al presidente de la Nación (art. 99, inc. 2), pero siendo una potestad inherente a la función administrativa, no puede negarse que también la poseen —en cierta medida— algunos órganos de la administración (223), tanto más cuanto que la materia financiera origina problemas de gran complejidad técnica, que exigen decisiones rápidas y frecuentes. Esta interpretación ha sido aceptada por la justicia federal, al establecer que si bien, en principio, es aceptable la delegación de poderes específicos para legislar, el Congreso puede confiar al Poder Ejecutivo o a algún cuerpo administrativo la regulación de los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley (224) (225).

* Así ocurre con la Dirección General Impositiva de la Nación, que goza de amplia autonomía como entidad especializada en cuestiones tributarias, cuyo director general está facultado por los arts. 7º y 8º de la ley 11.683, t.o. 1978, sobre aplicación y percepción de impuestos, para "impartir normas generales obligatorias" e "interpretar con carácter general" las disposiciones legales, "atribuciones que se mantienen en la actualidad en cabeza del Administrador Federal y que se encuentran legisladas en el decreto 618/97. Según los términos de la ley, no se trata, propiamente, de la facultad de reglamentar, pero en la práctica ocurre así, pues las normas generales interpretativas asumen tal función.

** Como señalamos, los reglamentos no deben alterar o desvirtuar la ley, pero se ha dicho que pueden apartarse del texto literal de ella, siempre que se ajusten a su espíritu, pues en esa medida integran la ley (226), aunque la Corte ha puesto límite, en excelente doctrina jurisprudencial, a los desvíos reglamentarios mediante resoluciones generales que no se ajustaban a los términos de la ley, invocando la cláusula constitucional según la cual la facultad reglamentaria debe ejercerse cuidando de no alterar el espíritu de las leyes de la Nación (art. 99, inc. 2, Const. Nac.) (227).

Carecen de valor creador las *circulares normativas o instrucciones* que emiten las dependencias oficiales, por tratarse de disposiciones internas

(221) CSJN, Fallos, 262:468.

(222) INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 17 y 18.

(223) SAYAGUÉS LASO, ob. cit., t. I, p. 135.

(224) CSJN, 13/2/68, Fallos, 270:42 (La Ley, 123-473); íd., 14/3/66, La Ley, 123-168; y 8/4/65, ED, 13-438.

(225) Sobre el fenómeno de la declinación en el Ejecutivo de facultades legislativas, ver AMORÓS, ob. cit., ps. 148 y sigtes.

(226) CSJN, Fallos, 151:5; 200:194; 246:221; 240:189; 250:758; 262:468; CFed., Sala cont. adm., 21/12/64, La Ley, 118-364; y ED, 11-243.

(227) "Fisco Nacional c. Mar", CSJN, 28/5/81, Fallos, 303:747; "Canteras Sierras Bayas S.A.", CSJN, 22/10/81, Fallos, 303:747.

con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares (228). Si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia administración (229), siendo acertada la disposición proyectada para el Brasil, y no incorporada al Código Tributario Nacional, según la cual las circulares, instrucciones, órdenes de servicio y demás disposiciones de orden normativo, emanadas de la administración, únicamente son de observancia obligatoria cuando resulten "compatibles con la legislación tributaria que tiendan a completar" (230) (231).

A pesar de existir consenso en el sentido expresado, alguna vez el Tribunal Federal de Suiza ha aceptado una reducción impositiva establecida por circular administrativa al margen de la ley; empero, son numerosos los antecedentes del mismo país, así como de tribunales de Alemania y Holanda, en contra de semejante solución (232).

** En forma coincidente, la doctrina italiana entiende que las circulares no son fuente de derecho, pues no pueden contener disposiciones que deroguen normas jurídicas, y si bien deben ser observadas por los "recaudadores de los impuestos directos" (art. 4º, D.F.R. 858), ello es así siempre que no supongan una interpretación *contra legem*. De manera que, expresa Micheli, éstos no podrán tener en cuenta una circular que introdujese una exención no admitida por ley, pero "deben observar una circular que recoja una interpretación legal que haya sido rechazada por el juez".

** Concluye dicho autor que en todo caso las circulares no pueden crear derechos en favor de los individuos, como no pueden modificar o innovar respecto de las normas establecidas por las leyes o reglamentos (233).

** Afirma Berliri que es pacífico y no ofrece dudas que se trata de un acto administrativo que no obliga al juez, que la autoridad de la cual ha emanado puede modificarla, y que el contribuyente puede cuestionarla en la medida en que establece una obligación no prevista en la ley. Al contrario, afirma Berliri, si la circular contradice a la ley, asegurando un tratamiento más favorable, origina la posibilidad de su cuestionamiento, siendo ello al menos una cuestión opinable (234).

** En España la opinión preponderante es que las circulares, por no contener normas jurídicas, no crean en consecuencia derechos a los contribuyentes ni deberes a la administración (235), debiendo señalarse la opinión de quienes consideran que es hora de que las circulares vengan a situarse entre las fuentes del derecho (236). También se ha señalado que el hecho de que, por lo general, las circulares no son normas, constituye su característica esencial, dado que están circunscritas al ámbito de las relaciones jerárquicas (237). El Tribunal Constitucional de ese país tuvo ocasión de pronunciarse acerca del carácter normativo, estableciendo que si el órgano del cual emanó la circular tiene competencia normativa habrá de atribuirse el carácter de norma, y si sólo tiene potestad jerárquica tendría el valor de un acto interno (238).

El criterio de la ilegalidad de las normas que se apartan de la ley fue acogido por la antigua Cámara Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, disponiendo el pago del impuesto complementario resultante, pero incurriendo en el error de aplicar intereses durante el tiempo trascurrido (239). En su momento criticamos esta interpretación por suponer una exageración del concepto objetivo del interés (240), que si bien no es de naturaleza punitoria sino resarcitoria, importaba en el caso agravar la situación de un contribuyente que se había ajustado al criterio de la administración. Justo es reconocer que más tarde se modificó la interpretación (241) en el sentido expuesto por nosotros.

* 45. e) TRATADOS INTERNACIONALES. — Los *tratados* o *convenciones internacionales* ocupan un lugar singular y asumen relevancia excepcional en el derecho financiero internacional, considerando algunos autores que constituyen una fuente indirecta por derivar su validez de la ley nacional aprobatoria (242). En verdad, la cuestión nos arrastraría hacia un problema discutido en derecho internacional, carente de interés práctico entre nosotros y para la materia tratada, en razón de lo dispuesto en el art. 31 de la Constitución nacional que eleva las convenciones internacionales al rango de "ley suprema de la Nación". A pesar de esto, la Corte Suprema interpretó que ni el art. 31 ni el 100 de la Constitución Nacional antes de la reforma de 1994, atribuían

(228) LIGGARDO, *Natura giuridica delle circolari ministeriali* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1952-II, p. 136, y sus referencias); DE ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., ps. 102 y 103. En igual sentido el Consejo de Estado francés; ver decisión del 24 de marzo de 1956, anotada por CHRÉTIEN, en R.S.F., 1957, p. 343. Ver también el informe Lefébvre, en *Cahiers de droit fiscal international*, t. XXXIV-A, ps. 130 y sigtes. En la Argentina, descalificando a la circular de la Dirección General Impositiva como fuente de derecho: ver causa "Bunge y Born S.A. c. Estado nacional (D.G.I.)", CNFed. Contenciosoadministrativo, 16/5/95, La Ley, Suplemento de Derecho Administrativo, 27/5/96, p. 37.

(229) DE ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 103.

(230) Art. 110 del Anteproyecto y art. 58 del Proyecto de la Comisión (ver *Trabalhos da Comissão Especial*, p. 36, y fundamentos en p. 169).

(231) Sobre el criterio predominante en la jurisprudencia mejicana, ver DE LA GARZA, ob. cit., edición 1976, p. 37.

(232) KAL, *Une circulaire administrative peut-elle être invoquée devant le juge?* ("Bulletin for Int. Fiscal Document.", vol. IV [1950], p. 80).

** (233) GIAN ANTONIO MICHELI, *Curso de derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1974, p. 104 y sigtes.; también en la última edición en italiano, *Corso di diritto tributario*, Utet, 7ª ed., 1984, ps. 58 y 59.

** (234) ANTONIO BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1985, vol. I, ps. 18 y 19.

** (235) El tema fue tratado en las XIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero, año 1972, por JULIO PÉREZ BANACLOCHE, *Trascendencia fiscal de las consultas y circulares de régimen interior*, vol. XIX, p. 719. La situación en Suiza puede verse en MEIER, *Informe al XXXIVª Congreso de la I.F.A.*, Cahiers LXV-a, p. 407.

** (236) A. ROMANO, *In tema di circolari amministrative*, en Rev. Dir. Fin., 1959, citado por PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario*, 3ª ed., 1983, t. I, ps. 54 y 55, y en *Derecho Tributario I*, p. 68.

** (237) J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO, ob. cit., p. 220.

** (238) Sentencia del 20 de abril de 1983.

(239) Fallo en La Ley, 67-143.

(240) *Recargos por demora en el pago de obligaciones fiscales* (La Ley, 74-412).

(241) Fallo en La Ley, 76-508.

(242) INGROSO, *Diritto finanziario*, p. 18; TESORO, ob. cit., p. 16.

Sentado este principio, que no es discutible en el moderno Estado de derecho —especialmente en las democracias—, consideraremos los métodos generales de interpretación, deteniéndonos en aquellos que adquieren especial relevancia en el derecho financiero.

52. MÉTODOS GENERALES. — Numerosos han sido los métodos elaborados para la interpretación del derecho, y aun cuando se trata de un tema extraño a nuestra disciplina, es útil señalarlos en forma sucinta para poder apreciar su eficacia. Se ha acudido al *literal* o de las palabras de la ley; al *subjetivo* o de la intención del legislador; al *subjetivo-objetivo*, variante del anterior, que tiene en cuenta la voluntad presunta del legislador en ciertos casos específicos; al *objetivo*, que procura desentrañar la significación de las ideas contenidas en la ley, para extraer consecuencias en nuevas circunstancias no previstas; al *histórico*, que investiga los antecedentes, etc. (267). En general, puede señalarse una intensa lucha, una ofensiva multiforme, en contra de la aplicación de la pura lógica en el proceso de funcionamiento y aplicación del derecho, procurando humanizarlo y adaptarlo a las realidades cambiantes de la vida; de aquí, el repudio de la *escuela exegética* francesa y de la *Begriffsjurisprudenz*, inspirada en los conceptos y construcciones puramente lógicas, y el favor otorgado a la *libre investigación científica* propugnada por Gény, al movimiento del *derecho libre* y de la *Interessenjurisprudenz*, en Alemania, a la denominada *jurisprudencia sociológica* y el movimiento del *realismo jurídico* en Estados Unidos, para sólo citar los más destacados (268).

Esa insatisfacción de los juristas, manifestada en la persecución de medios y formas más flexibles, no es otra cosa que la eterna lucha por la *justicia* como suprema aspiración del derecho. Por esto es posible afirmar "que nunca ningún jurista consiguió elegir, con razones plenamente justificadas, uno de los métodos como el correcto y repudiar los demás (269), ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial, de modo que el intérprete debe saber excogitar aquel o aquellos métodos que lo conduzcan "a la solución más justa entre todas las posibles".

Así ha podido decir Recaséns Siches que "la lógica de los contenidos de las disposiciones jurídicas, es una lógica diferente de la lógica tradicional: es el logos de lo humano, la lógica de lo *razonable*, a diferencia de la lógica de lo *racional* o de tipo matemático (270), precisando su concepto en este otro párrafo: "Ante cualquier caso, fácil o difícil, hay que proceder *razonablemente*, percatándonos de la realidad y sentido de los hechos, de las valoraciones en que se inspira el orden jurídico positivo, o de las complementarias que produzca el juez en armonía con dicho sistema positivo, y, conjugando lo uno con lo otro, y lo otro con lo uno, llegar a la solución satisfactoria", esto es, "satisfactoria de lo que el orden jurídico considera como sentido de justicia" (271).

(267) Ver para sus detalles, RECASÉNS SICHES, ob. cit., ps. 169 y sigtes.; VAN HOUTTE, ob. cit., p. 39.
(268) RECASÉNS SICHES, ob. cit., ps. 31 y sigtes.; 179 y sigtes.
(269) RECASÉNS SICHES, ob. cit., p. 170.
(270) Ob. cit., p. 29.

53. MÉTODOS PARTICULARES DEL DERECHO FINANCIERO. — Por su trascendencia en el desarrollo de esta rama del derecho y por su incorporación al derecho positivo de nuestro país, examinaremos las doctrinas elaboradas en Alemania y difundidas luego por la doctrina italiana, acerca de aplicación e interpretación de las normas financieras.

A principio del siglo XX la jurisprudencia alemana seguía aferrada al concepto de que las leyes tributarias eran de interpretación literal y restringida, pues si bien advertíase cierta tendencia en contra del formalismo conceptual, en general se manifestaba fiel a la *Begriffsjurisprudenz*, es decir, a los conceptos y construcciones puramente lógicos, en los que necesariamente debían encuadrarse las situaciones particulares. Así lo señaló Becker, el redactor del *Reichsabgabenordnung* (Ordenamiento tributario del Reich), con estas palabras: "La antigua y arraigada opinión de que el derecho tributario representaba tan sólo un derecho intruso en la sagrada esfera jurídica de los individuos, que debía considerarse como un mal necesario y era, por lo tanto, de interpretación restrictiva, aún predominaba en forma absoluta" (272).

54. EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA. — Para poner fin a esa situación y también para evitar que los tribunales continuaran con su remisión a los conceptos del derecho privado, según explica el mencionado jurista, resolvió agregar el § 4 de aquel ordenamiento (*AO*), según el cual en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su *finalidad*, su *significación económica* y la *evolución de las circunstancias* (273). Tal es el origen de la norma que adquiriría trascendencia en el desarrollo del derecho financiero, y que luego fue sustituida por el § 1, inc. 2, del *Steueranpassunsgesetz* (ley de adaptación impositiva), según el cual "debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales" (274).

La disposición fue incorporada con un fin práctico, para que los jueces pudieran apartarse del formalismo conceptual, y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquéllas, para que la norma financiera cumpliera la función prevista. Pero el *Reichsfinanzhof*, en posesión de esa herramienta, con el objeto de evitar la elusión del impuesto mediante la utilización de formas autorizadas por el derecho privado, llegó a establecer categorías o *tipos* fijos, válidos con carácter general, que permitían distinguir los efectos *atípicos* con exclusión de las particularidades de cada caso: fue la denominada *Typentheorie* o *teoría de los tipos*.

Esta corriente jurisprudencial fue muy discutida en Alemania (275) y no recibió auspicio en Suiza (276), pero justo es reconocer que el Tribunal de

(272) BECKER, *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1937-I, ps. 155 y sigtes., esp. p. 162).
(273) Ob. cit., p. 29.
(274) Ver trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1964.
(275) Ver: HENSEL, ob. cit., p. 60, nota 81.
(276) Ver: BLUMENSTEIN, ob. cit., p. 21.

Finanzas no exageró su aplicación, de modo tal que la renovación de conceptos resultó beneficiosa para el progreso del derecho.

El principio de la *realidad económica* como método de interpretación de las leyes financieras recibió gran acogida en la doctrina y la jurisprudencia en Alemania, aunque con reservas desde el primer momento (277). Posteriormente se produjo una franca reacción en el sentido de su utilización restringida, especialmente por parte de la Corte Constitucional, en razón de su ambigüedad e incertidumbre, lo que han puesto de manifiesto diversos comentaristas (278), siendo de lamentar que los intérpretes del derecho tributario de nuestro país, autores y magistrados, no hayan tenido en cuenta la evolución producida en el país de origen.

* La doctrina italiana, en general, aceptó esa interpretación (279), por su parte, los autores y tribunales suizos la admitieron en cuanto se relaciona con problemas de evasión o elusión de impuestos (280); en Francia prosperan los conceptos de *autonomía de derecho fiscal* y de la *realidad económica* (281). Algunos ordenamientos tributarios extranjeros hacen referencia a ese criterio, pudiendo citar al respecto: el art. 25 de la Ley General Tributaria de España con anterioridad a la reforma de la ley 25/1995, que precisaba la diferencia entre actos o negocios jurídicos y hechos económicos (282), y el art. 8º del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), que lo limitan a los supuestos de utilización de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, es decir, para casos de abuso del derecho.

La ley española 25/1995, al modificar los arts. 24, 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria, trató de superar los inconvenientes producidos en la interpretación del mencionado art. 25 y su referencia al principio de la realidad económica, precisando la diferenciación entre los actos o negocios celebrados en fraude a la ley, que originan un resultado contrario a la norma, al ampararse en otra norma que tenía una finalidad distinta, los actos simulados y los negocios indirectos (283).

(277) HENSEL, ob. cit., ps. 63 y sigtes. Ciertos autores exponen la doctrina sin reservas; p.ej., AMORÓS, ob. cit., p. 191; ARAÚJO FALÇÃO, *Introdução...* cit., ps. 83 y 97; en tanto que otros se muestran cautelosos, como NOGUEIRA, *Direito financeiro*, ps. 47 y sigtes.

(278) Sobre la evolución de la jurisprudencia alemana: SALOMÓN, *"El criterio económico" en la interpretación de las leyes fiscales en la doctrina y jurisprudencia alemana* (Impuestos, t. XXV [1976], ps. 785 y sigtes.); NOGUEIRA, *Direito financeiro*, cit., p. 55; VOGEL, *L'influenza della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1968-I, ps. 3 y sigtes.). Ver igualmente, MAFFEZZONI, *Contributo alla teoría giurídica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrate* (en "Archivo Finanziario", vol. VI [1957], ps. 150 y sigtes., esp. ps. 196 y sigtes.).

(279) Obras citadas en nota 261.

(280) BLUMENSTEIN, ob. cit., ps. 21 y 22; WUHLOD, ob. cit., ps. 99 y sigtes.; HUBER, *Jurisprudence suisse* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. 1 [1946-1947], ps. 115 y sigtes.). Ver igualmente, fallo del Tribunal Federal, del 24 de febrero de 1950, en "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal", 1951, p. 178, y los casos comentados por BRACK: *Jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la violation du principe de l'égalité devant la loi en matière d'impôts* (en "Revue" cit., 1952, ps. 8 y sigtes.; 1954, p. 3).

(281) Ver fallos y comentarios mencionados en notas 181 y 182.

** (282) Sobre los alcances de esta norma con anterioridad a la ley 25/1995, y en particular del art. 23 de la Ley General Tributaria sobre autonomía calificadora del derecho tributario, ver PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de derecho tributario*, 5ª ed., Edersa, Madrid, 1989, t. I, ps. 94 y 95.

(283) Ver comentarios a esta modificación en ALONSO GONZÁLEZ, y otros, ob. cit., ps. 25 y sigtes.

La idea de penetrar a través del ropaje jurídico para hurgar en la realidad de los hechos que tras él se oculta, ha tenido aplicación en materia de sociedades comerciales, dando lugar a decisiones judiciales y obras de doctrina que han logrado gran repercusión, por lo cual es conocida entre nosotros como *doctrina de la penetración*. Esa interpretación realista ha tenido exteriorización en Estados Unidos en la teoría del *disregard of legal entity*, denominación de por sí explicativa, y que en la doctrina francesa y suiza se conoce como de la *trasparencia fiscal*, es decir, considerar a la persona jurídica sociedad como un objeto trasparente y prescindir de ella como sujeto de obligaciones tributarias para encontrar a las personas físicas que la integran. Además, surte efectos en materia de sociedades vinculadas o imbricadas cuando la apariencia jurídica oculta subordinación económica o financiera; esto es, lo que se conoce en el derecho tributario alemán como *teoría del órgano (Organtheorie)*, según la cual cuando existe dependencia financiera, organizativa o económica se considera que la entidad dominada es un órgano de la dominante, con la cual se integra en un solo ente orgánico: es lo que establecía el § 15, núm. 2, de la ley de adaptación impositiva alemana (*Steueranpassungsgesetz*) (284).

Ese criterio de interpretación ha dado origen a una obra del prof. Serick, de extraordinario interés por su contenido y abundante documentación, que alcanzó gran repercusión en el extranjero y entre nosotros (285).

** El tema del no reconocimiento fiscal de entidades legales (*the disregard of a legal entity*) ha sido ampliamente tratado con motivo del XLIII Congreso de la International Fiscal Association, donde se recibieron informes del estado del tema en veintinueve países, habiendo recomendado dicho Congreso que el no reconocimiento, a efectos tributarios, de una persona jurídica o de su intervención en operaciones, debe limitarse a casos excepcionales y aplicado restrictivamente, y salvo dichos supuestos excepcionales en que la legislación contempla el tema expresamente, el no reconocimiento debe limitarse a los casos en que existe fraude o abuso (286).

La jurisprudencia argentina ha hecho abundante uso de la doctrina llamada de la realidad económica, pero sin discriminación alguna y en muchos casos con un criterio simplista, con olvido, según dijimos, que tanto en la doctrina alemana y suiza, como en la jurisprudencia de los Estados Unidos y tal como lo pone de resalto Serick, es un criterio para casos de excepción, cuando hay manifiesto abuso de las formas. Precisamente lo señala el prologuista de Serick cuando luego de exponer el concepto de ese autor, señala que censura "*por excesivamente vagas e imprecisas* las fórmulas tan

(284) Ver traducción española, Depalma, 1964, texto legal en ps. 27/28 y notas de SUSANA C. NAVARRINE, en p. 50.

(285) SERICK, *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles* (trad. esp., Ediciones Ariel, Barcelona, 1958, esp. ps. 82 y sigtes., 122 y 149); PINEDO Y WATERHOUSE, *Sobre el abuso de la personalidad jurídica de las sociedades comerciales* (ED, 10-871); MARZORATTI, *La teoría del "disregard of legal entity" a través de la jurisprudencia norteamericana* (en "Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones", diciembre de 1968, p. 717); FERNÁNDEZ DUQUE, *Viejos y nuevos problemas de la personalidad jurídica* (en rev. cit., p. 725); J. SANTOS BRIZ, *Derecho económico y derecho civil* (Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1963, esp. ps. 169 y sigtes.).

** (286) Ver Cahiers, vol. LXXIV-A, y la correspondiente resolución del Congreso en Yearbook, 1989.

** En efecto, la evolución doctrinal demuestra la aceptación de la analogía, salvo para la formación de los elementos esenciales del tributo por afectar el principio de reserva legal. En Italia, el criterio prevaleciente en doctrina y jurisprudencia es que la aplicación analógica e integrativa de la ley está prohibida únicamente para la norma sustancial, pero no para los aspectos formales (309).

** En España, las discusiones giran en torno de la interpretación de las normas de la Ley General Tributaria, existiendo opiniones de que la prohibición de utilizar la analogía se refiere a los hechos imponibles, pero no comprende a la utilización extensiva de una interpretación sistemática (310).

** Frente a la opinión generalizada de la doctrina española de que la analogía no es admisible en la regulación de los aspectos esenciales del tributo, merece destacarse la inversión de este planeamiento tradicional por parte de Martín Queralt y Lozano Serrano, en el sentido de que ni la pretendida naturaleza especial de la ley tributaria, ni las exigencias del principio de reserva de ley tributaria, conducen a una prohibición generalizada de la analogía en el ordenamiento tributario. Esta posición muestra una marcada influencia de Pérez Royo, dentro de la doctrina española, y de Tipke dentro de la doctrina alemana (311).

** La analogía es también aceptada en la doctrina y jurisprudencia alemana, con una limitación fundamental, que en virtud de ella no pueden ser creados nuevos hechos imponibles (312).

La jurisprudencia francesa no es uniforme, pues en tanto que el Consejo de Estado acepta la integración analógica de la ley tributaria, ella es repudiada por la Corte de Casación (313), por su parte, la doctrina y la jurisprudencia belgas son adversas (314). En nuestro país, los tribunales nacionales y provinciales han rechazado la analogía (315), pero en ciertos casos han dicho

---

ma sustancialmente nueva y distinta (ob. cit., p. 113). En el sentido del texto: DE LA GARZA, ob. cit., edición 1976, ps. 61 y sigtes.; NOGUEIRA, *Direito financeiro*, p. 56; ARAÚJO FALÇÃO, *Introdução...*, ps. 85 y 106; AMORÓS, ob. cit., p. 191; ROSSY, ob. cit., ps. 94 y sigtes.; VALDÉS COSTA, ob. cit.; ANTONUCCI, ob. cit., ps. 48 y sigtes.

** (309) ANTONIO BERLIRI, *Corso istituzionali di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1985, vol. I, ps. 19 y sigtes.

** (310) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, 5ª ed., Edersa, Madrid, 1989, t. I, ps. 100 y sigtes.; E. GONZÁLEZ GARCÍA y E. LEIBUNE, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 123. Ver citas de la doctrina española en el estudio introductorio de MARTÍN QUERALT, a la obra de EZIO VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid, p. 59; FERREIRO LAPATZA también entiende que siendo la obligación tributaria *ex lege*, el tributo no se puede exigir sobre la base de la analogía, pero que fuera de eso el derecho tributario y financiero debe ser interpretado e integrado según las técnicas y los intereses comunes a todo el ordenamiento (*Curso*, ob. cit., 13ª ed., 1991, p. 80). Ver citas actualizadas en EUSEBIO GONZÁLEZ, *La interpretación de las normas tributarias*, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Paulo Barros Carvalho, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 498 y sigtes.

** (311) J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, ob. cit., ps. 222 y sigtes.

** (312) H. W. KRUSE, *Derecho tributario*, Edersa, trad. esp., 1979, p. 187.

(313) MORANGE, ob. cit., p. 638.

(314) VAN HOUTTE, ob. cit., ps. 143 y 144.

(315) CSJN, Fallos, 209:87 (La Ley, 48-346; JA, 1947-IV-403); íd., 248:482 (La Ley, 105-279); CCiv., sala E, La Ley, 14/12/58, sum. 236; íd., sala D, JA, 1968-V-84; Impuestos, t. XXVI (1968), p. 814; CCom., sala A, JA, 1968-III-73; SCBA, Ac. y Sent., 1959-I-53; íd., ED, 9-711, TF de la Na-

que su proscripción en el orden represivo no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (316).

* Creemos inconveniente sentar principios absolutos y apriorísticos en esta cuestión. Dado que las leyes financieras no son de naturaleza excepcional u *odiosas*, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, no existe razón de mérito para vedar la analogía como medio de integración o interpretación de las leyes financieras, pero cuidando de utilizarla cautelosamente, para no crear por este medio una norma absolutamente nueva. Es ésta, por lo demás, la solución aceptada por numerosos códigos tributarios modernos, que autorizan el uso de la analogía pero sin que ella pueda resultar la creación de tributo no previsto en la ley (Código brasileño, art. 108; Ley general española, art. 23; modelo OEA/BID, art. 6º; Código boliviano, art. 6º, Código de Costa Rica, art. 6º; Código uruguayo, art. 5º; Código venezolano, art. 6º.

En cuanto a los *principios generales del derecho*, difícil es determinar su significado. Unas veces se los concibe con criterio trascendente —nociones teológicas o filosóficas—; otras, en el orden jurídico y aun en éste, ya como los emanados de la ciencia del derecho con aplicación *general* en la jurisprudencia, en la doctrina, en las legislaciones (317), o bien, restringidos al ordenamiento positivo de un país (318).

Considerándolos con alcance general, es innegable la posibilidad de su empleo, sobre todo teniendo en cuenta que ciertos principios de interés fundamental para el derecho financiero están consagrados en la Constitución Nacional, de manera que ocupan un lugar superior en la jerarquía de las normas jurídicas, tales como la *libertad* del hombre y de sus derechos esenciales, el respeto a la *propiedad*, la *igualdad* ante el impuesto y las cargas públicas. Tomándolos con alcance restringido o limitados al derecho privado, son también admisibles, pero a condición de que la ley financiera pueda modificar la definición, contenido y alcance propios conforme a la especificidad de aquélla.

* Algunos ordenamientos tributarios modernos prevén la utilización supletoria, en último término, de los principios generales del derecho. Así, el Código brasileño alude primero a los principios generales del derecho tributario, luego a los del derecho público y, finalmente, a los del derecho privado para investigar la definición, contenido y alcance de sus instituciones (arts. 108 y 109); el de Perú menciona "los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios generales del derecho administrativo y los principios generales del derecho (título preliminar, norma IX); el de Venezuela a los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, art. 7º. En tanto que el Modelo para América latina (OEA/BID) también se refiere a los principios generales del

---

(316) CSJN, Fallos, 252:139; íd., 252:209 (La Ley, 108-467); íd., 256:277 (La Ley, 115-307; JA, 1964-II-408; ED, 8-723); íd., 260:102 (ED, 11-254); íd. Fallos, 217:7 (La Ley, 131-773). Recientemente, la Corte Suprema ha ratificado la postura no adversa a la interpretación por vía analógica, *in re*: "Red Hotelera Iberoamericana S.A. c. D.G.I.", sentencia del 26/08/03, Fallos, IMP, 2003-18, 9, Lexco Fiscal.

(317) SPOTA, *Tratado de derecho civil*, Depalma, Buenos Aires, 1947, t. I, vol. I, p. 385).

(318) BOULANGER, *Principes généraux du droit et droit positif (en Le droit privé français au milieu du XX° siècle*, Libr. Générale, Paris, 1950, t. I, p. 51).

derecho, y en defecto de ellos, a los de "otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines" (art. 7º) —aclara la exposición de motivos—, sin ceñirse a ningún orden predeterminado.

57. INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL. — En los numerosos y variados problemas suscitados por la aplicación del derecho, nuestros tribunales de justicia y ciertos órganos jurisdiccionales enmarcados en el Poder Ejecutivo, han tenido oportunidad de establecer criterios de interpretación, algunos de ellos de alcance general y otros específicamente referidos a leyes tributarias. Cabe reconocer que en esos conflictos, sobre todo en los últimos años, las decisiones evidencian sentido progresista y constructivo, alejándose cada vez más de criterios arcaicos que otorgaban relevancia exclusiva a los términos de la ley y a la intención del legislador; ahora se va a la médula de los problemas, desentrañando el verdadero sentido de las normas implicadas con un criterio de *razonabilidad* y *discreción*.

En una sucinta visión procuraremos señalar, primero, lo que podríamos llamar criterios que constituyen la base de toda interpretación del derecho, para examinar luego los específicos de la materia tributaria. En la referencia a decisiones judiciales podrá apreciarse la parte tan destacada que corresponde a la Corte Suprema de la Nación en la elaboración del derecho, no sólo por el valor intrínseco de sus sentencias, sino también por la natural irradiación de ellas sobre otros tribunales.

I. *Criterios generales de interpretación*:

a) Interpretación armónica. Las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico y sin prescindir de la voluntad legislativa (319); y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y de su espíritu (320).

---

* (319) CSJN, 17/9/53, Fallos, 226:688 (La Ley, 72-573); íd., 12/11/58, Fallos, 242:247; íd., 29/5/63, Fallos, 255:360 (La Ley, 112-709, y ED, 5-401); íd., 9/8/63, Fallos, 256:325 (La Ley, 113-731; JA, 1964-I-189); íd., 4/12/64, Fallos, 260:171; íd., 14/6/65, Fallos, 262:41; íd., 10/9/65, Fallos, 262:470 (La Ley, 120-567, y JA, 1966-II-98); íd., 18/10/65, Fallos, 263:63 (La Ley, 122-945, sum., 13.657); íd., 26/8/66, Fallos, 265:242; íd., 31/8/66, Fallos, 265:256; íd., 5/6/68, Fallos, 271:7 (La Ley, 131-772); íd., 8/11/68, Fallos, 272:99; íd., 21/10/70, Fallos, 278:62; íd., 25/8/71, Fallos, 280:307 (ED, 38-654); íd., 8/11/71, Fallos, 281:146 (ED, 41-636); íd., 16/8/72, Fallos, 283:239; íd., 29/11/72, Fallos, 284:293; íd., 30/4/73 (ED, 52-267; Impuestos, XXXI-945, Boletín D.G.I. nº 235, p. 91; íd., 24/5/74, ED, 54-415; La Ley, 155-377); íd., 23/12/80, "Transportes Romanos y Cía. S.A.", La Ley, 29/9/81, sum. 35.985; íd., 28/4/81, "Faglomat S.A."; CNPenal Económico, 31/12/65, JA, 1966-IV-51; íd., sala 2, 15/2/64, "Bar Lunch Retiro S.R.L.", DJ, 31/12/64; CCiv., sala D, 3/4/61, La Ley, 102-473; C2ª Mercedes, 8/8/68, La Ley, 133-795; CFed., sala IV cont. adm. 26/9/80, "Cía. Continental S.A.", Impuestos, XXXIX-A, 2140.

* (320) CSJN, 2/1/56, Fallos, 234:229; íd., 22/10/58, Fallos, 242:128; íd., Fallos, 244:407; íd., 25/7/60, Fallos, 247:387; íd., Fallos, 248:91, 398, 610, 720; CSJN, 9/8/61, 250:427; íd., 16/3/62, Fallos, 252:120 (La Ley, 108-698, y JA, 1962-II-517); íd., 18/5/62, Fallos, 252:313; íd., 6/7/62, Fallos, 253:204; íd., 6/11/63, Fallos, 257-99; íd., 27/12/63, Fallos, 257:295 (La Ley, 115-509, y JA, 1964-II-654); íd., 8/4/64, Fallos, 258:171; íd., 260:27; íd., 24/2/65, Fallos, 261:36; íd., 8/3/65; Fallos, 261:89 (La Ley, 118-201, y ED, 15-89); íd., 16/7/65, Fallos, 262:168; íd., 29/11/65, Fallos, 263:353 (La Ley, 121-267); íd., 8/6/82, "Báez", La Ley, 19/7/82, fallo 81.035, CFed., sala cont. adm., 25/4/60, La Ley, 100-582; íd., 5/10/67, La Ley, 129-332.

b) Interpretación normal. Debe preferirse la interpretación que favorece, y no la que dificulta los fines perseguidos por la norma, evitando la significación oscura o abstrusa de las palabras empleadas, prefiriendo, en cambio, el sentido más obvio del entendimiento común (321).

c) *Interpretación vigorizante.* Cuando quedan dos interpretaciones jurídicamente posibles, debe preferirse aquella que favorece o preserva, y no la que dificulta o destruye los fines perseguidos por la norma (322), y existiendo dudas debe preferirse la interpretación que permita dar vigencia a las normas legales, y no dejar sin efecto lo que la ley ha querido establecer (323).

d) Interpretación dinámica. Las leyes no deben interpretarse conforme a una exégesis estática, sino con visión de futuro, pues se trata de normas destinadas a perdurar y regir hechos posteriores a su sanción, para regular la evolución de la vida nacional (324).

e) Interpretación clarificante. Las disposiciones legales deben interpretarse evitando las significaciones oscuras o abstrusas de las palabras de la ley, prefiriendo el sentido más obvio al entendimiento común (325).

f) Interpretación comunitaria. Cuando la inteligencia de los términos claros de una ley no se presta a una interpretación judicial que le atribuya un alcance distinto o mayor, máxime si se trata de leyes tributarias, de interpretación no extensiva, es menester tener en cuenta los propósitos generales de orden económico-financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al sancionar la ley (326).

g) Interpretación correctora. El intérprete debe indagar el verdadero sentido o alcance de la ley mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (327); cuidando que la intención del legislador no resulte obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal (328).

II. *Interpretación de normas tributarias.* Tratándose de leyes impositivas nuestros tribunales comenzaron por la interpretación privadista *in dubio contra fiscum* y el criterio restrictivo llevado al máximo, pero en general han evolucionado, sobre todo la Corte Suprema, si bien en casos aislados aún mantienen anacrónicos conceptos.

---

* (321) CSJN, 6/3/64, Fallos, 258:75 (La Ley, 116-13, y ED, 11-299); íd., 31/5/67, Fallos, 267:495; íd., 5/7/72, Fallos, 283:111; íd., 11/8/72, Fallos, 283:206; íd., 20/5/80, "Gómez Montero".

(322) CSJN, 25/7/60, Fallos, 247:387; íd., 18/5/62, Fallos, 252:262.

(323) CSJN, 13/3/67, Fallos, 267:130 (ED, 21-70).

(324) CSJN, 5/9/58, Fallos, 241:291 (La Ley, 92-63); íd., 30/9/63, Fallos, 256:588 (La Ley, 116-227, y JA, 1964-I-335).

(325) CSJN, 31/5/67, Fallos, 267:495.

(326) CSJN, 3/4/67, Fallos, 267:247 (La Ley, 126-582).

(327) CSJN, 5/9/58, Fallos, 241:267.

(328) CSJN, 24/6/64, Fallos, 259:63.

a) Interpretación restrictiva. A este respecto debe hacerse el distingo entre las normas generales y las disposiciones de excepción, pudiendo recordarse:

1) Normas generales. Existen leves variantes en esta orientación; en unos casos se ha dicho, lisa y llanamente, que las leyes tributarias son de interpretación restrictiva (329), sin admitir inclusiones por extensión (330) o por analogía (331), o bien, se ha hablado de interpretación estricta (332). También han expresado algunos fallos que la interpretación debe ser restrictiva, y en caso de ambigüedad, atenerse a la interpretación en favor del contribuyente (333) y en un caso más reciente, radicado en un tribunal especializado, extrañamente se ha dicho que una ley cuyo texto es claro y expreso debe aplicarse estrictamente y en el sentido que resulte de sus propios términos, aunque pareciera injusta (334).

En contra: Por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio indagar lo que ellas dicen jurídicamente, vale decir, que no debe prescindirse de las palabras de la ley, pero tampoco atenerse rigurosamente a ellas, cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiera (335); también ha dicho la Corte Suprema que no corresponde la interpretación literal estricta (336). La Suprema Corte de Buenos Aires se apartó de su primitivo criterio, al decir que las leyes no deben interpretarse en favor del fisco ni del contribuyente, por ser leyes normales (337); y si bien no debe prescindirse de las palabras de la ley, es admisible apartarse del sentido literal para indagar cuál fue el sentido de la disposición (338). Otros tribunales también se apartaron de la anacrónica interpretación literal o escrita (339).

2) *Excepciones tributarias.* Numerosas decisiones expresan que las disposiciones legales que establecen excepciones a las leyes tributarias deben interpretarse con criterio restrictivo (340); en otros casos se habla de criterio

(329) CCiv., sala D, 18/5/51, La Ley, 63-117/118; SCBA, 27/12/57, A. y S., 1957-VI-502; C2ª La Plata, sala 3, 12/7/57, DJBA, 52-453.

(330) CCiv. 2ª, 20/10/48, La Ley, 53-92; SCBA, 19/4/49, D. de J., 1949-II-409.

(331) C2ª La Plata, sala 2, 20/10/44, La Ley, 38-37.

(332) CCiv., sala D, 28/2/58, La Ley, 92-552.

(333) CApel. Dolores, 12/7/50, La Ley, 60-166.

(334) TFN, 28/3/67, "Metalúrgica Tandil S.A.", Impuestos, XXV (1967), p. 544.

(335) CSJN, 29/8/58, Fallos, 241:227; íd., 29/6/59, Fallos, 244:129.

(336) CSJN, 11/10/61, Fallos, 251:50.

(337) SCBA, 18/8/58, A. y S., 1958-IV-311 (La Ley, 95-496, y JA, 1959-I-159); íd., 9/9/58, A. y S., 1958-IV-446.

(338) SCBA, 29/5/62, La Ley, 107-941; íd., 24/9/63, La Ley, 112-249.

(339) CCiv., sala D, 1/12/60, La Ley, 101-702; y JA, 1961-I-559; CFiscal La Plata, 30/4/52, La Ley, 67-172; TF La Plata, 28/12/56, La Ley, 89-415.

(340) CSN, 19/9/38, Fallos, 181:412 (La Ley, 12-387); íd., 28/11/38, Fallos, 182:349 (La Ley, 13-160); íd., 2/6/39, Fallos, 184:5 (La Ley, 14-1013); íd., 10/2/44, Fallos, 198:18 y 193 (La Ley, 33-618 y 34-361; JA, 1944-II-629); íd., 15/2/46, Fallos, 204:110 (La Ley, 41-620, y JA, 1947-III-286); íd., 29/8/47, Fallos, 208:258 (La Ley, 47-717, y JA, 1947-III-286); íd., 9/9/46, 210:1088 (La Ley, 51-96); íd., 30/7/48, Fallos, 211:864 (La Ley, 52-307); íd., 20/4/50, Fallos, 216:474 (La Ley, 60-168, y JA, 1950-IV-804); íd., 2/11/50, Fallos, 218:231; íd., 22/12/52, Fallos, 224:935; CFed., 4/8/48, La Ley, 53-686; íd., 26/5/50, La Ley, 60-119; CN Esp., 7/7/51, La Ley, 64-8; íd., 16/4/56, La Ley, 84-371; CFed. La Plata, 5/10/53, La Ley, 72-332; CCiv., sala B, 11/9/63, JA, 1963-VI-504; íd., sala E, 29/6/68, ED, 24-12.083; íd., 28/6/68, La Ley, 133-995, sum. 19.469; TF La Plata, 7/4/58, La

estricto (341). Sin embargo, los mismos tribunales que aceptaron el criterio restrictivo o estricto en la interpretación de las excepciones a las leyes tributarias, más tarde adoptaron otros más flexibles. Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha admitido que las exenciones deben estar fuera de razonable duda o resultar impuestas por clara implicancia para ser admisibles por vía de extensión interpretativa (342), o bien, que deben resultar de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma (343), y también que el carácter excepcional de una ley, si bien no obsta a una hermenéutica extensiva de los beneficios legales, no excluye la que concuerda con sus términos y con su espíritu (344), finalmente, en su reciente actuación, se ha mostrado más favorable a un criterio de razonabilidad en la interpretación, respetando los propósitos inspiradores de la franquicia (345). Otros magistrados siguieron la orientación de la Corte Suprema, y también admitieron que la estrictez de la interpretación no significa que deba prescindirse del fundamento esencial que en cada caso las determina (346) o las incluye por necesaria implicancia (347).

Finalmente, la Suprema Corte de Buenos Aires ha dado la verdadera pauta interpretativa, al decir que la aplicación de una exención impositiva no debe hacerse con criterio restrictivo, sino en la medida necesaria para alcanzar los resultados que se tuvieron en cuenta al sancionarla (348), criterio sustentado por doctrina nacional (349). Cabe recordar, por último, que el Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID) admite que las exenciones, como cualquier norma tributaria, deben interpretarse con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho (art. 5º).

3) *Convenios de coparticipación.* Respecto de este tipo de actos, ha dicho la Corte que las leyes y convenios de unificación son de interpretación estrictamente restrictiva (350).

(341) CSJN, 22/12/52, Fallos, 224:935; íd., 14/12/56, Fallos, 236:483 (La Ley, 86-524, y JA, 1957-III-37); íd., 5/11/58, Fallos, 242:207 (La Ley, 22/3/59, sum. 878; JA, 1959-I-605); íd., 17/2/64, Fallos, 258:17; íd., 18/11/64, Fallos, 260:102 (ED, 11-254); íd., 28/3/66, Fallos, 264:137; CCom., sala A, 4/7/63, La Ley, 113-388.

(342) CSJN, 17/2/64, Fallos, 258:17.

(343) CSJN, 6/3/64, Fallos, 258:75 (La Ley, 116-13, y ED, 11-299); íd., 21/6/65, Fallos, 262:60 (La Ley, 120-936, sum. 12.740); íd., 29/3/66, Fallos, 264:144; íd., 28/8/70, Fallos, 277:373 (ED, 33-674); íd., 26/4/71, Fallos, 279:226 (Impuestos, XXIX-949); íd., 25/8/71, Fallos, 280:307 (ED, 38-654); íd., 20/10/71, Fallos, 281:65 (La Ley, 146-146; ED, 43-585; Impuestos, XXX-1251); íd., 7/4/72, Fallos, 282:236 (Impuestos, XXX-880); íd., 26/6/72, Fallos, 283:61; íd., 6/12/72, Fallos, 284:431; íd., 20/9/73, Impuestos, XXXII-286; íd., 18/10/73 (La Ley, 152-341; ED, 51-341).

(344) CSJN, 29/11/65, Fallos, 263:353 (La Ley, 121-267).

* (345) CSJN, 26/4/71, Fallos, 279:244 (Impuestos, XXIX-798); íd., 12/5/72, Impuestos, XXX-774; íd., 4/10/72, Fallos, 284:9 (Boletín D.G.I. nº 227, p. 577); íd., 12/12/73, Boletín D.G.I., nº 242, p. 295; íd., CSJN, 28/10/76, "Astilleros Reynicoli S.A.", Errepar, Proced., t. II, ps. 308.003.001, p. 10.

(346) CFed., sala cont. adm., 30/5/63, "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal", en DJ, 29/6/63; íd., 24/3/66, La Ley, 123-989, sum. 14.056; CCom., sala A, 9/4/65, "Electrodinie S.A.", DJ, 28/4/65; TFN, 25/11/67, "Comarg S.R.L.", JA, 1968-I-3.

(347) TFN, 16/8/61, "Puloil S.A.", La Ley, 104-397.

(348) SCBA, 7/10/58, Ac. y Sent., 1958-V-295.

(349) CHOUHY, *Irretroactividad de la nueva interpretación de la ley impositiva* (en "Derecho Fiscal", t. X [1961], p. 521).

(350) CSJN, 6/11/61, Fallos, 251:180 (La Ley, 108-870, y JA, 1962-III-418).

b) Interpretación según la realidad económica. La seductora fórmula que permite prescindir de las apariencias jurídicas para buscar la "realidad de las cosas" o "la realidad económica" ha sido aplicada con frecuencia, y si bien es fructífera, debe utilizarse con mucha discreción, pues no constituye un *método normal* de interpretación sino de excepción, para resolver situaciones de evidente *abuso* del derecho, como lo han señalado los comentaristas de las doctrinas extranjeras que la explican (*Organtheorie, disregard of legal entity; trasparencia fiscal*). La doctrina denominada entre nosotros de la *penetración*, ha sido aplicada por la Corte Suprema de la Nación (351), por la Cámara Federal de la Capital Federal, sala contenciosoadministrativo (352), y por otros tribunales judiciales o administrativos del país (353), señalándose que se procura llegar a la esencia, a la sustancia, de las cuestiones implicadas, sin detenerse en las formas externas de los actos.

A este respecto consideramos de interés señalar tres fallos dictados por la Corte Suprema de antigua data, por la trascendencia que ellos adquirieron en el ambiente forense y en los círculos comerciales del país y del extranjero. El primero en orden cronológico corresponde al caso "Parke Davis", en el cual se estableció que dos sociedades, una local y otra extranjera, que estaban diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado pero que constituían una unidad económica ya que el 99,95 % del capital de la empresa argentina pertenecía a la extranjera, debían ser consideradas a los fines tributarios como una sola entidad, por lo cual el pago de aparentes regalías de la entidad dominada a la entidad dominante no era en realidad más que un retiro disimulado de utilidades sujetas al impuesto a los réditos, por cuanto todo contrato supone la existencia de dos partes y nadie puede contratar consigo mismo (354).

Doctrina esencialmente análoga fue aplicada en el segundo caso, referente a la empresa "Mellor Goodwin", en una cuestión relacionada con impuesto a las ventas. También aquí el tribunal adoptó el criterio de descorrer el velo societario y por aplicación de la *doctrina de la penetración* estableció que una sociedad dominada casi íntegramente por otra no autoriza a reconocer la existencia de convenciones entre ellas, por cuanto debe prevalecer la razón

(351) CSJN, 13/3/57, Fallos, 237:246 (La Ley, 87-148); íd., 24/5/57, Fallos, 237:739 (La Ley, 87-203; JA, 1957-III-409); íd., 24/2/61, Fallos, 249:189 (La Ley, 102-330; JA, 1961-III-671); íd., 10/3/61, Fallos, 249:256 (La Ley, 105-776; JA, 1961-V-196); íd., 19/5/61, Fallos, 249:657; íd., 6/12/61, Fallos, 251:379 (La Ley, 107-103; JA, 1962-II-608); íd., 10/7/64, Fallos, 259:141 (en este caso se confirmó el fallo de la CFed., que a su vez lo era el TFiscal, que estableció que lo pagado por "regalía" a un socio que posee la casi totalidad del capital, era en realidad un retiro disimulado de utilidades).

(352) CFed., sala cont. adm., 27/12/61, La Ley, 106-540; 20/2/62, La Ley, 107-943; 9/8/62, Impuestos, t. XX (1962), p. 400; 15/7/63, ED, 6-918; 14/10/63, en La Ley, 112-723; JA, 1964-I-469, y ED, 6-918; 2/11/67, en Impuestos, t. XXVI (1968), p. 143.

(353) CCiv., sala C, 11/12/61, La Ley, 105-473; TFN, 15/3/61, La Ley, 102-525, y JA, 1961-V-152; 12/12/61, JA, 1962-VI-570, y La Ley, 109-39; 31/5/63, La Ley, 112-804, sum. 9748, y JA, 1963-VI-287; 19/7/67, Impuestos, t. XXVI (1968), p. 217; SCBA, 27/6/67, Impuestos, t. XXV (1967), p. 752; SC Mendoza, 23/12/64, La Ley, 118-397; 26/10/65, La Ley, 122-196; 18/12/67, La Ley, 132-1069, sum. 18.649; CS Tucumán, 20/12/66, Impuestos, t. XXV (1967), p. 541; TF La Plata, 25/4/62, La Ley, 107-893; TF Córdoba, 29/8/66, Impuestos, t. XXVI (1968), p. 217; 23/11/66, íd., p. 219.

(354) CS, 31/7/73, "Parke Davis y Cía. S.A.", Fallos, 286:97 (La Ley, 151-353; ED, 49-481; DF, XIII-327; Impuestos, t. XXXI, p. 1039; Boletín D.G.I., nº 237, p. 362).

del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la realidad jurídica objetiva, y ésta indica que tampoco en esta situación podía aceptarse operaciones que aparentemente significaban traslado de mercaderías entre ambos elementos de un mismo conjunto económico (355).

* Y en el tercero de estos que podemos llamar "casos notorios", atinente a la empresa "Ford Motor Argentina", la Corte resolvió que si la exportadora del exterior y la importadora local se hallan en relación de matriz y filial, integrando un conjunto económico, las sumas pagadas en concepto de intereses por operaciones de pago diferido no revisten ese carácter para el impuesto a los réditos, sino el de un pago o remesa de utilidades propias de la entidad local en beneficio de la extranjera; aclarando que en hipótesis de conjunto económico o situaciones equivalentes, las prestaciones y contraprestaciones deben ajustarse a los principios del aporte y de la utilidad (356); conceptos éstos que estuvieron incorporados a la ley de impuesto a las ganancias, habiendo sido luego derogados.

** Esta doctrina jurisprudencial fue un claro exponente de la utilización genérica y abusiva de la llamada doctrina de la penetración, no como método excepcional, sino como una herramienta con finalidades políticas para desconocer en todos los casos la personalidad jurídica de las sociedades vinculadas.

** El mencionado criterio jurisprudencial fue plasmado legislativamente en las normas vigentes entre 1973 y 1975 (art. 14 de la ley 20.628, sobre impuesto a las ganancias; ley 21.382, de inversiones extranjeras; ley 21.617, sobre tecnología) y derogado posteriormente por legislación convalidada por el parlamento.

** Un fallo de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de febrero de 1985, en la causa "Kellogg Co. Argentina S.A.", reabrió doctrinalmente el debate sobre esta controvertida, indebida e indiscriminada aplicación del criterio de la penetración, no a supuestos excepcionales en que se haga mal uso de la forma, ya por fraude de ley, por fraude y lesión del contrato o en otros supuestos fraudulentos, sino en forma indiscriminada a todas las relaciones jurídicas entre empresas vinculadas (357). Entendemos que la referida causa en ningún momento restableció el criterio (358), y aun quienes sostuvieron lo contrario han concluido que esa doctrina ha sido revertida, con lo cual tampoco se halla vigente (359).

(355) CS, 18/10/73, "Mellor Goodwin Combustion S.A.", La Ley, 152-341, ED, 51-341; Boletín D.G.I. nº 239, p. 691.

(356) CS, 2/5/74, "Ford Motor Argentina S.A.", La Ley, 155-163; ED, 55-247; Boletín D.G.I., nº 246, p. 844.

(357) CSJN, 26/2/85, "Kellogg Co. Argentina S.A.", La Ley, 1985-B, 414.

** (358) Considerando que la Corte no restableció en ningún momento el criterio "Parke Davis": RUBÉN O. ASOREY, *La doctrina Parke-Davis no ha sido restablecida*, La Ley, XLIX, nº 115, p. 2; ALBERTO TARSITANO, *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*, ED, t. 115, nº 6365; JORGE E. O'FARRELL, *Cuál es la verdadera doctrina del caso Kellogg*, La Ley, año L, nº 63, 2/4/86.

** (359) Interpretando que en principio la doctrina jurisprudencial había sido restablecida aunque reconociendo su posterior reversión. A. H. CORTI, *El caso "Kellogg" y el restablecimiento de la doctrina "Parke Davis"*, La Ley, 1985-B, 414; HÉCTOR MASNATTA, *"Corsi e recorsi". La vuelta de la doctrina Parke Davis*, JA, 1985-II-303; CORTI, Impuestos, XLIII-B. Algo más sobre el caso "Kellogg" y el restablecimiento de la doctrina "Parke Davis", donde expresa que al ratificar el parlamento la aprobación vigente se revierte nuevamente la teoría "Parke Davis", que habría sido restablecida por la Corte, según el criterio del autor.

c) Interpretación según criterios de razonabilidad y discreción. La Corte Suprema ha rechazado en numerosas oportunidades los criterios interpretativos basados en fórmulas estereotipadas, ya sea en favor o en contra del contribuyente, sentando los principios que señalamos a continuación:

1) Las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación (360).

2) Las leyes no deben interpretarse conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo (361), teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan (362).

3) En la indagación del sentido jurídico de la ley, si bien no cabe prescindir de sus palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas, cuando una interpretación razonable y sistemática de sus preceptos así lo requiera (363).

4) La intención del legislador no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal; siendo función de los jueces, en cuanto órganos de aplicación del ordenamiento jurídico vigente, determinar la versión técnicamente elaborada de la norma aplicada al caso, debiendo establecer, cuando fuere necesario, el sentido jurídico de la ley, aunque éste resulte distinto de la acepción semántica o vulgar (364).

5) La interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta, que responda a su espíritu, y para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (365).

6) Cuando los términos de la ley tributaria son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor; pero esa interpretación debe respetar los propósitos generales de orden económico-financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto (366).

---

* (360) CSN, 26/6/52, Fallos, 223:63 (La Ley, 67-656); 14/7/55, Fallos, 232:254; 20/3/59, Fallos, 243:204 (La Ley, 96-233); 19/3/62, Fallos, 252:139; 30/4/62, Fallos, 252:209 (La Ley, 108-467); 30/11/62, Fallos, 254:362; 15/4/63, Fallos, 255:192; 2/8/63, Fallos, 256:277 (La Ley, 115-307, JA, 1964-II-408, y ED, 8-723); 20/9/63, Fallos, 256:551 (La Ley, 114-68; ED, 7-308, JA, 1964-I-420); 18/11/64, Fallos, 260:102 (ED, 11-249); 3/6/66, Fallos, 265:21; 7/4/67, Fallos, 267:267; 14/6/67, Fallos, 268:58 (La Ley, 127-708; ED, 22-212); 8/9/67, Fallos, 268:530 (La Ley, 129-186; ED, 240-400; Impuestos, t. XXV [1967], p. 875); 11/3/68, Fallos, 270:40 (La Ley, 130-158; ED, 22-140; Impuestos, t. XXVI, [1968], p. 374); 5/6/68, Fallos, 271:7 (La Ley, 131-772); íd., 21/4/71, Fallos, 279-247 (La Ley, 143-5); 26/4/71, Fallos, 279:226 (Impuestos, XXIX-949); 8/6/71, Fallos, 280:18 (ED, 38-381); 25/6/71, Fallos, 280:82; 25/8/71, Fallos, 280:307 (ED, 38-654); 21/7/71, Fallos, 280:172; 12/5/72, Fallos, 282:413 (La Ley, 147-213; ED, 44-176; Boletín D.G.I., nº 224, p. 203); 22/12/71, Fallos, 281:350; 18/10/73, La Ley, 152-341; ED, 51-341; Boletín D.G.I. nº 239, p. 691; 5/12/73, ED, 52-334; íd., 15/2/79, "Nestlé S.A.", DF, XXX-287; íd., 1/7/80, "Seminary S.A.", La Ley, 30/1/81, fallo 39.317, y DF, XXX-289; íd., 25/2/82, "IKA-Renault S.A."; CFed., sala II, cont. adm., 20/11/80, La Ley, 23/3/81, fallo 79.529.

(361) 26/8/66, Fallos, 265:242.

(362) 31/8/66, Fallos, 265:256.

(363) 14/6/67, Fallos, 268:55 (La Ley, 131-1082, sum. 17.575).

(364) 23/9/66, Fallos, 265:336.

(365) 13/12/65, Fallos, 263:453 (La Ley, 123-957, sum. 13.805).

7) Si la exégesis de las leyes impositivas a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen tributario y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, no resultara decisiva, entonces cabe recurrir a los principios del derecho común en carácter supletorio posterior (367).

En la persecución de un ideal de justicia mediante la interpretación de las normas tributarias, la Cámara Federal, sala de lo contenciosoadministrativo (368), y otros tribunales, han adoptado el criterio expuesto por la Corte de la *razonable* y *discreta* exégesis de la norma respectiva (369).

d) Interpretación realista de los impuestos. Para terminar esta extensa relación de antecedentes jurisprudenciales, es importante destacar la orientación de la Corte Suprema en el sentido de que al apreciar las normas tributarias debe prescindirse de la denominación dada al gravamen y atender a su naturaleza, pues no se trata de una cuestión terminológica sino sustancial. Así ha dicho, por ejemplo, que no interesa que una municipalidad haya caracterizado al gravamen como un derecho de inspección bromatológica, ni tampoco indagar si es impuesto o tasa, pues lo importante es que funcionó como un impuesto interno al consumo y como tal debe tomarse (370); lo mismo con un llamado "sobreprecio" de energía eléctrica, que no es otra cosa que un impuesto disimulado (371).

Aunque la doctrina data de antes, como dijimos, corresponde destacar que se ha intensificado la orientación que asigna primacía a la "verdad jurídica objetiva" por sobre el "exceso ritual manifiesto" (372). Así lo ha establecido la Corte Suprema de la Nación en decisiones recientes, convalidando con su autoridad una tendencia de nuestra jurisprudencia. Así, en un fallo de ese tribunal ha recordado que es principio aceptado por la Corte desde antiguo que nada importa la calificación que se utiliza para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica (373); reiterando de tal modo la necesidad de acordar primacía a la verdad jurídica objetiva sin acordar prevalecencia a consideraciones de índole formal, por cuanto ello es concorde con el adecuado servicio de la

---

(367) 6/4/64, Fallos, 258:149.

(368) CFed., sala cont. adm.: 11/7/56, La Ley, 83-421, y JA, 1956-III-296; 3/10/63, La Ley, 114-74; 16/12/63, La Ley, 114-440; 27/2/64, La Ley, 116-511; 4/3/65, La Ley, 118-763; 8/4/65, "Aserraderos Malamud", DJ, 5/7 mayo 1965; 5/4/65, "Pérez Duprat de Araldi", DJ, 27/4/65; 13/5/65, La Ley, 120-948, sum. 12.832; 25/11/65, La Ley, 122-2; 1/8/66, JA, 1966-VI-107; 28/9/67, La Ley, 132-1069, sum. 18.860.

(369) CFed. Mendoza, 30/4/47, La Ley, 47-642; íd., 25/9/47, La Ley, 49-145, y JA, 1947-IV-566; CCiv. 1ª Cap. Fed., 3/11/47, La Ley, 48-851; CS Sta. Fe, 24/5/63, La Ley, 112-355; TFN, 10/4/61, La Ley, 103-212; 16/8/67, Impuestos, t. XXVI (1968), p. 283; 21/8/67, La Ley, 128-977, sum. 16.029.

(370) CSJN, 17/4/67, Fallos, 267:319 (JA, 1967-VI-228; Impuestos, t. XXV [1967], p. 470).

(371) CSJN, 29/5/68, Fallos, 270:488 (La Ley, 131-374; Impuestos, t. XXVI [1968], p. 623); íd., 28/2/72, Fallos, 282:101 (La Ley, 147-603; ED, 44-178). En igual sentido, en lo sustancial: CSJN, 19/10/66, Fallos, 266:53; 23/12/66, Fallos, 266:295.

(372) En el sentido del texto, amplia crónica de jurisprudencia titulada *La primacía de la "verdad jurídica objetiva" por sobre el "exceso ritual manifiesto"*, en ED, 36-227.

(373) CSJN, 26/6/74, "Brunella de Weiser", ED, 57-430; Boletín D.G.I. nº 248, p. 231; íd.,

justicia y compatible con la garantía constitucional de la defensa en juicio (374).

58. CONCLUSIONES. — Terminada la enumeración de antecedentes acerca del debatido asunto de la interpretación e integración de las normas financieras, ha llegado la oportunidad de extraer conclusiones.

Cabe señalar, ante todo, que no puede hablarse de un *criterio general* a observar (375) ni de *métodos* válidos en forma absoluta, porque no existen (376); tampoco es exacto afirmar que la interpretación *puede* ser extensiva o *debe* ser restrictiva (377), pues el criterio jurídico aplicable no merece calificativo especial (378). Todos los instrumentos o medios elaborados en la lucha por el perfeccionamiento del derecho, son aptos y utilizables en derecho financiero, en paridad de condiciones con las demás disciplinas jurídicas.

La tarea de aplicar las normas generales a los casos singulares que ofrece la realidad es particularmente delicada y exige del intérprete cualidades excepcionales de sagacidad y comprensión. No se trata únicamente de conocer la ley y de aplicar meros silogismos, sino de realizar valoraciones de diversa índole para no desvirtuar con la mecanización de la función interpretativa, la actualización de la ley según las mudables circunstancias de tiempo y lugar.

Existen conceptos e instituciones jurídicas que asumen valor general y no son reivindicables por ningún sector en especial, si bien revisten aspectos distintos en cada uno de éstos: de aquí que las nociones que utiliza el derecho privado, puedan ser apreciadas de diversa manera por el derecho financiero y alcanzar significación particular. Es en tal sentido que tiene validez el concepto de interpretación según la *realidad económica* y el principio *teleológico* (finalidad de las normas), así como también su concepción de acuerdo con la *función*, que están llamados a desempeñar los institutos financieros. Pero de aquí no se deduce que sean los *únicos* criterios admisibles.

El intérprete puede y debe utilizar todos los medios a su alcance: la letra de la ley, la intención del legislador, los trabajos legislativos, etc., atribuyendo particular relevancia a la realidad económica y a la finalidad de las leyes financieras; inclusive puede recurrir a los criterios de integración conocidos. Además, no debe actuar con preconceptos en favor o en contra del individuo ni del Estado; su única finalidad no debe ser otra que llegar a la "solución satisfactoria", obtener el "sentido de justicia", de que hablan los filósofos del derecho (379), para que la norma pueda cumplir la función que le corresponde en las diversas situaciones de la vida.

(374) Ver, entre otros: CS, 8/9/69, "Mozatti", Fallos, 274:273 (ED, 28-320); íd., 5/12/69, "Algodonera Flandria", Fallos, 275:433 (ED, 30-327); íd., 15/5/70, "Municipalidad de La Matanza c. Vivina", ED, 36-227; íd., 28/4/71, "Industria Automotriz Santa Fe", Fallos, 279:291 (ED, 37-197; Impuestos, XXIX-952).

(375) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 265.

(376) HENSEL, ob. cit., p. 69.

(377) Es de notar, incidentalmente, que algunos tribunales, como la Corte de Casación de Francia, usan indistintamente las expresiones interpretación literal e interpretación restrictiva, cuando ellas difieren: la primera se funda en los términos técnicos de la ley y la segunda en la intención del legislador (nota del prof. Chrétien en R.S.L.E, 1951, p. 175).

(378) MORANGE, ob. cit.

(379) RECASÉNS SICHES, ob. cit., p. 175.

El concepto de la interpretación amplia de las leyes financieras, sin otra condición que la no creación de cargas sin ley que lo autorice, adoptado por el Código Fiscal de Buenos Aires (art. 5º), figura también en nuestro Anteproyecto de 1942 (ps. 366 y sigtes.), en el Proyecto brasileño de 1954 (arts. 73 y sigtes.) y fue consagrado en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; sucintamente en las primeras (Montevideo, 1956, tema I, recomendación 3ª) y explícitamente en las segundas celebradas en Méjico (1958), al aprobar las siguientes recomendaciones sobre el tema 2: "I. En virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes. II. Respetando este principio, son aplicables para fijar el sentido de la norma tributaria, los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica. III. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del fisco como del contribuyente. IV. Las teorías de interpretación "funcional" y de la "realidad económica" sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse, no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, que deben regir la interpretación".

* Conceptos análogos aparecen consagrados en modernos ordenamientos tributarios, como el Código peruano, que permite el uso de "todos los métodos de interpretación admitidos en derecho" (título preliminar, norma VIII), la Ley General Tributaria de España, según la cual "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho" (art. 23, punto 1), el Código uruguayo, art. 4º; el Código venezolano, art. 5º, y en concordancia con todo ello el Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID) es muy amplio al consagrar como los anteriores, la utilización de todos los métodos admitidos en derecho, "pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas", norma que es aplicable a las exenciones (art. 5º).

59. VIGENCIA DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL ESPACIO. TERRITORIALIDAD (380). — Uno de los caracteres inherentes a la soberanía de los Estados, es el de legislar en el ámbito del respectivo territorio, sin más limitaciones que las emergentes de los ordenamientos constitucionales o legales internos y de las obligaciones libremente contraídas en el orden internacional o por intermedio de organismos supranacionales. Este principio, conocido como de *territorialidad* de las leyes, asume alcance general y tiene aplicación en todas las disciplinas jurídicas, incluido, naturalmente, el derecho financiero. Por evidente no ha

* (380) *Bibliografía*: BERLIRI, *Principî di diritto tributario* (2ª ed., Giuffrè, Milano, 1967, t. I, p. 172); *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. primo (Giuffrè, Milano, 1985), ps. 29 y 30; TESORO, *Principi di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938, p. 29); TROTABAS, *Finances publiques* (2ª ed., Dalloz, Paris, 1967, ps. 516 y sigtes.); DE LA GARZA, *Derecho financiero*, cit., edición 1976, ps. 53 y sigtes.; ROSSY, *Instituciones*... cit., ps. 45 y sigtes.; POSADAS BELGRANO, *Derecho tributario* (Ed. Medina, Montevideo, 1959, ps. 75 y sigtes.); VANONI, *Elementi di diritto tributario* (en *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962, t. II, ps. 73 y sigtes.); UDINA, *Il diritto internazionale tributario* (Cedam, Padova, 1939, p. 57); CHRÉTIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, Paris, 1955, p. 11); ZANOBINI, *Curso de derecho administrativo* (trad. esp., Arayú, Buenos Aires, 1954, t. I, p. 141); GIAN ANTONIO MICHELI, *Corso di diritto tributario* (Utet, Torino, 1984, ps. 67 y sigtes.); E. GONZÁLEZ GARCÍA Y E. LEJEUNE, ob. cit., p. 99; GUILLERMO O. TEJEIRO, *Tratado de Tributación*, t. I. *Derecho Tributario*, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 705 y sigtes.

sido consignado en forma genérica, pero está implícito en nuestra Constitución Nacional y figura en el art. 1º del Código Civil: "Las leyes —dice— son obligatorias para todos los que habitan el territorio de la República, sean ciudadanos o extranjeros, domiciliados o transeúntes". Puede decirse, en consecuencia, que la eficacia de las normas financieras se extiende a las personas y a las cosas que se encuentran en jurisdicción de nuestro país, así como también a los hechos jurídicos, con o sin contenido económico, que se realizan en él.

La aplicación estricta de este principio por parte de todas las naciones, no provocaría ningún conflicto, ya que cada ente actuaría dentro de su territorio sin fricción alguna, pero en la práctica las cosas no ocurren así. La internacionalización y complejidad de las relaciones comerciales, la colocación de capitales en diversos lugares del mundo y la adopción por algunos países de criterios de sujeción disímiles, no siempre inspirados en principios jurídicos, interfieren en el ámbito territorial y ocasionan problemas graves, principalmente en materia tributaria y en el arreglo de deudas públicas internacionales.

Es conveniente aclarar que las expresiones *territorio* y *territorialidad*, aunque etimológicamente tienen su origen en la palabra tierra (latín *territorium*), en nuestra materia deben ser entendidas en sentido lato, comprendiendo no solamente la parte de superficie terrestre sino también el espacio aéreo que se extiende sobre ella y las aguas que la bañan. El propio Código Civil, que en el art. 1º se refiere a la aplicabilidad de las leyes a los "habitantes del territorio", cuando trata del dominio expresa que "la propiedad del suelo se extiende a toda su profundidad y al *espacio aéreo* sobre el suelo en líneas perpendiculares" (art. 2518), y al hablar de los bienes públicos incluye "los *mares territoriales* hasta la distancia que determine la legislación especial, independientemente del poder jurisdiccional sobre la zona contigua" (art. 2340, inc. 1º).

El decreto-ley 17.094/66 establecía que "la soberanía de la Nación Argentina se extiende al *mar adyacente a su territorio* hasta una distancia de doscientas millas marinas", y que también se proyectaba "al lecho del mar y al subsuelo de las zonas submarinas adyacentes a su territorio hasta una profundidad de doscientos metros o más allá de este límite, hasta donde la profundidad de las aguas subyacentes permita la explotación de los recursos naturales de dichas zonas" (arts. 1º y 2º).

** La ley 23.968 modificó al citado decreto-ley y estableció las líneas de base dentro de las cuales se extienden las aguas interiores de la República Argentina, y dispuso que el mar territorial argentino se extiende hasta una distancia de doce millas marinas a partir de dichas líneas de base. El art. 3º dispuso que la Nación Argentina posee y ejerce soberanía plena sobre el mar territorial, así como sobre el espacio aéreo, el lecho y el subsuelo de dicho mar.

** Más allá del mar territorial se extiende "una zona contigua argentina" (art. 4º) hasta una distancia de veinticuatro millas marinas medidas también a partir de las mismas líneas de base. Finalmente, medidos también a partir de las mismas líneas, se declara la "zona económica exclusiva" (art. 5º) hasta una distancia de doscientas millas. En cada una de estas zonas la nación ejerce distintos tipos de derechos de soberanía y poder jurisdiccional.

** El decreto 2623/91 (del 12/12/91) sustituye distintas normas de la ley 23.968, estableciendo que tanto en la "zona contigua argentina" (veinticuatro

ejerce todos sus poderes fiscales y jurisdiccionales, preventivos y represivos, en materia impositiva, aduanera sanitaria, cambiaria e inmigratoria, sin perjuicio de las exclusiones parciales o totales que legalmente se determinen.

Esta aclaración tiene gran importancia en nuestra época por el progreso tecnológico. No solamente para dilucidar conflictos suscitados en las costas de América Latina por las incursiones de buques pesqueros con gran autonomía de navegación (casos del Ecuador y del Perú con barcos norteamericanos; problemas del Brasil con Francia por la pesca de la langosta), sino también por los problemas creados por los "casinos flotantes", las "radios piratas" del Mar del Norte, y las "islas o plataformas flotantes" utilizadas para perforaciones petrolíferas en el mar continental y las embarcaciones de trabajos geofísicos previos.

Estas islas o plataformas están ancladas o fijadas en el mar a cierta distancia de la costa y se vinculan con la imposición de los beneficios derivados de esas tareas, así como el régimen fiscal aplicable a los buques o aeronaves que arriban a ellas (régimen aduanero, prevención del contrabando, aplicación de tributos, etc.); y en cuanto a los navíos de actividades geofísicas también suscitan incógnitas relacionadas con las actividades derivadas de las ventas de datos a terceros, tanto más complicados cuanto que las observaciones científicas que se logran en el mar adyacente son remitidas al extranjero para su procesamiento, desde donde se entregan a las empresas petroleras por sumas cuantiosas; aparte la deducción de los gastos para el impuesto a las ganancias (tripulación, flete de barcos, etc.) y las retenciones a efectuar, que no están contempladas en las reglamentaciones tributarias del país. Por otra parte, dado el acelerado progreso científico, muy pronto pueden presentarse cuestiones por el abastecimiento de aeronaves en el espacio aéreo jurisdiccional o por el suministro de repuestos, transbordos de cargas, etc. (381).

Todo demuestra, pues, que la antigua noción de la jurisdicción ceñida a la tierra está superada y exige una interpretación amplia del concepto *territorialidad* con la significación de que las leyes financieras tienen vigencia en las tierras, mares y espacio aéreo sometidos a la soberanía del país y al ejercicio de la potestad de legislar (establecimiento de tributos y de cualquier otra norma financiera).

Por cierto que la determinación del ámbito espacial en que debe surtir efectos la ley financiera, es una cuestión no confundible con el problema de la extensión de ella, esto es, de la selección de las circunstancias que la ley de un Estado puede regular cuando tienen lugar total o parcialmente fuera de su territorio, o son realizadas por súbditos de otro Estado (382), pero no hay duda de que existe vinculación entre ambas y que su confusión es fuente de conflictos.

** (381) Ver los problemas que se presentan en la legislación española con la aplicación de ciertos impuestos en la zona económica, en FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, *La situación de la soberanía tributaria más allá de los contornos físico-geográficos del territorio*, "Civitas", nº 64, ps. 532 y sigtes. Sobre la plataforma continental ver la Convención de Ginebra, del 29 de abril de 1958, y la Convención de Jamaica, de diciembre de 1982.

(382) BERLIRI, *Principii di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938, p. 29); ver en igual sentido, TFN, "Pionera S.A. s/apelación", del 04/11/03. Prueba de la posible confusión que puede originarse la demuestra la reciente opinión de Bidart Campos considerando la inconstitucionalidad de las

** No deja de tener interés el concepto de territorialidad frente a la vigencia de las normas emanadas de los poderes provinciales o municipales, especialmente por la existencia de ciertas actividades desarrolladas en el mar a escasa distancia de la costa, aspecto contemplado por la ley 18.502 (B.O., 7/1/70), en cuanto dispone que la soberanía de los Estados provinciales se extiende hasta tres millas marinas medidas desde la línea de las más bajas mareas (383).

En orden a tales consideraciones el Modelo de Código Tributario de la OEA/BID establece que "las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas" (art. 11).

* El concepto de *territorialidad* de las leyes, con la acepción indicada, y el *principio de la fuente* como criterio atributivo del poder financiero, este último abandonado, total o parcialmente por algunos países, hallan reconocimiento en Latinoamérica (384), cuya comunidad de intereses y sentimientos la pone a cubierto de problemas que complican la situación en otras regiones del orbe. Su devoción al principio de igualdad de las personas, consagrado por sus textos constitucionales y practicado invariablemente, no permite distingos por razones de nacionalidad, raza o religión, lo que aleja las discriminaciones que preocupan a ciertos autores europeos (385) y suelen constituir derogaciones a la territorialidad de las normas; su repudio del colonialismo, la inexistencia de zonas territoriales con régimen jurídico ambiguo y la condena de las guerras de conquista, determinan que numerosos problemas carecían de interés para nosotros (386) en el pasado.

** El abandono del criterio de fuente por el de renta mundial, la globalización de la economía, y la aparición de mercados comunes o uniones aduaneras (Mercosur) originan novedosos problemas en Latinoamérica frente al principio de territorialidad.

---

normas de la ley 24.073, que modificaron el impuesto a las ganancias argentino, gravando las rentas de las personas físicas o ideales obtenidas en el país o en el extranjero.

** (383) Ver CSJN, "Harengus S.A. c. Provincia de Santa Cruz", Fallos, 317:397 y "Total Austral S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur", del 08/09/03, La Ley 2003/11/04. Estos pronunciamientos revelan las controversias producidas por el ejercicio de una misma potestad por distintos niveles de gobierno.

* (384) GIULIANI FONROUGE, *Hacia la unificación del derecho tributario latinoamericano* (La Ley, 86-796). Sobre la derogación al principio de la fuente en algunos países de América Latina, ver GIULIANI FONROUGE, *La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación* (La Ley, 118-958). Ver la derogación del principio de fuente en el impuesto a las ganancias en la Argentina por parte de la ley 24.073, que se desarrolla en el vol. II de esta obra, y el abandono del principio de fuente en la ley uruguaya de 1960, y en Brasil, en RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., ps. 249 y sigtes., y del mismo autor *Las empresas multinacionales ante el derecho tributario*, "Derecho Tributario", t. XII, p. 295, CECILIA GOLDEMBERG, menciona que de dieciocho países latinoamericanos que aplicaban con exclusividad el principio de fuente, solamente siete mantienen esta posición (Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay y Uruguay) "P.T.L.", año IV, nº 111, p. 8.

(385) TROTABAS, *Finances*... cit., p. 517.

(386) P.ej.: la cuestión de las zonas francas y zonas fronterizas (TROTABAS, ob. cit., p. 517); problemas en regiones ocupadas militarmente (BERLIRI, ob. cit., p. 173); uniones aduaneras, zonas francas e imperios coloniales (Chrétien, ob. cit., ps. 29 y sigtes.). En la Argentina, ver MARÍA LUISA VIVES, *Las zonas francas*, Errepar, Buenos Aires, 2000.

60. VIGENCIA Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL TIEMPO. RETROACTIVIDAD (387). — La cuestión de la vigencia y aplicación de las leyes financieras en el tiempo, simple de por sí, sufre complicaciones por la tendencia estatal a conferirles alcances retroactivos, afectando intereses individuales respetables y violando muchas veces principios de justicia y equidad.

La determinación del momento a partir del cual son obligatorias, por lo común no ofrece mayor problema, porque usualmente cada ley consigna expresamente la fecha de su entrada en vigencia. Si no lo hiciera, sería de aplicación la norma del art. 2º, segunda parte, del Código Civil, reformado por la ley 16.504, el 29/10/64, que es legislación supletoria, en virtud del cual "si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial", que en el orden nacional debe efectuarse en el "Boletín Oficial" (decreto 659 del 14 de enero de 1947, art. 6º).

* En cuanto a la cesación de los efectos de la ley, pueden señalarse las siguientes causales (388): *a)* expiración del término de vigencia previsto en la propia ley, como es el caso, entre otros, de las instituyentes del impuesto a las ganancias, impuesto a los activos, I.V.A.; *b)* derogación expresa por el legislador; *c)* derogación tácita por promulgación de nueva disposición legislativa incompatible con la primera o por sanción de una nueva ley que regula la materia disciplinada por otras anteriores.

Cabe señalar, empero, que existe una norma financiera con término de vigencia fijo e inalterable: la ley de presupuesto. Siendo anual por disposición constitucional (art. 75, inc. 8º, Const. Nac.), el legislador no puede alterar su duración; además, el art. 1º, párrafo tercero, del decreto-ley 23.354/56,

---

* (387) *Bibliografía*: INGROSSO, *Diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956, p. 258); ANDREOZZI, *Derecho tributario argentino* (T.E.A., Buenos Aires, 1951, t. I, p. 125); FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (Porrúa, 3ª ed., 1955, t. I, p. 152; 31ª ed., 1995, p. 160); TESORO, ob. cit., p. 26; BERLIRI, *Principii*, ps. 157 y sigtes.; *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1985, ps. 29 y 30; GIANNINI, Istituzioni, p. 23; ANTONIO MICHELI, *Corso*..., Utet, Torino, 1984, ps. 60 y sigtes.; PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso*..., Edersa, Madrid, 1983, ps. 63 y sigtes.; UDINA, ob. cit., p. 74; GRIZIOTTI, *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze* (Cedam, Padova, 1929, ps. 209 y sigtes.); TROTABAS, *Finances*... cit., p. 536; Proyecto brasileño, arts. 62 y sigtes., fundamentos p. 171; SUPERVIELLE, *El principio de la no retroactividad en las leyes tributarias* (en "Revista de Economía", Montevideo, 1947, p. 180, y 1948, p. 365); RIOFRÍO VILLAGÓMEZ, *El problema de la retroactividad de las leyes* (en "Revista de Economía", Montevideo, 1951, p. 341); RAGGI, *Questioni di irretroattività e questioni di rinuncia nel diritto finanziario* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1939-II, p. 91); DUPEYROUX, *La règle de non-rétroactivité des actes administratifs* (Libr. Générale, Paris, 1954, ps. 117 y sigtes.); nota jurisprudencial en La Ley, 60-232; ROSSY, *Instituciones*... cit., ps. 66 y sigtes.; DE LA GARZA, *Derecho financiero*... cit., edición 1976, ps. 57 y sigtes.; VANONI, *Elementi*... cit. (en *Opere giuridiche*, t. II, p. 81); H. GARCÍA BELSUNCE, *Garantías constitucionales*, Depalma, Buenos Aires, 1984, ps. 149 y sigtes.; GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *Tratado de Tributación*, t. I. Derecho Tributario, Astrea, Buenos Aires, 2003, vol. 1, ps. 627 y sigtes.; CESAR GARCÍA NOVOA, *Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español, Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por PAULO DE BARROS CARVALHO, Palestra Editores, Lima, 2003, p. 433 y sigtes.

Para una completa bibliografía de obras italianas sobre retroactividad, ver: CICCONANI, *Appunti sulle fonti dell'obbligazione tributaria* (en "Rivista", 1966, I, p. 639, nota 89); y *Polito, Alcune precisazioni concettuali, in relazione all'imposta sulle aree fabbricabili, sui principi costituzionali in tema di potestà di imposizione* (en "Rivista", 1966-II, ps. 291 y sigtes., esp. p. 322, nota 65).

(388) BERLIRI, *Principii*..., t. I, p. 161.

modif. por ley 16.662 (Ley de Contabilidad), establecía que el año financiero determinante del ejercicio, comenzaba el 1 de enero y terminaba el 31 de diciembre, pudiendo prolongarse a los fines de la continuidad de los servicios solamente en caso de no haberse sancionado el nuevo presupuesto (decreto-ley cit., art. 13), sistema que se mantiene en la actual ley 24.156.

Los autores italianos (389) mencionan otro caso de caducidad de los efectos de la ley, derivado del art. 136 de la Constitución, según el cual si la Corte Constitucional "declara la ilegitimidad constitucional de una norma legal o de un acto con fuerza de ley, la norma cesa de tener eficacia desde el día siguiente a la publicación de la decisión", aunque Berliri sostiene que en este caso no puede hablarse de abrogación o de cesación, sino de una privación de eficacia (390). Pero, entre nosotros, esa solución carece de significación porque es doctrina pacífica que las resoluciones judiciales sólo surten efectos con relación al caso juzgado (391), aparte de que la declaración de inconstitucionalidad puede afectar un aspecto parcial de la norma, en cuyo supuesto no hay impedimento de que subsista la parte no comprendida en el fallo (392). Una solución intermedia era la proyectada en Brasil, autorizando la suspensión por el Ejecutivo de la legislación tributaria declarada inconstitucional por el Poder Judicial, hasta tanto fuera revisada, modificada o revocada por la autoridad competente (Proyecto cit., art. 69).

En lo atinente a la determinación de las relaciones jurídicas alcanzadas por la norma financiera, el principio general es que sólo disponen para lo futuro, por ser el efecto normal de todas las leyes, sean de derecho público o de derecho privado. Pero, no existe impedimento para que *en ciertos casos y por excepción*, adquieran retroactividad, en las condiciones y con las limitaciones que veremos a continuación (393).

La Constitución argentina no contiene disposición similar al art. 14 de la mejicana, según el cual "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" (394), únicamente prohíbe en el art. 18 la retroactividad de las *leyes penales*, entre las cuales, huelga decir, no pueden incluirse las

(389) BERLIRI, *Principii...*, t. I, p. 163.

** (390) Berliri manifiesta que el problema está abierto, mencionando las conclusiones de la jurisprudencia y la doctrina sobre el tema, en particular sobre la necesidad de que la sentencia que contiene la inconstitucionalidad sea publicada y los efectos de la falta de tal publicación. BERLIRI, *Corso...* (Giuffrè, Milano, 1985), ps. 27 y 28.

(391) CSJN, Fallos, 247:325.

(392) CSJN, Fallos, 211:836; 212:493 (La Ley, 54-256); 214:177 (La Ley, 55-136; JA, 1949-III-33); 237:337.

(393) En apoyo de la doctrina de que en las leyes de derecho público la norma es que dispongan para lo futuro y la excepción su retroactividad, ver RAGGI, ob. cit., en nota 347; igual concepto para las leyes tributarias, en TESORO, ob. cit., p. 27. Aplicando análogo principio, la jurisprudencia ha resuelto que la retroactividad debe estar expresamente consignada en la ley: CN Rosario, en La Ley, 74-396; CN Mendoza, en JA, 1954-II-296; SCBA, en DJPBA, 1948, p. 554; SC Mendoza, La Ley, 108-398.

* (394) A pesar de texto tan terminante, la Suprema Corte de Méjico ha resuelto que la prohibición sólo rige para el intérprete de la ley pero no para el legislador, por lo cual éste puede sancionar leyes con efecto retroactivo (ver FLORES ZAVALA, ob. cit., 31ª ed., 1995, ps. 160 y sigtes.). Tal jurisprudencia se mantiene habiendo entendido la Corte que las leyes fiscales por ser de interés público pueden retrotraerse. Ver citas de jurisprudencia en *Margáin Manautou, Introduc-*

normas financieras (395). El art. 3º del Código Civil, modificado por decreto-ley 17.711/68, dispone que las leyes se aplicarán, desde su vigencia, "a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes", lo que facilita la solución de situaciones que suelen presentarse en materia tributaria; además, el párrafo siguiente del mismo artículo establece que "no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, *salvo disposición en contrario*" (la bastardilla nos pertenece), lo que importa reconocer que el legislador puede, expresamente, asignarles retroactividad, aunque ésta —agrega el último párrafo— en ningún caso "podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales". Tales normas reemplazan a los antiguos arts. 3º y 5º (este último derogado) y coinciden con la jurisprudencia de la Corte Suprema y de los tribunales federales que siempre reconocieron que la prohibición de la retroacción sólo afecta a las cuestiones de derecho privado, y no a las de derecho público, como son las tributarias (396). La misma solución es propiciada en Francia para las leyes administrativas, y en otros países (397).

Luis F. Muro (1958)

* En general los ordenamientos tributarios consagran el principio de vigencia futura de las normas (Méjico, art. 7º, Chile, art. 3º; Perú, norma X del título preliminar; Modelo OEA/BID, art. 9º); y en el caso de la ley española, art. 20, se remitía al art. 1º del Código Civil (debe hoy entenderse referida al art. 2º), que fijaba el mismo criterio pero aclarando que el art. 3º establecía que "las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario", lo cual permitió declarar la validez de reglamentos aplicados a situaciones anteriores a su publicación.

** La remisión del art. 20 de esa ley al actual art. 2º del Código Civil español, en cuanto establece que las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su publicación, si ellas no disponen otra cosa, y que no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieran lo contrario, ha permitido mantener la vigencia del criterio imperante bajo el anterior art. 3º del Código Civil, consagrada en reiterada

** (395) CSJN, 15/6/82, "D'Ambra", La Ley, 9/8/82 (sumario).

* (396) CSJN, Fallos, 198:95 (La Ley, 34-882; JA, 1944-I-811); 202:5 (La Ley, 39-465; JA, 1945-III-431); 202:134 (La Ley, 39-278; JA, 1945-III-699); 218:516 (La Ley, 61-801; JA, 1951-II-325); 225:719 (La Ley, 71-141; JA, 1953-III-327); 232:644; 252:158 (ED, 2-22); 252:219 (La Ley, 107-614; JA, 1962-III-550); 252:367; 253:93; 254:337 (La Ley, 112-253; ED, 6-698); 259:53; íd., 267:247; 278:108; 24/11/81, "Moiso y Cía. S.R.L.", La Ley, 29/4/82, fallo 80.818, CFed. Capital Federal, La Ley, 39-248, y JA, 1945-III-431; La Ley, 60-232, y JA, 1950-IV-749; CFed., sala cont. adm., 13/5/65, La Ley, 120-948, sum. 12.832; 8/4/65, "Aserr. Malamud", DJ, 5/5/65; CCiv., sala D, 15/6/61, ED, 24/2/62, nº 260; íd., sala A, 7/9/59, La Ley, 97-285; C2ª La Plata, sala II, impuestos, t. XXVI (1968), p. 220; TFed. La Plata, La Ley, 108-176; íd., La Ley, 113-391, y JA, 1964-IV-328; CN Esp., La Ley, 73-604.

* (397) DUPEYROUX, ob. cit., p. 45. En Bélgica se acepta la retroactividad con carácter excepcional (VAN HOUTTE, ob. cit., ps. 113 y sigtes.); en Suiza también impera el principio de que las leyes tributarias rigen para lo futuro, pero en bastantes casos se ha admitido el efecto retroactivo (ver las citas de fallos del Tribunal federal, en BRACK, "Revue" antes citada, 1952, p. 7; 1954, p. 2); en Italia la doctrina y jurisprudencia unánimemente reconoce que la ley tributaria puede tener efecto retroactivo, criterio que fue reiterado en abundante jurisprudencia por la Corte Constitucional (conf. BERLIRI, *Corso...*, p. 26), aunque de ello no debe deducirse que el legislador puede sin límite alguno dar relevancia jurídica actual "a hechos o circunstancias que se han verificado antes de la entrada en vigencia de la norma". MICHELI, *Corso*, p. 60. En España, íd., ver PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho tributario I*, 1994, Plaza Universitaria Ediciones, ps. 81 y sigtes.

jurisprudencia por el Tribunal Supremo, de que las leyes tributarias no tienen efectos retroactivos, salvo que dispusieran lo contrario (398).

El Código Tributario nacional del Brasil también establece la ultraactividad de las leyes, distinguiendo —como el Código chileno y el Modelo OEA/BID— entre diversas categorías de gravámenes y según sean creadores o extinguidores de tributos, pero en los arts. 105 y 106 autoriza en ciertos casos y con limitaciones la aplicación de las nuevas normas a hechos generadores pendientes y aun a los pretéritos.

Cabe señalar, por último, que la Corte Constitucional de Alemania Occidental también se ocupó del problema y consagró el criterio antes expuesto, de que las leyes, en principio, no deben tener efecto retroactivo, lo que puede admitirse únicamente en casos muy excepcionales. Los principales fundamentos para condenar la retroacción fueron el principio constitucional del Estado de derecho y la necesaria certeza de las normas legales (399).

Pero, si bien puede afirmarse que no existe garantía constitucional de la irretroactividad de las leyes financieras, esto no impide que la retroacción resulte a veces incompatible con garantías esenciales del individuo y con exigencias de la seguridad del derecho, por lo cual la doctrina ha elaborado numerosas teorías, no siempre divergentes en lo sustancial, que examinaremos en sus manifestaciones de mayor trascendencia en el derecho público (400).

61. a) TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS. — En primer término debe mencionarse la teoría clásica de los *derechos adquiridos*, que predominó en Francia durante el sigloXIX, aunque, en verdad, más que de una doctrina, se trata de diversas doctrinas con un fondo común (401). En la actualidad es unánimemente rechazada.

Según esta interpretación —a la cual se adhirieron autores tradicionales como Demolombe, Aubry y Rau, Baudry-Lacantinêrie, Huc—, la ley nueva no puede alterar los derechos incorporados definitivamente al patrimonio del individuo, sino, tan sólo, los derechos en expectativa, esto es, las simples facultades o esperanzas. Esta doctrina ha sido aceptada por nuestra Corte Suprema, según veremos, y por la Suprema Corte de Méjico (402).

(398) Ver nota 94, en p.57, del texto oficial de la ley y jurisprudencia en PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA: *Curso...*, ps. 66 y sigtes.; E. GONZÁLEZ GARCÍA Y E. LEIEUNE, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 132.

(399) VOGEL, *L'influsso della giurisprudenza* ... cit. (en "Rivista", 1968-I, ps. 16 a 18).

(400) Aparte de las obras clásicas de ROUBIER, *Le droit transitoire (conflits des lois dans le temps)* (2ª ed., Dalloz y Sirey, Paris, 1960), puede verse: LEVEL, *Essai sur les conflits de lois dans le temps* (Libr. Générale, Paris, 1959), y ARECO, *La irretroactividad de la ley y los contratos sucesivos* (Kraft, Buenos Aires, 1948, ps. 53 y sigtes.). Ver, además, DUPEYROUX, ob. cit., ps. 112 y sigtes.; FLORES ZAVALA, ob. cit., 31ª ed., 1995, p. 162; sobre la irretroactividad de la ley fiscal y su relación con el principio de legalidad, el de certeza y seguridad jurídica, se han renovado las discusiones en la doctrina argentina; ver RUBÉN O. ASOREY, *Legalidad, certeza e irretroactividad*, La Ley, 1988-D, 902; *El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario*, "Cívitas", nº 66, p. 161, reproducido en *Derecho tributario*, t. 1, nº 2, p. 115, y bibliografía citada por las notas 58 y 59 de este trabajo; M. J. GODOY, *Efecto en el tiempo de las leyes tributarias*, "La Información", XLVII, p. 27; NORBERTO J. GODOY, *Teoría general del derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992; ARÍSTIDES CORTI, *Aportes para un derecho tributario de base democrática*, La Ley, 29/7/92.

(401) DUPEYROUX, ob. y lug. cits.

(402) Ver EMILIO MARGÁIN MANAUTOU, *Introducción...*, México, 1983, ps. 216 y sigtes. También en R. MOREIRA, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIII, p. 514. FLORES ZAVALA, ob. cit., 31ª ed., 1995, p. 160.

Aparte de la dificultad e incertidumbre para determinar lo que debe entenderse por *derecho adquirido*, cabe señalar que el antiguo art. 5º, Código Civil, derogado por decreto-ley 17.711/68, establecía que nadie "puede tener derechos irrevocablemente adquiridos contra una ley de orden público", y que esta norma del derecho privado se impone con mayor razón en el derecho público, al cual pertenecen las leyes financieras en general y las tributarias en especial, lo cual explica que se haya declarado que las leyes impositivas pueden aplicarse retroactivamente en razón de que respecto de ellas no existen derechos adquiridos (403).

62. b) TEORÍA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS. — La teoría de los *hechos cumplidos* o de los *facta praeterita*, tuvo su origen en autores alemanes y austríacos del siglo pasado, y con diversas variantes fue acogida más tarde por Chironi, en Italia, y por Vareilles-Sommières, en Francia. Para ella carece de interés que un derecho haya sido adquirido o no, pues lo importante es la existencia de un hecho *cumplido* bajo el imperio de una ley anterior.

Según esta interpretación, los efectos ya producidos de un acto o de un hecho anterior a la nueva norma, deben regirse por la ley antigua, en tanto que para las consecuencias *posteriores* debe averiguarse si tiene o no relación de causa a efecto con el hecho cumplido: en el primer supuesto se regirán por la ley antigua; en el segundo, por la nueva (404).

63. c) TEORÍA DE DUGUIT Y JÈZE. — Una de las doctrinas más representativas del pensamiento moderno en la materia, considerada por la mayoría de los juristas franceses del derecho público, "como la clave de todos los problemas de aplicación en el tiempo de las normas instituidas por la autoridad pública" (405), se debe a Duguit (406) y fue aceptada con leves variantes por Jèze (407). Tiene su fundamento en la distinción entre situaciones *individuales* o *subjetivas* y situaciones *legales* u *objetivas* (también llamadas *generales* o *impersonales*); para esos autores la ley nueva no puede modificar una situación jurídica subjetiva (de lo contrario incurriría en retroactividad), en tanto que la situación jurídica objetiva puede ser afectada por aquélla sin incurrir en retroactividad, ya sea que dicha situación emane de la ley o sea la consecuencia de un acto-condición.

Autores que aceptan este criterio (408), hacen notar, empero, que la distinción no es absoluta, porque existen ciertos actos *mixtos* que participan de las características de ambas categorías, no obstante lo cual creen en la eficacia de la doctrina de Duguit y Jèze. También pertenece a esta tendencia, en lo esencial, Trotabas (409), que si bien acepta que la ley nueva puede modificar las situaciones *objetivas* (aplicación a las consecuencias *futuras* de situaciones *anteriores*), hace jugar el concepto clásico, al considerar efecto retroactivo "condenable" la aplicación de una ley tributaria con respecto a operaciones ya realizadas; de tal manera, dice, se "afecta el derecho de propiedad y se lesionan de manera apreciable los derechos adquiridos" (410).

(403) CNEsp., 30/9/53, en La Ley, 73-604.

(404) ARECO, ob. cit., ps. 82 y 83.

(405) DUPEYROUX, ob. cit., p. 121.

(406) DUGUIT, *Traité de droit constitutionnel* (3ª ed., Fontemoing et Cie., t. I, ps. 227 y sigtes.; t. II, ps. 227 y sigtes.).

(407) JÈZE, *Principios generales del derecho administrativo* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1948, t. I, ps. 169 y sigtes., ps. 190 y sigtes.).

(408) DE LAUBADÈRE, *Traité élémentaire de droit administratif* (2ª ed., Libr. Générale, Paris, 1957, ps. 17 y sigtes.).

(409) TROTABAS, *Finances...*, p. 538.

(410) TROTABAS..., ob. cit., p. 540.

64. d) TEORÍA DE LA SITUACIÓN JURÍDICA. — Finalmente consideremos la teoría de la *situación jurídica*, predominante en Francia y expuesta magistralmente por Roubier y por Level (411). Acepta, como la anterior, la diferenciación entre *efecto retroactivo* (aplicación de la ley al pasado) y *efecto inmediato* (aplicación al presente); pero, en cambio, prescinde por completo de la *naturaleza* de las situaciones alcanzadas por la ley nueva. Para Roubier lo importante es determinar si la norma afecta una situación jurídica en su *fase dinámica* (es decir, en su constitución o en su extinción) o en su *fase estática* (o sea, en sus efectos); en lo que respecta a la primera, habrá retroactividad cuando altere situaciones constituidas o extinguidas, y en lo referente a la segunda, la retroactividad se produce si pretende reanudar efectos ya producidos bajo la ley anterior. En otros términos: hay que distinguir entre *hechos cumplidos* (*facta praeterita*), ya definitivamente terminados bajo una ley anterior en cuanto a su creación (o extinción), o con efectos proyectados hacia adelante pero consumados en virtud de aquélla, que no son modificables por la ley posterior; y las *situaciones en curso* (*facta pendentia*), que son afectables por la ley nueva.

65. e) INTERPRETACIÓN DE LA CORTE SUPREMA. — La Corte Suprema de nuestro país ha establecido que las leyes financieras pueden tener efecto retroactivo, pero al propio tiempo, como no podía menos de ocurrir, procuró atenuar sus perniciosos efectos recurriendo a la doctrina de los derechos adquiridos; y ante la necesidad de fundar su decisión en una disposición concreta del texto constitucional, recurrió a la *garantía de la propiedad* amparada por el art. 17 (412). En materia tributaria, dijo, sólo 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 realmente al patrimonio del deudor, como es el caso de una concesión que asegure el pago de un gravamen determinado durante su vigencia, o también si el Estado mediante la intervención de sus funcionarios hubiere aceptado el pago de una obligación fiscal otorgando el correspondiente recibo (413). Y precisando conceptos, expresó en numerosos casos que 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* que merece la garantía del recordado art. 17 de la Constitución (414).

Por supuesto que la finalidad era plausible, ya que procuraba limitar el discrecionalismo de la administración pública y aun de legisladores complacientes, que en los últimos años abusaron de la sanción o aplicación de impuestos con efecto retroactivo sobre hechos consumados definitivamente (415), pero limitar la protección del contribuyente al caso del pago del gravamen, que originaría un derecho irrevocablemente adquirido, y asimilar sus efectos a los emergentes de una relación de carácter contractual, no aparece suficientemente fundado. Los vínculos derivados del ejercicio del poder tributario, que es de la esencia de la soberanía, no pueden nunca asumir carácter contractual, ni siquiera por analogía o hipotéticamente; además, existen otras situaciones distintas del pago que merecen ser protegidas, y que con la expresada interpretación quedan desamparadas.

** En un fallo posterior, de honda repercusión en el tema, la Corte sostuvo que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del derecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor, y que sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda el contribuyente al amparo de aquella garantía. Entiende el alto tribunal que la garantía procederá en la hipótesis en que se haya incorporado al patrimonio del deudor, mediante una liberación de pago del impuesto, o asegurado el derecho a pagar uno menor, o mediante la intervención del ente recaudador que hubiese *aceptado la liquidación presentada por el deudor del tributo u otorgado recibo de pago con efecto cancelatorio* (416).

** Se ha criticado esta interpretación judicial dada la omisión del supuesto en que la retroactividad afecte un derecho adquirido, y dada la exigencia de que no basta el mero pago sino que medie aceptación o recibo de pago con efecto liberatorio, y al subyacente carácter contractual con que se fundamentan las conclusiones (417).

---

(411) ROUBIER, ob. cit., ps. 177 y sigtes.; LEVEL, ob. cit., ps. 85 y sigtes.

(412) CSJN, Fallos, 198:95 (La Ley, 34-882; JA, 1944-I-811); 202:5 (La Ley, 39-465; JA, 1945-III-431); 218:596 (La Ley, 61-801; JA, 1951-II-325); 232:644, entre otros.

(413) CSJN, Fallos, 218:596 (La Ley, 61-801; JA, 1951-II-325).

(414) CSJN, Fallos, 209:213 (La Ley, 48-630; JA, 1947-IV-799); 210:611 (La Ley, 50-909; JA, 1948-II-520); 213:34 (JA, 1949-I-454); 224:935; 225:703 (La Ley, 71-256; JA, 1953-III-272); 228:72 (La Ley, 74-485); 229:441 (La Ley, 78-326; JA, 1955-I-303); 237:556 (La Ley, 88-360); 258:208 (La Ley, 116-348); Impuestos, t. XXII (1964), p. 325); 259:382 (La Ley, 117-365; ED, 11-255); 261:188 (La Ley, 118-214; JA, 1965-III-79; ED, 11-253); 264:124; 266:81 (JA, 1967-I-24; Impuestos, t. XXV (1967), p. 347); 267:247 (La Ley, 126-582); 269:261 (ED, 21-316); 3/4/68, en Fallos, 270:201; íd., 9/12/68, "Facomate S.A."; Fallos, 272:229; íd., 14/10/70, "Linera Bonaerense S.A.", Fallos, 278:51; íd., 26/10/70, "Saint [illegible] Fallos, 291:290

(415) Durante el régimen depuesto en 1955, se legalizaron situaciones que, fuera de duda, revelaban abusos del poder tributario, tales como: CSJN, Fallos, 225:719 (La Ley, 71-141; JA, 1953-III-327); CNEsp., en La Ley, 80-76.

(416) CSJN, "Angel Moiso y Cía. S.R.L.", 24/11/81, Fallos, 303:1835.

(417) CORTI, *Retroactividad impositiva y derechos constitucionales*, Imp., XL-A, 734; GARCÍA BELSUNCE, *Garantías constitucionales...*, ob. cit., p. 170. Con posterioridad, nuestra Corte Suprema se expidió sobre la inconstitucionalidad de la ley 22.604, que ya había establecido un impuesto a los activos financieros, pero la doctrina judicial que emana de dicho precedente arroja más dudas que precisiones sobre el tema. Fallos "Navarro Viola de Herrera Vega c. Estado nacional", CSJN, 19/12/89, La Ley, 1991, p. 420, con nota de RODOLFO SPISSO. Ver más antecedentes actualizados sobre certeza e irretroactividad de la ley fiscal, RUBÉN O. ASOREY, *El principio de...*, ob. cit., "D.T.", I, nº 2, p. 115. Nuestra Corte Suprema entendió que la aplicación retroactiva de la ley 22.604, que gravaba activos, era inconstitucional, por afectar el derecho de propiedad (Navarro Viola de Herrera, Fallos, 312:2467). Ver además, los recientes pronunciamientos en los que se convalidaron indirectamente los efectos retroactivos de leyes: CSJN, "Banco de Mendoza S.A. c. D.G.I.", del 8/5/01, y "Georgalos Hnos. S.A.I.C.A. c. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos", del 20/2/01, Fallos, 324:291 y comentario crítico en GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *Tratado de Tributación*, t. I. *Derecho Tributario*, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 648 y sigtes.

En Continental Bank National Association, la Corte rechazó el recurso de hecho (27/2/96) y confirmó las inconstitucionalidad del impuesto de emergencia sobre los activos financieros que había declarado la sala III de la Cámara Contenciosoadministrativa, con fecha 13/7/95 ("D.T.", XI, 331). Dicha inconstitucionalidad se origina pues al momento que se debía la obligación sólo existía el decreto 560/89, que no era norma jurídica válida, y la ley 23.757, dictada posteriormente, no puede aplicarse retroactivamente pues ello violaría "el principio de legalidad integrado con el de certeza y seguridad, de responsabilidad de las leyes, de equidad y de

Para reparar las consecuencias de la doctrina jurisprudencial analizada, ofreceremos en el parágrafo siguiente una interpretación que se ajusta mejor, según creemos, a la naturaleza de la actividad financiera y contempla adecuadamente los casos dignos de consideración.

Diremos para terminar esta parte, que la Corte ha establecido que la prohibición de sancionar leyes penales *ex post facto* (art. 18 de la Const. Nac.), no tiene relación con las normas punitivas contenidas en leyes tributarias, por no tratarse de sanciones del derecho penal común (418).

66. f) ALCANCE DE LA RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FINANCIERAS. — Las leyes financieras en general y las tributarias en especial, por su naturaleza y por la materia oscilable que afectan, no pueden ser estáticas. Como señala uno de los más sagaces y originales tratadistas norteamericanos, "la ley fiscal no es un contrato, inmutable como las leyes de los medos y los persas" (419); más aún, puede afirmarse que su dinamismo, su frecuente variabilidad, constituye la regla, y es esto, posiblemente, lo que desconcierta y en ocasiones irrita a los cultores del derecho privado, habituados a la estabilidad de sus conceptos secularmente elaborados, con una fijeza si no absoluta, por lo menos muy superior a la que caracteriza todo lo vinculado con la actividad financiera.

Evidentemente las leyes de este tipo *pueden* ser retroactivas. No decimos que *deban* serlo, porque el efecto normal de éstas, como de las demás leyes, es que rijan para lo futuro; queremos significar que no existe impedimento para que surtan efectos en el pasado. En ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción (420), pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y de discreción.

Creemos que, en general, la retroactividad es inconveniente y atenta contra las exigencias de seguridad y certeza del derecho, y bastarían consideraciones económicas y políticas para condenarla. Señala Griziotti (421) que el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes, y como dice

inviolabilidad de la propiedad según lo sostenido por el fallo de primera instancia". Ver Reseña Jurisprudencial en "Legislación Tributaria", t. IV, p. 559. Frente a iguales circunstancias de hecho, esta postura fue ratificada en "Luisa Spak de Kupchik y otro c. Banco Central de la República Argentina", del 17/3/98, Fallos: 321:366. Por el contrario, ante las mismas normas, pero sobre una situación de hecho diversa, atento que la obligación se había originado luego de la publicación de la citada ley 23.757, la Corte Suprema se pronunció en sentido contrario a la pretensión de la actora en "Cic Trading S.A. c. D.G.I.", Fallos, 321:347.

(418) CSJN, Fallos, 228:462 (La Ley, 77-356). Por error de concepto, otros tribunales adoptaron el criterio opuesto, aplicando las sanciones fiscales posteriores más benignas: CCom., 16/11/44, La Ley, 36-653 y JA, 1944-IV-684; íd., 14/8/45, La Ley, 39-907, y JA, 1945-III-672; CCiv. 1ª, 6/8/45, La Ley, 39-805, y JA, 1945-III-819; CFed. Bahía Blanca, 7/12/44, La Ley, 37-454, y JA, 1945-I-288.

(419) PAUL, *Taxation for prosperity* (Bobbs-Merrill, New York, 1947, p. 283).

(420) BLOUGH, *The federal taxing process* (Prentice-Hall, New York, 1952, p. 404); PAUL, ob. cit., p. 282.

(421) GRIZIOTTI, *Principii di política, diritto e scienza delle finanze*, p. 209; RUBÉN O. ASOREY, *Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal*, La Ley, 1988-D, 902; RUBÉN O. ASOREY, *El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario*, "Revista Española de Derecho Financiero", Cívitas, 1990, nº 66.

Blough (422), la inconveniencia de la retroacción radica en que los contribuyentes podrían haber actuado de manera diferente, de haber tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades, etc., para evitar quebrantos o dificultades.

Sin recurrir a la teoría de los derechos adquiridos, que aparte de su debilidad y rechazo en derecho privado, no sería viable en derecho público, pueden hallarse criterios jurídicos para poner coto a la arbitrariedad, y nada mejor al efecto que inspirarse en la doctrina de los "hechos cumplidos" y de la "situación jurídica" de Roubier, que coinciden en lo sustancial y hacen posible que el legislador conserve su libertad de acción, sin menoscabo de situaciones individuales dignas de protección.

Lo esencial para fijar el alcance de la nueva norma sancionada, es el estado consiguiente a la circunstancia de hecho (situación jurídica) considerada por la ley como determinante de la obligación financiera. Si tal situación ya está *constituida* o se ha *extinguido*, la ley nueva no puede alterarla, como tampoco en el supuesto de que sus efectos estén *consumados*. No se trata aquí de respetar un derecho adquirido sino, como dice Roubier, el hecho adquisitivo del derecho.

No interesa fundamentalmente que exista determinación o pago de la obligación financiera, porque aquélla tiene mero efecto declarativo, y no constitutivo, y el pago es una formalidad que no prejuzga sobre su extinción. Desde luego que ambas circunstancias tienen relevancia, pero no son decisivas: la obligación se "constituye" por mandato de la ley y no por la declaración jurada o por la determinación (ya la formule el particular o la practique la administración); y se "extingue" por las causales que también la ley señale (que pueden ser el pago, el transcurso del tiempo u otra circunstancia). Una declaración presentada por quien no es contribuyente o una liquidación formulada prematuramente, no dan nacimiento a la obligación; el pago de lo no debido o menos de lo debido, tampoco la extingue.

No hay impedimento en que la nueva disposición se aplique a las situaciones realizadas con posterioridad al hecho generador de la obligación financiera o, en la terminología de Randolph E. Paul, en que el legislador tenga "libertad de afectar las nuevas consecuencias de los actos pretéritos" (423). Es la solución que acoge el art. 105 del Código brasileño, evidentemente influido por la obra del maestro citado: "La legislación tributaria se aplica inmediatamente a los hechos generadores futuros y a los pendientes, entendiendo por tales aquellos cuya ocurrencia esté comenzada pero no terminada en los términos del art. 116". En otras palabras: la ley nueva puede aplicarse a las obligaciones en curso de formación o que no estén definitivamente constituidas (424).

Desarrollando un principio similar al que propiciamos, Flores Zavala (425) concreta de esta manera sus consecuencias en materia tributaria; *a*) la nueva ley se aplica a las situaciones que se realicen con posterioridad a su vigencia, nunca a las perfeccionadas con anterioridad; *b*) puede gravar efec-

(422) BLOUGH, ob. cit., p. 404.

(423) PAUL, ob. cit., p. 284.

(424) FLORES ZAVALA, ob. cit., edición 1995, p. 168; TESORO, ob. cit., p. 28; SUPERVIELLE, ob. cit.

(425) FLORES ZAVALA, ob. cit., edición 1995, ps. 168 a 175. Anteriormente lo habíamos esbozado en nuestro trabajo: ver *Derecho financiero*, en *Enciclopedia jurídica Omeba*.

fenómeno financiero, pleno de elementos heterogéneos, cuya complejidad impide que "constituya en su integridad el objeto unitario de una ciencia autónoma", siendo menester investigar cada uno de sus aspectos con método adecuado, dando origen a disciplinas autónomas, entre las que se destacan la historia financiera, el derecho financiero y la economía financiera (442), efectuando luego el deslinde entre la economía financiera y la política financiera. Esa posición básica, también expuesta en otros trabajos, no le impide elaborar fórmulas de colaboración entre economistas y juristas y de insistir en la necesidad del estudio del aspecto jurídico del fenómeno financiero, descuidado en muchos países (443). De tal manera que el maestro español ofrece un valioso aporte a lo que llamamos la posición dualista.

** Según hemos explicado al analizar la naturaleza de la actividad financiera, el maestro español ha desarrollado y dado mayor precisión en los últimos tiempos a su concepción sobre ella en dos monumentales entregas de su *Sistema de derecho financiero* (444), donde se considera que:

1) la concepción política de la actividad financiera no sólo no está reñida con la existencia de una pluralidad de saberes en torno de la Hacienda, sino que, al contrario, los demanda como complemento suyo inexcusable;

2) no existe una ciencia de tipo unitario cuya autonomía se sustente sobre la calificación financiera del fenómeno estudiado, pero sí existe una pluralidad de disciplinas, de tipo autónomo, cuyo formal y específico objeto de conocimiento, que es el soporte de su autonomía, se extiende al fenómeno financiero. En tal sentido, el tratadista aclara que no habla, "como alguna vez, con insuficiente precisión, hemos hecho de disciplinas financieras autónomas por razón de perspectivas y métodos, dado que "lo financiero" no sirve para sustentar la autonomía de ninguna ciencia, sino para delimitar, dentro de ciertas disciplinas autónomas, aquellas partes o secciones que se distinguen de las restantes por la presencia del fenómeno a que venimos aludiendo" (445). Es decir que reconocida la autonomía a ciertas ciencias (ej.: economía, sociología, derecho), delimita dentro de ellas aquellas partes que se refieren al fenómeno financiero; por ello, en las obras actuales habla de "disciplinas autónomas con proyección sobre la financiera".

En conclusión, esta corriente considera que la investigación jurídica no puede reunirse y confundirse con las relacionadas con otros aspectos, y que

(442) SÁINZ DE BUJANDA, *La elaboración corporativa de las disciplinas financieras* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1967, ps. 609 y sigtes., esp. ps. 621 y sigtes.).

(443) Otros estudios del prof. SÁINZ DE BUJANDA sobre el tema: *En torno a la naturaleza de la actividad financiera* (en "Hacienda y Derecho", t. II, ps. 5 y sigtes.); *Derecho financiero y política fiscal* (en íd., t. II, ps. 27 y sigtes.); *La autonomía del derecho financiero* (íd., t. II, ps. 47 y sigtes.); *La enseñanza de la hacienda pública en las facultades de derecho* (íd., t. III, ps. 5 y sigtes.); *La enseñanza del derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes* (íd., t. III, ps. 39 y sigtes.).

** (444) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de derecho financiero*, I, Introducción, vol. primero (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977), donde fundamentalmente se desarrolla y precisa la concepción del profesor español sobre la ciencia financiera y el derecho financiero, y el volumen segundo (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985), donde se efectúa un análisis estructural del derecho financiero y las ramas y relaciones sobre otros sectores del derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera.

sólo así puede "crearse y desarrollarse una verdadera *ciencia jurídica* referente al fenómeno financiero en general y al tributario en especial" (446).

71. c) NUESTRA OPINIÓN. — Por nuestra parte, liberados de preconceptos doctrinales o ideológicos, creemos que la segunda orientación resulta más favorable al progreso científico, al hacer factible la profundización del estudio de la actividad financiera en sus diversas manifestaciones; por lo demás, esta elección se impone para el investigador de formación eminentemente jurídica. El ilustre maestro italiano reconoció que su posición era, esencialmente, la del economista que procura estructurar un derecho financiero de carácter integral, a diferencia del jurista que estudia fenómenos económicos (447).

Queda explicada de tal modo la orientación de nuestra obra. La concebimos desde un punto de vista jurídico, sin entender por ello atenernos a un concepto formalista de origen germánico —que es una apreciación de Griziotti controvertible—, y sin omitir referencias a los aspectos económicos, políticos y técnicos en cuanto sirvan de base de sustentación a lo jurídico.

72. DESARROLLO DEL DERECHO FINANCIERO. — Si bien pueden señalarse pasajes sobre doctrina financiera en las obras de los glosadores y teólogos medievales (448), y aun cuando se diga que los estudios sobre derecho tributario tienen una tradición multisecular (449), o se sostenga que el derecho financiero precedió al administrativo (450), lo cierto es que la concepción de un derecho financiero con caracteres jurídicos específicos, desarrollados científicamente y ubicado en el derecho público, sólo aparece a principios de nuestro siglo en la obra del jurista austríaco Myrbach-Rheinfeld, *Grundriss des Finanzrecht* (451).

No obstante contener los elementos característicos de nuestra disciplina, el libro careció de la repercusión que merecía la originalidad de sus conceptos; las finanzas públicas permanecieron subsumidas en la economía o es-

(446) TESORO, ob. cit., p. 9.

(447) Así lo expuso señalando su coincidencia con Jèze al considerar el factor político como predominante en la actividad financiera: "Una sola reserva a esta unión: marchábamos en sentido contrario. Jèze era un jurista iniciado en el estudio de los fenómenos económicos y yo un economista que procuraba profundizar el derecho financiero desde un punto de vista fundamental y no solamente desde un punto de vista formal, según la escuela de habla alemana" (GRIZIOTTI, *Analogies et différences entre la doctrine de Gaston Jèze et la doctrine italianne en matière de science des finances et de législation financières*, en R.S.L.F., 1954, p. 256).

(448) GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari* (en *Saggi*, p. 124); BERLIRI, *Principi* (2ª ed., t. I, ps. 23 y sigtes.); *Evoluzione dello studio del diritto tributario* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1949-I, p. 66); íd., *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato* (Giuffrè, Milano, 1952); POMINI, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria* (Giuffrè, Milano, 1951); GARINO-CANINA, *Evoluzione e progreso degli studi finanziari in Italia* ("Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1943-I, ps. 170 y sigtes.); D'AMATI, *Il diritto tributario e la tradizione giuridico-finanziaria italiana* (en *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Giuffrè, Milano, 1961, ps. 397 y sigtes.).

(449) BERLIRI, ob. y lug. cits., que contiene una síntesis del desarrollo histórico desde los glosadores.

(450) D'AMELIO, ob. cit.

(451) La primera edición en alemán fue de 1906, difundida por la traducción francesa de 1910.

tudiadas tan sólo en su aspecto económico y la actividad jurídica del Estado replegada en las obras sobre derecho administrativo. El impulso renovador, el desarrollo sistemático y científico del derecho financiero, se produjo al terminar la primera guerra mundial, con la intensa elaboración doctrinal de alemanes y suizos, consecuente a la sanción del *Reichsabgobenordnung* (Ordenamiento tributario del Reich) y a la jurisprudencia interpretativa de la Corte de Finanzas. Numerosos e importantes estudios vinieron después, entre los cuales merecen señalarse en forma especial, los de Becker —legislador y presidente del *Reichsfinanzhof*—, Hensel y Bühler, así como también, en Suiza, las obras de Blumenstein, y en Holanda la del prof. Adriani.

A pesar de su importancia, razones idiomáticas impidieron la difusión de la doctrina germánica, que en cambio resultó accesible a través de los autores italianos. Cabe destacar en forma especial la obra del prof. Griziotti y su enseñanza desde el Instituto de Finanzas de Pavía, prolongada en trabajos de sus discípulos, con la cual podrá discreparse desde el punto de vista doctrinal, pero no desconocerse su trascendencia —posiblemente mayor fuera de su país— y su valor para asegurar categoría científica al derecho financiero. Debe mencionarse la producción de Pugliese, muerto prematuramente en la Argentina, Tesoro, Ingrosso, Giannini, Berliri, Vanoni, Allorio, Dematteis, Jarach, Udina, Forte y otros, que han contribuido a la sistematización y difusión de la disciplina.

De menor intensidad por su limitación y por el número de cultores, ha sido la producción francesa, entre la cual hay que destacar las enseñanzas de Jèze y del prof. Trotabas, que eficientemente contribuyeron a divulgar aspectos jurídicos de la actividad financiera, y estudios meritorios de Chrétien, Mérigot, Morange, Duverger, Piatier y Lerouge, principalmente. La enseñanza oficial estuvo al margen de las modernas inquietudes, ya que fue en 1956 que se incorporó como asignatura el "Derecho fiscal de los negocios" (*Droit fiscal des affaires*) en el ciclo de especialización, juntamente con "Ciencia y técnica fiscales". La "economía financiera" —de la que son cultores ilustres el prof. Laufenburger y el prof. Marchal— figura en el ciclo de especialización económica; comenzando la enseñanza de las finanzas con "Instituciones financieras", en el ciclo de iniciación general, trasformada más tarde en "Finanzas públicas".

*Los países latinoamericanos, de espíritu amplio y curioso, libres de prejuicios y nacionalismos excluyentes, acogieron con interés los principios del derecho financiero. Así, Méjico los incorporó al Código Fiscal de la Federación y los difundió a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y de los trabajos de diversos juristas, Brasil dio muestras elocuentes en la producción de Gomes de Sousa, Baleeiro, Ulhõa Canto, de Araújo Falção, Nogueira, Ataliba, entre otros, y en el magnífico "Anteprojéto de Código Tributário Nacional" del primero de los autores citados y en su fundamentación al proyecto definitivo que fueron la base del Código tributario nacional de 1967; Uruguay puso en evidencia un conjunto brillante de juristas especializados en la materia, en las diversas "Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", y también Chile, Perú y Venezuela.

** En España se produce, sin duda, una de las producciones científicas más ricas de la últimas décadas. Por ello, con merecida justicia ha dicho recientemente Sáinz de Bujanda, uno de sus máximos cultores, que "sin propósito de supervalorar la producción científica española, sino fieles a un estricto deber informativo, hemos de señalar el hecho, que hondamente nos enorgullece, de que sea nuestra patria en la época actual —nos referimos a los cuatro últimos decenios— uno de los países europeos —juntamente con Alemania e Italia— que ha realizado una aportación más extensa y profunda al curso de la ciencia jurídica financiera y tributaria" (452). Junto al aporte invalorable de la producción de Ferreiro Lapatza, Cortés Domínguez, Albiñana García Quintana, Narciso Amorós Rica, Pérez de Ayala y Eusebio González García, se destaca la monumental producción del maestro Sáinz de Bujanda, cuyas dos últimas obras (453) marcaron los rumbos de las próximas décadas en la investigación de las disciplinas jurídico-financieras españolas.

La Argentina se ha hecho presente con numerosos estudios y Bielsa como precursor, y adoptando sus principios en la legislación tributaria nacional y en los códigos fiscales de las provincias.

* Sería incompleta ésta reseña si omitiéramos la acción desarrollada desde 1938 por la *International Fiscal Association* (I.F.A.) a través de reuniones periódicas y diversas publicaciones; por el *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario;* el *Instituto Uruguayo de Derecho Tributario*; la *Asociación Argentina de Derecho Fiscal* actualmente denominada *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, y por la *Asociación Española de Derecho Financiero.*

* 73. BIBLIOGRAFÍA. — Para dar una idea del desarrollo alcanzado por el derecho financiero, ofrecemos a continuación una selección de obras sobre la materia, omitiendo referirnos a las que versan sobre temas especializados y a los trabajos aparecidos en revistas o publicaciones periódicas (454).

* *Derecho financiero:*

Amatucci, *L'ordinamento giuridico finanziario*, 4ª ed., Jovene Editor, 1990, Nápoles; Abbamonte, *Principi di diritto finanziario*, Liguori Editore, Nápoles, 1988; D'Amati, *Il diritto finanziario* (Cacucci Editore, Bari, 1984); D'Alessio, *Corso di diritto finanziario* (Jovene, Napoli, 1937); De Juano, *Curso de finanzas y derecho tributario* (Molachino, 3 vols., Rosario, 1963, 1971 y 1972); De La Garza, *Derecho financiero mexicano* (3ª ed., Porrúa S.A., México, 1968; 28ª edición, 1994); Duverger, *Finances publiques* (6ª ed., Présses Universitaires, Paris, 1968); Giannini (A. D.), *Elementi di diritto finanziario* (Giuffrè, Milano, 1945); Giuliani Fonrouge, Vº *Dere-*

** (452) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. segundo, Madrid, 1985, p. 209.

** (453) Obras citadas en nota 444.

(454) Nóminas bibliográficas muy completas pueden hallarse en GRIZIOTTI, Vº *Diritto finanziario*, en *Nuovo Digesto Italiano*, y en SÁINZ DE BUJANDA, *La elaboración corporativa...*, cit. ("Revista Der. Fin.", 1967, ps. 609 a 615, y en las obras citadas en nota 439). En cuanto a la producción italiana moderna, ver COSCIANI, *Bibliographie de droit fiscal et financier en Italie* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. I, p. 316; vol. II, p. 255; y vol. III, p. 233); en lo referente a Suiza: IRENE BLUMENSTEIN, *Rassegna della letteratura di diritto tributario e di scienza delle finanze della Svizzera* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1937-I, p. 297); para Holanda: ADRIANI, *L'evoluzione della letterature olandese nel diritto tributario* (en rev. cit., 1937-I, p. 86); para Alemania (hasta 1933): HENSEL, *Diritto tributario* (trad. ital., Giuffrè, Milano, 1958, ps. 8 y sigtes.); H. W. KRUSE, *Derecho tributario*, Edersa, 1978.

cho financiero (en *Enciclopedia Jurídica Omeba*); Griziotti (455), *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario* (Giuffrè, Milano, 1953); íd., *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario* (2 vols., Giuffrè, Milano, 1956); íd., Vº *Diritto finanziario* (en *Nuovo Digesto Italiano*); Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario* (Jovene, Napoli, vol. I, 1935; vol. II, 1937; vol. III, 1946); íd., *Diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956); Jèze, *Cours de finances publiques* (años 1924-1936, Giard, París) (456); Martín, *Fundamentos de las finanzas públicas y del derecho tributario argentino* (Feyde, Buenos Aires, 1973); íd., *Introducción a las finanzas públicas* (Depalma, Buenos Aires, 1985); Hans Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario* (trad. esp., Inst. de Estudios Fiscales, Madrid, 1982); Ranelleti, *Diritto finanziario* (Tenconi, Milano, 1928); Rossy, *Instituciones de derecho financiero* (Librería Bosch, Barcelona, 1959); Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho* (Instituto de Estudios Políticos, 5 vols., Madrid, 1961 a 1967); íd., *Sistema de derecho financiero*, vol. I (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977); íd., vol. II (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985), *Lecciones de derecho financiero*, 7ª ed. (Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1989); Eugenio Simón Acosta, *El derecho financiero y la ciencia jurídica* (Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985); Valdés Costa, *Curso de finanzas* (t. I, 3ª ed., 1962; t. II, 1965, Montevideo); Vanoni, *Opere giuridiche* (2 vols., Giuffrè, Milano, 1962); von Myrbach-Rheinfeld, Grundriss des Finanzrechts (Duncker u. Humblot, München, 1926), y trad. franc., *Précis de droit financier* (Giard et Brière, Paris, 1910); Sergio Steve, *Lezioni di scienza delle finanze* (Padova, 1976); Trotabas, *Finances publiques* (2ª ed., Dalloz, Paris, 1967); Villegas, *Manual de Finanzas Públicas* (Depalma, Buenos Aires, 2000); Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8ª edición, Astrea, Buenos Aires, 2002); Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Editorial Temis, Bogotá, 2000).

* *Derecho tributario*:

a) Estudios generales: Amorós, *Derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1963); Andreozzi, *Derecho tributario argentino* (2 vols., TEA, Buenos Aires, 1951); Araújo Falção, *Direito tributário brasileiro* (Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1959); autores varios, *Comentarios a la Ley General Tributaria. Homenaje a Sáinz de Bujanda* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991); Becker (457), *Reichsabgabenordnung* (7ª ed., De Gruyter, Berlin, 1930-1931); íd., *Teoria geral do direito tributário* (Ed. Saraiva, São Paulo, 1963); Belaunde Guinassi, *Instituciones del derecho tributario* (Universidad Católica, Lima, 1967); Berliri, *Principi di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, vol I, 2ª ed., 1967; vol. II, t. 1, 1957; vol. III, 1964); íd., *Corso istituzionale di diritto tributario* (2 vols., Giuffrè, Milano, 1965; vol. I, 2ª ed., 1984); Bielsa, *Estudios de derecho público, II. Derecho fiscal* (Depalma, Buenos Aires, 1951); íd., *Compendio de derecho público, III. Derecho fiscal* (Depalma, Buenos Aires, 1952); Blumenstein (458), *Schweizerisches Steuerrecht* (Mohr,

(455) Para nómina completa de la obra de GRIZIOTTI, ver *Bibliografía delle pubblicazioni sciettifiche del prof. Benvenuto Griziotti*, 1908-1954 (a cura di Francesco Forte), en GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, t. I, ps. XI y sigtes.

(456) Sobre la significación de la obra de prof. Jèze y su bibliografía financiera, ver "Revue de Science et de Législation Financières", 1954, ps. 5 a 52 y 245 a 260.

(457) Ver: BÜHLER, *L'importanza di Enno Becker per lo sviluppo del diritto tributario tedesco dal 1918* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1940-I, p. 43).

(458) Sobre la producción de BLUMENSTEIN, ver: *Indice delle pubblicazioni in materia tributaria*

Tübingen, 1ª parte, 1926; 2ª parte, 1929); íd., *System des Steuerrechts* (2ª ed., Polygraphischer Verlag A.-G., Zürich, 1951), y trad. ital., *Sistema di diritto delle imposte* (Giuffrè, Milano, 1954); Bühler, *Lehrbuch des Steuerrechts* (2 vols., Valen, Berlin, 1927-1928); Cocivera, *Principi di diritto tributario* (t. I, Giuffrè, Milano, 1939); Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español* (Ed. Tecnos, Madrid, 1985); José Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español* (16ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994); Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, t. I, *Los impuestos* (3ª ed., Porrúa, México, 1955, 31ª ed., 1995; Giannini (A. D.), *Il rapporto giuridico d'imposta* (Giuffrè, Milano, 1937); íd., *Istituzioni di diritto tributario* (9ª ed., Giuffrè, Milano, 1968); íd., trad. esp., *Instituciones de derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957); íd., I concetti fondamentali del diritto tributario (Utet, Torino, 1976); Giuliani Fonrouge, *Anteproyecto de Código Fiscal* (Sem. C. J. y Soc., Buenos Aires, 1942); Gomes de Sousa, *Estudos de direito tributário* (Saraiva, São Paulo); íd., *Anteprojéto de Código Tributário Nacional* (Imprensa Nacional, Río de Janeiro, 1953); íd., *Relatório*, en *Trabalhos de Comissão especial de Código Tributário Nacional* (Río de Janeiro, 1954); íd., *Compêndio de legislaçãáo tributária* (3ª ed., Ed. Financeiras, Río de Janeiro, 1960); Griziotti, *Studi di diritto tributario* (Cedam, Padova, 1931); Hensel, *Steuerrcht* (3ª ed., Springer, Berlin, 1933), y trad. ital., *Diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1956); Jarach, *El hecho imponible* (Rev. de Jurisp. Arg., Buenos Aires, 1943, Abeledo-Perrot); íd., *Curso superior de derecho tributario* (nueva ed., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969); Kruse, *Derecho tributario* (trad. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1978); Martínez, *Derecho tributario argentino* (Tucumán, 1953); Mehl, *Science et techniques fiscales* (2 vols., Presses Universitaires, Paris, 1959); Micheli, *Corso di diritto tributario* (7ª ed., Utet, Turín, 1984); hay traducción española de la 2ª edición (Edersa, 1975) realizada por Banacloche; íd., *Opere minori di diritto tributario* (vol. II, Giuffrè, Milano, 1982); Nogueira, *Direito financeiro: Curso de direito tributário* (Ed. Bushatsky, São Paulo, 1964); Pérez de Ayala, *Derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, t. I, Madrid, 1968); Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho tributario* (I, 1994, Plaza Universitaria Ediciones, 1994); E. González García y E. Lejeune, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997; Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, parte general (Cívitas, Madrid, 1992); Perulles, *Lecciones de derecho fiscal. La relación jurídico-tributaria* (J. M. Bosch, Barcelona, 1957); Posadas Belgrano, *Derecho tributario* (Editorial Medina, Montevideo, 1959); Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario* (Ceman, Padova, 1937), y trad. esp., *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario* (Fondo de Cultura, México, 1939); íd., Vº *Imposte* (en *Nuovo Digesto Italiano*); Juan Martín Queralt-Carmelo Lozano Serrano, *Curso de derecho financiero y tributario* (Editorial Tecnos, Madrid, 1990); Luigi Rastello, *Diritto tributario* (Cedam, Padova, 1980); Tesoro, *Principii di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938); Tixier y Gest, *Droit fiscal* (Libr. Générale, 3ª ed., Paris, 1981); Trotabas y Cotteret, *Finances publiques* (14ª ed., Dalloz, Paris, 1970); Valdés Costa, *Curso de derecho tributario* (Montevideo, t. I, 1970) e *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires, Depalma, 1992); Van Houte, *Principes de droit fiscal belge* (ed. Erasme S.A., Bruxelles, Paris, 1958); Vanoni (459), *Opere giuridiche* (2 vols., Giuffrè, Milano, 1962); Wurlod, *Forme jurídique et réalité économique dans l'application des lois fiscales* (F. Rouge et Cie., Lausanne, 1947); Xavier, *Manual de Direito Fiscal* (Faculdade de Direito de Lisboa, 1974); *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Paulo de Barros Carvalho, Palestra

(459) En cuanto a nómina y comentario de la obra del prof. Vanoni, ver: FORTE, *Scritti scientifici di Ezio Vanoni* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1956-I, ps. 13 y sigtes.). La *Opere giuridiche* incluye el estudio *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* (t. I), que tiene trad. portuguesa de 1952; y *Elementi di diritto tributario* (t. II).

Editores, Lima, 2003; *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vols. 1 y 2, dirigido por Horacio A. García Belsunce, Astrea, Buenos Aires, 2003.

* *b) Derecho tributario en su aspecto constitucional*: Adrogué, *Poderes impositivos federal y provincial sobre los instrumentos de gobierno* (Kraft, Buenos Aires, 1943); Ataliba, *Sistema constitucional tributário brasileiro* (São Paulo, 1966); Linares Quintana, *El poder impositivo y la libertad individual* (Alfa, Buenos Aires, 1951); Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Revista Forense, Río de Janeiro, 5ª ed., 1977); íd., *O direitto tributário da Constituição* (Edições Financeiras, Río de Janeiro, 1959); Rodolfo Spisso, *Derecho constitucional tributario* (Depalma, Buenos Aires, 1991); Adolfo Atchabahian, *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública* (Depalma, Buenos Aires, 1996).

** *c) Aspectos presupuestarios*: González García, *Introducción al derecho presupuestario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973); Rodríguez Bereijo, *El presupuesto del Estado* (Ed. Tecnos, Madrid, 1970), José J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español* (16ª edición, 1994); Miguel Angel Martínez Lago, *Manual de derecho presupuestario* (Colex, Madrid, 1992).

* *d) Derecho tributario en su aspecto represivo*: Carbone y Tomasicchio, *Le sanzioni fiscali* (Utet, Torino, 1959); Covino Carmine, *Il nuovo diritto penale tributario* (Pirola Editore, Milán, 1985); D'Angelillo, *Le frodi fiscali* (Giuffrè, Milano, vol. I, 1950; vol. II, 1952; vol. III, 1955); Dematteis, *Manuale di diritto penale tributario* (Giappichelli, Torino, 1933); Dus, *Teoria generale dell'illecito fiscale* (Giuffrè, Milano, 1957); García Belsunce, Derecho tributario penal (Depalma, Buenos Aires, 1985); Giorgetti, *L'evasione tributaria* (Istituto Italiano Edizioni Giuridiche, Città di Castello, Roma, 1958); trad. esp. de la 21ª ed., *La evasión tributaria* (Depalma, Buenos Aires, 1967); Giuliani, *Manuale di diritto repressivo tributario* (Giuffrè, Milano, 1966); Hernández Esparza, *El delito de defraudación fiscal* (Ed. Botes, México, 1962); Lampis, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie* (4ª ed., Cedam, Padova, 1942); Lerouge, *Théorie de la fraude en droit fiscal* (Libr. Générale, Paris, 1944); Lomelí Cerezo, *El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal* (Cía. Ed. Continental, México, 1961); Malinverni, *Principî di diritto penale tributario* (Cedam, Padova, 1962); Michel, *Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisses* (F. Rouge et Cie., Lausanne, 1953); Rastello, *La pena pecuniaria nel diritto tributario* (Roma, 1959); Sechi, *Diritto penale e processuale finanziario* (Giuffrè, Milano, 1960); Spinelli, *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto* (2ª ed., Giuffrè, Milano, 1947); íd., *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie* (Giuffrè, Milano, 1957); Tesoro, *Le penalitá nelle imposte dirette* (Treves, Milano, 1930); Villegas, *Derecho penal tributario* (Ed. Lerner, Córdoba-Buenos Aires, 1959); Vicente Oscar Díaz, *Ensayo de derecho penal tributario* (Ediciones Nueva Técnica S.R.L., Buenos Aires, 1995); Horacio García Belsunce, *Régimen penal tributario* (separata 28 de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, año XXXV).

* *e) Derecho tributario en lo internacional*: Biscottini, *Diritto amministrativo internazionale* (2 vols., Cedam, Padova, t. I, 1964; t. II, 1966); Bühler, *Principios de derecho internacional tributario* (trad. esp., Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1968); Chrétien, *A la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, Paris, 1955); A. Knechtle, *Basic problems in international fiscal law* (Kluwer, 1979); *Lenz, Les conventions suisse de double imposition* (Nouv. Bibl. de Droit et de Jurisp., Lausanne, 1951); Udina, *Il diritto internazionale tributario* (Cedam, Padova, 1949); Tixier y Gest, *Droit fiscal international* (Presses Universitaires de France, Paris, 1985).

* *f) Derecho procesal*: Allorio, *Diritto processuale tributario* (3ª ed., Utet, Torino, 1955); Fenech, *Derecho procesal tributario* (Bosch, Barcelona, vol. I, 1949; vol. II, 1949; vol. III, 1951); Gomes de Sousa, *A distribuição da justiça em matéria fiscale* (Martins, São Paulo, 1943); Gian A. Michelli, *Opere minori di diritto tributario*, vol. primo, Il processo tributario (Milano, Giuffrè, 1982); Moffa, *Trattato di procedura esecutiva fiscale* (2ª ed., Morano, Napoli, 1938); Pugliese, *La prova nel processo tributario* (Cedam, Padova, 1935).

* *g) Derecho aduanero*: Bequet, *La contrabande* (Libr. Techniques, Libr. de la Cour de Cassation, Paris, 1959); Biscottini, *Diritto amministrativo internazionale* (t. II, Cedam, Padova, 1966); Candela Mas, *Comentario y exégesis de la nueva ley de contrabando y defraudación* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, t. I, 1954; t. II, 1955); Cutrera, *Principii di diritto e politica doganale* (2ª ed., Cedam, Padova, 1941); Dattola, *Elementi di diritto e tecnica doganale* (Giuffrè, Milano, 1961); Fernández Lalanne, *Derecho aduanero* (2 vols., Depalma, Buenos Aires, 1966); Di Fiori, Ferro y Di Fiori, *Ley de aduana y sus normas complementarias* (2ª ed., Depalma, Buenos Aires); Fernández Lalanne, *Comentarios al Código Aduanero. Ley 22.415* (Guía Práctica, 1982); Ferro, *Código Aduanero comentado* (Depalma, Buenos Aires, 1992); Alsina, Barreira, Xavier Basaldúa, Cotier Moine, Vidal Albarracín, *Código Aduanero. Antecedentes y concordancias* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1984); González, *Tratado de derecho aduanero uruguayo* (Ed. Facultad de Derecho, t. I, 1962; t. II, 1964); Le Roy, *Précis de contentieux douanier* (Librairies Techniques, Paris, 1955); Ragno, *Il delitto di contrabando doganale* (Giuffrè, Milano, 1961); Silveyra, *Contrabando y encubrimiento de contrabando* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1968); Vinciguerra, *I delitti doganali* (Parte generale) (Giuffrè, Milano, 1963).

* *Revistas y publicaciones periódicas*: Cabe señalar en nuestro país las revistas "Derecho Tributario", "Impuestos", "Periódico Económico Tributario" (de Editorial La Ley) y "Errepar" para satisfacer primordialmente necesidades prácticas; además, en las revistas La Ley, JA y ED, aparecen monografías sobre la materia.

* En el extranjero hay que mencionar, entre otras: "Archivio Finanziario" (Italia), a partir de 1950; "Archiv für Schweizerisches Abgaberecht" (Suiza); "British Tax Review" (Gran Bretaña), a partir de 1956; "Bulletin for International Fiscal Documentation" y "Cahiers de Droit Fiscal International" (publicaciones de la International Fiscal Association-Holanda) desde 1946; "Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero" (Buenos Aires), de 1938 a 1941; "Finanzarchiv (Alemania); "National Tax Journal" (Estados Unidos); "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública" (Madrid) fundada en 1951; Cívitas, "Revista Española de Derecho Financiero", desde 1972; *Hacienda pública española*, Madrid (1970), y *Presupuesto y gasto público* (Madrid); "Revista de Economía" (Uruguay); "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal" (Suiza), a partir de 1945; "Revue de Science et de Législation Financières" (Francia), trasformada en 1956 en la "Revue de Science Financière; "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze" (Italia), desde 1937, "Rivista Italiana di Diritto Finanziario" (Italia) desde 1937, y refundida en la anterior en 1949; "Steuer and Wirtschaft" (Alemania); "Taxes" (Estados Unidos); y las revistas de las Asociaciones de Estudios Fiscales de Colombia, Perú, Venezuela y Uruguay, al igual que la Revista del Tribunal de la Federación de México.

TÍTULO SEGUNDO

EL PRESUPUESTO (1)

* (1) *Bibliografía*: AHUMADA, *Tratado de finanzas públicas* (4ª ed., A. Merlo, Buenos Aires, 1969, t. I, libro IV); ANGÉLOPOULOS, *L'Etat et la prosperité sociale* (Libr. Générale, Paris, 1949); íd.,

Planisme et progrès social (Libr. Générale, Paris, 1953); Balerio, *Uma introdução a ciencia das finanças* (11ª ed., Forense, Río de Janeiro, 1976, parte IV); Blough, *The federal taxing process* (Prentice-Hall, New York, 1952, caps. 10 y 11); Buck, *El presupuesto en los gobiernos de hoy* (trad. esp., Peuser, Buenos Aires, 1946); Burkhead, *Government budgetins* (Wiley, New York, 1956); Groves, *Financing government* (4ª ed., Henry Holt & Co., New York, 1954, partes III y IV); Nicola D'Amati, *Il diritto finanziario*, Cacucci Editore, Bari, 1984; De Juano, *Curso de finanzas y derecho tributario* (Molachino, Rosario, 2ª ed., 1972, t. III, tít. XXIV); De la Garza, *Derecho financiero mexicano* (Porrúa, 7ª ed., México, 1976, 2ª parte, 28ª ed., 1994); Edmond-Grange, *Le budget fonctionnel en France* (Libr. Générale, Paris, 1963); Duverger, *Finances publiques* (6ª ed., Presses Universitaires, Paris, 1968, 2ª parte); González García, *Introducción al derecho presupuestario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973); Giannini, *Elementi di diritto finanziario* (Giuffrè, Milano, 1945, parte 3ª); Giorgetti, *Il bilancio dello Stato* (Edizioni Giuridiche, Città di Castello, 1958); Hansen, *Política fiscal y ciclo económico* (trad. esp., Fondo de Cultura, México, 1945, caps. VII y X); Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956, títs. II y XIV a XVI); Dino Jarach, *Finanzas públicas*, 1ª ed., Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1978; Jèze, *Traité de science des finances. Le budget* (Giard et Brière, Paris, 1910); íd., *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget* (6ª ed., Giard et Brière, Paris, 1922); íd., *Principios de derecho administrativo* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1948, t. I, ps. 66 y sigtes.); Lauréenburger, *Traité d'économie et de législation financières. Budget et Trésor* (3ª ed., Sirey, Paris, 1949); íd., *Théorie économique et psychologique des finances publiques* (Sirey, Paris, 1956, 1ª y 2ª); íd., *Finances comparées* (3ª ed., Paris, 1957, parte 1ª); Laferrière y Waline, *Traité élémentaire de science et de législation financières* (Libr. Générale, Paris, 1952, sec. I); Neumark, *Teoría y práctica de la técnica presupuestaria* (en *Tratado de finanzas* de Gerloff y Neumark, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, t. I, p. 273); Oria, *Finanzas* (Kraft, Buenos Aires, 1948, t. I, caps. VI y VII; t. III, libro IV); Riofrío Villagómez, *Tratado de finanzas públicas* (Casa de la Cultura ecuatoriana, Quito, 1968, t. I, cap. 4º); Renaud de la Genière, *Le budget*, Fundación Nacional de Ciencias Políticas, Paris, 1976; Rodríguez Bereijo, *El presupuesto del Estado* (Ed. Tecnos, Madrid, 1970); Sáinz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, tomo primero, vol. segundo (Universidad Complutense de Madrid, 1985 y monografías varias); Rossy, *Instituciones de derecho financiero* (Libr. Bosch, Barcelona, 1959, parte 2ª, cap. II); Selko, *The federal financial system* (The Brookings Institution, Washington, D.C., 1940, partes II y V); Schultz y Harris, *American public finance* (6ª ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1956, parte I); Silveira, *Orçamento e planificação* (Ed. Sulina, Porto Alegre, 1960); Smithies, *The budgetary process in the United States* (Mc. Graw-Hill, New York, 1955); Somers, *Finanzas públicas e ingreso nacional* (trad. esp., Fondo de Cultura, México, 1952, caps. 3 a 6 y 24); Trotabas y Cotteret, *Finances publiques* (4ª ed., Dalloz, Paris, 1970, 1ª parte); Usera, *Legislación de hacienda española* (Aguilar, Madrid, 1952, tít. I, cap. I, tít. II; tít. IV); José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español* (Marcial Pons, Madrid, 1991, 13ª ed., ps. 951 y sigtes.); J. Martín Queralt-Lozano Serrano, *Curso de derecho financiero y tributario* (Ed. Tecnos, Madrid, 1990, ps. 54 y sigtes., ps. 565 y sigtes.); Alejandro Menéndez Moreno, *La configuración constitucional de las leyes generales del Estado* (Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988); P. Rodríguez Bereijo, *Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos* (Estudios de Hacienda y Derecho, Madrid, 1987); Roberto Mordeglia, *El presupuesto del Estado* (Manual de finanzas públicas, A-Z Editora, Buenos Aires, 1986); Miguel Angel Martínez Lago, *Manual de derecho presupuestario* (Colex, Madrid, 1992); José María Las Heras, *Administración financiera gubernamental* (Ediciones Educar, Córdoba, 2ª ed., 1995); Javier I. Barraza y Fabiana H. Schaerik, *El control de la administración pública* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Circe, 1995); Miguel Angel Ale, *Manual de contabilidad gubernamental* (Macchi, Buenos Aires, 1994); Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas* (Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 369) y *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2002); Adolfo Atchabahian, *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública* (2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1999); Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Presupuestario* (Temis, Bogotá, 2000).

Capítulo I

Concepto del presupuesto

74. Evolución del concepto de presupuesto. — La evolución de las ideas acerca de la función del Estado en la actividad económica, singularmente acelerada en lo que va corrido del siglo, ha determinado modificaciones sustanciales en el concepto del presupuesto. Así como aquél ha mudado su calidad de espectador trasformándose en actor del proceso vital de la Nación, así también el presupuesto ha dejado de ser un mero documento de carácter administrativo y contable, para asumir la significación de elemento activo con gravitación primordial sobre las actividades generales de la comunidad. Podría decirse que ha adquirido una condición *dinámica* de que antes carecía, pues si bien en su concepción tradicional el presupuesto equilibrado no era forzosamente neutral en sus repercusiones sobre la economía (2), la diferencia radica en que el efecto otrora admitido es ahora deliberado, intencional, de modo tal que ha pasado a ser un *instrumento* mediante el cual el Estado *actúa* sobre la economía (3).

Dista mucho la noción actual del presupuesto, de la que hallamos en los autores de comienzos del siglo, quienes lo concebían como "un acto que contiene la aprobación previa de los ingresos y gastos públicos" (4) y que, pese a la transformación de los conceptos, ha ejercido considerable influencia en la enseñanza de la materia. En aquella época predominaban el aspecto *político*, relacionado con el ejercicio de la soberanía por el parlamento, heredado de la tradición británica originada en los siglos XVII y XVIII, y el *financiero*, vinculado con la ordenación de la hacienda; más tarde se consideró el aspecto *jurídico*, pero nunca habíase concebido el presupuesto como instrumento de acción directa sobre la economía.

El impacto producido en las concepciones tradicionales por las nuevas condiciones económicas y sociales y también, justo es reconocerlo, por la acción de nuevos economistas, ha conducido a lo que ha dado en llamarse "profunda crisis" del derecho presupuestario (5). Ha sido un sacudimiento conceptual con secuela de intensas reacciones y que explica la subsistencia de divergencias que, en parte, tienen su raíz en la diferente manera de consi-

(2) Somers, ob. cit., p. 562.

(3) Marchal, *Nature et contenu de l'économie financière* (en R.S.L.E., 1946, ps. 162 y sigtes., esp. p. 175).

(4) Stourm, *Le budget* (6ª ed., Alcan, Paris, 1909, p. 4).

(5) Laferrière y Waline, ob. cit., p. 24.

derar la actividad financiera del Estado, según sea la posición de cada uno en la cuestión de las relaciones entre las finanzas y la economía. Creemos, no obstante, que el estado del presupuesto desde el punto de vista del derecho financiero, no es incompatible con un planteo previo aclaratorio de posiciones, sin el cual nuestra exposición aparecería inactual y desprovista de contenido viviente, tanto más cuando que no estamos en presencia de situaciones antagónicas sino, por el contrario, complementarias o correlativas.

La ampliación conceptual del presupuesto y su vinculación con la actividad general de la Nación, no sólo con la economía, es una realidad apreciable en todos los países después de la segunda guerra mundial. Como dice Myrdal (6), "los problemas de las finanzas públicas están ahora inseparablemente mezclados con los problemas del comercio y los pagos internacionales, de los salarios y los ingresos, de la moneda y del crédito", y "el instrumento técnico organizador es el presupuesto nacional, concebido como control de la contabilidad central al servicio de una red general de previsión y planificación económica del Estado".

** Como señala Plazas Vega, es indudable la importancia evidente del presupuesto público, no sólo como instrumento indispensable de las finanzas, sino como verdadera síntesis de los objetivos financieros y políticos de los Estados (7).

* Por otra parte, abundan los estudios sobre las vinculaciones entre el presupuesto y la economía, ya como expresión o medio de realización de la planeación (8), ya como contribución al equilibrio y a la estabilidad de la economía (9), como forma de propiciar la expansión de ésta (10) y

(6) MYRDAL, *El Estado del futuro* (trad. esp., Fondo de Cultura, México-Buenos Aires, 1961, p. 83).

** (7) MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2000, p. 259.

* (8) AHUMADA, ob. cit., t. I, p. 358; GONZÁLEZ GARCÍA, *Anualidad presupuestaria y planificación económica. El problema de los gastos plurianuales* ("Rev. Der. Fin.", 1966, p. 877); COSCIANI, *El presupuesto del Estado y la contabilidad económica nacional* (en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1962, p. 135, y en JA, Buenos Aires, 1962-IV, sec. doct., p. 80); SILVEIRA, *Orçamento e planificação* (2ª y 3ª partes); TALAMONA, *Problemi di teoria e di metodo nella programmazione globale della pubblica amministrazione: il caso norvegese* (en "Riv. Dir. Fin.", 1963-I, p. 3); TIMBERGEN Y STUVEL, *La economía del presupuesto público* (en el Tratado de GERLOFF Y NEUMARK, t. I, p. 251); DUVERGER, ob. cit., p. 202; MARCHAL, ob. y lug. cits.; ARDANT, *Fondements économiques et sociaux des principes budgétaires* (en R.S.L.E., 1949, p. 406); CONFALONIERI, *Sull'impostazione del bilancio statale* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1951-I, p. 219); JACOMET, *Le budget considéré comme l'instrument financier des plans économique de longue durée* (en "Annales de Finances Publiques", nº VI-VII, p. 25); REUTER, *La signification juridique, politique el économique de l'acte budgétaire* (en "Annales", nº VI-VII, p. 100). JARACH sostiene que "el presupuesto es el plan de la economía del sector público" (ob. cit., p. 84).

(9) BARRÈRE, *El presupuesto considerado como instrumento de equilibrio económico* (Memoria de la Asociación Española..., Madrid, 1962, p. 275); COLM, *Proyección del presupuesto. El presupuesto del Estado. El plan financiero y el presupuesto de la economía nacional* (en *Tratado* de GERLOFF Y NEUMARK, t. I, p. 229); NEUMARK, *La política presupuestaria al servicio de la estabilidad económica* (Memoria de la Asociación Española..., 1959, p. 287); R. EINER Y P. J. PIEPER, *A new view of the federal debt and budget deficits* (en "American Economic Review", marzo de 1984; trad. al español en "Hac. Púb. Esp.", nº 93).

(10) PÉREZ DE AYALA, *Posibilidades de una política expansiva de equilibrio presupuestario* [illegible] (Memoria de la Asociación Española..., 1962,

también como forma de optimizar los beneficios derivados del gasto público (11).

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* (presupuesto plurianual o cíclico) y en el *espacio* (presupuesto económico o presupuesto nacional), con alteración de ciertos principios considerados básicos por la ortodoxia financiera.

75. PRESUPUESTO FINANCIERO Y PRESUPUESTO ECONÓMICO. — A diferencia del concepto tradicional (12), la doctrina moderna considera al presupuesto del Estado —el presupuesto financiero propiamente dicho— como parte integrante de un documento más amplio, que refleja toda la actividad económica de la Nación y que, por esto, se denomina *presupuesto nacional* o *presupuesto económico* o *presupuesto económico de la Nación* (13), y es concebido como "un acto de previsión integral de los ingresos y gastos probables de la Nación durante determinado período" (14).

Aclaramos desde ahora que es preferible, en nuestra opinión, utilizar en este último sentido la expresión *presupuesto económico*, no solamente para evitar confusiones con lo que ha dado en llamarse "presupuesto social de la Nación", y que no es otra cosa que la parte del presupuesto estatal destinada a los gastos de seguridad social (15) sino también por particularidades de organización y tradiciones de nuestro país, donde se asigna el nombre de presupuesto nacional o presupuesto de la Nación, al que sanciona el Congreso (art. 75, inc. 8, Const. Nac.), a diferencia del que se dan las provincias y las municipalidades en ejercicio de sus poderes respectivos.

En realidad no corresponde exagerar la oposición entre el concepto tradicional y el moderno, pues para hablar con propiedad, el presupuesto económico no es un "presupuesto" en el sentido técnico del vocablo, "sino más bien una cuenta nacional, un cuadro económico que facilita la administración de los recursos nacionales por el Estado" (16), carente de contenido jurídico y que no constituye un acto legal y obligatorio; simplemente, es un "instrumento de orientación". Por lo demás, el presupuesto económico no reemplaza ni absorbe al presupuesto financiero, ya que tiende a completarlo (17), porque, en suma, constituye un elemento de información para la adecuada confección del presupuesto financiero.

Por tales razones, Trotabas, sin desconocer la evolución producida en el concepto de presupuesto, critica el uso de la expresión *presupuesto económico* por considerar que si éste es entendido en el sentido de constituir un "instrumento de

p. 189); RUIZ GÓMEZ, *Presupuesto cíclico y expansión económica (Una experiencia de la política financiera belga)* (en "Rev. de Der...", 1960, p. 295); J. GRANT E I. IP, *The federal budget and medium term economic strategy* (en "Canadian Public Policy", set. de 1983; trad. al español en "Hac. Púb. Esp.", nº 93).

(11) F. DOMÍNGUEZ DEL BRÍO, *El presupuesto ante los distintos fines del sector público* (en "Hac. Púb. Esp.", nº 93, ps. 219 y 233); E. M. NOAM, *The optimal budget* (en "National Tax Journal", XXXII, 2, 1979, ps. 165 y 173).

(12) Según LAUFENBURGER, "un acto de previsión de los gastos e ingresos del Estado" (*Budget et Trésor*, p. 8); para TROTABAS, "el presupuesto del Estado prevé y autoriza anualmente, en forma legislativa, las cargas y los recursos del Estado" (ob. cit., p. 88).

(13) DUVERGER, p. 262.

(14) ANGÉLOPOULOS, *L'État et la prosperité sociale*, p. 178.

(15) AVENTUR, *Budget social et développement économique* (en R.S.E, 1956, p. 460); TROTABAS, ob. cit., p. 85. Sobre el carácter de instrumento informativo del llamado "Presupuesto social de la Nación", ver DUTHELL DE LA ROCHÈRE, *Le budget social de la Nation* (en R.S.E, 1968, p. 226).

(16) ANGÉLOPOULOS, *Planisme et progrès social*, p. 369.

(17) DUVERGER, p. 262.

planificación de la economía" que fije "objetivos de producción a lograrse", sólo en los países de tipo totalitario la ciencia financiera puede adaptarse a tal idea, ya que en los de otra orientación —como Francia— el presupuesto económico sólo puede asumir un valor *indicativo* o *informativo*. Por ello celebra que desde cierto tiempo se reemplace dicha expresión por la de *cuentas previsionales* o *cuentas prospectivas*, porque así desaparece la anfibología inherente al "presupuesto económico" y precisa el alcance de sus datos (18).

Esa orientación tendiente a restituir al presupuesto su condición de institución jurídica independiente de las circunstancias económicas, también aparece en otros autores, que separan el concepto de *presupuesto* de otros aspectos que corresponden a las "cuentas de la Nación" (19).

** En tal orden de ideas, Sáinz de Bujanda sostiene, en su última obra, que no interesa tanto ahondar el análisis de los instrumentos de política económico-financiera como reflexionar sobre el reflejo que esas ideas han tenido en el repertorio efectivo de las instituciones jurídicas. Considera, pues, que un sistema de derecho financiero tiene que plantearse estos problemas: 1) la conexión jurídica entre el Plan y el Presupuesto; 2) el tratamiento de la pluralidad de presupuestos financieros dentro del sector público; y 3) el valor jurídico de los informes económicos financieros (20).

Actualmente la base de toda política económica radica en los datos que proporcionan las *cuentas de la Nación*, que recapitulando los diversos elementos de la renta nacional, permiten establecer el potencial de recursos humanos y materiales del país. Dos de esas cuentas adquieren relevancia particular: las *cuentas retrospectivas* o de la *renta nacional*, que consignan las operaciones producidas durante un período de tiempo transcurrido, cuya apreciación permite estructurar las *cuentas prospectivas* o de previsión para un período de tiempo futuro, también llamadas *presupuesto económico* o *presupuesto nacional* o *presupuesto económico de la Nación*.

Los detalles técnicos de tales operaciones son complejos y exceden del ámbito de esta obra. Diremos, a grandes rasgos, que el presupuesto económico procura determinar la evolución *probable* de la actividad e incluye el elemento *ingresos nacionales* o "demanda global" (total de bienes y servicios a producirse en un período determinado) y el elemento *gastos nacionales* o "gasto total" (conjunto de bienes y servicios consumidos y ahorrados por el país) (21).

La adopción del presupuesto económico es un hecho reciente, posterior a la segunda guerra mundial, con excepción de Rusia y demás países socialistas, donde la planificación integral lo exigió desde tiempo atrás. En los países de régimen

(18) TROTABAS, ob. cit., ps. 77 y 78.

(19) INGROSSO, *Sistema giuridico e teoria economice* (en "Rivista...", 1963-I, p. 197); SÁINZ DE BUJANDA, *Presupuesto y plan económico. Los llamados "presupuestos nacionales" y "valor del presupuesto"* (en "Hacienda y Derecho", Madrid, 1961, t. I, ps. 78 y sigtes., 323).

** (20) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, p. 436.

(21) Existe una abundante bibliografía sobre presupuesto económico. Nos limitamos a citar: ANGÉLOPOULOS, *L'État et la prosperité sociales*, ps. 178 y sigtes.; íd., *Planisme et progrés social*, ps. 119 a 121 y 355 y sigtes., donde se hallará amplia información y detalles técnicos. Además: BURKHEAD, ob. cit., cap. 9; DUVERGER, ob. cit., ps. 203 y 206; INSTITUT INTERNATIONAL DE FINANCES PUBLIQUES, *Le budget dans le cadre de l'économie nationale* (Sirey, Paris, 1950); LAUFENBURGER, *Finances comparées* (3ª ed., Sirey, Paris, 1957, ps. 5 y sigtes.); SCELDRAYERS, *Du budget de l'État au budget de la Nation* (en "Annales de Finances Publiques", nº X, p. 95). Sobre la vinculación existente entre presupuesto estatal, cuentas nacionales y renta nacional, ver JARACH, ob. cit., cap. II. Este autor considera que la adecuación del presupuesto a la contabilidad nacional es un requisito instrumental necesario para que se cumpla el verdadero propósito, que consiste en la integración de aquél con el plan económico general (p. 111).

capitalista constituye un punto intermedio entre el presupuesto financiero de tipo clásico y el planismo económico, representando un ensayo de adaptación del régimen individualista a las exigencias colectivas, dentro del marco de la libertad (22). Para dar una idea de la evolución producida en esta materia y al propio tiempo desvirtuar la creencia de que se trata de una institución totalitaria, ofreceremos algunas referencias que demuestran la adopción del presupuesto económico por parte de países democráticos.

76. RUSIA Y PAÍSES SOCIALISTAS (23). — En los países socialistas el presupuesto estatal se vincula estrechamente con la planificación de la economía nacional, por la cual su funcionamiento encuadra en el ámbito de esa planeación general. De aquí que pueda decirse que "la política financiera y sobre todo presupuestaria juegan un papel mucho menos importante como instrumento de intervención económica que en Occidente", pues "las orientaciones y proporciones principales del desarrollo de la economía nacional no se fijan a través de los instrumentos financieros, sino directamente en el marco del plan económico nacional como orientaciones y proporciones de la producción, de la distribución y del consumo. La planificación financiera no es más que un elemento de la economía" (24). De ello surge que, en términos generales, la influencia del presupuesto ocupa un lugar secundario y que se confirma la opinión de quienes sostienen que sólo en los países totalitarios puede hablarse de un *presupuesto económico* o *presupuesto nacional*, ya que en los demás los datos económicos son un antecedente para la elaboración del presupuesto, vale decir, que en los países socialistas el presupuesto sirve para la realización del plan, en tanto que en otras partes los datos económicos se toman como base de la acción económica del presupuesto.

Existen numerosos estudios sobre la planificación de los países socialistas y acerca de sus finanzas, especialmente sobre Rusia, dada la importancia de este país por sus inmensos recursos y por el liderazgo que ejerce sobre las naciones de análoga organización político-social. Por tanto, las referencias se centrarán en aquél. En esa nación, o mejor dicho, en el conjunto de sus pueblos, más de los 9/10 de los recursos proceden de las rentas de las empresas socialistas en forma de impuestos sobre sus ventas y de exacciones sobre los beneficios, y de los impuestos sobre los réditos de las organizaciones cooperativas y de los koljoses (25).

No es del caso entrar en detalles sobre el mecanismo presupuestario; baste señalar que aparte del presupuesto financiero (de la Nación y de las repúblicas

(22) ANGÉLOPOULOS, *L'État et la prosperité sociale*, p. 178.

(23) Hay mucha bibliografía sobre el tema, pudiendo mencionar las siguientes obras: DAVIES, *The development of the Soviet Budgetary system* (Cambridge University Press, 1958); GRIZIOTTI KRETSCHMANN, *Il sistema finanziario sovietico e la funzione del bilancio* (en "Rivista...", 1960-I, p. 417); HOLZMAN, *The Soviet Budget*, 1928-1952 (en "National Tax Journal", 1953, p. 226); LAUFENBURGER, *Finances comparées*, ps. 82 y sigtes.; LEGAILLON, *Évolution récente de la structure budgétaire en U.R.S.S. et aux États-Unis* (en R.S.L.F., 1952, p. 836); LECAILLON Y DUVAUX, *Le budget soviétique de 1955* (en R.S.F., 1955, p. 790); KHALFINA, *Le droit financier soviétique* (en *Principes du droit soviétique*, ed. en francés, Moscú, s./f., posiblemente 1965, ps. 358 y sigtes., esp. p. 363); KAMINS, *Democratic centralism: local finance in the Soviet Union* (en "National Tax Journal", 1962, p. 353); KUROWSKI, *Les finances dans les États socialistes* (en R.S.F., 1961, p. 597, p. 5); MICHELSON, *Le droit budgétaire de l'Union des Républiques Soviétiques* (en "Annales de Finances Publiques", vol. III, p. 121, esp. ps. 135 a 138); SÁINZ DE BUJANDA, *Planificación económica e inseguridad jurídica. Sistema financiero de la U.R.S.S.* (en "Hacienda y Derecho", 1962, ps. 383 y sigtes., esp. 414); WERALSKI, *El presupuesto en Polonia* (en "Revista de Derecho Financiero...", 1965, p. 1057).

(24) WERALSKI, ob. cit., ps. 1057 y 1058.

(25) KHALFINA, ob. cit., p. 363.

federadas) coexisten desde 1930 un *plan financiero* y el *plan económico general*. El financiero constituye un balance de financiación del sector colectivista que, además de los gastos y recursos propiamente dichos, incluye los fondos de amortización, de inversión y de reserva de las empresas industriales, bancarias y comerciales, aparte de los depósitos en cajas de ahorro, bancos, etc. Dicho plan forma parte, a su vez, del plan económico general —que es anual y correlativo a los planes quinquenales—, que, según dijimos, abarca toda la economía y la vida cultural.

En ese país el presupuesto financiero del Estado constituye un factor del desarrollo armónico de la economía socialista, de la utilización racional de los recursos de la población, y al par que refleja al plan económico, influye en su realización mediante la movilización de los recursos monetarios y su distribución entre las diversas empresas y ramas de la actividad, en función de las tareas asignadas en el plan, así como también hace factible el control financiero de ellas (26). Por cierto que los teóricos comunistas presentan una oposición de fines, no confirmada por los hechos, entre la acción del presupuesto en el Estado "burgués" y en el Estado "socialista"; en el primero sería un instrumento en favor de las clases explotadoras y de enriquecimiento de los monopolios, con fines bélicos, en tanto que el segundo constituye un elemento del desarrollo de la economía de paz y de las fuerzas de la producción, para satisfacer necesidades materiales y culturales de la sociedad (27).

A pesar de esa vinculación estrecha con la economía, la estructura jurídica del presupuesto financiero del Estado está perfectamente diferenciada de las correspondientes a los planes económicos y financieros.

** El Acuerdo de Belovezhsky, firmado el 8 de diciembre de 1991, señaló el fin de la Unión Soviética. El Acuerdo instrumenta los principales aspectos a seguir, entre los cuales se incluye la política fiscal, presupuestaria y monetaria. Las estructurales reformas seguidas tienden a la liberalización de la economía y las formas jurídicas (28).

77. GRAN BRETAÑA. — Hasta 1941 el presupuesto estaba reducido al estado estimativo de ingresos y gastos del Estado (*Financial Statement of Revenue and Expenditure*), que el canciller del Exchequer presentaba anualmente al Parlamento como anexo a su discurso sobre el presupuesto, pero a partir de ese año y como complemento de esa y otras publicaciones sobre ejecución del presupuesto, se inició la práctica de agregar un libro blanco sobre la renta nacional, con series estadísticas desde 1938, denominado *Preliminary Estimates of National Income and Expenditure*. Finalmente, desde 1947 se sumó a ellos el *Economic Survey*, documento de gran importancia y que contiene una exposición de la situación económica general y sus perspectivas.

Originariamente el *Economic Survey* era un programa, un esquema de los resultados a obtener durante el ejercicio, revistiendo los caracteres de una semiplanificación, pero al prolongarse la situación de penuria de la economía del país, abandonó la prioridad otorgada al desarrollo de la producción, y de programa que era pasó a ser una visión objetiva del estado económico general. No obstante ello, se mantiene como un dato de carácter económico paralelo al presupuesto financiero, que permite apreciar la política económica y financiera emprendida y facilita la comprensión de los *Financial Estimates* (29).

(26) Académie de Sciences de l'U.R.S.S, Institut d'Économie, *Manuel d'économie politique* (2ª ed., Ed. Sociales, Paris, 1956, p. 577).

(27) Ob. cit. en nota anterior, ps. 222 y 576.

(28) *Economic Survey of Europe in 1994-1995*, ps. 179 y sigtes.

* (29) Remitimos al lector, especialmente, a la siguiente obra, excelente en todos los aspectos de las finanzas inglesas: MARTIN, *Les finances publiques britanniques, 1939-1955* (Libr. de Médicis, Paris, 1956, ps. 161 y sigtes.). Puede verse además, sobre el presupuesto económico:

** El proceso presupuestario se inicia con el análisis del gasto público que realiza la Comisión de Examen (Public Expenditure Survey Committee) en los meses de abril a junio para informar al Consejo de Ministros. Sobre la base de este trabajo, el Consejo resuelve la realización de un programa de gastos para los próximos cuatro años. Toda la información financiera se recoge en el Libro Blanco, que además del detalle del gasto planificado para los cuatro años futuros, también brinda un panorama estadístico sobre el resultado de años anteriores y la previsión del año en curso (aparece en diciembre o enero). Luego de analizado por las comisiones parlamentarias especializadas, el Libro Blanco se debate en la Cámara de los Comunes.

** Ante esta última, el canciller del Exchequer presenta en los meses de marzo o abril el presupuesto, pronunciando el tradicional "*budget speech*" (discurso presupuestario), en donde expone las propuestas sobre ingresos y erogaciones. Se dan a conocer los presupuestos de gastos (*supply estimates*) y el proyecto de Ley de Finanzas referida a los impuestos (*Finance Bill*). Aproximadamente en julio o en agosto, por separado, se promulga la Ley de Finanzas, se aprueba la Resolución de Gastos y el Proyecto de Ley del Fondo Consolidado que prevé la asignación de los recursos a los gastos.

** La Oficina del Tesoro debe presentar anualmente dos Pronósticos Económicos. Entre las elecciones de 1993 y 1997, ello fue llevado a cabo dentro del propio presupuesto, preparado en noviembre y en el Pronóstico Económico del verano (fines de junio, principios de julio).

** Desde mayo de 1997, bajo el nuevo gobierno, el Chancellor presenta el presupuesto durante la primavera, además del mencionado Informe Previo en el otoño, mediante el cual se informa sobre el estado general de la economía y de las finanzas del gobierno, los logros y el progreso, y establece la dirección de la política de gobierno en los siguientes meses, hasta la emisión del presupuesto en primavera.

** Desde los años ochenta la política fiscal ha sido estructurada en términos de Estrategia Fiscal de Mediano Plazo (Medium-Term Financial Strategy). El presupuesto del año fiscal 95/96 logró el objetivo de balancear el gasto público, lo que le permitió al Reino Unido cumplir con los requisitos de Maastricht sobre deuda pública (30).

78. FRANCIA. — La idea de un presupuesto económico comenzó a desarrollarse en Francia desde 1946, año en que se publicó un "Inventario de la situación financiera" (conocido como "Inventario Schuman") (31), que significó un estado contable retrospectivo e incluyó ciertos datos referentes a la situación económica del país. A fines de 1947 y como parte del plan Monnet para la reconstrucción y

Grande-Bretagne (en R.S.L.E, 1953, p. 418); SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, t. I, p. 83. Sobre otros aspectos del presupuesto británico: FITZ-GERALD, *L'historie du droit budgétaire Royaume-Uni de Grande-Bretagne* (en "Annales de Finances Publiques", nº II, p. 104); LIBERSART, *L'organisation budgétaire et financière en Angleterre* (en "Annales" cit., nº X-XI, p. 167); WAINER, *Régimen administrativo financiero inglés* (en *Estudios sobre el presupuesto*, Buenos Aires, 1941, p. 145); BUCK, *El presupuesto de los gobiernos de hoy* (trad. esp., Peuser, Buenos Aires, 1946); HANSEN, ob. cit., ps. 115 y sigtes.; L. FERNÁNDEZ MAROTO, *Los presupuestos en el Reino Unido* (en "Hac. Púb. Esp.", nº 96, ps. 553/566). Acerca del desarrollo de los procesos presupuestarios en el Reino Unido se puede consultar *Budgetary reform in the U.K.*, Report of a Committee chaired by Lord Armstrong of Sandersteed, Oxford University Press for Fiscal Studies, 1980.

(30) *O.E.C.D. Economic Surveys*, United Kingdom, 1995, ps. 28 y sigtes. Para mayor información puede verse la página web: www.number_10.gov.uk/.

(31) El "Inventario Schuman" tuvo gran repercusión, no solamente por constituir el primer paso hacia la racionalización presupuestaria en Francia, sino también por haber difundido la palabra *parafiscal*, aplicada a los recursos de entidades paraestatales.

reequipamiento del país, se originó la primera cuenta económica general, documento que no obstante su carácter rudimentario, influyó considerablemente en las medidas financieras contra la inflación; más tarde se publicó un informe sobre las cuentas económicas, con previsiones para el año 1951.

* El proceso al respecto se desarrolló luego considerablemente, mediante la creación en 1952 de una "Comisión de cuentas y presupuestos económicos de la Nación" que desde entonces publica dos series de cuentas; la retrospectiva del año anterior y la prospectiva del año en curso. Esta última corresponde al "presupuesto económico" y sirve de antecedente para la preparación y sanción del presupuesto financiero propiamente dicho. La reforma presupuestaria establecida por decreto 56-601, del 19 de junio de 1956 (32), fuera de modificaciones en la estructura técnica, inserta el presupuesto tradicional en el ámbito más amplio de la economía nacional y que completó la Ley Orgánica de enero de 1959, que constituye el estatuto orgánico de las leyes financieras.

El decreto, si bien permanece fiel al concepto clásico en Francia, del presupuesto como acto de previsión y de autorización, establece que él quedará incluido en la ley de finanzas y que ésta, a su vez, traducirá "los objetivos económicos y financieros del gobierno". Estos, por su parte, serán determinados por un *informe económico* y por un *informe financiero* presentados conjuntamente con el proyecto de presupuesto, cuyos elementos integrantes son prolijamente enunciados y que deberán referirse también a "los países europeos susceptibles de compararse a Francia" (33).

A pesar de la vinculación entre economía y finanzas, ese decreto no usa la expresión "presupuesto nacional" o "presupuesto económico de la nación", con lo cual mantiene la independencia conceptual del presupuesto estatal.

** La reforma del sistema político operada a partir del año 1958 al caer la Cuarta República, sentó las bases de la futura filosofía presupuestaria y marcó su evolución hasta nuestros días. En la Constitución de 1958 se limitaron sensiblemente los poderes del Parlamento a la vez que se aumentaba los poderes del Ejecutivo, se fijaron rígidos límites para que aquél votara el presupuesto en tiempo y los diputados perdieron el derecho de proponer gastos.

** En este contexto se inserta la Ley Orgánica de 1959, que reproduce, en lo fundamental, las principales medidas del decreto orgánico de 1959. Según Bermejo Sánchez y Fernández de Rota, los autores de dicha ley aspiraban a adaptar el presupuesto a las condiciones de una economía planificada. Ahora, el presupuesto es presentado y analizado como un documento político, en donde los programas de inversión a largo plazo del gobierno están incorporados en el sistema presupuestario no sólo en una dimensión plurianual, sino geográfica. Se le compara con los presupuestos anteriores y con el Plan Económico Nacional que intenta coordinar la política económica global durante un período de cinco años (34).

** El presupuesto de 1994 tuvo como objetivo restringir el gasto público. Asimismo el presupuesto incluyó una reforma a la imposición a los ingresos de las personas físicas. El presupuesto del año 1995 continuó con restricciones en el gasto, al

(32) El título de este acto es: "Decreto que determina la forma de presentación del presupuesto del Estado" ("Journal Officiel", 20 de junio de 1956), y reconoce como antecedente el art. 16 de la Constitución de 1946, en cuanto dispone que "una ley orgánica reglará la forma de presentación del presupuesto".

(33) Morange, *La réforme des institutions budgétaires françaises* (en R.S.F., 1956, p. 644); Duverger, ob. cit., p. 219; Laufenburger, *Finances comparées*, ps. 31 y sigtes., 107; Trotabas, ob. cit., p. 77; Petot, *De la discussion budgétaire classique à l'essai de nouvelles procédures* (en R.S.F., 1958, ps. 299 y sigtes.).

(34) Celso Javier Bermejo Sánchez y Jorge Baeza Fernández de Rota, *El presupuesto en Francia*, en "Revista de Hacienda Pública Española", nº 96, 1985.

mismo tiempo que incrementó las alícuotas de los impuestos internos al tabaco y a los combustibles con el propósito de adecuarse a la política en Maastricht para el alcance de una Unión Monetaria Europea (35).

79. Holanda. — Por primera vez en la historia financiera de Holanda, el presupuesto del año 1946 fue complementado con un informe que contiene una visión retrospectiva de las cuentas del Estado y, además, un presupuesto económico que constituía un esbozo de planificación y agrupaba todos los elementos de la economía del país (36). El del año siguiente siguió esa misma línea, pero el de 1948 sufrió una modificación en ese aspecto por la razón circunstancial de no ser posibles previsiones económicas, en razón de que el grado de actividad y la renta global dependían de la ayuda exterior (plan Marshall); sin embargo, innovaba en otras cuestiones presupuestarias, especialmente en la intensificación del *presupuesto tasksetting*—que veremos en otro capítulo—, tendiente a un mayor control técnico y económico de la eficacia de los organismos administrativos (37).

En cambio, el presupuesto financiero de 1949 (38) y los posteriores (39) fueron acompañados por un cuadro de ingresos y gastos presupuestarios de años precedentes y por el "Presupuesto nacional" elaborado por la Oficina Central de Planificación.

80. Países escandinavos. — En los tres países escandinavos —Suecia, Dinamarca, Noruega— el presupuesto económico constituye un elemento normal para la formulación de la política económica y para la adopción del presupuesto financiero que la hace efectiva. El ejemplo de mayor interés lo ofrece Noruega, no solamente por haber sido el iniciador de esta tendencia, sino también porque allí el "presupuesto económico" es aprobado por el Parlamento, conjuntamente con el tradicional, a diferencia de los demás países examinados en este capítulo, en los cuales constituye un mero documento informativo.

El primer ensayo en el sentido indicado tuvo lugar en 1945, año en que el Ejecutivo remitió a la Cámara con el proyecto de presupuesto, un documento analítico de la posible evolución de la coyuntura en el país y en el extranjero. El parlamento noruego consideró satisfactoria la iniciativa y resolvió en 1947 hacer obligatoria la presentación anual del presupuesto, que se denomina *Presupuesto nacional*.

Este último no constituye una simple previsión, sino un programa con objetivos definidos, y está constituido por cuatro presupuestos *parciales* (de intercambio de bienes y servicios con el extranjero; de producción y empleo; de inversión real; del consumo), que se integran en otros tres presupuestos *generales* (de bienes y servicios; de rentas; de capital) (40).

(35) *O.E.C.D., Economic Surveys*, France, 1995, ps. 31 y sigtes. Para mayor información actualizada puede consultarse la página web: www.premier-ministre.gouv.fr.

(36) Michelson, *Le "budget national" de la Hollande pour 1946* (en "Annales de Finances Publiques", nº VI-VII, p. 176); Le Hénaff, *Le budget des Pays-Bas* (en "Annales", nº VIII-IX, p. 53); Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, t. I, p. 87.

(37) Krier, *Le projet de budget de 1948 aux Pays-Bas* (en R.S.I.F., 1948, p. 107).

(38) Mey, *La pratique budgétaire hollandaise* (en "Annales", nº X, p. 81); Giorgetti, *Il balancio...*, ps. 161 y sigtes.

(39) Angélopoulos, *Planisme et progrés social*, p. 371.

(40) Ver: Sáinz de Bujanda, ob. cit., t. I, p. 89, quien ofrece interesantes detalles. Ver también: Marx, *The divided budget in Skandinavian practice* (en "National Tax Journal", 1955, p. 186); Angélopoulos, *Planisme et progrés social*, p. 370; Duverger, ob. cit., p. 278. En un amplio estudio se analiza la experiencia noruega desde el fin de la segunda guerra mundial: Talamona, *Problemi di teoría e di metodo nella programmazione globale della pubblica amministrazione: il caso norvergese* (en "Rivista...", 1933-I, p. 3).

43

81. Estados Unidos. — Si bien no existe en Estados Unidos una planificación en el sentido técnico del vocablo, en los últimos años se ha acentuado la consideración de factores económicos en la sanción del presupuesto oficial, hasta llegar a un *Nation's Economic Budget*. El antecedente precursor de éste, corresponde al *Employment Act* de 1946, que creó el Consejo de Asesores Económicos (*Council of Economic Advisers*), organismo de investigaciones y asesoramiento dependiente del presidente y que, actuando en coordinación con el *Budget Bureau*, le asiste en la elaboración de su informe anual al Congreso y tiene a su cargo la formulación de un programa destinado a mantener la economía del país en alto nivel de eficiencia. Es así como tuvo origen la práctica de agregar con el mensaje del presupuesto, otro documento titulado *The President's Economic Report* que analiza la situación económica, define los objetivos inmediatos y sus medios de realización, como también los fines a largo plazo de la política económica.

Además, en los años recientes, el *Council* mencionado adoptó el sistema de ofrecer las cifras del producto bruto nacional en forma del llamado *Nation's Economic Budget*, que resume en pocas cifras globales el flujo de productos y poder adquisitivo de los principales sectores de la economía. Pero, no obstante su denominación, se limita a señalar las modificaciones de mayor significación ocurridas en la economía durante el año precedente, sin proyectarlas hacia el futuro; se trata, pues, de una cuenta retrospectiva y no de una evaluación o previsión prospectiva. Con este alcance, pues, debe tomarse la expresión "Presupuesto económico de la Nación" en los Estados Unidos (41).

** En 1995, luego de rechazar una reforma a la Constitución norteamericana sobre presupuesto balanceado (*balance budget*) que tenía como objetivo lograr un presupuesto sin déficit fiscal para el año 2002, la Cámara de Diputados (*House of Representatives*) y el Senado aprobaron una resolución sobre presupuesto (*Budget Resolution*) que delinea un plan para balancear el presupuesto a lo largo de siete años mediante una abrupta reducción de gastos (42).

** A través del proceso presupuestario, el presidente y el Congreso determinan los ingresos y el gasto público para el año en cuestión. En particular, asignan los fondos para cada una de las actividades gubernamentales, y controlan que dichas asignaciones sean luego respetadas por el gobierno, debiendo informar sobre dichos gastos al término del ciclo presupuestario en cuestión.

** La ley requiere que, el primer lunes de febrero, el presidente envíe al Congreso el proyecto de presupuesto para el siguiente año fiscal, que comienza el 1 de octubre. Este es confeccionado por la Office of Management and Budget (OMB) de la Casa Blanca, de acuerdo con expresas instrucciones del presidente y previa consulta con los ministros, secretarios y demás consejeros del gabinete.

** Dicho proyecto —que usualmente se encuentra compuesto por un libro principal: el "Budget of the United States Government"; y diversos complementarios, como el "Analytical Perspectives", "Appendix", "Historical Tables" y otros— consta de cerca de 1000 páginas.

** Una vez presentado, debe ser aprobado por el Congreso y, posteriormente promulgado por el Poder Ejecutivo, constituyendo así el Presupuesto del siguiente año fiscal.

(41) Ver al respecto: Burkhead, Govermnent budgeting, ps. 219 y sigtes.; Groves, Financing government, ps. 484 y 507 y sigtes.; Smithies, The budgetary process in the United States, p. 441; Budget Bureau, Traits généraux du droit et de la pratique budgétaires aux États-Unis (en "Annales", nº XI-XII, p. 185).

82. Naturaleza jurídica del presupuesto (43). — La influencia ejercida por el pensamiento jurídico francés, especialmente a través de las obras de Jèze y de Duguit, ha tenido por efecto generalizar ciertos conceptos erróneos sobre el presupuesto, acogidos sin mayor análisis por la mayoría de los autores. Así ha ocurrido entre nosotros con la excepción de Oría, quien estima "inconveniente seguir a los dos ilustres y respetables maestros del derecho administrativo y constitucional francés en el laberinto de análisis sutiles a que los lleva un problema considerado por los escritores anglosajones como simple y claro" (44).

Así es, en efecto. Por lo común se pone el acento sobre el carácter de *ley formal* que se atribuye al presupuesto, al que se concibe —siguiendo la tradición francesa— como un acto de *previsión* y de *autorización*, cuando no un mero *acto administrativo*. Pero se olvida que esta tendencia responde a un concepto político extraño a nuestra tradición democrática, por tener su antecedente en los escritores alemanes de derecho público —entre ellos Laband y Jellinek— que niegan al Poder Legislativo el derecho absoluto e ilimitado de votar el presupuesto, por no concebir una negativa total a dotar al Ejecutivo de los elementos necesarios para la atención de sus necesidades, lo que podría conducir —según ellos— a la disolución del Estado; de aquí los esfuerzos para elaborar una teoría que permita eliminar las facultades soberanas del parlamento y nada mejor al efecto que ver en el presupuesto una simple "norma de administración" con el carácter de "ley formal", sin los alcances derogatorios y amplios de las leyes materiales (45). Es así como esos autores autocráticos "procuran escamotear los derechos más importantes de las representaciones nacionales y, al propio tiempo, los resultados más decisivos de las luchas políticas" (46).

En realidad, las diversas opiniones se polarizan en dos situaciones extremas y antagónicas: la que ve en el presupuesto una *ley* como todas las demás, con su misma naturaleza y efectos jurídicos —una ley, así, a secas—, sin necesidad de efectuar distinciones en cuanto a su contenido y exterioridad formal; y aquella que lo considera como una *apariencia de ley* (ley en sentido formal, carente de contenido material), por ser intrínsecamente un *acto administrativo* o quizá, más propiamente, una *operación administrativa*. La segunda orientación admite variantes (47), por ejemplo, el presupuesto concebido como un

** (43) Para el estudio y justificación del encuadre del derecho presupuestario dentro del derecho financiero, y un examen crítico de las actuales corrientes doctrinales y positivas más destacadas en el tratamiento del tema, remitimos al lector a la enjundiosa obra del prof. Sainz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, vol. II (Universidad Complutense, Madrid, 1985). En la p. 441 propone la siguiente definición del derecho presupuestario: "Rama del derecho financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el tesoro público". Por su lado, Plazas Vega define el derecho presupuestario como "el conjunto de normas jurídicas que regulan el presupuesto público" (*Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2000, p. 260).

(44) Oría, ob. cit., t. III, ps. 307 y 308.

(45) Myrbach-Rheinfeld, *Précit de droit financier*, ps. 31 y 32.

(46) Myrbach-Rheinfeld, ob. cit., p. 33. Repárese que el autor, profesor en la Universidad de Innsbruck, escribía en Australia y a comienzos del siglo XX.

(47) Para autores alemanes, ver: Mayer, *Derecho administrativo alemán* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1950, t. II, ps. 186 y sigtes.).

mandato conferido al Ejecutivo para recaudar ingresos y efectuar gastos (von Roenne; Seidler), o como instrucción para los funcionarios ejecutores de aquél, la cual determinará sus obligaciones inherentes a sus funciones (Arndt; Beunhak), o también como un documento jurídico complejo, integrado por varios actos de naturaleza diversa (Jèze); pero siempre partiendo de la base de inexistencia de ley sustancial.

Examinaremos ahora las distintas teorías, comenzando por la tradicional y aceptada por la mayoría, dedicando mayor atención a la doctrina francesa, por su repercusión entre nosotros.

83. a) El presupuesto como ley formal. — La corriente doctrinal más difundida tiene su antecedente en la clasificación de las leyes según su contenido y no conforme al órgano del cual emanan, que examinamos en un capítulo anterior (48). Pretende que la ley de presupuesto no contiene norma jurídica alguna; reviste extrínsecamente la apariencia de ley, pero intrínsecamente es un *acto administrativo*. Sin embargo, como observa Mayer (49), esta expresión no es empleada por los autores en sentido técnico porque ellos no piensan en un acto administrativo verdadero; la utilizan, simplemente, para dar a entender que la ley de presupuesto no constituye una *regla de derecho*. Por eso es más propio hablar de "operación administrativa" antes que de "acto administrativo", que puede inducir en confusión.

Según esta interpretación, el presupuesto es un *plan contable*, un *programa financiero* elaborado por el Ejecutivo y que el Poder Legislativo *aprueba* o *autoriza*, facultando para administrar los ingresos y los gastos preestablecidos por aquél. De aquí su rechazo del concepto unitario del presupuesto, que consideran dividido entre el *plan financiero* o *estados de previsión* (que es operación administrativa), por una parte, y el texto aprobatorio de aquél (que sería la ley propiamente dicha), por otra; así como también la otra consecuencia de que dicha ley es de *autorización*, concepto éste que la doctrina francesa considera como el punto central básico del derecho presupuestario (50).

Los primeros esbozos de la doctrina aparecen en las obras alemanas publicadas entre 1820 y 1840, pero tuvieron sistematización dogmática encuadrada en la concepción dualista de la ley, en una monografía de Laband aparecida en 1871, refundida posteriormente en su *Staatsrecht* (51). Luego fue

(48) Ver título primero, capítulo II, 42, *b*, de esta obra.

(49) Ob. cit., p. 187, en nota.

(50) Trotabas, ob. cit., ps. 79 y 80; Laferrière y Waline, ob. cit., p. 12.

(51) Laband, *Le droit public de l'Empire Allemand* (trad. franc., Giard et Brière, Paris, 1904, t. VI, ps. 266 a 310 y 357 a 397). "Ni el establecimiento del presupuesto para el futuro —dice Laband—, ni el control de las cuentas de un período transcurrido, tienen que ver con la legislación, considerada como regulación política del *orden jurídico*; pertenecen únicamente a la administración; el derecho que al respecto corresponde a la representación popular en virtud de la Constitución, en cuanto el presupuesto debe serle presentado con miras a la autorización y las cuentas del Estado para obtener descargo, aparece como constitutivo de una participación esencial en la administración y como un control muy amplio de esta misma administración; es así como la doctrina de la separación de los poderes resulta refutada en la forma más terminante y suprimida desde el punto de vista práctico, en lo referente a una amplia e importante materia" (p. 268). Dice en otra parte: "Importa efectuar un distingo entre la ley

aceptada con divergencias de detalle, por Seidler, Jellinek, Arndt, Mayer —entre otros—, en Alemania; por Orlando, Cammeo y Ranelletti, como los más representativos, en Italia; y por Jèze, Duguit, Laufenburger y Trotabas, en Francia, aunque pueden anotarse divergencias entre los dos primeros autores franceses, que recíprocamente se criticaron sus interpretaciones.

84. b) Opinión de Duguit. — Para Duguit el presupuesto tan pronto es una ley propiamente dicha, con significación jurídica, tan pronto una mera operación administrativa; estimando que no puede considerarse como acto unitario sino separando la parte correspondiente a *gastos*, de la referente a *recursos*. En lo que respecta a gastos, el presupuesto nunca es una ley sino acto administrativo, en el cual el parlamento desempeña la función de "agente administrativo"; y en cuanto a los recursos, allí donde no exista la regla de la anualidad de los impuestos, no es ley en sentido material por no crear derechos ni obligaciones, y en lo referente a otro tipo de ingresos (patrimoniales o del dominio) es una mera operación administrativa; pero, en cambio, si los tributos son anuales, el presupuesto en este aspecto adquiere carácter de ley material, por general obligaciones fiscales de contenido jurídico para los contribuyentes (52).

Duguit fue criticado por Jèze (53) y ni siquiera es mencionado por la moderna doctrina financiera francesa.

85. c) Opinión de Jèze. — La teoría germánica encontró su más entusiasta cultor en Jèze (más bien inclinado a Jellinek), para quien el presupuesto *nunca es una ley propiamente dicha*, ni tiene carácter unitario (54). En su concepto no se trata de un acto jurídico simple, cuya naturaleza sea fácil de desentrañar, sino de una mezcla de actos jurídicos reunidos en un solo documento, que para su análisis debe dividirse en cuanto a *recursos* y a *gastos*, pudiendo establecerse:

concerniente al establecimiento del presupuesto y el presupuesto mismo que se le agrega como anexo" (p. 276). En otro pasaje expresa que se advierten "las consecuencias del principio en virtud del cual el presupuesto, aunque establecido desde el punto de vista formal como una ley, empero no es tal como un plan de gestión. El presupuesto no contiene ninguna *regla jurídica*, ninguna orden, ninguna prohibición; no contiene más que cifras..." (p. 289). Finalmente se ve precisado a admitir que es algo "más que cifras", cuando dice: "Es verdad que la forma de la ley no podría hacer del presupuesto una ley, tomando esta palabra en su sentido material, porque la utilización de esa forma en nada altera el contenido del presupuesto y no suple la ausencia de precepto jurídico; pero, no obstante, de ello no se sigue que el empleo de la forma legislativa carezca en absoluto de efecto jurídico" (p. 291).

(52) *Traité de droit constitutionnel* (Fontemoing et Cie., Paris, 1911, t. I, ps. 141, 142 y 414; t. II, ps. 384 y sigtes.). En varios pasajes precisa su pensamiento Duguit, repitiendo el concepto de que el voto anual de los impuestos confiere al presupuesto carácter de *ley material* (p. ej., t. I, ps. 141 y 142; t. II, p. 387); en cambio, dice, el voto de los gastos por el Parlamento "no es un acto legislativo desde el punto de vista material. Desde el punto de vista interno es un *acto administrativo* y para el cual el Parlamento debe permanecer absolutamente en los límites de la ley, sin poder hacer nada que sea contrario a ella" (p. 389).

(53) *Cours de science des finances et de législation financière française. Théorie générale du budget* (6ª ed., Giard, Paris, 1922, ps. 22 a 26).

(54) Ver cita anterior, y además: *Traité de science des finances. Le budget* (Giard et Brière, Paris, 1910, ps. 48 y sigtes.); *Principios generales del derecho administrativo* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1948, t. I, p. 66).

a) en lo que respecta a *recursos*:

1) si son de naturaleza *tributaria*, en el caso de votarse anualmente, el presupuesto contiene *autorizaciones* para recaudarlos según reglas jurídicas existentes, de modo que hay al respecto *actos-condición*; pero en los regímenes legislativos sin regla de anualidad, el presupuesto no tiene significación jurídica alguna;
2) si *no* revisten carácter tributario (locación o venta de bienes, etc.), el presupuesto carece de significación, por no surgir del mismo *autorizaciones* creadoras o recaudatorias;

b) en lo que respecta a *gastos*:

1) si son *preexistentes*, como en el caso de intereses, pensiones, deudas públicas, el presupuesto está desprovisto de significado jurídico, pues el parlamento se halla ante un *deber jurídico*, es decir, que su competencia es vinculada.
2) siendo *futuros*, el presupuesto contiene *autorizaciones* para crear deudas, es decir, situaciones jurídicas individuales (contratos de suministros), por lo cual se trataría de actos-condición o sin significación jurídica.

No es difícil advertir en esta posición un criterio restrictivo de las facultades del Poder Legislativo, que aparecen limitadas al otorgamiento de *autorizaciones* para la gestión financiera del Estado. El parlamento desempeñaría una misión secundaria, y por esto el voto o sanción del presupuesto, sólo confiere al documento la exterioridad formal de una ley que encubre actos administrativos.

86. d) OTROS AUTORES. — En las obras francesas sobre finanzas se advierte la influencia ejercida por la concepción de Jèze, que es aceptada como dogma de fe sin un atisbo de análisis crítico y sin mencionar siquiera la existencia de otras corrientes doctrinales.

Trotabas en obra más reciente ya no afirma enfáticamente, como en las anteriores, que el presupuesto es ley en sentido formal, pero transcribe la definición dada por el decreto del 19 de junio de 1956 ("El presupuesto del Estado prevé y autoriza, en forma legislativa, las cargas y los recursos del Estado") y la compara con la consignada en la ordenanza del 2 de enero de 1959, que ya no utiliza la palabra *presupuesto* sino "ley de finanzas" ("La ley de finanzas del año prevé y autoriza, para cada año civil, el conjunto de los recursos y las cargas del Estado"), para llegar a las siguientes conclusiones: a) el carácter legislativo del acto; b) las condiciones de previsión y de autorización, agregando que todos los principios del derecho presupuestario se basan en la idea central de la *autorización* (55). Elude cuidadosamente utilizar la palabra *ley*, y cuando explica el significado de la expresión "en forma legislativa", puntualiza que en las nuevas definiciones se instituye al parlamento como autoridad presupuestaria soberana, o sea, que en el binomio legislativo-ejecutivo debe prevalecer el primero (56).

* (55) Trotabas, *Finances publiques* (4ª ed., 1970, ps. 79 y 80).
(56) Ob. cit., p. 99.

Otro conocido tratadista, Laufenburger, participa de la misma idea. Considera al presupuesto como una ley desde el punto de vista formal, pero, en lo sustancial, un acto administrativo, y por ello concreta su pensamiento diciendo que es "un acto administrativo consagrado por ley" (57); por su parte, Laferrière y Waline, si bien no concretan opinión, destacan que la disposición de la ley anual de finanzas que autoriza la recaudación de los tributos, "es la piedra angular del sistema presupuestario" (58).

Hay otras opiniones afiliadas a la misma corriente en lo esencial, pero no coincidentes en cuanto a la condición de acto administrativo. Podemos citar al respecto: *a)* en Brasil: Ulhôa Canto cree que el presupuesto "es ley formal, de eficacia limitada por disposición constitucional y por su naturaleza o *ratione materiae* constituye acto administrativo correspondiente a la categoría de los actos-condición" (59); Araújo Falção se expresa casi en los mismos términos (60); Baleeiro opina que la Constitución de 1967, como los debates al sancionarse la anterior de 1946, demuestran que se trata de un acto-condición y de ley "puramente formal, sin contenido material o sustancial" (61); *b)* en Italia, Giannini no vacila en clasificar al presupuesto entre las leyes puramente formales (62) e Iannitto sostiene, igualmente, que es ley formal pero no acto administrativo, si bien acepta que el presupuesto es el resultado fundamentalmente de una actividad-administrativa (63). En la Argentina, le atribuyen el carácter de ley formal, Bielsa (64) y Ahumada, expresando este último que "el presupuesto, despojado de los agregados comunes, no es jamás una ley, tanto en lo que se refiere al presupuesto de recursos como al de gastos", agregando que debe clasificarse "entre las llamadas leyes formales... que entran en la órbita de los actos administrativos" (65).

Como vemos, muchos autores modernos se inclinan por la teoría tradicional inspirada en el derecho administrativo francés.

87. e) EL PRESUPUESTO COMO LEY ORDINARIA. — En contraposición con la teoría germánico-francesa de tipo administrativa, que hemos examinado en sus líneas esenciales y a través de variantes de detalle, hallamos una segunda corriente doctrinal que no acepta el dualismo entre ley formal y ley material y considera al presupuesto como un documento unitario e indivisible, emanado del Poder Legislativo en ejercicio de facultades incuestionables y que, por tanto, es una *ley* en el sentido institucional de la palabra, de contenido perfecto y con plenos efectos jurídicos. Fueron sus principales sostenedores en Alemania (66), Zorn, von Rönne y Haenel, considerándose al último como

(57) *Budget et Trésor*, p. 24.
(58) Ob. cit., p. 12.
(59) *Alcuni aspetti giuridico-costituzionali della parafiscalitá del Brasile* (en "Archivio Finanziario", vol. V [1956], p. 97).
(60) *Introdução ao direito tributário* (Ed. Financeiras, Rio, 1959, p. 62).
(61) *Uma introdução...* (9ª ed., p. 425).
(62) *Elementi di diritto finanziario*, p. 310.
(63) *Limiti costituzionali alla legge di bilancio* (en "Archivio Finanziario", vol. IX, [1960], p. 142, esp. p. 154).
(64) *Derecho administrativo*, t. II, ps. 443 y 444.
(65) *Tratado...* (2ª ed., p. 381).
(66) Ver la enumeración de autores en: INGROSSO, *Istituzioni*, t. I, p. 55, en nota.

su mejor expositor; en Austria por Myrbach-Rheinfeld, quien según vimos, habla de un "escamoteo" de los derechos de la representación popular (67); en Italia ha sido sostenido por diversos autores, entre ellos Mortara, Vitagliano, Masé Dari, Micheli e Ingrosso (68). Entre nosotros, de Juano lo considera la *ley de las leyes* (69), y la doctrina española es la que más ha profundizado la materia, llegando a conclusiones análogas a las señaladas por nosotros. En efecto, en enjundiosas obras, plenas de ilustrativos antecedentes y de observaciones del mayor interés, Rodríguez Bereijo y González García se han manifestado al respecto; el primero rechazando la distinción entre acto administrativo y ley formal, al señalar que es "un acto unitario que no cabe escindir, puesto que una parte —el articulado— está estrictamente ligado con la otra —los estados de previsión—", y en las conclusiones expresa: "no vemos la razón por la cual haya de negarse el carácter de ley material, pues su eficacia sustantiva con respecto a los órganos del Estado (que han de sujetar su actividad administrativa a las normas que en su caso se hayan establecido en la Ley de Presupuesto) y con respecto a los particulares (cuyas relaciones jurídicas con el Estado pueden resultar modificadas por las normas presupuestarias) es evidente"; agregando en otra parte que "ha de concluirse forzosamente que el Presupuesto es una ley formal y material, o mejor, simplemente, la ley" (70). Y el otro tratadista mencionado, que en un primer estudio destacaba que "la ley de presupuesto puede y debe tener la fuerza jurídica suficiente para innovar y modificar el derecho vigente" (71), en su documentada obra posterior precisó conceptos al decir, entre otras cosas: "De la expresión anterior se desprende que la distinción entre leyes en sentido formal y material carece de relevancia jurídica, imponiéndose la atribución de un valor jurídico unitario (valor de ley) a la ley de presupuesto, con la subsiguiente posibilidad de modificar a través de su articulado cualquier disposición del ordenamiento financiero" (72).

** En posición análoga, Sáinz de Bujanda afirma que la ley presupuestaria es una ley en la plenitud de su sentido: material, porque contiene normas jurídicas que vinculan a la Administración y a los particulares, y formal, porque ha de ser aprobada por el órgano al que constitucionalmente corresponda la función legislativa (73).

** Entre otros autores que receptan la concepción monista del presupuesto como ley ordinaria podemos citar a Amatucci, Carré de Malberg, Ferreiro

(67) Ob. cit., p. 33.

(68) *Istituzioni*, t. I, ps. 52 y sigtes.; *Diritto finanziario*, ps. 55 y sigtes.

(69) *Curso...*, t. III, p. 371.

* (70) RODRÍGUEZ BEREIJO, *El presupuesto del Estado* (Ed. Tecnos, Madrid, 1970, ps. 20, 163, 164). La Ley General Presupuestaria de España proclama en su exposición de motivos la "consideración de ley material y formal que se asigna a la de Presupuestos Generales del Estado que cada año voten las Cortes". El Tribunal Constitucional español sostiene la tesis de la naturaleza de la ley material (sentencia del 20 de julio de 1981 y del 21 de mayo de 1987).

(71) *Natura giuridica della legge del bilancio nel diritto spagnolo* (en "Rivista...", 1968-I, p. 110, esp. ps. 121 y 126).

(72) GONZÁLEZ GARCÍA, *Introducción al derecho presupuestario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 250).

** (73) No obstante, advierte que no es de buena política legislativa utilizar las leyes presupuestarias para introducir reformas de otra naturaleza. Ver *Sistema...*, ps. 415 y sigtes.

Lapatza, Juan Martín Queralt, Gabriel Casado, López Díaz, Martínez Lago y Pérez Rojo (74).

Al tratar de la ley en el capítulo referente a las fuentes del derecho financiero (75), concretamos la opinión adversa al criterio dualista por estimarlo incompatible con nuestro régimen institucional, con lo cual estamos anticipando nuestra adhesión a la teoría unitaria del presupuesto. Pero, en verdad, no es ése el único fundamento. Abrigamos la convicción, con el prof. Oría (76), de que se ha "sutilizado" en exceso, oscureciendo conceptos diáfanos, persiguiendo con ello un propósito político y no jurídico, de cercenar facultades legislativas, pretendiendo colocar al parlamento en situación de subordinación con respecto al Ejecutivo; y al analizar la institución presupuestaria imparcialmente, apreciaremos con exactitud la desfiguración de las ideas.

88. CONCEPTO Y ALCANCES DE LA LEY DE PRESUPUESTO (77). - No creemos dudoso que se trata de una *ley perfecta*, con efectos jurídicos normales, y que resultan especiosas las argumentaciones en contrario.

a) Por lo pronto, es inadecuado extraer conclusiones jurídicas de la estructura externa del presupuesto. No puede establecerse una separación entre la parte que contiene el plan financiero o los estados de previsión (que sería el *acto administrativo*) y el texto legal que los aprueba (ley propiamente dicha); porque ambos constituyen fragmentos de un *todo orgánico*. La ley presupuestaria, pues, es un acto *unitario* y las cifras de gastos o recursos revisten carácter sustancial e integran el acto mismo; los agregados, cuadros comparativos, etc., cumplen funciones explicativas, pero no son jurídicamente independientes.

b) La función legislativa, en nuestro país, no se reduce a "aprobar" o "autorizar" lo que propone el Ejecutivo, pues es ejercitada en toda su plenitud. Las Cámaras no reciben un acto concluido o definitivo, sino un *proyecto* de presupuesto a considerar, como puede ocurrir con cualquier otra materia; el Ejecutivo coparticipando en la acción de gobierno, sugiere o propone una ley, y el Legislativo la hace suya, la rechaza o la modifica, total o parcialmente, sin existir límites constitucionales a su libre albedrío. Se trata, pues, de una *ley normal*, no de un acto aprobatorio que pasa a integrar un acto administrativo, debiendo rechazarse el concepto de que es ley de "aprobación" o de "autorización".

c) Se ha argumentado en favor de este último concepto, que el Poder Ejecutivo no está "obligado" a realizar todas las erogaciones previstas sino que se halla "autorizado" a usar el máximo fijado por la ley. Esto no es exacto en términos absolutos. Puede, efectivamente, hacer economías de detalle en la actividad operativa o de funcionamiento, suprimiendo cargos que la práctica demuestre innecesarios o refundiendo servicios, o también sustituyendo la adquisición de un material por otro; pero en aquellos aspectos sustanciales, como serían los gastos de inversión patrimonial o gastos de personal

** (74) MAURICIO PLAZAS VEGA, ob. cit., p. 399.

(75) Ver *supra*, p. 63.

(76) Ob. cit., t. III, p. 308.

(77) En lo sustancial seguimos en esta parte al prof. Ingrosso, que ha tratado el tema en forma exhaustiva.

45

para trabajos públicos, no puede apartarse de la sanción legislativa, porque tales erogaciones pueden responder a un plan económico —combatir la desocupación o estimular las actividades industriales, p. ej.—, y en tal supuesto debe *ejecutarse*. En caso de sobrevenir contingencias que hagan inconveniente lo sancionado, el Poder Ejecutivo puede exponer al Congreso sus observaciones y requerir una reconsideración de la ley, pero no omitir su cumplimiento por su solo arbitrio.

d) La acción parlamentaria es *normal*, y no excepcional; *primordial y básica*, no secundaria; *originaria*, y no derivada o subordinada. En los sistemas en que el presupuesto incluye la creación de tributos, no hay siempre *consentimiento* legislativo, como ocurría originariamente cuando la representación popular "autorizaba" al soberano a exigir impuestos, sino ejercicio del poder creador; lo mismo ocurre allí donde debe facultarse periódicamente a su recaudación —p. ej., el art. 150, § 29, de la Constitución brasileña de 1967, similar al art. 141, § 34, de la anterior de 1946—, ya que no significa crear una "condición" para la plena realización de la ley permanente, por tratarse de una manifestación de voluntad emanada del mismo poder que creó el impuesto. En cuanto a los gastos, la facultad legislativa reconoce su origen histórico en la *clause of appropriation* aprobada por los Comunes en el siglo XVII, y se relaciona con la más antigua de votar los recursos, confirmando la plenitud del Poder Legislativo.

* *e)* El hecho de que en la Argentina la ley de presupuesto se limite a calcular los recursos, sin "crearlos", por ser ellos de carácter permanente y establecidos independientemente, no disminuye la jerarquía del Congreso. La razón es que no existe disposición constitucional de carácter limitativo, de manera que nada impide que en cualquier momento el Congreso establezca o modifique tributos mediante la ley de presupuesto. Las normas actualmente vigentes, en el sentido de que las leyes de presupuesto "no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos" (art. 20, ley 24.156), o que "todo incremento del total de presupuesto de gastos previstos en el proyecto presentado por el Poder Ejecutivo nacional, deberá contar con el financiamiento respectivo (art. 28, ley 24.156), son autolimitaciones que el Congreso puede *modificar en cualquier momento*. Nada obsta, entonces, a que el Poder Legislativo instituya los recursos para afrontarlos —pues "toda ley que autorice gastos no previstos en el presupuesto general deberá especificar las fuentes de los recursos a utilizar para su financiamiento (art. 38, ley 24.156)"—, o bien los establezca por acto separado pero que estará vinculado al primero, puesto que esto es mera cuestión de técnica que no es inherente a la sustancia del asunto.

f) Lo expuesto anteriormente demuestra, asimismo, que la ley de presupuesto puede modificar el llamado "decreto objetivo" y también los "derechos subjetivos" de terceros, porque —repetimos— no existen limitaciones a la acción del Poder Legislativo, salvo las que puedan resultar de los derechos y garantías esenciales asegurados por la Constitución, cuya apreciación está librada, entre nosotros, al Poder Judicial. En la discutible clasificación de Jellinek, de *legislación vinculada* y *legislación libre*, el presupuesto debería incluirse en la segunda, por ser exteriorización de un poder cuya libre voluntad no puede estar restringida por actos preexistentes emanados de él, que

Puede decirse, a manera de conclusión, que el presupuesto es un acto de trascendencia que regula la vida económica y social del país, con significación jurídica, y no meramente contable; que es manifestación integral de la legislación, de carácter unitario en su constitución, fuente de derechos y obligaciones para la administración y productor de efectos con relación a los particulares. Como dice Ingrosso, "*es una ley de organización, la mayor entre las leyes de organización*" (78).

(78) *Istituzioni*, t. I, p. 75; *Diritto finanziario*, p. 56.

Capítulo II

Principios generales del derecho presupuestario

Las nuevas concepciones sobre las finanzas públicas han quebrantado ciertos principios relacionados con el presupuesto, elaborados y erigidos en dogma por la doctrina clásica, pues aun cuando algunos subsistan en su formulación, carecen ya de la inflexibilidad primitiva. La evolución de los gastos públicos como consecuencia de las nuevas funciones asumidas por el Estado —seguridad social, intervencionismo, etc.— y la moderna idea de que el presupuesto es un medio de acción sobre la economía, han repercutido en sus caracteres y estructura. Sin considerar ahora la influencia de los nuevos economistas, especialmente Keynes y Beveridge, cabe señalar que en tal orden de consideraciones el prof. Laufenburger ha elaborado la *teoría del filtro*, en virtud de la cual el presupuesto actúa primero como bomba aspirante de rentas —restringiendo el consumo, el ahorro y la inversión— y luego como bomba impelente de ellas al expandirlas sobre la economía, abriendo nuevas posibilidades de consumo e inversión; es decir, concibiendo al presupuesto "como un vasto filtro" de rentas y porciones de capital, con efectos sociales al redistribuir rentas y efectos económicos al actuar sobre la coyuntura (1).

Con propósitos de sistematización y sin desconocer la íntima vinculación existente entre ellos, podemos decir que esos principios eran de dos tipos: unos de *carácter sustancial*, por referirse al concepto general del presupuesto, y otros de *carácter formal*, por relacionarse con su estructura interna. Entre los de tipo sustancial, incluimos los principios de *equilibrio* y de *anualidad*; entre los de tipo formal, mencionamos los siguientes: de *unidad*, de *universalidad*, de *no afectación de recursos* y de *especialización de gastos*.

89. Principios de carácter sustancial: A) El equilibrio presupuestario (2). — El principio del equilibrio del presupuesto constituía un axioma en las finanzas tradicionales, y aun cuando ese concepto también viene adquiriendo cada vez más importancia en las teorías modernas, la idea de un equilibrio puramente financiero —de cifras o contable— ha sido reemplazada por un equili-

(1) Laufenburger, *Budget et Trésor*, ps. 178 y sigtes.

(2) José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 16ª ed. (Marcial Pons, 1994, p. 622); Miguel Angel Martínez Lago, ob. cit., ps. 97 y sigtes. En las actuales obras de derecho financiero, puede observarse las controversias suscitadas por el principio de equilibrio presu-

brio económico, manifestándose de tal modo una evolución de lo estático hacia lo dinámico.

90. TEORÍA CLÁSICA. — La posición antigua halló ambiente en los medios populares por estar muy generalizada la idea de identificar las finanzas públicas con las privadas, considerando el común de la gente que el Estado lo mismo que los particulares, no deben gastar en un período determinado más de lo permitido por los ingresos obtenidos. Esta manera de enfocar el problema responde al concepto de los economistas clásicos (3) acerca de los fines de la actividad financiera, que desde A. Smith concebían la acción estatal limitada a funciones esenciales, absteniéndose de sustraer a la actividad particular recursos que reinvertidos en ella resultan más productivos.

La teoría clásica no se limitaba a condenar el *déficit* presupuestario, es decir, el exceso de gastos con relación a los recursos normales disponibles, sino también el *superavit* de ingresos. En cuanto al primer aspecto y aun cuando existen considerables variantes en las teorías desde la época de Smith hasta las de Bastable y Dalton (4), sus ideas sobre el déficit y la manera de enjugarlo —empréstitos o emisión de moneda— pueden concretarse en las siguientes proposiciones (5): *a)* el desarrollo del crédito público sustrae fondos a las actividades privadas productivas; *b)* como los déficit son menos dolorosos que los impuestos normales, los presupuestos desequilibrados son propicios para expandir las actividades estatales y para la irresponsabilidad gubernativa; *c)* el uso del crédito determina el aumento futuro de las cargas por la acumulación de intereses; *d)* el mismo es costoso; *e)* los presupuestos desequilibrados provocan inflación; *f)* el equilibrio presupuestario proporciona una guía para la trasferencia de recursos del sector privado al público.

De esos argumentos merece destacarse, en primer término, el referente a los peligros que ofrece el abuso del crédito público, porque su onerosidad al acumular el interés a la amortización, determinaría la necesidad de recurrir a nuevos empréstitos que, al no ser atendidos por su magnitud, podrían conducir a la bancarrota del Estado. Otra consideración estimable en la época contemporánea, es el peligro de inflación por el emisionismo de papel moneda para cubrir el déficit, que aumenta los medios de pago sin un incremento equivalente de bienes de consumo.

Sin embargo, bueno es tener presente que los clásicos no rechazaban el déficit en forma absoluta; simplemente lo consideraban un mal admisible única-

puestario. Ver entre otros, MAURICIO PLAZAS VEGA, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Temis, Bogotá, 2000, ps. 542 y sigtes.

(3) En la primera nota de su obra, KEYNES aclara que aun cuando la escuela "clásica" termina en Ricardo, se ha acostumbrado incluir en ella a los continuadores de éste, es decir, "aquellos que adoptaron y perfeccionaron la teoría económica ricardiana, incluyendo (por ejemplo) a J. S. Mill, Marshall, Edgeworth y el prof. Pigou" (*Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, trad. esp., Fondo de Cultura, 3ª reimpr., México, 1956, p. 17). En su concepto, pues, la expresión "escuela clásica" incluye a los "neoclásicos".

(4) Un análisis muy completo de los conceptos de la escuela clásica puede verse en Burkhead, *Government budgeting*, ps. 430 y sigtes.

mente en situaciones excepcionales, de lo cual resultaba que el uso del crédito público debía ser limitadísimo y concretado a esos casos especiales (de la emisión de moneda ni se hablaba).

Pero, según vimos, la doctrina clásica también condenaba el superávit, aspecto en el cual se manifestaba en desacuerdo con las creencias populares, especialmente en países como Francia, donde se rinde culto al ahorro, ya que parecía inconcebible que el Estado no atesorara los excedentes presupuestarios (6). Empero, los técnicos creían en su inconveniencia desde el punto de vista político, por la tendencia de los legisladores a incurrir en gastos de tipo demagógico, que podrían traducirse, a la larga, en déficit; en tanto que ahora se prefiere el argumento económico de que ese proceder sustraería recursos a la economía disminuyendo el poder adquisitivo.

91. IMPUGNACIONES A LA TEORÍA CLÁSICA. — Los impugnadores de la doctrina clásica del equilibrio sostienen que ella ha exagerado los peligros del déficit y, por otra parte, las ventajas del equilibrio. En cuanto a lo primero, se señala que el empréstito es menos oneroso que el impuesto extraordinario, como ha demostrado principalmente la doctrina italiana (7), y, además, que determina el aumento de la riqueza del país al actuar como "multiplicador de inversiones" e incrementa la renta nacional en ritmo superior al aumento de la deuda pública; por otra parte, preténdese que la emisión de billetes no conduce necesariamente a la inflación, si los importes son utilizados en inversiones productivas o con carácter meramente transitorio, por períodos cortos (8).

* Con respecto a los pretendidos beneficios del equilibrio, puede decirse que serían efectivos si el presupuesto financiero pudiera aislarse de la vida económica nacional, cuando, por el contrario, se halla estrechamente ligado a ella. De nada valdría ese equilibrio, como anota con propiedad Duverger (9), si el país sufriera un desequilibrio económico; en tal supuesto es preferible que se aumenten los gastos o se reduzcan los ingresos, en una palabra que se llegue al desajuste presupuestario, si con ello puede lograrse el mejoramiento de la situación económica del país.

* Finalmente, existen obstáculos de orden práctico al equilibrio del presupuesto por las nuevas circunstancias derivadas de los cambios económico-sociales sobrevenidos con posterioridad a la primera guerra mundial. En unos países las guerras y las exigencias de la reconstrucción y en otros —como la Argentina— los aumentos exigidos por nuevas concepciones sobre exigencias populares (seguridad social, aumento del nivel de vida, etc.) han conducido al déficit permanente, sin que, por cierto, no deban criticarse los errores de política económica que puedan haber agravado las cifras del desequilibrio, y sobre todo, el endeudamiento externo. Porque en razón de la escasez de capitales nacionales, los empréstitos se contratan en el extranjero con los peligros políticos que ello entraña.

(6) DUVERGER, ob. cit., ps. 223 y 224.

(7) EINAUDI, *Principios de hacienda pública*, ps. 296 y sigtes.; GRIZIOTTI, *Studi* cit., t. II, ps. 193 y sigtes.

(8) Ver: BURKHEAD, ob. cit., p. 449.

(9) Ob. cit., p. 226.

92. Doctrina del déficit sistemático. — Partiendo de la idea de que los problemas financieros son inseparables de la vida económica y social, la doctrina moderna considera que en determinadas circunstancias el equilibrio de conjunto de la economía nacional sólo puede lograrse mediante el déficit presupuestario, y de aquí su denominación de *teoría del déficit sistemático* (10), sin que ello signifique pretender que el presupuesto *siempre* deba estar en déficit, ni que éste *siempre* resulte conveniente; se trata, únicamente, de propiciar un método "activo" para estimular la economía y combatir la crisis, por oposición al método "pasivo" de deflación de gastos preconizado antiguamente y de resultados inoperantes. Corresponde a un aspecto de la escuela desarrollada alrededor de la doctrina keynesiana, propiciada en Estados Unidos con la denominación de *fiscal policy* o *fiscal theory* (11) principalmente por Hansen (12) y en su forma más radical de *functionnal finance* por Abba P. Lerner (13), aun cuando se haya puesto en duda su originalidad por tener su antecedente en autores alemanes del siglo XIX (Wagner, von Stein, Schanz, Schäffle) (14).

En verdad fue Beveridge (15), impresionado como Keynes por la desocupación, quien desarrolló la teoría del déficit sistemático, sosteniendo que el Estado no sólo tiene la posibilidad sino la *obligación* de suprimir los males sociales —enfermedades, necesidades, ignorancia, insalubridad— mediante los gastos públicos. Según él, debe gastarse hasta que todas las fuerzas humanas, con excepción de una pequeña reserva, sean utilizadas productivamente; y puesto a seleccionar los medios para realizar el equilibrio del "presupuesto humano" en lugar del presupuesto financiero, prefiere incrementar los gastos antes que los impuestos y cubrir el déficit con empréstitos, porque de tal manera aumenta la demanda global de bienes de los particulares y es posible realizar inversiones productivas, lo que facilitará el desarrollo de las empresas y el aumento de la producción.

Es indudable que esta orientación resulta justificada en las condiciones económicas contempladas por Keynes y Beveridge, de un déficit económico producido por la desocupación y la reducción de la actividad económica que le es inherente, advirtiéndose sus buenos resultados en el *New Deal* de Roosevelt (1933) y en la política británica de posguerra (1945), y si fracasó en Francia con la acción del Frente Popular (1936) se debió a circunstancias extrañas al sistema (16). En cambio, su utilización en épocas normales exige mucha cautela, debiendo aplicárselo con carácter *transitorio* y *limitado*.

(10) Sobre este aspecto ver: Duverger, ob. cit., ps. 230 y sigtes.; Burkhead, ob. cit., ps. 443 y sigtes.; Laufenburger, *Budget et Trésor*, ps. 208 y sigtes.; Balseiro, ob. cit., p. 411.

(11) Estas denominaciones no deben tomarse en su sentido literal de "política fiscal", sino que traducen una posición de conjunto de política financiera anticíclica, mediante: *a)* política anticíclica de gastos; *b)* modificaciones tributarias con fines extrafiscales; *c)* régimen coyuntural de empréstito y su amortización. Ver *Fiscal policy and budgeting*, en Burkhead, ob. cit., ps. 59 a 82.

(12) *Política fiscal y ciclo económico* (trad. esp., Fondo de Cultura, México, 1945).

(13) *Teoría económica del control. Principios de economía del bienestar* (trad. esp., Fondo de Cultura, México, 1951).

(14) Ver al respecto, así como una crítica a la doctrina: Schmölders, *Fiscal policy* (en R.S.F., 1957, ps. 34 a 52).

(15) *Full employment in a free society* (Allen & Unwin, London, 1944).

(16) Duverger, ob. cit., p. 235.

En efecto, una vez desaparecida la emergencia nacional y restaurado el equilibrio económico por la eliminación de los factores perturbadores, deben disminuir progresivamente las erogaciones excepcionales para volver al equilibrio financiero, que es consecuencia del primero; por otra parte, es menester no exagerar el déficit, para que los gastos y la creación de moneda no superen los medios de producción lesionados, de cuya reintegración se trata, pues de lo contrario habría inflación destructora. Como dice Duverger, el déficit sistemático es un "déficit limitado", que no debe exceder de "cierta amplitud" (17).

En resumen: la teoría del déficit sistemático no tiene un carácter general y absoluto, ni pretende reemplazar permanentemente el concepto de equilibrio presupuestario, que para ella debe ser la norma general; el desequilibrio es la excepción. Su diferencia con la posición clásica, es que ahora el equilibrio no constituye una regla absoluta e intangible sino una norma flexible, susceptible de excepciones según las circunstancias (18).

Veremos pronto que los medios técnicos elegidos para adaptar los presupuestos a la evolución dinámica, haciendo efectiva la vinculación con la economía, se orientan en dos sentidos: por una parte, el concepto de equilibrio adquiere un aspecto más general (equilibrio económico) y más dinámico (equilibrio cíclico) (19); y por otra, procurando independizar los gastos de inversión o de capital, de los gastos funcionales u operativos (20).

** 93. Nuevas tendencias: el equilibrio del presupuesto. — En pos del logro del objetivo de que nuestro país alcance el equilibrio fiscal, se ha sancionado bajo el número 25.152 en agosto de 1999 la Ley de Convertibilidad Fiscal, la cual fue publicada en el "Boletín Oficial" el 21 de setiembre de 1999 y vetada parcialmente por el decreto 1017/99.

La mencionada ley establece los parámetros a los cuales deberán ajustar los poderes del Estado nacional la administración de los recursos públicos, estableciendo reglas para la formulación del Presupuesto General de la Administración nacional, sin perjuicio de lo dispuesto por las leyes 24.156 (Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional del año 1992) y 24.629 (Presupuesto General de la Administración Nacional. Ejecución. Reorganización Administrativa).

Se establece que los gobiernos provinciales y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires serán invitados por el Poder Ejecutivo nacional a dictar normas legales en concordancia con lo dispuesto por la mencionada ley. Ello es de vital importancia dado que el volumen de la deuda pública provincial tiene una influencia creciente al considerar la deuda consolidada del país, la cual es tomada en cuenta tanto por organismos de financiamiento como por empresas dedicadas al cálculo del riesgo crediticio de los países.

Dentro de este marco, la Nación ha firmado, a setiembre de 2000, acuerdos con las provincias de Chaco, Chubut, Formosa, Jujuy, Río Negro, Tierra del Fuego, Tucumán, y más recientemente con la Provincia de Buenos Aires, todos tendientes a restablecer el equilibrio de las finanzas provinciales a través de la racionalización del endeudamiento, la contención del gasto y la

(17) Ob. cit., ps. 232 y sigtes.

(18) Burkhead, ob. cit., ps. 447 a 452.

(19) Duverger, ob. cit., p. 203; Balseiro, ob. cit., p. 412.

(20) Ver presupuestos múltiples en p. 207.

progresiva eliminación del déficit. En estrecha relación con el logro de tales objetivos, debería sancionarse en el corto plazo la nueva ley de coparticipación federal de impuestos, que debió haber entrado en vigencia en 1996.

Con respecto a las reglas para la formulación del Presupuesto General de la Administración Nacional, la ley dispone que la Ley de Presupuesto deberá contener todos los gastos corrientes y de capital a ser financiados mediante impuestos, tasas y otras contribuciones obligatorias, endeudamiento público y tarifas por prestación de servicios fijadas por autoridades gubernamentales. Además, se incluirán los flujos financieros que se originen en la constitución y uso de los fondos fiduciarios.

También se establece el límite que no deberá superar el déficit fiscal —diferencia de gastos corrientes y de capital devengados menos recursos corrientes y de capital del Sector Público Nacional No Financiero— en un porcentaje respecto del P.B.I. Se formula la forma de reestimar dicho déficit, a los efectos de determinar el déficit base de los años siguientes, que deberá reducirse en determinados porcentajes en los años subsiguientes en pos de la obtención del equilibrio financiero en el año 2005 (21).

Por otra parte, la ley define el gasto público primario como el resultado de sumar los gastos corrientes y de capital y de restar los intereses de la deuda pública, y establece que la tasa real de incremento de dicho gasto no podrá superar la tasa de aumento real del P.B.I.

Se fijan asimismo porcentajes mínimos de los Recursos del Tesoro Nacional que se destinarán al Fondo Anticíclico Fiscal, creado por esta ley (art. 9º, reglamentado por el decreto 339/2000, publicado en el B.O. del 24/4/2000), constituido además, entre otros recursos, con el 50 % de los recursos provenientes de las concesiones y de acciones de remanentes de las empresas públicas privatizadas de propiedad del Estado nacional (excluyéndose las privatizaciones y las ventas de activos fijos mediante veto del Poder Ejecutivo nacional), el cual será utilizado cuando se verifique una reversión del ciclo económico (22).

Este Fondo deberá integrarse hasta alcanzar un monto del 3 % del P.B.I., y cuando exceda tal porcentaje en un ejercicio, se podrá aplicar a la cancelación de la deuda externa. El Poder Ejecutivo nacional vetó la posibilidad de su utilización para inversión pública o gasto social.

** A su vez, el art. 41 de la ley 25.827, incorporó como último párrafo del art. 9º de la ley 25.152 que adicionalmente al criterio dispuesto por el primer párrafo del citado artículo 9º los recursos que integran el Fondo Anticíclico Fiscal podrán ser invertidas en instrumentos elegibles por el Banco Central de la República Argentina, incluyendo asimismo la inversión en instrumentos emitidos por la propia entidad (23).

** (21) El art. 2º, inc. b) de la ley 25.152 establecía en su redacción originaria que a partir del año 2003 debía asegurarse un resultado financiero equilibrado. Ese artículo fue sustituido por la ley 25.401 (B.O. 4/1/2001), de presupuesto para el año 2001, que extendió el plazo prescripto hasta el año 2005 a fin de asegurar un resultado financiero equilibrado.

** (22) La ley 25.827 de presupuesto para el año 2004, dispuso en su art. 40 suspender para el año 2004 la integración correspondiente del Fondo Anticíclico Fiscal creado por la ley 25.152, con excepción de la afectación de los recursos provenientes de las concesiones en los términos del referido artículo.

[illegible] Nacional para el 2004: principales

Por otra parte, se prescribe que el Poder Ejecutivo nacional deberá elaborar un presupuesto plurianual de al menos tres años, con los requisitos del art. 6º de la ley, adicionalmente a la elaboración del presupuesto anual.

Como última regla, se establece un límite para la deuda pública total del Estado nacional, que no podrá aumentar más que la suma del déficit del Sector Público Nacional no Financiero, la capitalización de intereses y otros conceptos, salvo cuando el endeudamiento se destine a cancelar deuda pública con vencimiento en el año siguiente.

Las reglas antedichas se complementarán con ciertos criterios de administración presupuestaria. En este sentido, no se podrá incluir como amortización de deudas gastos corrientes y de capital que no se hayan devengado presupuestariamente en ejercicios anteriores, con la salvedad establecida en el párrafo anterior. Además, en caso de comprometerse gastos presentes o futuros por encima de los autorizados por la Ley de Presupuesto, se informará a la Procuración General de la Nación para que promueva las acciones penales correspondientes al incumplimiento de los deberes de funcionario público.

Asimismo se incluyen en la ley que comentamos diversas pautas tendientes a avanzar en el proceso de reforma del Estado y a aumentar la eficiencia y calidad de la gestión pública.

Por último, en el art. 8º de la ley se establece que la documentación relativa al estado de ejecución de los presupuestos y cálculos de recursos, órdenes de compra, contratos, órdenes de pago y otra documentación e información relevante necesaria para que pueda ser controlado el cumplimiento de las normas relativas a la administración financiera y las establecidas por la Ley de Convertibilidad Fiscal será considerada información pública de libre acceso para cualquier interesado. Discrepamos con quien considera que rige la obligación de poner dicha información a disposición del interesado incluso mediante la autorización al libre acceso a las respectivas plataformas informáticas, ya que ello fue objeto de veto presidencial mediante el decreto 1017/99 debido a que hubiese podido provocar un efecto no deseado, cual es la obligación de liberar claves de seguridad informática (24).

** Con fecha 31/7/01 se dictó la ley 25.453, llamada de "déficit cero", según la cual, la totalidad de gastos previstos debían ser cubiertos por los recursos presupuestarios estimados, con una paulatina reducción de los gastos. Sin embargo, la derogación parcial de la ley 23.928 por la ley 25.561, convirtió en impracticable el cumplimiento de la citada ley 25.453.

94. B) EL PRINCIPIO DE ANUALIDAD (25). — A partir del siglo XVII y por influencia de las prácticas británicas, el carácter anual del presupuesto llegó a constituir un principio indiscutido en las finanzas clásicas. Contribuyeron a su afianzamiento argumentos de orden *político*, ya que el sistema robustecía la facultad parlamentaria de controlar al Ejecutivo, de modo tal que la práctica iniciada bajo forma de voto anual del impuesto, se trasformó en un medio efectivo de conocer, vigilar y limitar la acción general del gobierno en la democracia

(24) HÉCTOR B. VILLEGAS, *Manual de finanzas públicas*, Depalma, Buenos Aires, julio de 2000, p. 389.

(25) MIGUEL ANGEL MARTÍNEZ LAGO, ob. cit., p. 131; JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, ob. cit., 16ª ed., ps. 633

clásica (26). La influencia ejercida por los principios liberales de la Revolución Francesa y la difusión de las instituciones políticas inglesas, resultaron factores predominantes en la generalización del principio de la anualidad presupuestaria.

Es verdad que en Francia se señalan otros argumentos de orden financiero, porque el presupuesto anual resultó un medio eficaz de poner fin al desorden y despilfarros del Antiguo Régimen (27), pero creemos que esta consideración es demasiado limitada en el tiempo y en el espacio, para incidir en la adopción universal del principio.

* Lo cierto es que con las ideas predominantes en el siglo XIX y comienzos del siglo XX, nadie habría pensado seriamente en presupuestos plurianuales, y es así que en autores prestigiosos de esa época se puede leer que el término de un año "corresponde a la medida normal de las previsiones humanas" y sólo en "casos excepcionales" de algunos principados alemanes se ha recurrido a previsiones bienales o trienales (28), como también que son tan deleznables los argumentos en contra, que "en los grandes Estados" se aplica el sistema de anualidad y sólo en los "pequeños Estados rigen períodos de dos, tres o cuatro años" (29). Por supuesto que la Constitución argentina de 1853 ha incorporado el principio de anualidad (art. 67, inc. 7), principio mantenido tras la reforma de 1994 (art. 75, inc. 8), pero las circunstancias han impuesto numerosas derogaciones, como en casi todos los países.

** Así, por ejemplo, la ley 25.152, de Convertibilidad Fiscal, establece que el Poder Ejecutivo nacional deberá elaborar un presupuesto plurianual de al menos tres años, con las características establecidas en su art. 6º, en forma adicional a la elaboración del presupuesto anual.

** El concepto de anualidad tiene íntima relación con el criterio del equilibrio económico pues, como ha señalado la doctrina, a medida que las crisis económicas pulverizan los presupuestos anuales surgen los defensores de los presupuestos cíclicos o plurianuales (30).

Según veremos, la doctrina moderna no rechaza en forma absoluta la norma de anualidad, pues si bien algunos países han adoptado sistemas presupuestarios que cubren un período prolongado de tiempo —los *presupuestos cíclicos*—, en cambio no existe unanimidad en su favor y prestigiosos autores prefieren el régimen tradicional; únicamente que no le atribuyen el carácter riguroso de otros tiempos y arbitran procedimientos que permiten flexibilizarlo, de modo tal, que aun cuando jurídicamente subsista el presupuesto con carácter anual, en la práctica sus disposiciones cubren un período de tiempo más prolongado.

95. Año financiero. — Cuando se habla de *anualidad* o de presupuesto *anual*, está implícita la idea de un período de tiempo equivalente a *doce*

(26) Duverger, ob. cit., p. 238; Laufenburger, *Budget et Trésor*, p. 75.

(27) Duverger, ob. cit., p. 238.

(28) Stourm, *Le budget* (6ª ed., Alcan, Paris, 1909, ps. 311 y 312).

(29) Von Eheberg, *Hacienda pública* (trad. esp., Gili, Barcelona, 1929, p. 546).

(30) Roberto Thompson, *El presupuesto y su control de constitucionalidad*, La Ley del 14/8/2000. En contra, desconociendo las ventajas de los presupuestos plurianuales, Adolfo Atchabahian, *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*, 2ª ed., Depalma, 1999, p. 172.

meses, pero no significa, necesariamente, que él deba corresponder al año calendario; ambos conceptos pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra. Antes de la segunda guerra mundial, el *año financiero* comenzaba el 1 de enero en veintiséis países, el 1 de abril en dieciséis y el 1 de julio en doce (31).

La elección del año financiero depende de circunstancias variables, algunas de carácter institucional o político, como es la fecha de iniciación de las sesiones del parlamento y la mayor o menor facilidad de obtener el voto del presupuesto en tiempo útil según prácticas locales; otras veces influyen factores de distinta índole, hasta de carácter climático, como en ciertos Estados de Norteamérica cuyos recursos provienen principalmente del impuesto a la propiedad, que adoptan fechas en relación con la recolección de las cosechas (32).

** Actualmente, la mayoría de los países adoptan el año natural como ejercicio financiero. Así lo aplican, por ejemplo, todos los países miembros de la Unión Europea, con excepción de Inglaterra (33), aunque este país también ha adoptado el principio de anualidad y, desde mayo de 1997, se presenta el presupuesto en primavera (marzo) y un informe previo en agosto de cada año (34).

En la Argentina, el año financiero siempre había coincidido con el año calendario, como lo disponían en cuanto al régimen nacional, la antigua Ley de Contabilidad nº 428 (art. 1º) y su reemplazante la ley 12.961 (art. 1º), pero el decreto-ley 23.354/56 (art. 1º) introdujo la novedad de que el ejercicio comenzara el 1 de noviembre y terminara el 31 de octubre del año siguiente.

Esta innovación en la práctica tradicional fue explicada oficialmente (35), diciendo que ella permitía "reducir el período que media entre la oportunidad en que se calculan los créditos presupuestarios y el momento en que comienza su aplicación por imperio de la ley", lo cual "contribuirá a la mayor precisión de las autorizaciones en relación con las necesidades a satisfacer". Ese fundamento es razonable desde el punto de vista contable, al disminuir la posibilidad de desajustes entre los gastos proyectados y las erogaciones para cumplirlos, pero ofrece el inconveniente de reducir considerablemente el tiempo para la discusión y voto del presupuesto. Como el proyecto debía remitirse antes del 15 de julio (decreto-ley cit., art. 12), el Congreso sólo dispondría de tres meses y medio al efecto, en tanto que el régimen anterior le otorgaba seis meses (36), lo cual habría de traducirse en sanciones precipitadas o en la aceptación a libro cerrado de la propuesta del Ejecutivo.

(31) Laufenburger, *Budget et Trésor*, p. 76.

(32) Por ejemplo: 1 de octubre en Alabama; 1 de abril en Washington y Wyoming; 1 de setiembre en Texas (Schultz y Harris, ob. cit., p. 155). En igual sentido, en cuanto a lo sustancial: Ardant, ob. cit., en R.S.L.F., 1949, esp. p. 419.

** (33) El Presupuesto General de las Comunidades Europeas adopta los principios clásicos en materia presupuestaria. El art. 203, apartado 1, de la U.E., indica que "el ejercicio presupuestario comienza el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre". Ver, para sus detalles, J. M. Adán Carmona, *El régimen presupuestario en las Comunidades Europeas* (en "Hac. Públ. Española", nº 96, ps. 489 y sigtes.).

(34) Ver en este sentido http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/budgetgu.html.

(35) Declaraciones del ministro de Hacienda de la Nación, en diario "La Nación" (diciembre de 1956).

(36) Según la anterior ley 12.961, art. 15, el proyecto de presupuesto debía ser enviado antes del 30 de junio y el ejercicio comenzaba recién el 1 de enero siguiente.

48

La experiencia demostró la inconveniencia del sistema, por lo cual la ley 16.662, del año 1965, volvió las cosas al estado anterior y desde entonces el ejercicio comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Pero, al propio tiempo, modificó el citado art. 12, extendiendo hasta el 15 de setiembre de cada año la fecha de remisión del proyecto de presupuesto.

** Actualmente, la ley 24.156 ha mantenido la tesitura del año natural o calendario (art. 10).

96. PRESUPUESTOS DE CAJA Y DE COMPETENCIA (GESTIÓN Y EJERCICIO). — La realización práctica del concepto de anualidad determina una serie de problemas, ya que la complejidad de las funciones estatales no siempre permite concretar las operaciones en límites estrictos. La erogación comprometida en un año, muchas veces se traduce en pagos efectuados en ulteriores períodos financieros, con las dificultades imaginables.

Existen dos sistemas para referir las operaciones presupuestarias al año financiero: el presupuesto de *caja* o *cash basis* según la terminología inglesa y que los franceses denominan sistema de *gestión*, y el presupuesto de *competencia* o *accrual basis*, también conocido por sistema del *ejercicio* (37). Creemos preferible prescindir aquí de las expresiones *gestión* y *ejercicio*, porque pueden originar confusiones; así, por ejemplo, "gestión" también se usa en sentido genérico para referirse a la actividad general desarrollada —v. gr., la "gestión del Poder Ejecutivo"— y en sentido restringido a la ejecución por un responsable de servicios financieros, y la palabra "ejercicio" suele designar el período de ejecución del presupuesto, que puede coincidir o no con el año financiero o con la "gestión" realizada durante él (38). En todo caso, más bien que hablar de "presupuesto" a secas, habría que referirse a las *cuentas* de él, y entonces sí podría decirse "cuentas de gestión" o "cuentas de ejercicio", pero aun de esta manera la cosa no resulta muy clara.

En el presupuesto de *caja* se consideran únicamente los ingresos y las erogaciones materializados, efectivamente realizados, durante el período respectivo; lo que se computa es el movimiento de fondos, con prescindencia del origen o nacimiento de las operaciones (39). En el presupuesto de *competencia*, en cambio, predomina el aspecto jurídico, pues se computan los ingresos y las erogaciones comprometidas durante el año —es decir, que se originan o surgen durante el año, sin atender al momento en el cual se hacen efectivos: es un sistema que se prolonga hacia el futuro— (40).

En el sistema de *caja* las cuentas se cierran indefectiblemente al término del año financiero y, por tanto, no puede haber "residuo" (41): lo que no ha

(37) Los autores franceses hablan, casi exclusivamente, de *ejercicio* y de *gestión*; los italianos, en cambio, utilizan las expresiones *competencia* y *caja* para referirse a lo mismo.

* (38) VON SUCHAN, *L'exercice et la gestion* (en "Annales", vol. II, ps. 71 y sigtes.). Hay traducción española en *Estudios sobre el presupuesto* (Buenos Aires, 1941, p. 73). Ver este ejemplo: el cap. II de la parcialmente derogada ley de contabilidad 12.961 se titulaba "De la gestión del ejercicio".

(39) LAUFENBURGER, *Budget et Trésor*, p. 77; BURKHEAD, ob. cit., p. 367; VON SUCHAN, ob. cit.

(40) INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 43 y 44; REUTER, *Quelques aspects de la règle de l'annualité des dépenses publiques dans la pratique budgétaire française* (en R.S.L.F., 1949, ps. 261 y sigtes.).

[illegible] otros y en el derecho italiano; en Francia se

podido cobrarse o pagarse durante el año pasa al año siguiente; en consecuencia, el ejercicio financiero coincide con el año financiero. En el sistema de *competencia* las cuentas no cierran al finalizar el año, pues deben quedar pendientes hasta que se liquiden las operaciones comprometidas: el "residuo" resultante al final del año debe imputarse al mismo ejercicio y para ello se utiliza un período adicional más o menos extenso en que se contabilizan; el ejercicio financiero, pues, es más extenso que el año financiero.

Es difícil decidirse en esta materia, por ser muy compleja y discutida: cada sistema presenta ventajas e inconvenientes, por lo cual generalmente se arbitran medios que al hacerles perder ortodoxia los flexibilizan; por lo demás, la elección depende en parte del objetivo perseguido, según se quiera comprobar hechos producidos o resultados (costos de obras o servicios).

Las ventajas generalmente atribuidas al presupuesto de *caja*, son éstas: simplicidad, claridad, rapidez en la rendición de cuentas, ya que al cierre del ejercicio no quedan operaciones pendientes; por todo ello es el sistema más apto para un control de tipo contable, de hechos cumplidos, al permitir verificar con premura los resultados numéricos del ejercicio. En cuanto al presupuesto de *competencia*, es más complejo, y no permite una rendición de cuentas formulada con tanta rapidez como en el otro sistema, pero, en cambio, hace apreciar mejor el ejercicio de poderes o deberes jurídicos de la administración para la obtención de los fines consignados en el presupuesto: por lo mismo es un procedimiento más adecuado para un control amplio de resultados, y no de carácter meramente contable. Por otra parte, es susceptible de estos reparos: *a)* siendo imposible dejar pendientes las cuentas por tiempo indefinido, es menester una de estas soluciones: demorar la clausura por un período no muy extenso o fragmentar la rendición de cuentas separando los gastos "residuales", con lo cual el sistema pierde gran parte de su razón de ser; *b)* dificulta la confección de un balance racional, que sea fiel reflejo de las operaciones presupuestarias; *c)* retarda el cumplimiento de los actos correspondientes a un ejercicio y propende a que no se apresure la regularización de los gastos (42).

La mayor parte de los países se ha inclinado hacia el presupuesto de caja o de gestión (43), y aquellos que optaron por el de competencia tuvieron que atenuarlo, ya sea mediante un distingo entre recursos y gastos, ya restringiendo el "período complementario" a un término muy breve o apelando a las cuentas residuales.

* En nuestro país, bajo el régimen de la derogada ley 12.961, se aplicó el sistema de "caja" para los recursos y de "competencia" para los gastos con "período complementario" de tres meses. El decreto 23.354/56 modificó esto último, pues su art. 35, reformado por el decreto 11.446/65, párrafo primero, fue redactado en los siguientes términos: "La clausura definitiva del ejercicio y el cierre de las cuentas del presupuesto general se operará al 31 de diciem-

(42) Sobre los méritos de ambos sistemas: VON SUCHAN, ob. cit.; TROTABAS, ob. cit., ps. 118 y 119; REUTER, ob. cit.; BURKHEAD, ob. cit., p. 360; INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 3 a 45; DUVERGER, ob. cit., p. 240.

(43) VAN HOUTTE, *Les autorisations budgétaires s'étendant au déla de l'année* ("Rivista...", 1960, I, ps. 335 y sigtes.).

bre de cada año (44). Después de esta fecha no deberán asumirse nuevos compromisos con cargo al presupuesto general cerrado, caducando sin excepción los créditos de que no se hubiera hecho uso".

* Esto habría hecho suponer la adopción lisa y llana del sistema de "caja", pero el art. 25 especificaba que "las erogaciones de cada ejercicio se apropiarán en razón de su compromiso", agregando a continuación: "A los efectos de la computación contable de esas erogaciones los créditos del presupuesto general deberán afectarse en el momento en que por un acto de autoridad competente, ajustado a las normas legales de procedimiento, se dé origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero, referible por su importe y concepto, a aquellos créditos".

* Es decir, que no se computaba el "pago" o "libramiento" sino el "compromiso", adoptando, así, un procedimiento característico del sistema de "competencia".

* Por otra parte, el segundo párrafo del art. 35 determinaba que las erogaciones comprometidas durante el ejercicio y no cumplidas en él, se llevaban a una *cuenta de residuos pasivos*, a la cual se imputarán los libramientos posteriores, cuenta que perimía al año siguiente del cierre de cada ejercicio (art. 36), con lo cual también se alejaba del presupuesto de "caja".

* El anterior régimen, entonces, ofrecía estos caracteres: *a)* el ejercicio era anual y coincidía con el año financiero: abría y cerraba con él, haciendo desaparecer el "período complementario" de tres meses; *b)* lo mismo que con el régimen de la ley 12.961, los recursos se contabilizaban según su "percepción", y no desde que se "devengaban"; *c)* las erogaciones se aprobaban en razón del "compromiso", y no del "libramiento" o "pago"; *d)* los gastos comprometidos pero sin libramiento durante el ejercicio, no pasaban al ejercicio siguiente sino que se mantenían en una cuenta de residuos pasivos, que se incluía en la cuenta general de aquel ejercicio.

Apreciando los diversos elementos que lo integran, el anterior sistema establecido por el decreto-ley 23.354/56 participaba del presupuesto de "caja" en cuanto a los recursos; en lo referente a erogaciones y no obstante ciertas características que lo distinguían del sistema de la ley 12.961 y parecerían aproximarlo al de caja, en verdad adoptaban el régimen de "competencia" atemperado.

** El sistema actualmente vigente, instaurado por la ley 24.156, establece que el ejercicio financiero comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año (art. 10). No obstante este principio general, cabe sentar que el primer párrafo del art. 15 señala que "cuando en los presupuestos de las jurisdicciones y entidades públicas se incluyan créditos para contratar obras o adquirir bienes o servicios, cuyo plazo de ejecución exceda al ejercicio financiero, se deberá incluir en los mismos información sobre los recursos invertidos en años anteriores, los que se invertirán en el futuro y sobre el monto total del gasto, así como los respectivos cronogramas de ejecución física".

** El último párrafo del art. 21 de la ley 24.156 preceptúa que para la Administración central "se considerarán como gastos del ejercicio todos aquellos que se devenguen en el período, se traduzca o no en salidas de dinero efectivo del Tesoro", con lo cual se ve que el sistema adoptado es el de "competencia", dado que la apropiación del gasto la da su devengamiento, y no la efectiva salida de fondos, o libramiento siquiera. Paralelamente, en cuanto a la ejecución del presupuesto, el art. 31 de la ley vigente indica que "se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto". Por otra parte, el art. 41, *in fine*, establece que "con posterioridad al 31 de diciembre de cada año no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en esa fecha", es decir que se produce la caducidad anual de los créditos para gastar. El mismo criterio del devengado es mantenido por el art. 22 para los organismos descentralizados, en materia de gastos.

** En cuanto a los ingresos de la Administración central, el mismo art. 21 en su primer párrafo, establece que los recursos del ejercicio serán "todos aquellos que se prevé recaudar durante el período", con lo cual parece adoptar el sistema de devengado, o de apropiación según el cálculo o previsión de recaudación, con independencia de que se recaude efectivamente o no. Pero más adelante fija que se computan asimismo como ingresos del ejercicio "los excedentes de ejercicios anteriores que se estime existentes a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta", con lo cual el criterio anterior se desdibuja, consagrando un criterio de "caja", pues el excedente de un año no se imputa al período en el cual se devengó, sino al período en que se recaudó o al período siguiente al que resultó excedente. Más aun cuando en el art. 41 se establece que las cuentas del ejercicio cierran el 31 de diciembre de cada año, y, después de esa fecha, "los recursos que se recauden se considerarán parte del presupuesto vigente, con independencia de la fecha en que se hubiere originado la obligación de pago o liquidación de los mismos".

** El art. 22 deja librados a la reglamentación los criterios para determinar los recursos que deben incluirse respecto de los organismos descentralizados. El decreto 2666/92 ha entendido que cuando sean recursos que provengan de aportes o trasferencias de la Administración central se considerarán devengados con la emisión de la orden de pago destinada a efectivizar dicha trasferencia o aporte.

(44) Téngase en cuenta que para el decreto-ley 23.354/56, el año financiero coincide con el ejercicio, comenzando el 1 de enero y terminando el 31 de diciembre.

97. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE ANUALIDAD. — Aun prescindiendo de factores excepcionales que puedan incidir en la vida de los pueblos, en épocas normales no siempre es posible observar estrictamente el principio de anualidad presupuestaria, especialmente en materia de erogaciones. Algunas veces circunstancias de orden político impiden la sanción del presupuesto en tiempo oportuno, otras la realización de obras que exceden del cuadro anual, exige la adopción de procedimientos que eviten la paralización de la actividad del Estado. Veremos, pues, las situaciones que se presentan con mayor frecuencia y los medios generalmente adoptados para subsanar los inconvenientes.

* 98. a) CRÉDITOS PROVISIONALES Y DUODÉCIMOS. — Entre nosotros, la demora en sancionar el presupuesto no causa perturbaciones en cuanto a los recursos, porque, a diferencia de lo que ocurre en otros países, las disposiciones a su respecto tienen carácter permanente y no caducan al fenecer el ejercicio; pero los inconvenientes aparecen en las erogaciones, por ser anuales.

Un medio de resolver la dificultad consiste en la concesión de *créditos provisionales*, que en ciertos países como Gran Bretaña y Bélgica, es un procedimiento normal que permite un mejor ajuste del presupuesto que luego los absorbera; pero en otros casos, p. ej. Francia, son consecuencia del retardo parlamentario y se denominaban *duodécimos provisionales* por repetirse mensualmente hasta la sanción del nuevo presupuesto, y producen inconvenientes que los autores señalan (45).

En la Argentina también se recurrió antiguamente al sistema de los duodécimos, pero en razón de sus deficiencias y de las críticas que mereció (46), fue abandonado.

** En Italia, si la ley de presupuesto no fuera aprobada en fecha, se autoriza su vigencia provisoria por un término no superior a los cuatro meses, arbitrio que no es automático sino que requiere de una ley que así lo establezca.

99. b) Reconducción del presupuesto. — Otro procedimiento para remediar aquella deficiencia consiste en la *reconducción* del presupuesto anterior. Es un sistema considerado "deplorable" desde el punto de vista financiero, por acentuar el problema de la exactitud de las estimaciones, y debilitar las prerrogativas parlamentarias (47); sin embargo, creemos que a pesar de esos inconvenientes, que no se discuten, permite asegurar la continuidad de los servicios y tareas de la administración, evitando que el retardo de la sanción pueda trocarse en arma política para dificultar la acción del Ejecutivo, como ha ocurrido muchas veces; por lo demás, será un estímulo para que el Poder Legislativo no sea remiso en el cumplimiento de su obligación de proveer al país del instrumento de gobierno que es el presupuesto.

** La reconducción del presupuesto ha sido establecida por la Constitución uruguaya de 1967, por la Constitución española de 1978 y, en forma parcial, por el art. 109 de la Constitución de Alemania occidental y por el art. 348 de la Carta Política de Colombia (48).

* También es el sistema establecido entre nosotros, por el art. 13 del decreto-ley 23.354/56: "Si al iniciarse el ejercicio no se hubiera aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia en el anterior, a los fines de la continuidad de los servicios", y también contenía la aclaración de que esta norma "no alcanza a los créditos sancionados por una sola vez cuya finalidad hubiera sido satisfecha".

** El sistema de la ley 24.156 mantiene el mismo criterio general, al establecer su art. 27 que "si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia el año anterior", al cual el Poder Ejecutivo nacional deberá realizar una serie de ajustes (en el presupuesto de la Administración central como en el de los organismos descentralizados), tanto en el presupuesto de recursos, como en el presupuesto de gastos, que la norma menciona. En cuanto al presupuesto de recursos,

(45) Duverger, ob. cit., p. 242.

(46) Oría, *Finanzas*, t. III, ps. 425 y 426.

(47) Duverger, ob. cit., p. 242.

(48) De acuerdo con la disposición constitucional de Alemania, el gobierno federal puede comprometer gastos y financiarlos por medios de tesorería hasta la cuarta parte del presupuesto fenecido (*apud* Duverger, ob. cit., p. 242). En relación a Colombia, ver Mauricio Plazas

tratado en el inc. 1º del art. 27, se eliminarán los rubros que no puedan ser recaudados nuevamente (punto *a*); se suprimirán los ingresos provenientes de operaciones de créditos públicos autorizadas, en la cuantía en que fueron autorizadas (punto *b*); se excluirán los excedentes de ejercicios anteriores correspondientes al ejercicio financiero anterior, en el caso que el presupuesto que se está ejecutando hubiera previsto su utilización (punto *c*); estimará cada uno de los rubros de recursos para el nuevo ejercicio (punto *d*); y asimismo incluirá los recursos provenientes de operaciones de crédito público en ejecución, cuya percepción se prevea que ocurrirá en el ejercicio (punto *e*). En lo que se refiere al presupuesto de gastos, el inc. 2º del mismo art. 27 da las pautas a seguir, en cuanto a que se eliminarán los créditos presupuestarios que no deban repetirse por haberse cumplido los fines para los cuales fueron previstos (punto *a*); incluirá créditos presupuestarios indispensables para el servicio de la deuda y las cuotas que se deban aportar en virtud de compromisos derivados de la ejecución de tratados internacionales (punto *b*); incluirá los créditos presupuestarios indispensables para asegurar la continuidad y eficiencia de los servicios (punto *c*); adaptará los objetivos y cuantificaciones en unidades físicas de los bienes y servicios a producir en cada entidad, a los recursos y créditos presupuestarios que resulten de los ajustes anteriores (punto *d*).

A pesar de las deficiencias que se le imputan, el procedimiento es menos arbitrario (y más respetuoso del Poder Legislativo) que el anterior de la ley 12.961, que facultaba al Ejecutivo a autorizar créditos provisionales sobre la base del "proyecto" elaborado por él, lo cual acentuaba el discrecionalismo de su acción.

100. c) Presupuestos plurianuales. — Existe otro medio para atenuar los inconvenientes de la anualidad: corresponde al presupuesto *bienal* que se utilizó en Francia con diversas modalidades (49). A pesar de su aparente semejanza con el sistema de reconducción, se le diferencia por el hecho de que el presupuesto plurianual es votado con el propósito deliberado de cubrir un período de tiempo que abarque dos o más años, sin responder a un concepto económico como en el caso de los presupuestos cíclicos, y es pasible de los mismos reparos que se formulan al régimen de reconducción.

En nuestro país se pensó en una solución de esta especie al sancionarse la Constitución del año 1949 (actualmente derogada), mediante la inserción de una cláusula que facultaba al Congreso a "fijar por un año, o por períodos superiores hasta un máximo de tres años, a propuesta del Poder Ejecutivo, el presupuesto de gastos de administración de la Nación" (art. 68, inc. 7). Esta innovación tuvo su fundamento en la conveniencia de elaborar planes presupuestarios amplios, de actuar rápidamente en ciertas emergencias y otras generalidades carentes de precisión técnica (50), pero nunca fue puesta en

(49) Duverger, ob. cit., ps. 242 y 243. También se aplicó el presupuesto bienal en Colombia desde 1886 y hasta comienzos del siglo XX. Vide Mauricio Plazas Vega, ob. cit., p. 445.

(50) Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente (Buenos Aires, 1949, ps. 517 y 518). Ver los intentos de inclusión de la plurianualidad en el presupuesto en los intentos de modificación constitucional por el gobierno de facto en 1972, en Barraza y Schafrik, ob. cit., p. 50. Ver la inclusión de planes plurianuales en la Constitución de Brasil de 1988 (arts. 165 y

salarios, con el propósito de atender subsidios de carácter social y destinar los excedentes a la creación de oportunidades de trabajo. No obstante el desarrollo de la Caja, el gobierno dispuso de sus reservas y no pudo cumplir las finalidades económicas previstas.

107. PRINCIPIOS DE CARÁCTER FORMAL (63): C) UNIDAD DEL PRESUPUESTO. — El principio de *unidad* presupuestaria consiste en la reunión o agrupación de todos los gastos y recursos del Estado en un documento único (64). Por cierto que su enunciación como "principio" de derecho presupuestario es una creación doctrinal, pues no resultaba de ninguna disposición constitucional o legal y hasta las viejas obras no lo consignan explícitamente, sino en forma indirecta. Es así como Stourm al hablar del "presupuesto ordinario o presupuesto general" expresa que "debería ser el presupuesto único", para diferenciarlo del presupuesto extraordinario, que es "como un usurpador" (65), pero de aquí no pasa.

** Modernamente, este principio fue incorporado a algunas constituciones y leyes presupuestarias. En tal sentido, la Constitución de España dispone que "los presupuestos generales del Estado incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal". Al contrario, Inglaterra e Irlanda exponen en documentos separados los ingresos y los gastos, necesitándose leyes diferentes para su aprobación parlamentaria.

Las finanzas tradicionales fundamentan esta exigencia en consideraciones de orden técnico y de carácter político, que pueden sintetizarse de esta manera (66): *a)* permite apreciar fácilmente si el presupuesto está equilibrado; *b)* dificulta la realización de maniobras, como la simulación de economías o la ocultación de gastos en las cuentas especiales; *c)* hace posible conocer la magnitud efectiva del presupuesto y la porción de renta afectada por las erogaciones; *d)* evita complicaciones y oscuridades; *e)* finalmente, desde el punto de vista político, facilita el control parlamentario que se vería dificultado con las cuentas fraccionadas, al propio tiempo que posibilita la comparación del grado de utilidad de los gastos al enunciarlos en forma integral.

108. PRESUPUESTOS MÚLTIPLES (67). — Sin cuestionar la procedencia de los argumentos expuestos precedentemente, la doctrina moderna pretende que al ampliarse el campo de acción del Estado, que ahora persigue fines económico-sociales y emprende actividades industriales, se ha tornado imposible reunir en un solo documento el conjunto de esas actividades. Por otra parte, la transformación operada ha hecho desaparecer la homogeneidad y uniformidad del presupuesto, es decir, la identidad sustancial en el objeto y en la naturaleza de los créditos, de manera tal que actualmente se acumulan gastos de explotación y gastos de inversión que no pueden compararse entre sí por referirse a conceptos heterogéneos, aparte de que la complejidad de la acción

(63) Ver JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, ob. cit. (16ª ed.), ps. 621 y sigtes.; MIGUEL ANGEL MARTÍNEZ LAGO, ob. cit., ps. 113 y sigtes.; MARTÍN QUERALT Y OTROS (1995), p. 652.

(64) LAFERRIÈRE Y WALINE, ob. cit., p. 45; TROTABAS, ob. cit., ps. 112 y sigtes.

(65) STOURM, ob. cit., ps. 194, 195 y 226.

(66) LAFERRIÈRE Y WALINE, ob. cit., ps. 45 y sigtes.; DUVERGER, ob. cit., p. 265.

(67) Ver sobre el tema: HERSCHEL, *Ensayo sobre política fiscal* (Ed. Der. Financ., Madrid, 1975), especialmente sobre la teoría de los presupuestos múltiples y su aplicación en los países subdesarrollados.

estatal, con diversidad de órganos y de funciones, no permite que los gastos y los recursos aparezcan en un documento único.

La tradicional distinción entre gastos normales y excepcionales, así como también entre gastos productivos e improductivos, determinó el quebrantamiento del principio de unidad, al hacer posible un presupuesto *ordinario* paralelamente a otro *extraordinario*. La atribución de erogaciones a uno u otro, dependería del criterio discriminatorio que se aplique: si se adopta el criterio de la *regularidad*, al primero irían los gastos que se reproducen periódicamente a intervalos regulares, y al segundo los gastos de carácter accidental e imprevisibles; en cambio, si se toma el criterio de la *productividad*, el presupuesto ordinario comprendería los gastos considerados improductivos, los destinados a asegurar la marcha de la administración y las necesidades corrientes, en tanto que corresponderían al presupuesto extraordinario los gastos productivos o reproductivos, como son los de inversión. Por otra parte, desde el punto de vista de la financiación, las erogaciones del presupuesto ordinario serían atendidas con tributos y las del extraordinario con empréstitos.

Pero la realidad ha demostrado la falacia de tales consideraciones (68). Los gastos que parecen excepcionales en un período breve llegan a ser normales y regulares al apreciarlos en mayor espacio de tiempo; erogaciones que aparentemente son improductivas, como sueldos de funcionarios e interés de la deuda pública, son retribución de servicios prestados al país o de su enriquecimiento, e, inversamente, ciertos gastos de inversión pueden no ser productivos, si el Estado se ve obligado a operar con precios políticos por debajo del costo; por último, la experiencia de ciertos países demuestra que los gastos de carácter excepcional —crisis, guerras— pueden financiarse dentro del presupuesto único.

En consecuencia, aun cuando no se acepten los criterios clasificatorios que han servido para establecer una división entre ambas clases de presupuestos, es indudable el quebrantamiento del principio de unidad, manifestado en ciertos procedimientos utilizados en épocas diversas —algunas muy recientes—, tales como los presupuestos anexos o especiales de reparticiones estatales (69), las cuentas especiales que suelen perder su carácter puramente contable para encubrir gastos extrapresupuestarios y, finalmente, los presupuestos extraordinarios como los de Francia para liquidar las guerras de 1870 y 1914 (70).

Queda así demostrado que las exigencias de la vida real se han impuesto a las consideraciones teóricas.

109. PRESUPUESTO DE CAPITAL Y PRESUPUESTO DE OPERACIÓN (71). — Es así que frente a ese desacuerdo entre los hechos y la especulación doctrinal, las nuevas

(68) LAUFENBURGER, *Budget et Trésor*, ps. 61 a 64.

** (69) En Francia los "presupuestos anexos" registran la producción de determinados bienes y servicios que se retribuyen mediante precios.

Existían nueve de estos presupuestos, entre los que damos cuenta, por su importancia, del de Correos y Telecomunicaciones, Imprenta Nacional, Prestaciones Sociales, Agrícolas y Navegación Aérea.

(70) DUVERGER, ob. cit., p. 269; TROTABAS, ob. cit., p. 115; LAUFENBURGER, *Budget et Trésor*, ps. 66 y sigtes.; LAFERRIÈRE Y WALINE, ob. cit., ps. 50 y sigtes.

(71) Ver: HANSEN, *Política fiscal y ciclo económico*, ps. 211 y sigtes.; BURKHEAD, ob. cit., ps. 182 y sigtes.; MARX, *The divided budget in Scandinavian practice* (en "National Tax Journal", 1955, ps. 186 a 200).

función de los planes de gobierno, para un período determinado en los distintos ámbitos de su competencia, de modo de lograr el máximo cumplimiento de los mismos al mínimo costo" (85). Con este instrumento se pone el acento en la consecución de objetivos determinados, evaluando previamente las posibles alternativas de manera tal que los planes se cumplan en tiempo, modo y lugar más conveniente.

De esta forma se procura evitar el dispendio que representa la cuestionable práctica de la repetición histórica de los créditos, que las más de las veces no se compadecen con los planes de gobierno. Además, puede así establecerse una más eficaz medición de los costos de los servicios estatales y una mejor evaluación de su producido, lo que también coadyuva al desarrollo de un adecuado control de gestión.

La médula del sistema la constituye "el programa", que en la citada publicación se lo define como "el conjunto de acciones complementarias evaluadas convenientemente que permiten dar satisfacción a una demanda de índole determinada". La apertura programática se ordena, de lo general a lo particular, de la siguiente forma: finalidad, función y programa. Esta secuencia sirve para ordenar los gastos que atenderán las necesidades comunitarias conforme al plan de gobierno (86).

Una comentarista del asunto destaca que "el núcleo del presupuesto por programas y actividades consiste en mostrar qué se realiza, además de exhibir el monto que se gasta. O sea —agrega—, se relacionan los insumos con los fines por los cuales se adquieren", y consiguientemente se fijan los objetivos concretos, que se los denomina *metas*, y de aquí, cuáles serán los *medios* necesarios para realizarlos (87). Tal es el esquema general a que responde esta forma de determinación de las erogaciones en el presupuesto general y cuyo desarrollo excedería el marco de esta obra.

** En el sentido descrito parece haberse orientado la ley 24.156, pues en su art. 14 establece que para los presupuestos de gastos "se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con su fuente de financiamiento". A ello agrega, en un segundo párrafo, que "la reglamentación establecerá las técnicas de programación presupuestaria y los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados". El decreto 2666/92 estableció como categorías programáticas las de programa, subprograma, proyecto, obra y actividad, indicando que "en cada uno de los programas se describirá la vinculación cualitativa y cuantitativa con las políticas nacionales a cuyos logros contribuyen".

b) Presupuesto base cero. La aplicación del presupuesto base cero demanda que cada unidad responsable de las erogaciones justifique la asignación presupuestaria total y que, año a año, revise su aptitud y eficacia en el

(85) *Lineamientos...*, ps. 15 y sigtes.

(86) Jarach señala que el presupuesto por programas es una técnica presupuestaria más sofisticada y que revela, mucho más que el presupuesto tradicional, el carácter del presupuesto como plan de la economía del sector público (ob. cit., p. 101).

cumplimiento de las metas programáticas fijadas. No se trata de algo que afecte la esencia de la institución presupuestaria ni a la orientación del presupuesto nacional, sino, únicamente, a la forma de determinar las cifras que habrán de consignarse en el documento.

Sobre esta forma presupuestaria Caplan de Cohen ha dicho: "El enfoque base cero es, primordialmente, una herramienta de decisión gerencial que —mediante la programación presupuestaria— intenta una asignación más eficiente de recursos limitados", a cuyo efecto parte de la base de que ningún gasto tiene un "*derecho adquirido* de subsistir por su mera existencia en períodos anteriores", es decir, que el responsable lo coloca en *base cero*, como si nada hubiera existido anteriormente, y se dedica al reexamen de cada rubro, manteniendo sólo aquellos que hayan acreditado la necesidad de subsistencia (88).

Y en la parte final de su trabajo anota: "El presupuesto por programas se presenta como un instrumento de largo plazo, especialmente apto para planes plurianuales; el enfoque base cero es, por definición, una herramienta de corto plazo".

Tales son, a grandes rasgos, las dos modalidades de realización presupuestaria en boga en estos últimos tiempos.

112. D) Universalidad (89). — El principio de *universalidad*, también conocido como del *producto bruto*, exige que no haya compensación o confusión entre gastos y recursos; que tanto unos como otros sean consignados en el presupuesto por su importe "bruto" sin extraer saldos "netos". Esta norma es confundida algunas veces con el principio de *unidad* y no es raro ver atribuido a este último el significado que corresponde a la universalidad, como, por ejemplo, en los siguientes conceptos de Burkhead: "La *unidad* exige que el presupuesto sea presentado en cifras brutas, es decir, que se consigne el total de recursos y el total de gastos y no recursos netos y gastos netos" (90). Creemos, empero, que la interpretación expuesta en primer término es la correcta y, desde luego, la aceptada por autores de diversos países (91).

Se ha señalado que la aplicación rigurosa de la regla podría conducir a situaciones absurdas que desnaturalizarían su finalidad, especialmente en lo referente a las actividades industriales y comerciales a cargo de entidades autónomas. En estos casos se prescinde del principio de universalidad y se traslada al presupuesto general únicamente el saldo neto —positivo o negativo— de la gestión de tales organismos (92). Por otra parte, quienes propugnan la adopción del *presupuesto funcional*, que veremos al tratar el principio

(88) Caplan de Cohen, ob. cit., p. 1089.

** (89) Ver José Juan Ferreiro Lapatza, ob. cit. (16ª ed.), p. 625; Miguel Angel Martínez Lago, ob. cit., p. 115; Martín Queralt y otros (1995), p. 652; Javier Sáinz Moreno, *Elementos de derecho financiero*, Rafael Castellanos Editor, Madrid, 1994, p. 772. Atchabahian engloba las reglas de la universalidad y de la unidad en la regla de la generalidad del presupuesto, vide *Régimen jurídico de la gestión y el control en la hacienda pública*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, ps. 156 y sigtes.

(90) Ob. cit., p. 107. El concepto de Burkhead se aproxima, en cierto modo, al de Trotabas, que no considera la universalidad como principio absolutamente distinto, sino como un aspecto complementario de la unidad del presupuesto (ob. cit., ps. 123, 124 y 128).

(91) Duverger, ob. cit., p. 295; Laufenburger, *Budget et Trésor*, ps. 45 y sigtes.; Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 45.

(92) Laufenburger, *Budget et Trésor*, ps. 49 y 50.

de especificación de gastos (93), o de medios para suplir la insuficiencia de las normas tradicionales, son partidarios de la derogación o flexibilización del concepto de "universalidad", reemplazándolo por procedimientos que permitan apreciar el *costo* y la *utilidad* de los servicios públicos (94).

** El principio de universalidad ya estaba expresamente consignado en el régimen del decreto-ley 23.354/56, en su art. 2º, al establecerse que los recursos y las erogaciones debían figurar de forma separada y por su importe íntegro, sin admitirse compensaciones entre ellos, ni trasferencias. El art. 5º de dicho decreto-ley, para evitar los inconvenientes derivados de estimaciones erróneas, permitía la fijación de un crédito global de emergencia como refuerzo de partidas, proporcional al total general de ellas, que no alcanzaba a los gastos en personal y al plan anual de obras y trabajos públicos. Del mismo modo, constituía una posible excepción lo normado en el art. 4º del decreto-ley 23.354/56 en tanto establecía el régimen contable de las entidades que desarrollan actividades comerciales o industriales, que por lo común suele apartarse de los principios generales de la contabilidad pública, con derogación admitida del principio de universalidad, estableciendo que sólo se computaban en el presupuesto general los aportes para cubrir sus déficits de explotación, o sea, saldos netos.

** El decreto-ley 23.354/56 respetaba el régimen contable especial inherente a las entidades que desarrollan actividades comerciales o industriales, que por lo común se apartaba de los principios generales de la contabilidad pública, y que admitía implícitamente la derogación del principio de universalidad al establecer que únicamente se computaban en el presupuesto general los aportes para cubrir sus déficits de explotación, o sea, saldos netos (art. 4º).

** El art. 12 de la ley 24.156 mantiene en el nuevo régimen legal la vigencia del principio de universalidad. Expresa el artículo que los presupuestos "comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí".

113. E) No afectación de recursos (95). — Complementando las reglas examinadas, el principio de *no afectación* 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 a rentas generales; de modo tal que *todos* los ingresos, sin discriminación, entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

* Nuestra anterior ley de contabilidad lo adoptaba al establecer que el "presupuesto de gastos" —es decir, el presupuesto de funcionamiento o de operación— se cubría *globalmente* con rentas generales, "sin afectación particular de recursos especiales a gastos determinados" (decreto-ley cit., art. 3º, punto 1, *in fine*). Tal era el principio general, que no debía creerse derogado por la disposición del art. 15, que establecía que "toda ley que autorice erogaciones

(93) Ver ps. 176 y 177.

(94) Ardant, *Fondaments économiques el sociaux des principes budgétaires* (en R.S.L.E, 1949, ps. 406 y sigtes., esp. ps. 429 y 438).

** (95) Martínez Lago, ob. cit., p. 116; Ferreiro Lapatza, ob. cit. (16ª ed.), p. 628; Plazas Vega, ob. cit., p. 476 y sigtes. lo llama principio de "unidad de caja" presupuestal y Atchabahian lo describe como un corolario del principio de unidad, ver ob. cit., p. 159.

deberá determinar el recurso correspondiente", pues se trataba de una norma especial para gastos votados *fuera* de presupuesto y para evitar la desorganización de éste; tanto era así, que la erogación y el recurso respectivos luego se incorporaban al presupuesto general en el anexo correspondiente, perdiendo desde ese momento su individualidad.

** La normativa actualmente vigente, en grandes líneas, repite el esquema de la anterior. El art. 23 de la ley 24.156 dice que "no se podrá destinar el producto de ningún rubro de ingresos con el fin de atender específicamente el pago de determinados gastos". Pero seguidamente establece algunas excepciones al sistema, que como se ve, y desde el principio, no presenta un aspecto férreo. Las excepciones son: "*a)* los provenientes de operaciones de crédito público; *b)* los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado nacional, con destino específico; *c)* los que por leyes especiales tengan afectación específica". El artículo citado, en su inc. *c* está reglamentado por el decreto 2629/92, cuyo art. 3º, inc. *f*, establece que, salvo disposición legal en contrario, los saldos sobrantes que se operen en los recursos con afectación específica al cierre de cada ejercicio, deberán ser ingresados a rentas generales.

A pesar de las ventajas de orden político y financiero que se atribuyen a esta regla, no puede desconocerse que la afectación de recursos a determinados gastos ha dado buenos resultados en ciertos casos y que las modernas exigencias económico-sociales tienden a acentuar las derogaciones a ella (96).

* Podemos citar, ante todo, lo ocurrido con el impuesto a las herencias y donaciones, cuya afectación a los gastos de educación primaria durante muchos años, hizo posible que no sufriera menoscabo este aspecto fundamental de la acción del Estado, dignificando la condición de los educadores. Por otra parte, numerosos e importantes recursos han tenido afectación especial, pudiendo citar entre los principales: *a)* los aportes patronales y de empleados para el régimen de seguridad social; *b)* el impuesto a la nafta, que integra los fondos de vialidad; *c)* el impuesto a la trasferencia de automotores y el aumento del impuesto a los neumáticos, que por ley 14.385 estaban destinados a financiar la red de autopistas; *d)* contribuciones especiales con finalidades económicas, tales como: aportes a la Junta Nacional de Carnes, para fomento ganadero y normalización del comercio de la carne (decreto-ley 8509/56); contribución sobre cereales, para financiar la red de elevadores de granos y silos; el gravamen a la exportación de productos agropecuarios, para el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA) (decreto-ley 21.680/56), etc.

** En la actualidad también abundan supuestos de recursos con afectación especial. En efecto, la ley 25.827, de presupuesto para el año 2004, establece: por su art. 44, que las sumas que se recauden por el arancelamiento de prestaciones o servicios que el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto presta en el país y en sus representaciones diplomáticas y consulares en el exterior, se considerarán como recursos con afectación específica a dicho organismo. Y por su art. 110, prescribe que los fondos que se recauden por aplicación de la tasa de comprobación de destino dispuesta por el art. 767 del Código Aduanero, correspondiente a las importaciones

(96) Ver: Duverger, ob. cit., ps. 298 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., ps. 150 y sigtes.

53

realizadas con los beneficios del art. 21 de la ley 24.196, de inversiones mineras, ingresarán como recursos con afectación específica a la Secretaría de Minería con un destino específico (97).

114. F) Especificación de gastos. — Como resultado de una prolongada lucha entre el parlamento y el Poder Ejecutivo, desarrollada durante el siglo XIX, llegóse en Francia a la formulación del principio llamado de "*spécialité des crédits*" (*specification* en inglés) y que es más propio denominar de *especificación de gastos*, generalizándose pronto e incorporándose a las prácticas presupuestarias de casi todos los países. Conforme a él, la sanción parlamentaria no debe traducirse en sumas globales libradas a la discrecionalidad de la administración, sino consistir en importes detallados para cada tipo de erogaciones.

Aun cuando no pueden emitirse juicios de carácter general, por estar todos condicionados a circunstancias de tiempo y lugar, especialmente al grado de cultura política del pueblo, puede afirmarse que en países con sistema de gobierno de tipo presidencial y con mayor razón tratándose de democracias incipientes, es peligroso el procedimiento de las partidas globales, que se presta a los mayores abusos.

Pese a tales antecedentes y razones, en los últimos años se ha acentuado la tendencia hacia la adopción de normas limitativas del principio de "especificación", considerando que el presupuesto no puede cumplir su finalidad orientadora o directiva de la economía en función de un plan o de un simple programa de acción, si el Poder Ejecutivo no dispone de medios adecuados para adoptar las rápidas medidas que exigen la movilidad y variabilidad de la evolución económica (98). En este sentido se ha orientado la reforma presupuestaria francesa (decreto 56-601, del 19 de junio de 1956), al autorizar dos nuevas categorías de créditos paralelos a los ordinarios: los *créditos globales*, para hacer frente a gastos eventuales o accidentales y para gastos cuya distribución por partidas (*chapitres*) no pueda fijarse en el momento de su sanción; y los *créditos provisionales*, verdadera innovación, destinados a cubrir erogaciones sin dotación presupuestaria exacta, ya por comprometerse por actos extraños a la administración, ya por corresponder a necesidades de monto indeterminado al votarse el presupuesto (99).

** El principio de especialidad cualitativa (100) ha sido establecido por la Ley General Presupuestaria española. No obstante, la Constitución introduce una curiosa excepción en su art. 65-I, que dice: "el rey recibe de los presupues-

** (97) Ricardo Ferraro, *Presupuesto de la Administración Nacional para el 2004: principales aspectos sobre recursos y cupos fiscales*, PET, 15/01/2004, p. 16.

(98) Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques* (Sirey, Paris, 1956, p. 51); Ardant, *Fondements économiques et sociaux des principes budgétaires* (en R.S.L.F., 1949, ps. 406 y sigtes., esp. ps. 438 y 439).

(99) Morange, *La réforme des institutions budgétaires françaises* (en R.S.F., 1956, ps. 644 y sigtes., esp. p. 652). Ver también: Laufenburger, *Finances comparées*, ps. 174 y sigtes.; Duverger, ob. cit., ps. 299 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., ps. 147 y sigtes.

** (100) Se sigue con esta denominación a F. Neumark, quien distingue dentro de este postulado de especificación aspectos cualitativos, cuantitativos y temporales. Ver *La economía del*

tos del Estado una cantidad global para el sostenimiento de su familia y casa, y distribuye libremente la misma" (101).

** La ley 24.156, en su art. 14 dispone que "en los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento", dejando luego librado a la reglamentación el establecimiento de las técnicas de programación presupuestaria y de los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados.

115. Presupuesto funcional. — Otro medio elegido para modernizar las prácticas en la materia consiste en una nueva forma de presentación del presupuesto generalizada en Estados Unidos con el nombre de *performance budget*, cuyo equivalente en nuestro idioma es presupuesto *funcional* o de *realización* (102).

El sistema *tasksetting* (103) fue aplicado originalmente en Holanda en 1948 y consiste en reemplazar la tradicional especificación de gastos, por un régimen de asignaciones globales en favor de los funcionarios encargados de los servicios estatales. La ley fija el gasto máximo autorizado para cada sección, determinando según cálculos previos sobre la forma más eficaz de realización, y "la diferencia entre el presupuesto *tasksetting* y la erogación real, indica la diferencia entre la ejecución efectiva y aquella que hubiere correspondido con los procedimientos más eficaces" (104).

En la forma indicada no se presta tanta atención al control de utilización de las partidas autorizadas, como al control técnico y económico de la *eficacia* de los servicios a cargo de la administración pública.

La expresión *performance budget* (105) aparece por primera vez en 1949, en el informe de la Comisión Hoover, pero el sistema al cual se aplica era utilizado desde muchos años antes por algunas ciudades y entidades públicas de los Estados Unidos y, según vimos, en Holanda a partir de 1948. La expresada Comisión lo definió como un "presupuesto basado en funciones,

** (101) Sobre la aplicación de los principios presupuestarios en la Constitución española, ver C. Albiñana García Quintana, *La Constitución española y el presupuesto del Estado* (en "Rev. Intern. de Ciencias Administrativas", vol. XLVI, nº 1).

(102) La expresión más aceptada es *presupuesto funcional*, pero algunos autores franceses utilizan *presupuesto de realización*. Ver, por ejemplo, la traducción de un capítulo del libro de Burkhead, que en francés se titula así: *Le budget de réalisation aux États-Unis*, en R.S.L.F., 1955, ps. 260 y sigtes.

(103) Le Hénaff, *Le budget des Pays-Bas* (en "Annales", nº VIII-IX, ps. 53 y sigtes., esp. ps. 61 y 62); Mey, *La pratique budgétaire hollandaise* (en "Annales", nº X, ps. 81 y sigtes., esp. ps. 88 a 90); Krier, *Le projet de budget de 1948 aux Pays-Bas* (en R.S.L.F., 1948, p. 108).

(104) Le Hénaff, ob. y lug. cits.

** (105) Sobre el *presupuesto funcional* o *performance budget* existe una abundante bibliografía. Puede consultarse al respecto: Burkhead, ob. cit., cap. 6, *Performance budgeting*, ps. 133 y sigtes., y cap. 7, *Performance applications*, ps. 158 y sigtes.; íd., *Le budget de réalisation aux États-Unis* (en R.S.L.F., 1955, ps. 260 y sigtes.); Balebiro, ob. cit., p. 420; Smithies, *The budgetary process in the United States*, ps. 83 y sigtes.; Laufenburger, *Finances comparées*, ps. 167 y sigtes.; *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, ps. 55 y sigtes.; Trotabas y Cotteret, 4ª ed., p. 82.

actividades y proyectos", y otro informe, como caracterizado por erogaciones discriminadas "en términos de servicios, actividades y proyectos de trabajos, antes que en términos de cosas compradas".

Como se desprende de tales conceptos, el presupuesto *funcional* prescinde de la clasificación tradicional que especifica los gastos en sí mismos, enumerándolos y clasificándolos por tipos, y pone de relieve el *objeto* a que ellos se destinan, los *fines* a realizar o, como dice Burkhead, "las cosas que el Estado hace, antes que las cosas que el Estado compra" (106). Consecuencia de esta nueva forma de presentación de las erogaciones, es que ellas deben reagruparse según las finalidades previstas —cosas o servicios— asignándose sumas globales, que los jefes de las distintas entidades encargadas de su realización deben distribuir según exigencias reales.

En este sistema resulta difícil establecer normas generales sobre los fines o realizaciones a cumplir, así como acerca de su técnica de clasificación, y por cierto que la determinación de la "unidad funcional" o "unidad de realización", base de la estimación, es algo singularmente complejo cuando el producto terminal no es definible, lo cual indica que su adopción exige un alto grado de preparación técnica, no siempre fácil de lograr.

Las principales consecuencias del *performance budget* han sido concretadas de esta manera (107): 1) en primer término, la mayor responsabilidad de los administradores, cuya acción adquiere importancia fundamental; 2) luego, exige una reorganización de la misión y obligaciones de la oficina centralizadora del presupuesto, porque la responsabilidad en cuanto al detalle, se traslada a las entidades o funcionarios encargados de la realización; 3) finalmente, modifica la naturaleza y alcances de la función legislativa, que si bien queda liberada de perder tiempo en minucias presupuestarias, que le impiden consagrarse al examen de los planes o programas directivos, en cambio ve dificultada su misión de control de los detalles de las realizaciones previstas y de las unidades de ejecución.

En una apreciación final, Burkhead (108) se manifiesta en favor del presupuesto funcional, no obstante sus dificultades de aplicación y el esfuerzo que su implantación exige; en tanto que Smithies (109) se pronuncia en contra y cita en el mismo sentido opiniones de diversos legisladores. Por su parte, Laufenburger (110) considera que "la aplicación del concepto de *performance budget* es aún demasiado fraccionada e insuficiente, para que la institución pueda ser materia de análisis y crítica científicos".

La experiencia extranjera sirvió de base para la modificación del sistema francés. En efecto, desde la reforma del año 1956 y en particular como consecuencia de la ordenanza orgánica de 1959, el presupuesto francés sufrió una transformación completa al adoptar el régimen *funcional*.

** Desde entonces, se establece que la Ley Anual de Finanzas deberá prever y autorizar el conjunto de los recursos y gastos vinculados a las distintas

(106) Ob. cit., p. 135. Ver también Laufenburger, *Finances comparées*, p. 168; íd., *Théorie...*, p. 56.

(107) Burkhead, ob. cit., ps. 155 y 156.

(108) Ob. cit., p. 156.

(109) Ob. cit., ps. 84, 85 y 236.

(110) *Finances comparées*, p. 171.

cuentas. Estas cuentas se agrupan en tres categorías: 1) el Presupuesto General; 2) los presupuestos anexos; y 3) las cuentas especiales del Tesoro.

** Los gastos que conforman el presupuesto general (financiado esencialmente con impuestos) se agrupan en gastos ordinarios y gastos de capital. Desde el punto de vista funcional, los gastos se estructuran en torno de las siguientes funciones: 1) Poderes Públicos y Administración General; 2) Educación y Cultura; 3) Sector Social y Empleo; 4) Agricultura y Medio Rural; 5) Vivienda y Urbanismo; 6) Transportes y Comunicaciones; 7) Industrias y Servicios; 8) Exterior; 9) Defensa; y 10) Gastos no funcionales. A la vez, cada una de las funciones se distribuye según las siguientes categorías de naturaleza económica: personal, funcionamiento, intervenciones, equipamiento y préstamos.

* Hasta el presente no se han formulado sustanciales objeciones al sistema y pareciera afirmarse como un progreso en las prácticas presupuestarias (111).

** Como señala un comentario evaluativo de esta técnica presupuestaria (112), "la presentación funcional permite poner en evidencia los costos reales y contribuir de este modo a mejorar la información y la gestión". También tiene la ventaja de dar un orden de magnitud a las funciones del presupuesto y permitir comparaciones, bien en un marco plurianual, bien en un marco internacional.

No podemos terminar esta sección sin una mención de aquella modalidad del presupuesto norteamericano, que unos consideran como revolucionaria, en tanto que otros —entre ellos Mr. Schultze, director de la oficina del presupuesto— estiman que sólo constituye un perfeccionamiento de lo anterior, una mejor sistematización (113). Nos referimos al *planning-programming budgeting system* (P.P.B.S.) aplicado en 1961 al Departamento de Defensa y en curso de ampliación a los restantes servicios del gobierno federal, que parece culminar una paulatina evolución del régimen presupuestario en Estados Unidos.

* En una primera fase (1931-1935) el presupuesto fue considerado como un instrumento del control de ejecución; en la segunda iniciada con la gran depresión y culminada con el *performing budget* recomendado por la Comisión Hoover (1949), el presupuesto constituyó un instrumento de control de gestión; con el P.P.B.S., se trasforma en un instrumento de la estrategia administrativa. El presupuesto de programa tiende "a sistematizar el cálculo económico para preparar la decisión pública" y consiste en definir y redefinir incesantemente los objetivos a alcanzar y los medios para lograrlos, ofreciendo las siguientes características: 1) la actividad administrativa es considerada por programas, y no por servicios; 2) estudia analíticamente las alternativas; 3) efectuadas las selecciones estratégicas, se traducen en cierta estructura de fuerzas y en un programa financiero; 4) continuidad del proceso de decisión en el curso del año; 5) la medida de las realizaciones. Como se considera que el sistema es definitivo y parece conveniente, en Francia se ha estudiado la posibilidad de adoptarlo con la sigla O.D.P. (*optimisation des dépenses publiques*).

(111) Edmond-Grangé, *Le budget fonctionnel en France* (Libr. Générale, Paris, 1963); Duverger, ob. cit., ps. 272 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., ps. 104 y sigtes.

** (112) Bermejo Sánchez y Baeza Fernández de Rota, ob. cit., p. 523.

(113) Andréani, *Une révolution budgétaire? Le planning-programming budgeting system* (en R.S.F., 1968, ps. 193 y sigtes.).

116. CONSIDERACIONES FINALES. — La revisión de los principios generales del derecho presupuestario, efectuada en el presente capítulo, permite decir a modo de conclusión, que aquéllos han sufrido tras formaciones profundas en los últimos tiempos, acelerándose la evolución desde la segunda guerra mundial. No puede afirmarse que carezcan de toda significación, sino que han perdido el carácter *absoluto* que les atribuía la doctrina tradicional, debiendo entenderse con un criterio relativista.

Vimos, en efecto, que el primitivo concepto del *equilibrio financiero* del presupuesto, ha sido reemplazado por la idea de un *equilibrio económico*, que tiene en mira la actividad general de la colectividad y no el resultado numérico de un período de tiempo limitado. El principio de *anualidad* ha perdido su ortodoxia, imponiéndose diversas fórmulas que permiten salir del cuadro de los doce meses de la gestión o del ejercicio; principalmente mediante los llamados *presupuestos cíclicos*.

Lo mismo cabe decir de los principios de orden formal. El de *unidad* parece destinado a ser sustituido por el de *integralidad* o *totalidad*, que hace posible la diversificación en dos documentos formalmente separados —presupuesto de capital o de inversión y presupuesto de explotación u operativo— pero sustancialmente unidos. Los de *universalidad* y de *especificación de gastos* también evolucionan en el sentido de la *funcionalidad*, esto es, preocupándose de los fines antes que de los medios. El principio de *no afectación de recursos*, que parecía un dogma, también cede al influjo de las nuevas funciones de carácter económico-social que ahora desempeña el Estado.

* Como complemento de esas transformaciones tienden a imponerse dos nuevos principios presupuestarios (114): primero, la necesidad de apreciar el costo y la utilidad de los servicios públicos, como medio para una más adecuada selección de los gastos y mejorar la gestión del Estado; segundo, el establecimiento de una "contabilidad pública" (115).

Lo que resta como permanente, es que el presupuesto debe ser *integral* o *total* en su contenido, cualquiera fuere la forma de presentación; *veraz* o *sincero* en la apreciación de recursos y gastos; *claro e inteligible para facilitar* su comprensión por el pueblo y el control por los representantes de éste; finalmente, tener la amplia *publicidad* inherente al régimen republicano y democrático; no la publicidad formal, sino la real y efectiva, que puede lograrse mediante la emisión de resúmenes de precio módico, con adecuados comentarios que hagan posible su interpretación por el común de la gente (116).

(114) ARDANT, *Fondements...* (en R.S.L.F., 1949, p. 445).

** (115) SÁINZ DE BUJANDA concluye, con innegable acierto, que no se concibe un presupuesto sin contabilidad y que ésta aparece unida a aquél con vínculo de subordinación, de tal suerte que el contenido del derecho presupuestario (derecho de la institución sustancial) pueda unirse sin violencia al derecho de la contabilidad pública (derecho del instrumento auxiliar). Ver *Sistema...*, p. 431. La *contabilidad pública* se ocupa, entonces, de la regulación jurídica de los libros, registros, cuentas, etc., que reflejan las distintas operaciones integradas dentro del concepto de actividad financiera de los entes estatales. Parte de la doctrina italiana ha elevado a la "*contabilità di Stato*" a la categoría de disciplina jurídica autónoma. V.gr., GIANNINI, en *Instituciones...*, p. 8. Sostiene modernamente esta posición A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1980, p. 11, citado por D'AMATI, ob. cit., p. 71, nota 13. Para un análisis crítico a esta posición, ver D'AMATI, ob. cit., p. 71; SÁINZ DE BUJANDA, ob. cit., ps. 384/386.

[illegible] de la Alemania democrática en: NEUMARK, *Problèmes*

4 sitio

CAPÍTULO III

Bolilla 3

CONTENIDO DEL PRESUPUESTO

** 117. ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO. — Ya el decreto-ley 23.354/56, convalidado por la ley 14.467, había introducido reformas de importancia en la estructura del presupuesto nacional, reemplazando el viejo régimen establecido por la ley 12.961, el que había sido criticado porque propendía al discrecionalismo del Ejecutivo y también por sus deficiencias terminológicas y de método. El contenido del anterior ordenamiento lo habíamos calificado de amplio, porque abarcó aspectos de gran trascendencia, tales como las modificaciones del régimen de pagos, creación del Tribunal de Cuentas, control de entidades paraestatales; en cuanto al presupuesto, fue reestructurado en concordancia con las nuevas modalidades de la actividad del Estado, asignándole una configuración que lo aproximó al sistema de presupuesto múltiple que examinamos en el capítulo anterior. Por otra parte, el decreto-ley 6190/63, art. 1º, dispuso estructurar el presupuesto en forma económico-funcional, pues se debía demostrar en término de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectados, el costo anual de las funciones, programas y objetivos del gobierno.

** La ley 24.156, denominada Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, vigente en la actualidad, consta de 8 títulos, que abarcan lo concerniente a la administración y control de todo el sector público nacional. El art. 4º de la ley enuncia como sus objetivos: garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos; sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público nacional; desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público nacional, útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades, y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas; establecer como responsabilidad propia de la Administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional la implantación y mantenimiento de sistemas contables adecuados, sistemas de control interno normativo, financiero, económico y de gestión y procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones; y por último plantea la necesidad de estructurar el sistema de control externo del sector público nacional.

** La nueva ley establece que la administración financiera estará integrada por cuatro sistemas, que deberán estar interrelacionados entre sí: el sistema

tema de contabilidad (art. 5º). Estos sistemas quedan coordinados por el órgano que designe el Poder Ejecutivo nacional, dirigiendo y supervisando la implantación de ellos. Por medio del decreto 2666/92, el órgano de dirección y coordinación establecido es la Secretaría de Hacienda, asistida por las Subsecretarías de Presupuesto y de Financiamiento, todas del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

** Cada uno de los sistemas mencionados queda a cargo de un órgano rector, que se ocupa de la supervisión normativa, funcional y técnica del área bajo su cargo. Así, respectivamente de los sistemas enumerados en el párrafo anterior, se crean la Oficina Nacional de Presupuesto (art. 16), la Oficina Nacional de Crédito Público (art. 68), la Tesorería General de la Nación (art. 73) y la Contaduría General de la Nación (art. 89).

** En cuanto a los sistemas de control, el control interno queda a cargo de la Sindicatura General de la Nación (título VI, art. 96) y el control externo en manos de la Auditoría General de la Nación (título VII, art. 116).

En cuanto al presupuesto, como en todo documento de su índole que por su esencia exige confrontación de cifras, nuestro presupuesto reconoce una primera división entre las dos grandes categorías de rubros que lo integran: *erogaciones* y *recursos*.

** Establece el art. 12 de la ley 24.156 que "los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí". La distinción no es únicamente de orden contable sino también de naturaleza jurídica, por las diferencias que los separan, aunque rechazamos la afirmación de quienes pretenden que el presupuesto es una "ley" de gastos y un "cálculo" de recursos; no sólo por lo dicho precedentemente, de que el presupuesto es una ley sustancial e integral como cualquier ley (1), sino también porque esa presunta diferenciación reposa en la errónea apreciación del carácter permanente de los tributos.

Entre nosotros las disposiciones sobre recursos no caducan al fenecer el ejercicio y mantienen su vigencia en tanto no se las modifique o derogue o tengan fin por expiración del término de creación, aparte de que la ley de presupuesto no debe contener "normas de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos" (art. 20, ley 24.156), por lo cual es exacto decir que contiene el cálculo de los recursos para cubrir las erogaciones. Pero de esto no se sigue que haya una diferencia de sustancia con los gastos, por cuanto no todos los incluidos en el presupuesto son votados con él, ya que muchos corresponden a planes, como el de obras o trabajos públicos, que abarcan varios ejercicios sucesivos (art. 15, ley 24.156), o a leyes especiales que asumen carácter complementario del presupuesto y de los créditos para casos excepcionales (arts. 38 y 39, ley 24.156).

* Formuladas estas aclaraciones, pasamos a considerar la estructura presupuestaria en materia de erogaciones. Conforme al art. 12 de la ley 24.156, el presupuesto de gastos mostrará el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para el período, en sus cuentas corrientes y de

(1) Ver nº. 84.

capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas. Es decir que se prevén dos secciones: una de cuentas corrientes (que en el régimen anterior se denominaba presupuesto de gastos), que equivale a lo que en doctrina y en otras legislaciones se denomina presupuesto operativo o de funcionamiento; y otra de cuentas de capital (denominada presupuesto de inversiones patrimoniales, en el anterior régimen de contabilidad), que corresponde al presupuesto de capital.

En el anterior régimen normativo del decreto-ley 23.354/56, el primero (operativo) agrupaba las erogaciones necesarias para el "normal desenvolvimiento de los servicios", incluyendo las de conservación de los bienes patrimoniales y el servicio de la deuda pública, que debían atenderse con recursos provenientes de rentas generales y sin afectación especial. El presupuesto de inversiones patrimoniales (de capital) correspondía a la adquisición de bienes de uso o de producción y a la ejecución del plan de obras y trabajos públicos, con exclusión de los gastos generales o en personal para su realización o conservación, y debían atenderse con los recursos que especificaba el decreto-ley 23.354/56 en el párrafo final del mencionado art. 3º, a saber: "uso del crédito, contribuciones especiales, donaciones, legados, fondos creados al efecto, venta de bienes patrimoniales y la parte de rentas generales que se destine a tal fin".

** Si bien el actual régimen legal no contiene una especificación tan clara al respecto, hay pautas que indican que la distinción se sigue manteniendo. Así, el art. 56, tras definir qué se entiende por crédito público, establece que dicho medio de financiamiento se utilizará para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, etc., y en su último párrafo establece la prohibición de realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos.

** Por otra parte, el art. 19 de la ley 24.156 establece que en la ley de presupuesto general debe aparecer reflejado tanto el presupuesto de gastos y recursos de la Administración central, como el presupuesto de gastos y recursos de los organismos descentralizados.

* Considerando en conjunto el anterior régimen presupuestario del decreto-ley 23.354/56 cabe señalar que poseía las siguientes características de importancia: *a)* los gastos públicos eran establecidos efectivamente por el Poder Legislativo, ya que estaba vedado al Ejecutivo efectuar trasferencias o compensaciones de créditos; *b)* las inevitables deficiencias de partidas eran cubiertas por un *crédito global de emergencia*, incluido en el presupuesto y proporcional al total general de las partidas a que se aplicaba, que no podían corresponder a gastos en personal ni a los de ejecución del plan de trabajos públicos (art. 5º), con lo cual se eliminaban conocidos abusos; *c)* en materia de trabajos y obras públicas, el Congreso establecía la finalidad a perseguir y el monto global a invertir, así como también la jurisdicción territorial de realización de las obras; el Ejecutivo, dentro de esas líneas generales, sólo podía fijar el plan analítico anual de aplicación (art. 9º); *d)* suprimía las llamadas *cuentas especiales*, que habían originado verdaderos presupuestos ocultos a espaldas de la sanción legal; *e)* incorporó los gastos de entidades descentralizadas que gravitaban sobre el presupuesto general, e igualmente los fijados por leyes especiales o que cubrían varios ejercicios.

* Puede afirmarse, en resumen, que este ordenamiento restituyó al Poder Legislativo facultades que le son privativas y resultan indelegables en todo régimen democrático; por consiguiente, puso coto al discrecionalismo del Ejecutivo; procuró la efectividad del federalismo; propendió a la veracidad y clara comprensión del presupuesto, facilitando el control de su contenido.

** La ley 24.061, de presupuesto general para el ejercicio 1992 (B.O., 30/12/91) estableció importantes delegaciones de facultades al Poder Ejecutivo, autorizándolo (arts. 5º y 7º) a efectuar ampliaciones y modificaciones presupuestarias. Asimismo, admitió la capacidad para delegar atribuciones mediante el dictado de normas regulatorias. Los decretos 110/92 y 1362/92, establecieron tal delegación de facultades y competencias, por medio de planillas anexas.

** En la ley 25.827, de presupuesto para el ejercicio 2004, se observan similares facultades con autorización al Jefe de Gabinete de Ministros para introducir tales ampliaciones; se establece también en esta norma una reestructuración organizativa a cargo del citado jefe de Gabinete, tendiente a una mayor eficiencia y racionalización del gasto público.

** El sistema introducido por la ley 24.156, en cuanto al presupuesto, se inserta dentro de un sistema de administración y control del sector público nacional que pretende ser integral, y aplicarse a todo dicho sector, integrado por la Administración Pública nacional (Administración central y organismos descentralizados) y por las empresas y sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta, y todas las organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

** Se ha creado la Oficina Nacional de Presupuesto, como órgano rector del sistema de presupuesto del sector público nacional (art. 16 de la ley 24.156), que normativamente funciona como colaborador de la Secretaría de Hacienda en la formulación de los aspectos presupuestarios de la política financiera, y prepara el proyecto de ley de presupuesto general. Asimismo tiene intervención en el aspecto presupuestario de las sociedades y empresas del Estado (arts. 46 y 48 de la ley 24.156).

** Pese a que la ley intenta un refuerzo del principio de legalidad, respetándolo, hay que ver que realiza algunas concesiones importantes. Por ejemplo, en cuanto a la reconducción del presupuesto, en el art. 27, inc. 2, punto *c*, existe una discrecionalidad muy grande por la cual se deja librado al Poder Ejecutivo la inclusión de los créditos presupuestarios "indispensables" para asegurar la "continuidad y eficacia" de los servicios.

118. CONTENIDO DEL PRESUPUESTO. — Luego de exponer la estructura general del presupuesto, corresponde considerar sus elementos integrantes, esto es, los gastos y los recursos del Estado, para tener una visión completa de la institución en su presentación formal y en su contenido sustancial. Pero en razón de la índole de nuestro estudio, limitado al aspecto jurídico de la actividad financiera estatal, prescindiremos de cuestiones que corresponden a otras disciplinas, como la ciencia de las finanzas: tampoco entraremos al detalle particular de cada categoría de gastos y de recursos, para concretarnos a su

§ 1. *Gastos públicos*

119. a) CONCEPTO Y EVOLUCIÓN (2). — Si en alguna materia se advierte una transformación fundamental en los conceptos, marcándose apreciables diferencias entre las finanzas clásicas y las finanzas modernas, ella corresponde a los gastos públicos. No solamente ha variado el criterio de apreciación, que de "esencialmente cuantitativo" ha pasado a ser "esencialmente cualitativo", al decir de Duverger (3), sino que el concepto mismo de gasto público adquiere hoy características y resonancias insospechadas en un pasado aún cercano.

La alarma de los financistas de otros tiempos ante el crecimiento de las erogaciones, su preocupación por asegurar a toda costa el equilibrio del presupuesto, recurriendo a reducciones drásticas en ciertos casos, son cuestiones que han perdido trascendencia. Deliberadamente omitimos decir que en la actualidad tales problemas carezcan *totalmente* de interés; queremos significar únicamente, que ellos han perdido el carácter absoluto de otras épocas.

El gasto público ha dejado de apreciarse con criterio exclusivamente administrativo, limitado a aquellos rubros inherentes al funcionamiento de los servicios públicos, para trocarse en un *medio de acción* del Estado, en un instrumento de gobierno de importancia trascendental por su efecto directo o indirecto sobre la actividad socio-económica de la colectividad. Y por cierto que la evolución a su respecto, está íntimamente relacionada con las nuevas concepciones acerca de la misión del Estado.

escuela clásica

Si partimos de la base establecida por Adam Smith y recogida por las finanzas denominadas "clásicas", inspiradas en el liberalismo del siglo XIX, de que el Estado debe restringir su acción a las funciones indispensables para la seguridad y existencia de la Nación, los gastos públicos deberían concretarse a asegurar esas funciones, sin extenderse más allá. Para los autores orientados en este sentido, la actividad estatal no es económicamente productiva: el Estado consume y no produce; sustrae riqueza a los particulares que le darían una inversión más conveniente, aparte de ser un pésimo administrador, carente de condiciones para ejercer directamente en forma económica, actividades de tipo comercial o industrial (4). Es la

* (2) Como la bibliografía sobre gastos públicos es muy abundante, nos limitaremos a remitir al lector a las siguientes obras clásicas: BALEEIRO, *Uma introdução a ciência das finanças* (4ª ed., Forense, Río de Janeiro, 1968, parte II); DEHOVE, *L'activité financière et la notion de "besoins publics"* (en R.S.L.F., 1947, p. 375); DUVERGER, *Finances publiques* (6ª ed., Presses Universitaires, Paris, 1968, ps. 25 y sigtes.); GRIZIOTTI, *Principios de ciencia de las finanzas* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1949, ps. 53 y sigtes.); GROVES, *Financing government* (4ª ed., Henry Holt, New York, 1954, ps. 421 a 477); INGROSSO, *Diritto finanziario* (2ª ed., Jovene, Napoli, 1956, ps. 640 y sigtes.); íd., *La statuizione delle spese pubbliche* (en "Riv. Ital. Dir. Fin.", 1938-I, p. 227); MORSELLI, *Del carattere politico-giuridico della spesa pubblica* (en "Riv. Ital. Dir. Fin.", 1938-I, p. 243); LAUFENBURGER, *Budget et Trésor* (Sirey, Paris, 1948, ps. 94 y sigtes.); íd., *Théorie économique et psychologique des finances publiques* (Sirey, Paris, 1956, ps. 88 y sigtes.); SHULTZ Y HARRISS, *American public finance* (6ª ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1956, ps. 11 a 134); TROTABAS Y COTTERET, *Finances publiques* (4ª ed., Dalloz, Paris, 1970, ps. 130 y sigtes.); MASOIN, *Los gastos públicos* (en el *Tratado de finanzas* de GERLOFF Y NEUMARK, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, t. II, ps. 1 y sigtes.); MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2000, ps. 283 y sigtes.

(3) Ob. cit., p. 26.

(4) Proposiciones de JOHN STUART MILL: 1) la interferencia estatal restringe la libertad; 2) el individuo es el más interesado en sus negocios y el mejor juez de su propio interés; 3) el Estado es inferior a la empresa privada en el manejo de la industria y el comercio; 4) el pueblo se educa y adquiere confianza haciendo las cosas por sí mismo (*apud* GROVES, ob. cit., p. 427). Sobre las

posición generalmente llamada del "Estado gendarme" o del *laissez faire*, que otros (Duverger) llaman del "Estado-consumidor".

* No puede sorprender que fueran las únicas ideas conocidas al tiempo de sancionarse la Constitución nacional (1853), ya que las modernas concepciones comenzaron a abrirse paso después de la guerra mundial de 1914-1918, acelerándose el proceso y alcanzando pleno desarrollo en los últimos años, y que por tal razón aquélla demuestre afiliación a tales principios. Es así que si bien el art. 4º, sobre el tesoro nacional, hace referencia a "los gastos de la Nación", lo que podría inducir a una interpretación amplia, el anterior art. 67, inc. 7º, limitaba el concepto cuando decía que corresponde al Congreso "fijar anualmente el presupuesto de *gastos de administración de la Nación*" (5), con lo cual no quedan dudas sobre el carácter restringido del gasto público, como era corriente a mediados del siglo anterior.

** La reforma constitucional de 1994 modificó la redacción del mencionado inciso, que actualmente se halla en el art. 75, inc. 8º, estableciendo que corresponde al Congreso fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2º de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración nacional, sobre la base del programa general de gobierno y del plan de inversiones públicas. Con esta redacción, parece haberse modificado la concepción restrictiva contenida en la redacción anterior. Ya no se contemplan únicamente los gastos de administración, sino además los del programa general de gobierno, y el plan de inversiones públicas, y todo ello debe ser realizado conforme una distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, en relación directa a sus competencias, bajo criterios objetivos, equitativos, solidarios y dando prioridad a un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida de igualdad de oportunidades en todo el territorio.

Para la moderna tendencia el Estado no es un mero "consumidor" sino un "redistribuidor" de la riqueza, pues aparte de ser inexacto, como principio, que su eficacia económica resulte siempre inferior a la de la iniciativa privada, en ciertas actividades puede resultar igual o superior (6). En este sentido cabe mencionar la *teoría del filtro* del prof. Laufenburger (7), según la cual el presupuesto actúa como un "filtro" económico: procede a modo de bomba aspirante de rentas y luego como impelente de ellas mediante los gastos públicos, que las expande sobre la economía ofreciendo nuevas posibilidades de consumo e inversión.

* No es el caso de estudiar las formas que adquiere el intervencionismo estatal, pues basta tener presente lo ocurrido en todos los países, aun los más fieles a los principios democráticos, para comprender que, en mayor o menor escala, los conceptos inspirados en Keynes, Beveridge y otros economistas, se han impuesto. Al "Estado-gendarme" han sucedido el "Estado-providencia" y el "Estado-fáustico", según la terminología de Marchal (8), en que se prescinde del criterio valorativo de otros tiempos: se descarta la superioridad automática de la iniciativa privada y se estima que ciertos gastos públicos son útiles desde el punto de vista económico, por su productividad, en tanto que otros, aunque económicamente inconvenientes, ofrecen utilidad desde el punto de vista del interés general. Es decir, que el gasto público debe apreciarse según circunstancias de orden económico-social y no meramente administrativas.

En concordancia con la misión del Estado moderno, la función del gasto público, de *neutra* que era en las finanzas clásicas ha pasado a ser *activa* en las modernas, esto es, con finalidad extrafiscal. El intervencionismo social que deriva en intervención económica, se orienta hacia *fines políticos* (propaganda directa o indirecta, propósitos electorales), *sociales* (ayuda familiar, subsidios por desocupación) o *económicos* (control de precios, nacionalizaciones) y asigna al gasto público no solamente la finalidad niveladora de riquezas como en ciertos escritores alemanes de fines del siglo XIX, sino propósitos de regulación económica o de estímulo de las actividades privadas (principios del multiplicador y de aceleración).

(5) El subrayado es nuestro.
(6) Duverger, ob. cit., p. 35.
(7) Ver nuestra referencia en p. 164; ver igualmente: Duverger, ob. cit., ps. 35 y 36.
(8) Ver nos 8 a 11.

Nos hallamos en presencia, pues, de una nueva concepción del gasto público como consecuencia de las funciones que por fuerza de las circunstancias ha debido asumir el Estado en las últimas décadas, especialmente en lo que ha dado en llamarse el *welfare state*, el Estado del bienestar, que no puede definirse concretamente, pero que en términos generales corresponde a una "economía en que la provisión de servicios estatales y pagos de trasferencia (seguridad social) han alcanzado un elevado grado de desarrollo" (9).

** En los últimos años la globalización de la economía, el predominio de políticas neoliberales con marcado acento hacia la competencia y la privatización de importantes actividades anteriormente a cargo del Estado, dan vigencia a una concepción donde el Estado abandonó ciertas funciones que lo caracterizaban dentro de la anterior concepción intervencionista.

120. b) Crecimiento de los gastos (10). — El aumento de los gastos públicos, lento primero y acelerado en los últimos tiempos, es un hecho de carácter mundial que obedece a causas diversas. Sin regocijarnos por ello, especialmente porque algunas son de orden morboso, oportuno es tener presente que los efectos catastróficos que algunos pronostican reproducen opiniones vertidas desde el siglo XVIII, sin que la riqueza privada y pública haya dejado de incrementarse, lo mismo que el nivel de vida de todos los sectores de la población. El fenómeno es tan visible y general, que resulta innecesario acumular cifras; en cambio, es adecuado examinar las causas determinantes del aumento, que los autores clasifican en *aparentes* y *reales*.

Entre las *causas aparentes* del crecimiento de los gastos, cabe mencionar en primer término las variaciones del valor de la moneda que obliga a ponderar las cifras absolutas para homogeneizar los términos de comparación. La depreciación de los signos monetarios es constante y sus efectos son experimentados por todos los países, aun los de economía más sana y en constante expansión, aunque naturalmente con intensidad variable.

También debe incluirse la evolución producida en las reglas sobre contabilidad pública y derecho presupuestario al modificar la forma de computar las erogaciones; así, por ejemplo, cuando se pasa del sistema de resultado neto al de producido bruto, que determina la inscripción de gastos que anteriormente existían pero no se contabilizaban por separado, o al suprimirse cuentas especiales que con ficciones contables ocultaban gastos reales.

Igualmente debe distinguirse entre el crecimiento *absoluto* y el *relativo* de los gastos, ya que éstos no asumen idéntica significación económica ante las transformaciones territoriales operadas, el aumento de la población y el desarrollo de la producción y de la renta nacional. Si bien las cifras absolutas muestran aumento, es decir, aparentemente son mayores, su incidencia real es menor por el desarrollo de los factores enunciados.

(9) Groves, ob. cit., p. 429.
* (10) Sobre este aspecto: Duverger, ob. cit., ps. 57 y sigtes.; Groves, ob. cit., ps. 423 y sigtes.; Shultz y Harriss ob. cit., ps. 13 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., ps. 180 y sigtes.; Baleeiro, ob. cit., ps. 94 y sigtes.; Plazas Vega, ob. cit., ps. 307 y sigtes.

Pero es indudable que fuera de esos motivos aparentes, existen *causas reales* que determinan el aumento de los gastos, entre los cuales debe citarse:

1) *Gastos militares*: Sin hablar de las guerras, el equipamiento de los ejércitos modernos exige la inversión de sumas extraordinarias, cuya magnitud se ve incrementada por la situación internacional y por el progreso tecnológico.

2) *Expansión de la actividad del Estado*: El desarrollo adquirido por el Estado constituye una de las principales causas reales del aumento de los gastos públicos, no solamente por las nuevas actividades que debe asumir en razón de los modernos conceptos en materia social y económica, sino también por la expansión de sus funciones tradicionales. En tal orden de consideraciones pueden enunciarse: *a)* nuevas actividades por servicios públicos; *b)* cargas de seguridad social y organización de entidades para administrarlas; *c)* realización de obras y trabajos públicos como medio de prevenir o combatir circunstancias adversas de la coyuntura económica; *d)* necesidad de crear nuevos servicios administrativos por exigencias del aumento de la renta privada; *e)* organización de controles por la expansión de los negocios y la necesidad de amparar a los consumidores; *f)* extraordinarios gastos de urbanización originados por el surgimiento de nuevos núcleos de población y por el crecimiento desmesurado de los existentes (viviendas, obras sanitarias, energía eléctrica, gas, etc.).

3) *Aumento de los costos*: El aumento internacional de los costos de toda clase de mercaderías y servicios, agravado por la depreciación monetaria, incide considerablemente en los presupuestos públicos, aparte de que el progreso técnico determina gastos antes desconocidos (nuevas instalaciones en los organismos estatales, tales como teléfonos, radios, automóviles, calefacción o refrigeración, etc.).

4) *Burocracia y presión política*: Es posible mencionar, finalmente, causas morbosas pero reales, como una tendencia a la empleomanía, determinante del crecimiento 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 (11).

121. c) CONCEPTO JURÍDICO Y CONCEPTO ECONÓMICO-SOCIAL. — El gasto público, que por lo común supone una erogación *en dinero* (12), generalmente ha sido definido teniendo en cuenta los fines limitados del Estado según la doctrina

* (11) En la Argentina, durante el período 1943-1955, los "gastos en personal" se incrementaron en m$n 7.310,8 millones (1127,0 %) y los "otros gastos" en m$n 1.660,1 millones (529,9 %), según una publicación oficial: Eugenio A. Blanco (ministro de Hacienda de la Nación). *La política presupuestaria, deuda pública y la economía nacional* (Ministerio de Hacienda de la Nación, Buenos Aires, 1956, p. 19). A fin de no extraer conclusiones erróneas, téngase presente que el rubro "gastos en personal" incluye, además de sueldos y jornales, las demás expensas inherentes a la prestación de servicios y las concernientes a cargas sociales. Según un documentado estudio sobre el gasto público en nuestro país, elaborado por la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, la población económicamente activa empleada por el Estado en el período 1960-1983 osciló entre el 16,3 % (1970) y 19,3 % (valor máximo en 1975). FIEL, *El gasto público en la Argentina*, 1985. Entre 1989 y 1996 se produjo un significativo aumento del gasto público en la Argentina, que oscila en los $ 40.000.000.000.

(12) En la época actual, de economía monetaria, tanto los gastos públicos como los tributos, generalmente se satisfacen en dinero, pero no es forzoso que así sea. LAUFENBURGER consigna diversos casos —reminiscencias del pasado— de gastos regulados en especie (ver: *Budget*

clásica, caracterizándoselo en función de la naturaleza jurídica y actividades de las entidades administrativas. Es así que, para esta tendencia el gasto público supone su realización por la administración pública y para el desarrollo de sus actividades (13), orientación que ha prevalecido en nuestro país, como puede advertirse en las referencias del prof. Oría (14), vinculándolo ciertos autores con el concepto administrativista francés de la "autorización" (15), que desechamos al examinar la noción del presupuesto.

Tal posición reconoce su origen en la diferencia esencial que la doctrina liberal establece entre la actividad de las entidades públicas y la actividad de las personas privadas (16), que era un dogma a principios del siglo; por lo demás, hasta la guerra de 1914-1918 la función del Estado era limitada y permitía establecer fácilmente esa diferenciación entre el gasto público y el gasto privado. Pero desde entonces la situación ha variado notablemente, desapareciendo la clara separación entre ambos tipos de actividad, merced, por una parte, a que el Estado y los organismos administrativos han asumido tareas de orden privado, y por otra a que han surgido entes privados o semiprivados destinados a cumplir funciones que tradicionalmente estaban a cargo de organismos administrativos (17); de tal manera han sido superados en el aspecto financiero los conceptos de "servicio público", de "utilidad pública" y de "interés público" que antes servían para caracterizar el gasto.

En tanto los autores pertenecientes a la escuela moderna (18) consideran que paulatinamente se ha elaborado un nuevo concepto del gasto público, de naturaleza económico-social, en reemplazo de la anterior concepción de tipo jurídico, otros que se mantenían fieles a la idea tradicional de finanzas "neutrales", no pueden menos que reconocer la evolución producida y la necesidad de atribuir a la definición clásica una significación *extensiva*, llegando de tal manera a la conclusión de que es preferible definir el gasto público con relación a las actividades económicas y sociales de la Nación y no con respecto a las actividades propias del Estado (19).

De acuerdo con esta nueva orientación, no es indispensable para caracterizar el gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales —con o sin autonomía o autarquía administrativa—, sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social. La única condición admisible para distinguirlo del gasto privado, es que el ente privado o semiprivado esté dotado de la facultad de

** (13) Según INGROSSO, "gasto público es la erogación en dinero efectuada por la administración pública para la realización de funciones" (*Diritto finanziario*, p. 640). Similar definición encontramos en Plazas Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Temis, Bogotá, 2000, ps. 289 y sigtes.

(14) *Finanzas*, t. I, p. 291.

(15) Para AHUMADA el gasto público es "una erogación monetaria, realizada por autoridad competente, en virtud de una autorización legal y destinada a fines del desarrollo nacional que se estima como interés colectivo" (*Tratado de finanzas públicas*, 4ª ed., t. I, p. 69).

(16) DUVERGER, ob. cit., p. 29.

(17) DUVERGER, ob. cit., p. 30.

(18) DUVERGER, ob. cit., p. 33.

* (19) LAUFENBURGER habla de un significado estricto y otro amplio del concepto de gasto

mandar, de ordenar, de establecer obligaciones a los habitantes, y que habría recibido por delegación del Estado)(20).

Si bien es verdad que los gastos de tales organismos están sujetos a normas diferentes de las vigentes para las erogaciones tradicionales y que se insertan en el presupuesto general en forma especial (a veces sólo en el importe de sus déficit de explotación o en las contribuciones para su instalación o ampliación), cerraríamos los ojos a la realidad si los excluyéramos de la categoría del gasto público. Ello sólo demostraría que es necesario flexibilizar los principios clásicos para incluir esta nueva categoría impuesta por la evolución.

** Los nuevos desarrollos de la materia no alteran el principio esencial, de que la fuente jurídica del gasto público es la ley (21), pero es menester aclarar que la relación entre ley y gasto no debe ser forzosamente tan inmediata como en la concepción tradicional. En el sentido restringido antes expuesto, vinculado con las erogaciones de los organismos administrativos ordinarios, la relación es inmediata pues el gasto debe figurar *explícitamente* en el presupuesto, ya sea por creación originaria de éste o por incorporación posterior a su nacimiento en virtud de ley especial, pero en sentido lato, la relación puede tornarse mediata en el caso de las empresas y sociedades del Estado o con participación estatal mayoritaria o empresas de economía mixta. En tal supuesto el capítulo III del título II de la ley 24.156 regula el régimen presupuestario de las empresas y sociedades del Estado, donde si bien sus respectivos presupuestos no son aprobados por ley, los proyectos de presupuesto formulados por sus directorios, tras ser analizados por la Oficina Nacional de Presupuesto, son aprobados por el Poder Ejecutivo nacional, con las modificaciones que estimara convenientes, siendo el proceso para su aprobación el regulado por la propia ley de administración financiera. Hecho éste que da por resultado que se reconoce como fuente jurídica la ley, pero la vinculación es mediata.

Vano intento sería mantenerse aferrado al concepto restringido del gasto público, cuando la realidad nos muestra su evolución hacia un concepto amplio, por lo cual podemos prescindir de la definición tradicional y decir que *gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales.*

122. d) CLASIFICACIÓN. — Múltiples son los criterios clasificatorios de los gastos públicos (22), dependiendo su elección del punto de vista que se adopte: económico, administrativo, institucional, y cada uno de ellos padece el inevitable grado de arbitrariedad inherente a toda clasificación. Carece de interés examinarlos en su totalidad, por lo cual nos limitaremos a los que asumen mayor importancia y merecen acogida en la actualidad.

* 1) *Criterio administrativo.* Tradicionalmente los gastos se distribuían según su objeto, en anexos, incisos, ítem y partidas, que correspondían a las ramas de la administración; así los *anexos* se atribuían entre nosotros a los poderes Legislativo y Judicial, Presidencia de la Nación, ministerios, entidades descentralizadas de carácter administrativo, Tribunal de Cuentas, aparte de otros rubros generales tales como deuda pública, etc. (art. 6º, decreto-ley 23.354/56), y los *incisos* a las dependencias que integraban cada una de aquéllas. Este sistema permitía apreciar la evolución de la administración y comparar la importancia de cada departamento u organismo.

(20) DUVERGER, ob. cit., p. 30.

(21) INGROSSO, *La statuizione delle spese pubbliche* (en "Riv. Ital. Dir. Fin.", 1938-I, p. 227).

** (22) BALEEIRO, ob. cit., ps. 106 y sigtes.; DUVERGER, ob. cit., ps. 40 y sigtes.; GROVES, ob. cit., p. 435; PLAZAS VEGA, ob. cit., ps. 327 y sigtes.

Dicha clasificación puede completarse con otra basada en los caracteres o naturaleza de las erogaciones, pudiendo hablarse de *gastos permanentes* y de *gastos variables* o *irregulares*.

Nuestra vieja Ley de Contabilidad 12.961, clasificaba primordialmente los gastos según su naturaleza y destino, en dos grandes rubros: *gastos en personal*, tales como sueldos, jornales, bonificaciones, "pasividades" (jubilaciones, pensiones, retiros, etc.), y *otros gastos*, que incluían gastos generales, inversiones y reservas, subsidios y subvenciones (art. 9º). Fácil es advertir la insuficiencia y relatividad de este criterio.

** Actualmente la reglamentación de la ley 24.156 dispone que el presupuesto debe incluir las siguientes clasificaciones de gastos:

1. por finalidad, función y clasificación económica de los gastos;
2. económica y por objeto del gasto;
3. jurisdiccional y por finalidades y funciones del gasto;
4. jurisdiccional del gasto según la fuente de financiamiento (23).

2) *Criterio económico.* Desde el punto de vista económico, se establece la diferenciación entre *gastos de funcionamiento* (o *gastos operativos*) y *gastos de capital* (o *gastos de inversión*), que es una reminiscencia de la antigua separación entre gastos *ordinarios* y *extraordinarios* (24).

Ambas clasificaciones no se superponen exactamente: los gastos ordinarios eran los normales y permanentes de la administración, renovables periódicamente y que, por tanto, adquirían carácter habitual; los extraordinarios correspondían, en cambio, a las erogaciones excepcionales y no renovables, normalmente cubiertas mediante empréstitos, tales como grandes obras públicas, etc. La distinción entre gastos operativos y gastos de capital tiene un fundamento económico, con prescindencia del concepto puramente circunstancial de la periodicidad o excepcionalidad de la erogación, basándose en que los primeros no importan trasferencias de capital sino el empleo de rentas, en tanto que los segundos corresponden a la fortuna (el capital) de la nación; el parecido radica en que los gastos operativos se refieren, por lo común, a gastos "ordinarios" de la administración, pero no debe olvidarse que muchas erogaciones antes consideradas como "extraordinarias" han pasado a ser ordinarias y que en los gastos de este tipo puede haber un aspecto operativo y otro de inversión.

Otra clasificación habla de *gastos por servicios* y *gastos de trasferencia*, vinculándose con la doctrina que asigna funciones redistributivas al gasto público (como la *teoría del filtro*, de Laufenburger). En el primer caso hay redistribución mediante el cambio del dinero por un servicio prestado o una cosa entregada; en los gastos de trasferencia no hay entrega de bienes o de mano de obra, ya que los gastos se efectúan sin contravalor, con un propósito

(23) OSCAR JUAN COLLAZO, *La administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional*, Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1994, ps. 17 y sigtes.

(24) DUVERGER, ob. cit., ps. 42 y sigtes.

57

exclusivamente redistributivo (el dinero de unos se transfiere a otros sin equivalente de ninguna especie).

Finalmente, también suelen clasificarse los gastos en *productivos* e *improductivos* económicamente. Los productivos son aquellos destinados a desarrollar medios de producción y a servicios prestados a los particulares; los improductivos, o con mayor propiedad, los que no son directamente productivos, corresponden a los destinados a asegurar el orden público (administración, justicia, policía, etc.).

De los criterios económicos expuestos, el más interesante y utilizado actualmente es el que mencionamos en primer término, por asumir carácter jurídico al incorporarse a la anterior Ley de Contabilidad.

3) *Clasificación de la anterior Ley de Contabilidad. Decreto-ley 23.354/56.* La Ley de Contabilidad combinaba la clasificación económica que distinguía los gastos según importaran trasferencias de capital o de rentas y la clasificación administrativa tradicional.

En efecto; el art. 3º establecía la división del presupuesto general en dos secciones que denominaba *gastos* e *inversiones patrimoniales*, equivalentes a lo que en doctrina se conoce por *gastos de funcionamiento* u *operativos* y *gastos de capital* (25). El art. 4º, sobre presupuestos de entidades descentralizadas, mantenía esa clasificación con las necesarias adaptaciones según cumplieran actividades administrativas o actividades de carácter comercial o industrial.

* Por otra parte, el art. 6º establecía que dentro de la estructura señalada en las disposiciones antes mencionadas, los importes asignados se agruparían por *anexos* (correspondientes a los poderes Legislativo y Judicial y a cada una de las grandes divisiones administrativas), *incisos, ítem* y *partidas*, con lo cual adoptó el criterio clasificatorio de tipo administrativo probado por la experiencia y que pese a las objeciones que merece, ofrecía ventajas de orden práctico en cuanto facilitaba la apreciación de la evolución experimentada por los gastos de los diferentes ramos de la administración. Como señalamos, en la actualidad no se utiliza la terminología de la ley.

4) *Clasificación por finalidades y funciones.* Estas erogaciones demuestran la naturaleza de los servicios que el Estado presta a la comunidad. Se agrupan en la forma siguiente:

4.1) *Clasificación institucional.* Esta clasificación de las erogaciones atiende a la estructura organizativa del Estado y expone las distintas unidades institucionales que ejecutarán el presupuesto.

** La ley 24.156, en el art. 9º, entiende por "jurisdicción" cada una de las siguientes unidades institucionales: Poder Legislativo, Poder Judicial, y Presidencia de la Nación, los ministerios y secretarías del Poder Ejecutivo nacional. Siendo la ley anterior a la reforma constitucional el artículo citado no contempla al jefe de Gabinete (art. 100 de la Constitución nacional) (26).

* (25) Ver mayores detalles *infra*, nº 109.

** (26) La resolución 13/2004, de la Secretaría de Hacienda, de fecha 4/2/04, aprobó la actualización y ordenamiento de la clasificación institucional para el Sector Público Nacional [illegible] los cambios introducidos en la estructura orgánica del Sector Público Nacional. La

4.2) *Clasificación económica y por objeto.* Es demostrativa del contenido del gasto público y sirve para analizar los efectos de actividad estatal en la economía. Las sucesivas desagregaciones permiten identificar la naturaleza específica del gasto.

4.3) *Clasificación geográfica.* Tiene por objetivo poner en evidencia el lugar geográfico donde se destinan las erogaciones.

* 123. e) INSTITUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. — Puede establecerse como principio general que el gasto público debe ser instituido por ley, pero ya señalamos que esto debe entenderse con la reserva de que la relación gasto-ley puede ser mediata en cuanto al efectuado por entidades que no integran el cuadro general de la administración. Los gastos administrativos, esto es, los que corresponden al concepto restringido del gasto público, deben figurar separadamente y por su importe íntegro, sin compensarse entre sí con recursos (art. 12, ley 24.156); empero, cuando se trate de una erogación instituida por ley especial, es menester que ella determine el recurso para atenderla (art. 38, ley 24.156). También se regula los supuestos en que deban hacerse cambios dentro de la ley de presupuestos, quedando reservado al Congreso nacional las decisiones que afecten al monto total del presupuesto y del endeudamiento previsto, como también los cambios que impliquen incrementar los gastos corrientes en detrimento de los gastos de capital o de las aplicaciones financieras, y los que impliquen un cambio en la distribución de las finalidades (art. 37, ley 24.156). Por otra parte, el art. 39 de la ley prevé el caso de gastos de emergencia no incluidos en la ley de presupuesto general. En esta forma, así como también mediante la incorporación de los gastos que deben realizarse en un período mayor de un año, se hace efectiva la integralidad y veracidad del presupuesto (art. 15, ley 24.156).

Para suplir la posible insuficiencia "de las partidas contenidas en el presupuesto general" y como *refuerzo* de ellas, el art. 5º del decreto-ley 23.354/56 establecía que el presupuesto fijara un *crédito global de emergencia*, que no era aplicable a los gastos en personal y a la ejecución anual del plan de obras y trabajos públicos. Tenía, pues, un destino *limitado* y *concreto*, que no permitía las dudas surgidas en otros países en cuanto a la utilización de *fondos de reserva* creados para imprevistos.

** El nuevo régimen legal de la ley 24.156 no prevé una norma similar, pero es posible remitirse a lo establecido en los arts. 36 y 37, para realizar modificaciones en las asignaciones presupuestarias, en ciertos supuestos como competencia del Poder Ejecutivo nacional, y en otras (art. 37) es facultad exclusiva del Poder Legislativo, cuando las decisiones afecten el monto total de presupuesto, el monto del endeudamiento previsto, y los cambios que impliquen incrementar los gastos corrientes en detrimento de los gastos de capital o de las aplicaciones financieras, y los que impliquen un cambio en la distribución de las finalidades.

El principio contenido en el art. 38 de la ley 24.156, de que toda ley especial creadora de gastos debe determinar el recurso correspondiente, en muchos casos asume el carácter de exigencia constitucional; así, por ejemplo, en el art. 81 de la Constitución italiana (1947) y en numerosos países (27). Ello ha

(27) Ver la enumeración contenida en: BUSCEMA, *Copertura e costituzionalità delle leggi che comportano nuove e maggiori spese* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1955-I, ps. 24 y sigtes., esp. n. 28 en nota).

suscitado dudas sobre la validez y efectos de las leyes que hubieren omitido la observancia de tal requisito.

En Italia, la Corte de Cuentas (28) se ha pronunciado en contra de la utilización del *fondo de reserva* para cubrir erogaciones de tal naturaleza. La doctrina ha defendido esa actitud y, además, ha considerado que una ley con semejante deficiencia sería inconstitucional (29).

Entre nosotros y en cuanto al orden nacional, el problema debe plantearse en términos diferentes. Ante todo, con el régimen del decreto-ley 23.354/56, porque el *crédito global de emergencia* tenía destino específico, como era el refuerzo de partidas contenidas en el presupuesto y con exclusión de ciertos rubros, lo que imposibilitaba su utilización para otros fines; luego, porque no existiendo previsión constitucional al respecto, nunca podría hablarse de "inconstitucionalidad" de la ley, sino de la ineficacia o ilegalidad de ésta. La sanción parlamentaria del gasto sin indicación del recurso para atenderlo, no podría tener cumplimiento administrativo, ya que sería observado por la Contaduría General de la Nación al realizar el control *interno* de las finanzas y por el Tribunal de Cuentas de la Nación al ejercer el control *externo* (arts. 73, 75, 84 y 85, decreto-ley 23.354/56).

** En el régimen de la ley 24.156, los controles establecidos, tanto por la Sindicatura General de la Nación, como por la Auditoría General observarán las irregularidades cometidas en cuanto a esta mala utilización de los recursos.

* Diremos, finalmente, que el Poder Ejecutivo puede prescindir de ley creadora y disponer la autorización para gastos no incluidos en la ley de presupuesto general, que deberá ser comunicada al Congreso nacional en el mismo acto que la disponga, acompañando los elementos de juicio, para poder apreciar la imposibilidad de atender las situaciones que ocasionaron dichos gastos dentro de las previsiones ordinarias, o con saldos disponibles de rubros presupuestarios imputables (art. 39 de la ley 24.156). Estas situaciones aluden a motivos de fuerza mayor, generalmente imprevisibles, tales como las epidemias, inundaciones, terremotos, explosiones de polvorines o arsenales militares, y similares catástrofes. En su parte final, el artículo citado dispone que estas autorizaciones se incorporarán al presupuesto general. No se prevé qué ocurre si el Congreso observara o no compartiera el criterio del Poder Ejecutivo respecto de la utilización de esta facultad en un caso concreto.

§ 2. *Recursos del Estado*

124. CONCEPTO. — Las erogaciones a cargo del Estado son atendidas con recursos de variada naturaleza, de índole patrimonial o de derecho privado unos y de derecho público otros, sin excluir algunos que es difícil ubicar exactamente en una u otra de esas categorías. La ampliación del concepto de gasto público, que excede, según vimos, el cuadro restringido de la administración para alcanzar una significación amplia, hace objetables las definiciones que concretan los ingresos a las erogaciones relacionadas con los servi-

(28) Resolución del 28 de marzo de 1956, nº 64, en "Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1956-II, p. 299.

(29) BUSCEMA, ob. cit. en nota 27; íd., *Posizione di una legge che non abbia provveduto alla copertura dell'onere in essa previsto* (en "Riv." cit., 1956-II, p. 299).

cios públicos (30), resultando preferible concebirlos en sentido lato, como los *ingresos que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.*

Los provenientes del *dominio* constituyeron en la antigüedad la principal fuente de recursos, pero perdieron significación financiera a partir del siglo XIX en que fueron reemplazados por otros medios, principalmente por los tributos y por los empréstitos. Los bienes dominicales son utilizados ahora con finalidades de orden social o económico, como es el caso de la tierra pública y de las minas.

125. CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS. — La clasificación de los recursos estatales ha preocupado siempre a los autores, que los han encarado desde diferentes 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.

Generalmente se admite la distinción entre *recursos originarios* o *inmediatos* y *recursos derivados* o *mediatos*, según provengan del patrimonio del Estado o "deriven" de la economía privada, pero se ha señalado (31) que estos últimos —ingresos de derecho público— se vinculan con la soberanía estatal, que es *originaria*, y proceden de economías privadas, por lo cual en cierto modo son también "derivados". Pese a esta objeción, que aparece un tanto sutil, el criterio es razonable.

Según la normalidad o accidentalidad del ingreso, los recursos han sido divididos en *ordinarios* y *extraordinarios*, pero este criterio corresponde a análoga clasificación de los gastos y merece el reparo enunciado a su respecto: recursos que antes eran calificados como extraordinarios o excepcionales —v.gr., el empréstito—, han llegado a ser ordinarios en las finanzas modernas, de manera que la diferencia carece de significación.

No fatigaremos al lector transcribiendo las numerosas clasificaciones ensayadas, porque no conduciría a ningún resultado positivo, pero creemos conveniente detenernos en dos de ellas, por ofrecer mayor interés desde el punto de vista jurídico-financiero.

En primer término la del prof. Ingrosso (32), que se aparta de las clasificaciones corrientes en las obras sobre ciencia de las finanzas y se funda exclusivamente en la "diversidad del título jurídico en virtud del cual son adquiridos" los recursos, distinguiendo entre *ingresos patrimoniales de derecho privado* e *ingresos de derecho público* o emergentes de la potestad de imperio. En la primera categoría entran solamente los ingresos provenientes del dominio patrimonial disponible (33) y en la segunda los *tributos* (que comprenden: impuestos, tasas,

(30) Por ejemplo, la de INGROSSO: "el dinero que llega a poder del Estado para atender la necesidad financiera de los servicios públicos" (*Diritto finanziario*, p. 89).

(31) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 93.

(32) *Diritto finanziario*, ps. 92 y sigtes.

(33) Según el Código italiano, los bienes del Estado se clasifican en *bienes del dominio público* (*dominio* propiamente dicho), que son inalienables; y *bienes patrimoniales*, que a su vez pueden ser *disponibles* o *indisponibles* (arts. 822, 823, 826 y 828). INGROSSO en su primera categoría toma en consideración la renta de los "bienes patrimoniales disponibles"; el producido de los restantes bienes instrumentales (del dominio público y patrimoniales indisponi-

producido de empresas públicas y producido de bienes públicos), *empréstitos públicos* e *ingresos varios*, que incluyen multas y otros conceptos no comprendidos en las anteriores categorías. Con fines didácticos el siguiente cuadro sinóptico, permite apreciar la claridad y coherencia de esta clasificación:

- Recursos del Estado
  - I. Ingresos patrimoniales de derecho privado
  - II. Ingresos de derecho público
    - 1. Tributos
      - impuestos
      - tasas
      - producido de empresas públicas (precios públicos)
    - 2. Empréstitos públicos
    - 3. Ingresos varios

Sin desconocer el rigor lógico de ese criterio, no puede olvidarse que en la organización moderna no todas las empresas del Estado corresponden a "servicios públicos", ni aplican "precios públicos", por lo cual no pueden incluirse en la categoría de los *tributos*; pero en el concepto específico del patrimonio establecido por Ingrosso, no caben las empresas comerciales o industriales, de modo que es imposible incluirlas entre los ingresos patrimoniales de derecho privado y quedarían fuera del cuadro. Por otra parte, el producido de los bienes dominicales —que son indisponibles y de uso común— se traduciría en impuestos, tasas o quizá en contribuciones especiales, clase esta última que no figura en dicha clasificación a pesar de incluir las contribuciones de mejoras y las contribuciones parafiscales, que tanto desarrollo han alcanzado en nuestra época.

La otra clasificación aludida pertenece al prof. Trotabas (34), que se inspira en la división tradicional de ingresos originarios y derivados, pero no se ajusta estrictamente a ella, como puede advertirse en este cuadro:

- Recursos del Estado
  - I. Ingresos originarios
    - Rentas del dominio
    - Explotaciones varias
  - II. Ingresos del tipo impuesto
    - Impuestos
    - Tasas
    - Monopolios
    - Ingresos parafiscales
  - III. Ingresos del tipo empréstito
    - Por necesidades monetarias (anticipos)
    - Por necesidades financieras (empréstitos) Medios monetarios (emisión de moneda)

bles), que no reúnen la condición jurídica del rédito, son denominados genéricamente *ingresos dominicales* y pertenecen a los "ingresos de derecho público".

(34) Ob. cit., ps. 194 y sigtes. y 253 y sigtes. El cuadro confeccionado se completa con lo expuesto por el prof. TROTABAS en obra anterior: *Institutions financières*, 3ª ed., Dalloz, Paris,

Evidentemente ella responde a un enfoque distinto del problema y tampoco resulta libre de objeciones, pero es susceptible de mayor sistematización. Con este propósito y sin olvidar lo dicho acerca de la relatividad y objetabilidad de toda clasificación, nos arriesgamos a intentar una coordinación de las expuestas, sobre la base de la diferente actividad ejercitada por el Estado, que tratándose del producido de los bienes del dominio privado (35) será *prevalecientemente*—no creemos que pueda decirse exclusivamente—de derecho privado, y en el caso de empresas, podrá oscilar entre las preferentemente de derecho público (monopolios, servicios públicos) (36) y las preferentemente de derecho privado (industrial, actividades comerciales comunes). Conforme a ello redactamos esta clasificación:

- Recursos del Estado
  - I. Provenientes de bienes y actividades del Estado
    - Produc. de bienes del dominio
    - Empresas y servicios públicos e industriales y comerciales
  - II. Provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder de imperio
    - 1. Tributos
      - impuestos
      - tasas
      - contribuc. especiales
        - contribuc. de mejoras
        - otras contribuc. especiales
    - 2. Sanciones fiscales (multas, etc.)
    - 3. Crédito público y moneda

126. DOMINIO DEL ESTADO. CONCEPTO DEL PATRIMONIO. — Los bienes pertenecientes al Estado —Nación, provincia o municipio— le corresponden en virtud de un derecho de *dominio* (37), que conforme a nuestro ordenamiento jurídico es de carácter *público* o *privado* según el destino a que estén afectados. Los

1960, ps. 265 a 269 (ingresos originarios); ps. 269 a 283 (impuestos); ps. 283 a 288 (empréstitos).

(35) Decimos *producido* y no simplemente *renta*, porque los bienes del dominio privado son enajenables, de modo que puede tratarse del precio.

(36) Esta cuestión de las empresas del Estado se vincula con la noción de *servicio público*, unas veces interpretada en sentido amplio —funcional u orgánicamente— y otras con criterio restringido, como lo hace el prof. SAYAGUÉS LASO al limitar el concepto a la actividad estatal destinada a satisfacer "necesidades colectivas impostergables" (ob. cit., t. I, p. 65). Con esta última significación, que nos parece acertada, únicamente constituirían servicios públicos actividades tales como las relacionadas con transportes, agua y energía, telecomunicaciones y otras de importancia tan esencial; excluyéndose las llamadas de orden *primario* y las de índole menos primordial. Cabe notar que aun cuando, en general, se estima que el servicio público se rige por normas de *derecho público*, una corriente doctrinal considera inaceptable opinión tan absoluta, por cuanto pueden "existir servicios públicos proporcionados según normas de derecho público, como también servicios públicos suministrados según normas de derecho privado", de manera que la clasificación jurídico-financiera del ingreso obtenido dependerá del tipo de actividad desarrollada (M. S. GIANNINI, *I proventi delgi enti pubblici minori e la riserva della legge*, en "Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1957-I, ps. 3 y sigtes., esp. p. 14).

(37) BIELSA, *Derecho administrativo*, 5ª ed., t. III, p. 387; VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho administrativo*, t. IV, ps. 166 y sigtes.

bienes del *dominio público*, que según la doctrina (38) son inalienables e imprescriptibles; corresponden a los de uso directo y general de los habitantes y se hallan enumerados en el art. 2340, Código Civil, modif. por el decreto-ley 17.711/68 y complementado por el decreto-ley 17.094/66. Son los siguientes: 1) los mares territoriales hasta la distancia que determine la legislación especial, independientemente del poder jurisdiccional sobre la zona contigua; 2) los mares interiores, bahías, ensenadas, puertos y ancladeros; 3) los ríos, sus cauces, las demás aguas que corren por cauces naturales y toda otra agua que tenga o adquiera la aptitud de satisfacer usos de interés general, comprendiéndose las aguas subterráneas en la medida de su interés y con sujeción a la reglamentación; 4) las playas del mar y las riberas internas de los ríos, entendiéndose por tales la extensión de tierras que las aguas bañan o desocupan durante las altas mareas normales o las crecidas medias ordinarias; 5) los lagos navegables y sus lechos; 6) las islas formadas o que se formen en el mar territorial o en toda clase de río, o en los lagos navegables, cuando ellas no pertenezcan a particulares; 7) las calles, plazas, caminos, canales, puentes y cualquier otra obra pública construida para utilidad o comodidad común; 8) los documentos oficiales de los poderes del Estado; 9) las ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos de interés científico; 10) el mar adyacente al territorio argentino hasta una distancia de doscientas millas marinas; 11) el lecho del mar y el subsuelo de las zonas submarinas adyacente a su territorio hasta una profundidad de doscientos metros o más allá de este límite, hasta donde la profundidad de las aguas suprayacentes permita la explotación de los recursos naturales de dichas zonas.

Los puntos 10 y 11 precedentes fueron modificados por la ley 23.968 y el decreto 2623/91, según lo desarrollado en el nº 59, del capítulo II del título I.

Los bienes del *dominio privado* resultan del art. 2342, Código cit., y son: 1) las tierras sin dueño; 2) las minas de oro, plata, cobre, piedras preciosas y sustancias fósiles, de cuya categoría deben excluirse los yacimientos nucleares, declarados propiedad inalienable de la Nación por los decretos-leyes 22.477/56 y 22.498/56 (39); 3) los bienes vacantes o mostrencos; 4) los muros, plazas de guerra, puentes, ferrocarriles y toda construcción hecha por el Estado y los bienes adquiridos por el Estado por cualquier título; 5) las embarcaciones que dieren en las costas de los mares o ríos y sus fragmentos y objetos del cargamento, cuando fueren de enemigos o corsarios. Analizando esas normas, especialmente el inc. 7º del art. 2340 y el inc. 4º del 2342, la doctrina ha señalado que ciertos bienes que por su destino pertenecen a la primera categoría, pueden transferirse al dominio privado al ser desafectados de un uso público (40).

(38) Spota, *Tratado de derecho civil* (Depalma, Buenos Aires, 1953, t. I, vol. 35, ps. 455 y 463); Planiol y Ripert, *Traité élémentaire de droit civil* (3ª ed., Libr. Générale, Paris, 1946, t. I, ps. 834 y 835); Cód. Civil italiano, art. 823; Fiorini, *Manual de derecho administrativo* (La Ley, Buenos Aires, 1968, t. II, ps. 958 y 959).

(39) Véase: Zaldívar, *La legislación argentina sobre energía atómica*, en La Ley, 87-954.

(40) Spota, ob. cit., ps. 459 y 630; Bielsa, *Derecho administrativo*, 5ª ed., t. III, ps. 397 y sigtes., y ps. 413 y sigtes.; Villegas Basavilbaso, *Derecho administrativo*, t. IV, ps. 301 y sigtes., y ps. 32 y sigtes.; Fiorini, ob. cit., t. II, p. 957.

Esa división bipartita de los bienes del Estado, tomada del derecho francés, se diferencia de la adoptada por el Código italiano, que los clasifica en bienes del *dominio público* y bienes *patrimoniales*, subdividiendo a los últimos en *indisponibles* y *disponibles* (arts. 822 y 826, Código Civil italiano) (41); de manera que en este sistema el *patrimonio del Estado* no es lo mismo que el *patrimonio* concebido como universalidad jurídica, tal como lo admite el Código Civil argentino (42).

Sin embargo, el concepto de patrimonio en derecho financiero difiere del elaborado en derecho privado, y para Ingrosso "se aproxima más al concepto económico que considera el patrimonio de una persona como su *riqueza estática*, en torno a la cual, como punto firme inicial, se envuelve y desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento" (43). Según esta idea, no integran el patrimonio los bienes de carácter *instrumental*, como el dinero; ni las llamadas "haciendas de Estado", o sea, organismos que administran bienes del dominio público, por constituir ellas mismas un complejo de bienes; ni tampoco las empresas públicas autónomas o las industrias del Estado.

En el derecho financiero argentino, las palabras "patrimonio" y "patrimonial" no tienen sentido unívoco. Así, en materia tributaria son utilizadas con la significación genérica de *riqueza* o conjunto de bienes de cualquier naturaleza, incluyendo todas las categorías de bienes: objetos inmateriales susceptibles de valor y objetos corporales o *cosas* (inmuebles o muebles, aludiendo con frecuencia las leyes fiscales al "incremento patrimonial" o "acrecentamiento patrimonial" para referirse a aquello —capital o renta— que se suma o agrega a la riqueza del sujeto. Pero en derecho presupuestario y en el régimen de contabilidad del Estado, que aquí nos interesa, la expresión "patrimonio" adquiere un sentido *estático* o *fijo* similar al indicado por Ingrosso, comprensivo únicamente de los *inmuebles* y de *ciertas cosas* (objetos corporales, mercaderías, semovientes), con exclusión de los activos inmateriales, créditos, títulos y participaciones, dinero; en general corresponde a bienes del *dominio privado*, pero esto no es absoluto pues también puede incluir ciertos bienes del *dominio público*, como fortalezas, cuarteles, puentes, ferrocarriles, en tanto se mantenga su afectación a fines de "utilidad o comodidad común".

En el sentido indicado precedentemente, el art. 3º, inc. 2º, de la anterior Ley de Contabilidad, decreto-ley 23.354/56, hablaba del "incremento patrimonial" derivado de la adquisición de bienes de uso o de consumo y de la realización de obras y trabajos públicos que luego figurarían en la "contabilidad patrimonial", concepto que aparecía en el art. 4º con referencia a las entidades descentralizadas. El concepto aparece confirmado en el capítulo V de la ley —arts. 51 a 54— titulado "De la gestión de los bienes del Estado", que se refiere a inmuebles (art. 51), muebles y semovientes (art. 52) y "trasferencia de dominio o cambio de destino de los bienes del Estado" (art. 54), como asimismo en el capítulo VII ("Del registro de las operacio-

(41) Forman parte del *patrimonio indisponible* algunos bienes que según el derecho argentino corresponden al dominio privado, tales como bosques, minas, canteras, y otros que pertenecen al dominio público por su destino, p. ej., edificios públicos, cuarteles, buques de guerra.

(42) Spota, ob. cit., ps. 657 y sigtes.

(43) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 75.

nes") cuando consignaba que la contabilidad general estará integrada por diversas ramas, entre las cuales incluye el "patrimonio" (art. 65, inc. *c*), que en este aspecto "registrará las existencias y los movimientos y variaciones patrimoniales" (art. 68).

** La ley 24.156 ha mantenido en vigor las disposiciones contenidas en el capítulo V del anterior régimen del decreto-ley 23.354/56, ya que en su art. 137 derogó dicho régimen, con excepción de los arts. 51 a 54 inclusive (capítulo V) y 55 a 64 inclusive (capítulo VI). Sin embargo, debe entenderse que este régimen es provisorio, dado que en el art. 135 de la ley 24.156 se otorgó al Poder Ejecutivo nacional un plazo de 90 días para presentar un proyecto de ley que organice la administración de los bienes del Estado.

No hay duda, pues, que desde los puntos de vista presupuestario y contable, la expresión *patrimonio* tiene el significado especial y concreto —estático o fijo— a que nos referíamos anteriormente.

** En consonancia con el mandato establecido en el art. 135 de la ley 24.156, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 436/2000 (B.O. 05/06/00) denominado Reglamento para la adquisición, enajenación y contratación de bienes y servicios del Estado Nacional, que por su art. 1° aprobó la reglamentación de los arts. 55, 56, 61 y 62 del decreto-ley 23.354/56.

** Con posterioridad, el decreto 1023/2001, denominado Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional, por su art. 38 derogó los arts. 55 al 63 del decreto-ley 23.354.

127. ADQUISICIÓN. — Los bienes del dominio público o privado del Estado pueden provenir de la naturaleza y tener entonces carácter originario (ríos, playas, lagos, minas, bosques, tierras, etc.), como también ser adquiridos de terceros (compra, expropiación, permuta, donación, legado) o proceder de actos realizados por el propio Estado (construcción, edificación).

* El régimen de compra de bienes muebles o inmuebles y de contrataciones de trabajos o suministros está reglado por el art. 137 de la ley 24.156 que mantuvo en vigor el capítulo VI del decreto-ley 23.354/56, arts. 55 a 64 inclusive. Pese a ello, igual que ocurre con el régimen de administración de bienes del Estado, esta normativa debe reputarse de corta duración, dado que el art. 135 de la ley otorgó al Poder Ejecutivo nacional un plazo de 90 días para remitir al Congreso un proyecto de ley sobre la regulación del sistema de contrataciones del Estado, hecho que se materializó con el dictado del decreto 436/00 y con su posterior 1023/01.

** Por tanto, el régimen vigente era el siguiente:

Regla general: licitación pública, debiendo insertarse los llamados en el "Boletín Oficial", sin perjuicio de utilizarse otros medios de difusión, y cuando el monto presunto de la contratación exceda de $ 5.000.000, los anuncios se harán por 8 días y con 12 de anticipación a la apertura respectiva, pero si el monto no excediere de esa suma, los días de publicación y anticipación serán de 2 y 4 respectivamente (art. 62, modif. por dec. 2293/93).

Excepciones: *a)* licitación privada, cuando la operación no exceda de $ 1.000.000 (art. 56, modif. por dec. 2293/93); *b)* directamente, en los casos

especificados en el art. 56, punto 3° (operación que no exceda de $ 100.000; compra en remate público; adquisiciones secretas; razones de urgencia; obras científicas, técnicas o artísticas de ejecución por personas determinadas, etc.).

El Poder Ejecutivo debe aprobar las contrataciones superiores a $ 854.460, los ministros —cada uno en su esfera— las que superen los $ 170.892 (art. 57 y dec. 167/86). Por otra parte, las adquisiciones que efectúen las fuerzas armadas (44) y las entidades descentralizadas, se rigen por las normas de sus leyes orgánicas y especiales, aplicándose la Ley de Contabilidad en forma supletoria.

* 128. GESTIÓN DEL PATRIMONIO. — Como dijimos, la ley 24.156 ha mantenido en vigencia el capítulo V del decreto-ley 23.354/56, arts. 51 a 54, según lo dispuesto en sus disposiciones finales, art. 137. Asimismo, en el art. 135 impuso al Poder Ejecutivo nacional la obligación de presentar en el plazo de 90 días desde su promulgación, un proyecto de ley que regule el sistema de contrataciones del Estado y otro que organice la administración de bienes del Estado.

La administración del patrimonio o "gestión de los bienes del Estado" según la terminología de la parte no derogada del decreto-ley 23.354/56, anterior Ley de Contabilidad (cap. V, arts. 51 a 54), puede consistir en actos de *conservación* o de *utilización*. Los primeros tienen por objeto mantener o mejorar la integridad física de los bienes (manutención), como también impedir que terceros afecten esa integridad o la utilización de las cosas, todo lo cual se logra mediante la realización de obras materiales o por acción jurídica (45). Los actos de *utilización* pueden llevarse a efecto mediante concesiones, autorizaciones de uso o permisos, mediante el pago de suma fija o de *canon* periódico, como asimismo por locación o arrendamiento.

La norma general para ventas, locaciones, arrendamientos, trabajos o suministros es la licitación pública (art. 24 del decreto 1023/01) y sólo excepcionalmente puede prescindirse de ésta.

Los inmuebles que no pertenezcan a organismos especiales son administrados por dependencias del Ministerio de Economía de la Nación; pero la *tierra pública* tiene un régimen especial instituido por decreto-ley 14.577 de 13 de agosto de 1956 (en reemplazo de la ley 13.995), reglamentado por decreto 21.915 de 7 de diciembre de 1956 (46).

* En cuanto a los bienes muebles (corporales) y semovientes, su administración corresponde a cada jurisdicción a cuyos servicios estuvieren asignados (art. 52, ley cit.).

129. ENAJENACIÓN DE BIENES. — El medio corriente de enajenación de los bienes del dominio privado, ya que los del dominio público son inalienables, es la *venta*. También pueden trasmitirse por permuta, pero aparte de su carácter excepcional, no hay en ello propiamente enajenación sino reemplazo, pues no existiría disminución patrimonial.

** (44) En materia de contrataciones, las fuerzas armadas se rigen por el régimen instituido por la ley 20.124.

(45) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 84.

(46) Como consecuencia de la provincialización de los territorios, la tierra pública nacional había quedado limitada a Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, antes de su provincialización.

Prescindiendo de la tierra pública, que tiene un régimen especial según dijimos en el número anterior, toda venta de bienes por cuenta del Estado debe hacerse por licitación pública (regla general) y en remate público en casos especiales, pero los productos perecederos y los elementos para fomento de la economía o para necesidades sanitarias, pueden venderse directamente, como ocurre con diversos productos para combatir plagas de la agricultura y la ganadería, semillas, etc. (arts. 55 y 56, incs. 2º y 3º, ap. *k*, ley cit., y en la actualidad art. 25, inc. 5º del decreto 1023/01).

* Las normas específicas que regulan la venta de los bienes del dominio privado del Estado, son las siguientes: *a) tierra pública*, decreto-ley 14.577/56, reglamentado por decreto 21.915/56 (cuyo art. 47 ha sido modificado por decreto 13.658/57); *b) otros inmuebles*, ley 22.423 y decreto 2045/80 que autorizan la venta en forma directa o en remate público, de los inmuebles que no sean necesarios para la ejecución de obras o para el mantenimiento de servicios públicos; *c) otros bienes corporales*, decreto 5720/72.

** En la actualidad el decreto 1023/01 dispone en su art. 4º que quedan comprendidos en su ámbito de aplicación los contratos de compraventa, suministros, servicios, locaciones, consultoría, alquileres con opción a compra, permutas, concesiones de uso de los bienes del dominio público y privado del Estado Nacional, que celebren las jurisdicciones y entidades comprendidas en su ámbito de aplicación y a todos aquellos contratos no excluidos expresamente.

** La ley 23.697, sobre venta de inmuebles innecesarios ha dispuesto que "el Poder Ejecutivo nacional centralizará, coordinará e impulsará las acciones tendientes a agilizar las ventas de los inmuebles del dominio privado del Estado, de sus entes descentralizados o de otro ente en que el Estado Nacional o sus entes descentralizados tengan participación total o mayoritaria de capital o de la formación de las decisiones societarias, que no sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones o gestión" (art. 60).

** Asimismo, el art. 62 de esta ley sustituyó el art. 6º de la ley 22.423, disponiendo: "Establécese que las entidades autárquicas nacionales, empresas, sociedades del Estado, encomendarán la venta de los inmuebles a ellas afectados, que resulten innecesarios para su gestión a la Secretaría de Hacienda, la cual imputará los importes que recaudare por dicho concepto a los recursos de la entidad. El régimen previsto en el presente artículo será de aplicación optativa para aquellas entidades que posean por sus estatutos capacidad para la realización de enajenaciones inmobiliarias. Con carácter previo a toda tramitación tendiente a la adquisición de inmuebles, los mencionados organismos deberán requerir información a la Secretaría de Hacienda sobre la existencia de inmuebles disponibles".

** En este sentido, también el art. 44 de la ley 25.827 de presupuesto para el año 2004, establece que el producido de la venta de bienes muebles e inmuebles situados en el exterior, pertenecientes al dominio privado de la Nación y asignados en uso al Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto será afectado a la adquisición, en el mismo ámbito, de bienes inmuebles y/o construcción y/o equipamiento, facultándose al Jefe de Gabinete de Ministros a efectuar las adecuaciones presupuestarias a que dé lugar las operaciones de compraventa.

* 130. Empresas y servicios del Estado. — Antiguamente el Estado sólo tenía a su cargo la atención de las llamadas necesidades primarias de la población —justicia, educación, policía y defensa—, pero en la época contemporánea su actividad ha debido ampliarse considerablemente e incluir sectores que antes estaban reservados a los particulares. Es así como llegó a encargarse de la prestación de los servicios públicos, esto es, de aquellos que cubren necesidades colectivas impostergables o esenciales, y más tarde a desempeñar tareas de índole meramente comercial o industrial.

Si bien en los últimos años se produjo a nivel mundial un importante proceso privatizador de algunos servicios públicos y el abandono de tareas comerciales o industriales desempeñadas por el Estado, subsisten aún actividades de índole diversa, en unos casos por intermedio de organismos pertenecientes a la administración general y en otros mediante *empresas* descentralizadas que actúan con independencia funcional, pero sometidas a la "orientación" y control del Poder Ejecutivo. Su naturaleza jurídico-financiera es variada, no siempre claramente definida, y el carácter de sus ingresos es de tipo *privado* o *público* según la actividad cumplida, resultando difícil en ciertos casos la atribución a una u otra categoría, por lo cual suele hablarse de ingresos de tipo *mixto* cuando incluyen elementos de ambas.

La materia se relaciona con el problema de los *precios*, tan debatido en la doctrina italiana, que no ha uniformado opinión acerca de su naturaleza y de su diferenciación de las *tasas*. Se habla de precios *privados* cuando son establecidos con arreglo a las leyes de mercado, por lo cual no tienen carácter tributario (47); de *precios públicos*, si son establecidos unilateralmente en forma diversa a la del mercado libre pero con el propósito de cubrir los gastos (48); y de *precios políticos* cuando se fijan tarifas inferiores al costo de producción de los servicios mismos (49). Estas dos últimas categorías pertenecen a la materia tributaria según Ingrosso, criterio parcialmente compartido por quienes incluyen entre los ingresos de "tipo" impositivo las ventas de productos por monopolios estatales (50) y en las *tasas* el producido de la acuñación de moneda y de las tarifas postales y telegráficas (51).

* Las diferencias de criterio son apreciables en ciertos casos; así, por ejemplo, las tarifas ferroviarias son consideradas por unos como tasas y, por tanto, de naturaleza tributaria (52), mientras otros autores incluyen el producido del servicio en el campo del derecho privado (53). Por nuestra parte, conforme a la clasificación establecida precedentemente, ubicamos el producido de las empresas y servicios estatales entre los ingresos que no revisten carácter tributario, por entender que no existe en el caso ejercicio

(47) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 232. Einaudi considera que es preferible hablar de precio cuasiprivado, porque si bien se establece según las leyes de la economía privada, permite obtener incidentalmente y de modo secundario, un fin público (*Principios de hacienda pública*, trad. esp., 4ª ed., Aguilar, Madrid, 1955, p. 13).

(48) Ingrosso, ob. cit., p. 233; Einaudi, ob. cit., p. 22.

(49) Ingrosso, ob. cit., p. 234; Einaudi, ob. cit., p. 59.

(50) Trotabas, ob. cit., p. 464.

(51) A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario* (9ª ed., Giuffrè, Milano, 1968, ps. 508 y 509).

(52) Ingrosso, ob. cit., p. 246.

(53) A. D. Giannini, ob. cit., p. 70.

de facultades inherentes a la soberanía, sino razones de oportunidad económica y política (54). La única excepción correspondía a Obras Sanitarias de la Nación (antes de su privatización), cuyos ingresos eran mixtos: tributarios (tasas) y tarifas.

En la Argentina los servicios son atendidos por dependencias directas de la administración y también por entidades creadas con arreglo a la ley 13.653 (texto ordenado) (55), que organizaba el funcionamiento de las *empresas del Estado* y que concebía como "entidades descentralizadas de la administración nacional que cumplen funciones de índole comercial, industrial o de prestación de servicios públicos", con independencia funcional pero sometidas al control directo del Poder Ejecutivo a los efectos de la orientación de sus actividades. Estas *empresas* actúan como personas del derecho privado, habiendo establecido la Corte Suprema que no pueden identificarse con la Nación misma (56).

** Según hemos señalado en la última década la concepción del llamado "Estado del bienestar" ha sido considerablemente mitigada por una concepción que devuelve al Estado su función tradicional (justicia, educación, política, defensa, justicia social), con una mayor prescindencia en cuanto a su intervención económica, atribuyendo cada vez más importancia a la iniciativa privada. Nuestro país no se ha sustraído a esta tendencia y a partir de 1990 inició una importante política de "*privatizaciones*" tendiendo a pasar a manos privadas tanto las empresas del Estado que cumplían funciones comerciales e industriales, como también aquellas empresas que prestaban los más variados servicios públicos (ej.: producción y comercialización del gas, energía eléctrica, agua potable, etc.).

** Las entidades que tienen a su cargo los servicios públicos o desarrollan actividades comerciales e industriales, son clasificables desde dos puntos de vista, a saber: según la naturaleza y fines de la función que desempeñan y conforme al tipo de organización. En el primer sentido, puede distinguirse entre las que tienen a su cargo "*servicios públicos*", entendido el concepto restrictivamente, en relación con necesidades colectivas impostergables, y las que se ocupan de *actividades comerciales* o *industriales de tipo privado*; en el segundo aspecto, revisten la forma de meras *dependencias de la administración*, aunque en ciertos casos dispongan de autarquía, o bien de *empresas del Estado* y de participación en *sociedades de economía mixta* o de otro tipo.

** En el año 1978, y por virtud de la ley 21.801 (modificada por la ley 22.639), fue creada la Sindicatura General de Empresas Públicas, cuyo objeto era "ejercer un control externo de aquellas empresas de propiedad total o mayoritaria del Estado nacional, cualquiera que fuese su naturaleza jurídica u objeto", salvo las que operen en jurisdicción de las fuerzas armadas.

** Esta fiscalización se ejercía mediante una triple acción: control de legalidad, control de auditoría y control de gestión.

(54) Ver la sólida fundamentación de este criterio, en TESORO, *Principii di diritto tributario* (Macri, Bari, 1938, ps. 546 y sigtes.).

(55) Texto ordenado por decreto 4053/55 (B.O., 28/3/55) y modificado por leyes 14.380 y 15.023 (B.O., 17/12/59). La ley anterior a la reforma fue reglamentada por decreto 5883/55 (B.O., 2/5/55).

(56) CSJN, Fallos, 226:65 (1956) y 220:857 (1954).

** Dicho organismo actuaba como entidad administrativa descentralizada con personalidad jurídica, hallándose integrado su patrimonio en la forma que especificaba el art. 2º (aportes del Tesoro, bienes que se le transfieran, retribuciones por los servicios que preste, subsidios y cualquier otro recurso que se le destine). El control inmediato de las empresas del Estado se hallaba a cargo de comisiones fiscalizadoras integradas por funcionarios de la Sindicatura, quienes revisten la calidad de síndicos con las atribuciones y deberes previstos en la ley 19.550.

** Por decreto 2452/85 modificado por decreto 1157/86 (del 8/7/86), fue creada la Secretaría de Control de Empresas Públicas, órgano que actuaba en jurisdicción de la Presidencia de la Nación y que tenía por misión asistir a ésta "en el control de la gestión de las empresas públicas, sociedades del Estado, sociedades anónimas de capital estatal mayoritario y de economía mixta y mantenerlo informado sobre el cumplimiento por parte de las mismas de sus objetivos y políticas trazadas, observando especialmente aquellos factores que afectan dicho cumplimiento". La Sindicatura General de Empresas Públicas actuaba en la órbita de esta nueva Secretaría.

** La actividad económica y comercial del Estado, pues, se encauza en distintos tipos societarios; a saber: empresas del Estado (leyes 13.653, 14.380 y 15.023), sociedades del Estado (ley 20.705), sociedades de economía mixta (ley 12.962, aprobatoria del decreto-ley 15.349 y disposiciones supletorias de la ley 19.550) (57), sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria (ley 19.550, arts. 308 a 314) y minoritaria (arts. 163 y sigtes.).

** También resulta una fuente de recursos de explotación monopolista del juego efectuada por el Estado en sus diversas manifestaciones: hipódromos, casinos, lotería, quiniela y prode.

Los autores franceses suelen considerar la *lotería* como un empréstito de tipo especial (58), en tanto que los italianos la incluyen entre los *monopolios* estatales asignándole carácter "tributario" (59), o, específicamente, categoría de impuesto indirecto al consumo (60). En nuestro concepto corresponde a una actividad con fines de lucro como tantas otras desarrolladas por los particulares y fundadas en el azar, condenable económica y éticamente, por lo cual compartimos el criterio de la doctrina norteamericana (61), y del prof. Baleeiro (62), que incluyen la lotería entre las actividades comerciales e industriales del Estado.

** La ley 24.156 ha creado un nuevo órgano de control interno del Poder Ejecutivo nacional, denominado Sindicatura General de la Nación (art. 96), entidad que tiene personería jurídica propia, con autarquía administrativa y financiera, dependiente del presidente de la Nación. Su competencia abarca el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo nacional y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependan del mismo. Puede entenderse claramente que, si bien con un ámbito de control mayor, viene a reemplazar a la mencionada Sindicatura

(57) BIELSA, *Derecho administrativo*, 5ª ed., t. I, ps. 505 y sigtes.; VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho administrativo*, t. II, ps. 701 y sigtes.

(58) DUVERGER, ob. cit., p. 172; TROTABAS, ob. cit., p. 267; LAUFENBURGER, *Dette publique et richesse privé* (3ª ed., Sirey, Paris, 1948, p. 30).

(59) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 238; MICHELI, *Corso di diritto tributario* (Utet, Torino, 1970, p. 514).

(60) A. D. GIANNINI, Istituzioni, p. 409; TESORO, ob. cit., ps. 481 y 561.

(61) GROVES, ob. cit., p. 364; SHULTZ Y HARRISS, ob. cit., p. 464.

(62) Ob. cit., p. 156.

General de Empresas Públicas. Funciona también por medio de unidades de auditoría interna que son creadas en cada jurisdicción, y demás entidades que dependen del Poder Ejecutivo nacional, las cuales dependen jerárquicamente de la Sindicatura General.

** El art. 102 de la ley define la auditoría interna como un servicio a toda la organización, consistente en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades sujetas a control, realizada por auditores internos que deben mantenerse desligados de las operaciones sujetas a su examen. Asimismo, la Sindicatura debe dictaminar a requerimiento de la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo, antes de que cada una de éstas apruebe el plan de organización, los reglamentos y manuales de procedimientos, elementos idóneos para el control previo y posterior de la actividad administrativa y contable (art. 101 de la ley, y su reglamentación).

131. Tributos públicos. — Los *tributos* que el Estado exige de los particulares en ejercicio del poder de imperio, constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos, empleando aquella expresión en su significación genérica, comprensiva de todas las categorías de contribuciones estatales, según la interpretación corriente en nuestro país.

La importancia de la materia impide su desarrollo en esta oportunidad, sobre todo porque el objeto de este capítulo es ofrecer una visión panorámica del contenido del presupuesto —gastos y recursos—, para considerar ulteriormente los aspectos de mayor relevancia, como son la parte tributaria, las sanciones fiscales y el crédito público. Por tanto, en este número y en los dos siguientes, proporcionaremos tan sólo referencias generales de carácter informativo.

Los tributos, que pueden ser en especie (63) o en dinero, aunque en la economía moderna sean principalmente de esta última categoría, constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Comprenden los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones especiales*, siendo los primeros los de mayor significación; las contribuciones especiales, a su vez, incluyen las *contribuciones de mejoras*, que tanto desarrollo han alcanzado entre nosotros, y diversos gravámenes que suelen denominarse *contribuciones parafiscales*, utilizando un "neologismo afortunado" al decir del prof. Baleeiro (64).

(63) Existen numerosos ejemplos de tributos pagados en especie. Véase al respecto: Selan, *Qualche precisazione sui momenti del prelievo della spesa e dell'impiego nella teoria della finanza pubblica* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1955-i, ps. 18 y sigtes., esp. p. 19, nota 4); Holzman, *Soviet Taxation*, ps. 82 y sigtes., y ps. 159 y sigtes.; de la Garza, ob. cit., ps. 337 y 338; Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (31ª ed., Porrúa, México, 1996, p. 38); Micheli, *Profili critici in tema di potestà di imposizioni* (en "Riv...", 1964-I, ps. 14 y 15); íd., *Corso di diritto tributario* (Utet, Torino, 1970, p. 66); Neumark, *Naturaleza de la imposición (Problemas económicos y financieros del Estado inversionista)* (trad. esp., Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 392). Téngase en cuenta, además, que durante el período 1930-1940 en nuestro país existieron numerosas contribuciones en especie con propósitos reguladores de la economía.

(64) Ob. cit., p. 282.

Sin entrar ahora en detalles, diremos únicamente que si bien no es difícil establecer la diferenciación entre el *impuesto* y las demás categorías tributarias, en cambio no ocurre lo mismo con estas últimas. Así, por ejemplo, la separación entre la *tasa* y la *contribución de mejoras* no es claramente perceptible, y autores hay (65) que no hablan de la primera, por entender que sólo existen *precios, impuestos* y *contribuciones especiales*; en tanto que otros consideran que sólo hay impuestos y tasas (66). Es natural que este aspecto se relacione con el concepto y naturaleza jurídica de la *tasa*, que no es unívoco en doctrina según veremos en capítulo ulterior.

Baste decir en este momento que la parte tributaria de los recursos públicos es la que asume mayor importancia y será objeto de consideración especial.

132. Sanciones fiscales. — El incumplimiento de las obligaciones fiscales origina la aplicación de *sanciones* de diversa índole, que generalmente revisten carácter pecuniario —multas y comiso—, pero que en ciertos casos llega hasta las penas privativas de la libertad. Su función es variada, principalmente de carácter *represivo* e *intimidatorio*.

Muy controvertida es la naturaleza de tales sanciones, variando las opiniones desde quienes las consideran como parte integrante del derecho penal ordinario, hasta los que creen en su autonomía dogmática (derecho financiero penal), y ello a través de numerosas posiciones intermedias.

** Por supuesto que cualquiera fuere su condición jurídica, no puede decirse que este rubro constituya una fuente de recursos para el Estado, ni que origine ingresos en términos presupuestarios.

133. Crédito público y moneda. — Réstanos considerar, para finalizar el presente capítulo, los ingresos derivados del uso del crédito público y de la emisión de moneda, cuya utilización en las finanzas modernas es normal. En efecto, las finanzas tradicionales sólo concebían el empréstito como un recurso extraordinario, al cual debía recurrirse en circunstancias excepcionales —guerra o defensa nacional, construcción de obras públicas de gran magnitud— y veían un peligro en el crédito a corto plazo y anticipos de tesorería; y por supuesto que la emisión fiduciaria estaba terminantemente vedada. Pero los cambios operados en las concepciones económico-financieras han modificado sustancialmente ese criterio, determinando que esos recursos sean considerados normales y ordinarios, a los cuales puede recurrirse en cualquier circunstancia, pero siempre manejándolos con suma prudencia por los peligros que su desacertado o abusivo uso involucra.

En esta categoría de recursos públicos podemos señalar tres tipos diferenciados, a saber (67): 1) el *empréstito* propiamente dicho, que responde a *necesidades financieras*, forma clásica y tradicional del crédito estatal; 2) los

(65) Einaudi, por ejemplo. Ver *Principios de hacienda pública*, ps. 8 y 9.

(66) Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, t. II, ps. 290 y 291; Berliri, *Principî...* (1ª ed., t. I, ps. 206 y sigtes., esp. p. 211); íd., *Corso istituzionale di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1965, t. I, ps. 36 y sigtes., esp. p. 39); Duverger, ob. cit., p. 81; Trotabas, ob. cit., p. 228.

(67) Trotabas, ob. cit., ps. 253 y sigtes.; Duverger, ob. cit., ps. 126 y sigtes.; Baleeiro, ob. cit., ps. 483 y sigtes.

61

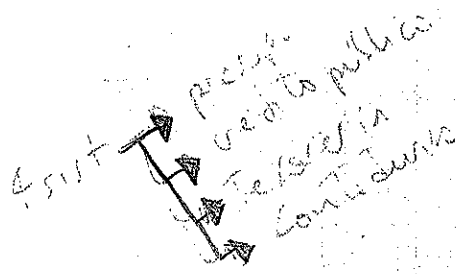
anticipos, bonos o letras de Tesorería, para satisfacer *necesidades monetarias*; 3) los *procedimientos monetarios* (emisión de moneda).

El empréstito público tiene el carácter de una obligación unilateral de derecho público, derivada de la soberanía, y en su forma clásica de operaciones a largo plazo y a plazo intermedio ha originado la idea errónea de que se trata de un contrato; en cuanto a los otros tipos mencionados precedentemente, son usados para exigencias circunstanciales, aunque existe una tendencia hacia la permanencia, y por su facilidad resultan propensos a producir inflación; empero, son aconsejados por la doctrina moderna que también a este respecto se aparta de las enseñanzas de los clásicos.

La naturaleza económica y efectos del empréstito sobre la población ha dividido a los autores, exponiéndose diversas interpretaciones acerca de la conveniencia o inconveniencia de este procedimiento y en su comparación con el impuesto. Los tratadistas italianos se han ocupado ampliamente del tema (68), pero en verdad las comparaciones han tenido en cuenta el *impuesto extraordinario*, no el impuesto anual ordinario, y el empréstito. Para la doctrina moderna el empréstito constituye un ingreso verdadero, no un mero anticipo, y lo asimila al impuesto como medio de distribución de las cargas públicas (69), de aquí su consideración como recurso ordinario del Estado.

(68) EINAUDI, ob. cit., ps. 296 y sigtes.; GRIZIOTTI, *La diversa pressione tributaria del prestito e dell'imposta* (en *Studi di scienze delle finanze e diritto finanziario*, t. II, ps. 193 y sigtes.).

(69) TROTABAS, ob. cit., ps. 254 y sigtes.; DUVERGER, ob. cit., p. 137; BALEEIRO, ob. cit., ps. 439 y 450



CAPÍTULO IV

DINÁMICA DEL PRESUPUESTO

134. CONTENIDO DEL CAPÍTULO. — En los capítulos precedentes nos hemos ocupado del concepto y contenido del presupuesto, así como de los principios generales del derecho presupuestario, señalando las transformaciones acaecidas en las ideas financieras y los nuevos objetivos asignados al gasto público. Corresponde examinar ahora, lo que podríamos llamar proceso vital del presupuesto, o el *ciclo del presupuesto*, según la denominación de Burkhead (1), para dar idea de su periodicidad, esto es, las cuatro fases de su evolución: *preparación, sanción, ejecución* y *control*, que presentamos esquemáticamente de la siguiente manera:

I. Preparación: Poder Ejecutivo		Jefe de Gabinete Ministerios y reparticiones autárquicas Secretaría de Hacienda Presidencia de la Nación
II. Sanción: Congreso (2)		1) Cámara de Diputados 2) Cámara de Senadores
III. Ejecución: Poder Ejecutivo		Jefe de Gabinete Ministerios y reparticiones autárquicas Contaduría General de la Nación Tesorería General de la Nación
IV. Control	Administrativo	Sindicatura General de la Nación (control interno) Auditoría General de la Nación (control externo)
	Parlamentario	Congreso

El precedente cuadro permite apreciar el proceso evolutivo del presupuesto, periódicamente renovado, desde la elaboración del proyecto respectivo hasta su etapa final, cuyos efectos se traducen en el *juicio de cuentas* y en el *juicio de responsabilidad*, pudiendo advertirse los órganos del Estado que actúan en las distintas fases del ciclo, que examinaremos a continuación.

(1) *Government Budgeting*, p. 87.

I. Preparación del presupuesto

135. Elaboración del proyecto de presupuesto. — La vinculación existente entre el presupuesto y el plan general de gobierno determina que el Poder Ejecutivo tenga a su cargo la preparación del proyecto, siendo mayor o menor su preponderancia en la sanción final según la organización política de cada país. No puede sorprender que en Gran Bretaña resulte muy amplia, porque siendo el gabinete una emanación del parlamento, es como si este mismo actuara en la primera etapa, aparte de ciertas particularidades derivadas de la tradición (3).

** En la Argentina la preparación del presupuesto siempre estuvo a cargo del Ejecutivo, y así lo disponía el art. 12 del decreto-ley 23.354/56 (reformado por la ley 16.662), al establecer que por conducto del Ministerio de Economía —Secretaría de Hacienda— remitirá el proyecto al Congreso antes del 15 de setiembre de cada año. Dentro del régimen de la ley 24.156, sigue siendo el Poder Ejecutivo el órgano encargado de formular el proyecto de ley anual de presupuesto (art. 24), el cual es realizado por la Oficina Nacional de Presupuesto sobre la base de los anteproyectos preparados por las jurisdicciones y organismos descentralizados (arts. 17, inc. *g*, y 25). Este proyecto debe ser enviado a la Cámara de Diputados de la Nación antes del 15 de setiembre del año anterior para el que regirá (art. 26).

** Sin embargo, la reforma constitucional de 1994, en su art. 100, inc. 6º, estableció que es el Jefe de Gabinete quien envía al Congreso el proyecto de ley de presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete, y con la aprobación del Poder Ejecutivo. También adjudicó la función de hacer recaudar las rentas de la Nación y de ejecutar la ley de presupuesto nacional al Jefe de Gabinete (art. 100, inc. 7º), quedando para el presidente de la Nación, a tenor del art. 99, inc. 10, la supervisión del ejercicio de la mencionada facultad del jefe de Gabinete.

** Acorde con la citada reforma se podría interpretar que el jefe de Gabinete tiene en la actualidad la ejecución del presupuesto, pareciendo más razonable la postura que mantiene tal facultad en el titular del Poder Ejecutivo nacional, sin perjuicio de la colaboración del referido Jefe de Gabinete (4).

En otros países la función preparatoria es confiada al presidente por disposición constitucional, como en Italia (art. 81), en Brasil (arts. 67 y 68 de la Constitución de 1967; art. 166 de la Constitución de 1989) y en el Uruguay (art. 214 de la Const. de 1967).

En las organizaciones de tipo presidencial, tal facultad pertenece al presidente de la Nación por concentrar en su persona el Poder Ejecutivo, en tanto que en los de régimen parlamentario corresponde al gabinete y por delegación al ministro de Finanzas, que adquiere preponderancia decisiva en esa tarea. Son conocidas la autoridad y responsabilidad del *Chancellor of the*

** (3) Laufenburger, *Finances comparées*, ps. 98, 102 y 103. Ver en Atchabahian, ob. cit., los motivos que fundamentan que el Poder Ejecutivo sea el órgano encargado de la preparación o elaboración, ps. 221 y sigtes.

(4) Art. 99, incs. 1º y 2º, Constitución Nacional. Barraza y Schafrik, ob. cit., p. 55.

Exchequer de Gran Bretaña, y del ministro de Finanzas de Francia, si bien este último tiene menos poderes que su colega británico (5).

Como es fácil presumirlo, la complejidad alcanzada por la institución presupuestaria hace necesario recurrir a organismos técnicos, cuyos caracteres son variables según los países. No siendo posible examinarlos en conjunto, nos detendremos únicamente en el sistema adoptado en Estados Unidos, por su especialidad.

El estudio racional del régimen presupuestario comenzó en 1911 con la designación por el presidente Taft, de la *Commission on Economy and Efficiency*, y aun cuando sus recomendaciones resultaron postergadas por la guerra mundial de 1914, sirvieron de base a la primera ley orgánica sobre la materia. En efecto, el *Budget and Accounting Act of 1921* se inspiró en ellas y entre otras innovaciones creó la "Oficina del Presupuesto" (*Bureau of the Budget*), repartición primeramente integrada en el Departamento de la Tesorería, pero que luego de varias reorganizaciones producidas entre los años 1935-1945 y de las conclusiones de la Comisión Hoover (1949), se trasformó en una entidad autárquica, dependiente directamente del presidente de los Estados Unidos. Su organización definitiva quedó completada en 1952-1953, constituyendo en la actualidad un organismo técnico de excepcional importancia, que tiene a su cargo el estudio permanente de las necesidades presupuestarias de la Nación y la formulación del plan anual de gastos y recursos, a cuyo fin dispone de abundante personal con amplios poderes de investigación e información (6).

No se conocen otros países, por lo menos entre los principales, que dispongan de una organización similar a la mencionada. En Brasil se intentó algo parecido, cuando el art. 67 de la Constitución de 1937 creó el *Departamento Administrativo del Servicio Público* (conocido por la sigla DASP) y le encomendó la realización del presupuesto; empero, esa entidad no pudo cumplir la función presupuestaria durante la dictadura y la Constituyente de 1946 suprimió la atribución (7).

Las finanzas clásicas ensayaron muchos procedimientos o sistemas de estimación de recursos y gastos, pretendiéndose que debía otorgarse prioridad a los últimos, pero en verdad no existe razón valedera para otorgar preeminencia a ninguno de ellos: ni los gastos son absolutamente incomprimibles, ni los recursos indefinidamente extensibles. Lo único cierto es que ambos aspectos deben apreciarse en su relación con las consecuencias económicas y sociales que pueden ocasionar y por esto resultan *interdependientes*. Como señala el prof. Duverger (8), en las finanzas modernas sólo puede hablarse de "prioridad de los fines, de los objetivos económicos, sociales y políticos" perseguidos por el Estado y es en función de ellos que deben establecerse los gastos y los recursos. Los criterios elaborados *a priori* —por ejemplo, la regla llamada del "penúltimo año"— son ficticios y carecen de significación.

(5) Duverger, ob. cit., p. 256.

(6) Sobre la evolución y funciones del *Bureau of the Budget*, ver: Selko, *The federal financial system* (The Brookings Institution, Washington, 1940, ps. 103 y sigtes.); Burkhead, ob. cit., ps. 288 y sigtes.; Smithies, *The budgetary process in the United States*, ps. 67 y sigtes.

(7) Baleeiro, *Uma introdução...*, 1ª ed., t. 2, p. 621.

(8) Ob. cit., p. 261.

paralizantes sobre la administración, disminuyendo su rendimiento y determinando una mala utilización de los fondos (22). Aun cuando por razones de método es necesario distinguir entre las operaciones de recaudación de ingresos y erogación de gastos, creemos necesario detenernos en una pretendida diferenciación jurídica entre ellas.

Se dice, en efecto, partiendo del concepto administrativista de "autorización" presupuestaria, que en el caso de los recursos, existe una *obligación* a cargo del Ejecutivo y autoridades administrativas, de recaudarlos necesariamente (salvo los empréstitos, cuya emisión es facultativa); en tanto que en materia de gastos, no es forzoso utilizar íntegramente las cifras consignadas en el presupuesto (23). Aparte de que lo primero carece de relevancia entre nosotros en el estado actual de la legislación, por cuanto la ley de presupuesto no crea impuestos ni autoriza su percepción anual como en otros países, ya dijimos (24) que tampoco es ello absolutamente exacto en lo referente a erogaciones. La afirmación es verdadera en lo relacionado con los gastos corrientes de funcionamiento administrativo y en épocas de normalidad económica, porque razones de buen sentido indican que el dinero no debe desperdiciarse: si la realidad demuestra que el mismo fin puede lograrse con menor gasto, por supuesto que debe economizarse; pero si la erogación responde a un plan general —por ejemplo, crear trabajo por razones económicas o sociales; realizar un programa de carreteras, etc.— el Poder Ejecutivo no puede dejar de cumplir el mandato legislativo, pues en tal supuesto la cifra consignada en el presupuesto no es facultativa sino obligatoria: no hay "autorización" sino "mandato".

Lo que resulta admisible es la distinción puramente administrativa, derivada de la diferente organización de las autoridades perceptoras y de las autoridades erogantes, especialmente en cuanto a la incompatibilidad existente en las últimas, entre quien realiza la función de *ordenar* los gastos y quien los *paga* (25), o como se dice en derecho francés la separación de poderes entre "administradores" y "contables" (26). Nos ocuparemos en primer término de las operaciones de ejecución del presupuesto en materia de erogaciones, por ser las que revisten mayor importancia jurídica, considerando luego las normas de orden contable vinculadas con los ingresos del Estado.

§ 1. *Ejecución en materia de gastos*

* 140. — La doctrina menciona cuatro estadios sucesivos en el procedimiento de realización de los gastos públicos: el compromiso (*impegno; engagement*); la liquidación; la orden de pago (*ordinazione; ordonnancement*) y el pago (27). Entre nosotros y ajustándonos al régimen instituido por la ley 24.156, debemos agregar una operación previa: la *distribución administrativa del presupuesto de gastos*. En consecuencia, las etapas del proceso de ejecución de gastos, en el régimen nacional de nuestro país, son las siguientes: a) *distribución administrativa del presupuesto de gastos*; b) *compromiso*; c) *devengamiento*; d) *pago*.

(22) Duverger, ob. cit., p. 305.
(23) Duverger, ob. cit., p. 306; Trotabas, ob. cit., p. 140.
(24) *Supra*, nos 83 y 84.
(25) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 647.
(26) Duverger, ob. cit., ps. 305 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., p. 141.

* 141. a) Distribución administrativa del presupuesto de gastos. — Una vez promulgado el presupuesto o puesto en vigencia el anterior en caso de no haberse sancionado el nuevo, "el Poder Ejecutivo nacional decretará la distribución administrativa del presupuesto de gastos", operación que consiste en "la presentación desagregada hasta el último nivel previsto en los clasificadores y categorías de programación utilizadas, de los créditos y realizaciones contenidas en la ley de presupuesto general". Cabe aclarar que con el dictado de este instrumento normativo se entiende realizado el ejercicio de la atribución constitucional del Poder Ejecutivo para decretar el uso de las autorizaciones para gastar y el empleo de los recursos necesarios para su financiamiento (art. 30, ley 24.156). Una norma de similar tenor estaba ya contenida en el art. 30 del decreto-ley 23.354/56.

* Esta norma contiene una reforma de trascendencia en la gestión del presupuesto. En efecto; según el antiguo régimen de la ley 12.961, los fondos quedaban a disposición del Poder Ejecutivo y sólo podían ser entregados a los acreedores del Estado o a los agentes de la administración, mediante *orden* escrita del presidente de la Nación, refrendada por el ministro respectivo (art. 32), lo cual importaba un trámite largo y engorroso en cada caso particular. Con el sistema actualmente vigente, en cambio, el Poder Ejecutivo decreta la distribución administrativa del presupuesto de gastos, en una sola oportunidad, a partir de la cual los créditos o fondos pasan a disponibilidad de las jurisdicciones y demás entidades, abreviándose considerablemente el mecanismo de pago a los terceros.

Aparte de la simplificación, el nuevo régimen importa un avance hacia un *presupuesto funcional*, que descentraliza las funciones de realización de aquél y jerarquiza a los agentes administrativos, estimulando su celo al conferirles la gran responsabilidad de la adecuada utilización de fondos puestos a su disposición y pone fin a la ficción de la responsabilidad del presidente de la Nación, que en la moderna organización estatal no puede estar en los detalles de ejecución del presupuesto (28).

142. b) El compromiso. — Puestos los fondos a disposición de los jefes de servicios administrativos, éstos se hallan en condiciones de llevar a efecto las previsiones presupuestarias, mediante la realización de las operaciones necesarias que, como es natural, importan erogaciones (adquisición de cosas o productos, contratación de obras, de personal, etc.). Dispuesta la realización del gasto, su primera consecuencia es la operación llamada el *compromiso*. ¿En qué consiste y cuáles son sus efectos?

La doctrina no es unívoca al respecto. Para ciertos autores es "el acto que crea o comprueba la obligación, poniendo el gasto a cargo del Estado, habitualmente se dice que constituye al Estado en deudor" (29), de manera que

** (28) Vide por ejemplo para el año 2004, la decisión administrativa 2/2004, del 14/01/04 publicado en el Boletín Oficial con fecha 16/01/04, ps. 9 y sigtes.
(29) Trotabas, ob. cit., p. 142. En obras anteriores este autor era más terminante en cuanto

importaría una verdadera *decisión* financiera y administrativa y no de orden contable (30). Otros, en cambio, lo incluyen en la "fase administrativa" pero no lo consideran *constitutivo* de la obligación de erogar, sino una consecuencia o efecto de la decisión adoptada por la administración de realizar una operación que importa un gasto, que estaría implícita en todo negocio determinante de él (31). Ingrosso estima que el concepto de compromiso (*impegno*) no ha sido claramente definido por la legislación italiana ni por los autores, y lo considera "acto administrativo unilateral", cuya *fuente jurídica* radica en la ley de presupuesto y su *causa jurídica* en la relación jurídica en virtud de la cual "la administración está obligada a una prestación pecuniaria hacia persona determinada"; para él no es creador de la obligación de pago, pero sí condición para la legitimidad del pago mismo, con "el doble efecto jurídico de autorizar al Ejecutivo a disponer el pago del importe comprometido y de tornar *indisponible* esa misma suma para un *pago distinto* del previsto en el compromiso" (32).

Frente a esa orientación, que en mayor o menor grado atribuye carácter administrativo y efectos jurídicos al compromiso, existe otra que lo considera "acto de *administración interna* y no *acto administrativo*" (33), por no ser un "acto de voluntad sino un acto meramente formal" que "no crea, ni extingue, ni modifica nada; simplemente *registra, certifica, hace constar, verifica* en el mejor de los casos (especie de contralor primario)" (34).

* Tal parecía el concepto que dimanaba de la anterior ley de contabilidad, para cuyo art. 25 las erogaciones de cada ejercicio se apropiaban en razón de su compromiso; y agregaba: "A los efectos de la *computación contable* de esas erogaciones los créditos del presupuesto general deberán afectarse en el momento en que por un acto de autoridad competente, ajustado a las normas legales de procedimiento, se dé origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero, referible por su importe y concepto, a aquellos créditos" (excepto que el monto sólo pueda resultar de una liquidación, que será la determinante del compromiso). Conforme a ello, el *compromiso* suponía: *a)* existencia de un crédito presupuestario; *b)* acto de autoridad competente; *c)* ajustado a normas legales procesales; *d)* que origine obligación de pagar suma líquida; *e)* y que ella se refiera, en cuanto a concepto e importe, a dicho crédito.

** El compromiso tiene en la ley 24.156 el mismo significado que en la ley de contabilidad como utilización definitiva del crédito presupuestario (35). La reglamentación del art. 31 de la ley 24.156, realizada por el decreto 2666/92, ordena que en materia de ejecución de gastos, el compromiso implica varias cosas. En primer término, el origen de una relación jurídica con terceros, que dará lugar a una eventual salida de fondos, para cancelar una deuda o para su inversión en un objeto determinado. En segundo lugar, implica la aprobación

(30) Trotabas, ob. cit., p. 142.

(31) Duverger, ob. cit., p. 307; Zanobini, *Corso di diritto amministrativo* (4ª ed., Giuffrè, Milano, 1955, vol. IV, p. 451); Laferrière y Waline, *Traité élémentaire de science et de législation financières* (Libr. Générale, Paris, 1952, p. 12).

(32) *Diritto finanziario*, ps. 647 y sigtes.; *Istituzioni*, vol. III, ps. 18 a 21.

(33) Bielsa, *Régimen jurídico de la contabilidad pública* (Depalma, Buenos Aires, 1955, p. 82).

(34) Bielsa, ob. cit., p. 84.

(35) Barraza y Schafrik, ob. cit., p. 62.

por funcionario competente de la aplicación de los recursos por un concepto e importe determinados, como también de la tramitación administrativa cumplida. En tercer término, el concepto que interesa implica la afectación preventiva del crédito presupuestario, en razón de un concepto y rebajado su importe del saldo disponible. Por último, implica la identificación de la persona física o jurídica con la cual se establece la relación que da origen al compromiso, así como la especie y cantidad de los bienes o servicios a recibir, o el carácter de los gastos sin contraprestación. Se aprecia que la nueva normativa, más detallista que la anterior, mantiene sin embargo el mismo sentido.

** El art. 35 de la ley 24.156 establece que son los órganos de los tres poderes del Estado los que determinarán, para cada uno de ellos, los límites cuantitativos y cualitativos mediante los cuales podrán contraer compromisos por sí o según la competencia específica los demás funcionarios. La reglamentación, dada por decreto 2666/92 establece los montos y las jerarquías de los funcionarios (políticos o de carrera) que podrán realizar los gastos.

El compromiso produce el efecto de *afectar* o *inmovilizar* el importe respectivo, a fin de que no pueda utilizársele para fines distintos de los previstos en la institución presupuestaria; es una *autolimitación* (36) o un *autoembargo* según Bielsa (37), cuyas deficiencias o irregularidades no pueden constituir detrimento para los terceros acreedores. Sin embargo, de esto y de la circunstancia de que el compromiso no sea el hecho generador de la obligación, no debe deducirse que carezca en absoluto de efectos jurídicos; como veremos luego (nº 140), confirma la obligación asumida y veda al Estado (autolimitación) la asunción de nuevos compromisos imputables al mismo concepto.

* Producida la clausura del ejercicio y cerradas las cuentas del presupuesto (31 de diciembre), *no pueden asumirse nuevos compromisos* con cargo a él, y *caducan* los créditos no utilizados; en cambio, los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se afectarán en forma automática al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos disponibles para ese ejercicio financiero (art. 42, ley 24.156).

* 143. c) Devengamiento. — Puede afirmarse que en esta operación financiera, la nueva ley 24.156 comprende los momentos de la liquidación y del libramiento, que en el régimen anterior permanecían más diferenciados. El art. 31 de la ley 24.156 establece que un crédito se considera gastado "y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto". La reglamentación de este artículo (decreto 2666/92) establece que un gasto devengado implica, entre otras cosas la liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago, la cual debe efectivizarse dentro de los tres días hábiles del cumplimiento de la recepción de conformidad de los bienes o servicios oportunamente contratados, o de los requisitos administrativos dispuestos para los gastos sin contraprestación. Asimismo, implica la afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes.

** El art. 21 de la ley establece que se consideran gastos del ejercicio los que se devenguen en el período, impliquen o no una efectiva salida de dinero del

(36) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 648.

(37) Ob. cit., p. 85.

Tesoro. Paralelamente, en cuanto a los recursos, se adopta el criterio de lo percibido o de caja, considerando recursos del ejercicio aquellos que se prevé recaudar durante el período por cualquier organismo, agencia u oficina autorizados a percibirlos en nombre de la Administración central.

** Por otra parte, el art. 41 de la ley ordena que con posterioridad al 31 de diciembre de cada año no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en esa fecha. El artículo siguiente establece que los gastos devengados y no pagados al 31 de diciembre de cada año se cancelarán durante el ejercicio siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos, existentes a la fecha señalada; en cuanto a los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre, éstos se afectarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputándolos a los créditos disponibles para ese ejercicio.

** En cuanto a la liquidación específicamente hablando, corresponde señalar lo siguiente. La erogación, que fue calculada aproximadamente a los efectos del compromiso, se hace concreta y fija mediante la *liquidación*, es decir, se constituye en deuda "líquida". Por supuesto que 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.

* A este respecto cabe señalar que en derecho francés existe una disposición —decreto del 31 de mayo de 1862, art. 10—, que prohíbe efectuar pagos antes de la realización del acto que determina la erogación y que se conoce como regla del *servicio efectuado* (*service faite*). Esta exigencia que lleva más de un siglo de existencia y que no figura en otras legislaciones, ocasiona numerosas dificultades en la práctica, especialmente en cuanto a los gastos de material, y ha tenido que ser atenuada por diversos procedimientos contables, como el sistema de anticipos y de entregas a cuenta, para no dificultar la acción del Estado en las nuevas condiciones económico-sociales, pero se mantiene como principio general de protección de los caudales públicos (38).

** En la anterior ley de contabilidad, la denominación "libramiento" correspondía a la orden de pago con que la actual normativa indica al mandato de pago para que la Tesorería involucrada haga efectivas las erogaciones comprometidas y liquidadas. La reglamentación del art. 35 de la ley, dada por el decreto 2662/92 dispuso, en su art. 9.1, que toda salida de fondos del Tesoro requiere ser formalizada mediante una orden de pago, la cual será emitida por el Servicio Administrativo Financiero competente, con la información que detalla dicho artículo. Es posible iniciar la tramitación administrativa de un gasto con antelación a la iniciación del ejercicio al que será apropiado, siempre que el respectivo crédito esté previsto en el proyecto de ley de presupuesto, sin que la aplicación de este procedimiento pueda determinar las relaciones jurídicas con terceros, ni salidas de fondos del Tesoro hasta tanto dicha ley resulte aprobada.

Los libramientos pueden ser de pago directo a terceros o de entrega de fondos a los propios libradores, para que realicen el pago por intermedio de

(38) Lupi, *La règle du service fait et ses interprétations récentes* (en R.S.F., 1956, ps. 682 y sigtes.); Mesle, *La règle du paiement après service fait* (en R.S.L.F., 1950, ps. 431 y sigtes.);

los servicios administrativos. Caducan al año de su entrada en la Tesorería General, pero los acreedores afectados pueden reclamar la apertura de un nuevo crédito si sus derechos no se hubieren extinguido por prescripción.

* 144. d) Pago. — El pago es el acto final del proceso y marca la separación tan destacada por la doctrina francesa, entre "administradores" y "contables" (39), en razón de cumplirse por una autoridad distinta de aquella que dispuso el pago. En efecto, en el régimen anterior del decreto-ley 23.354/56, en tanto que los "libramientos" eran realizados por los jefes de los servicios administrativos, el "pago" era efectuado por la Tesorería General de la Nación, que no mantenía relación jerárquica o de dependencia con aquéllos.

** Dentro del sistema actual, el art. 35 está reglamentado por el decreto 2662/92, que establece las características de la orden de pago, y la competencia para librarla.

El pago no es únicamente la *operación material* de entrega del dinero, sino también una *operación jurídica*, ya que el tesoro no es ejecutor ciego de la orden de pago sino un controlador de la "regularidad jurídica" del libramiento, que compromete su responsabilidad (40).

* La Tesorería General de la Nación es el órgano rector del sistema de tesorería instaurado por la ley 24.156, y regulado en el título IV. Depende directamente del órgano coordinador de los distintos sistemas, que por el art. 6º y el decreto 2666/92 es la Secretaría de Hacienda. La Tesorería General coordina el funcionamiento de todas las unidades o servicios de tesorería que operan en el sector público nacional, dictando las normas y procedimientos conducentes para ello (art. 73). En cada jurisdicción y entidad de la Administración nacional funciona una Tesorería central, que centraliza la recaudación de las distintas cajas, recibe los fondos puestos a su disposición, y hace efectivos los pagos que ordene el respectivo servicio administrativo (art. 77). Las embajadas, legaciones y consulados son agentes naturales de la Tesorería General de la Nación en el exterior, actuando como agentes receptores de fondos y pagadores de acuerdo con las instrucciones que dicte la Tesorería General de la Nación (art. 79).

** Por otro lado, el art. 80 establece que el órgano central de los sistemas de administración financiera instituirá un sistema de caja única o de fondo unificado.

145. Régimen jurídico de las deudas estatales. — En la concepción de Ingrosso (41), la "obligación del gasto público" es institución propia y exclusiva del derecho financiero, que supone el cumplimiento regular de los actos del procedimiento de pago, como "condición ineludible" de su legitimidad; de modo tal que las diversas fases del proceso cumplen una finalidad jurídica definida. El *compromiso* sería requisito esencial, al integrar la capacidad jurídica de la administración (sujeto pasivo) para obligarse a la prestación; la *liquidación* constituiría acto formativo de la obligación, en cuanto determina el *objeto*, la

(39) Trotabas, ob. cit., ps. 140 y sigtes.; Laferrière y Waline, ob. cit., ps. 130 y sigtes.; Duverger, ob. cit., ps. 311 y sigtes.

(40) Duverger, ob. cit., p. 311.

suma a pagar; la *orden de pago* sería el acto deliberativo final a los efectos de la extinción de la obligación del gasto. Atribuye a los tres momentos, el carácter de *actos unilaterales* de la administración, pero con efectos sobre los terceros desde el establecimiento del contacto jurídico con la emisión del título de pago que determina la bilateralidad del acto, y queda integrado con la comunicación formal al acreedor para que haga efectivo su crédito (42).

Por cierto que tal interpretación subordinaría el derecho de los acreedores, a la legitimidad o regularidad del proceso de realización administrativa del gasto público, con lo cual el Ejecutivo podría convertirse "en árbitro discrecional de la efectividad" de los derechos de los acreedores (43), ya que éstos carecerían de medios para actuar en aquellas fases de la actividad. Consideramos preferible el criterio tradicional, que mantiene a la actividad presupuestaria en el ámbito interno de la administración, aunque Ingrosso lo califique de "algo anacrónico".

Creemos con Duverger (44), que "si un acto administrativo es contrario a una disposición presupuestaria (por ejemplo, un compromiso o una orden de pago sin el correspondiente crédito o con crédito insuficiente), dicho acto sería irregular pero no nulo"; a condición, naturalmente, de que los terceros sean de buena fe. Es la posición tradicional de la jurisprudencia y doctrina francesas, según las cuales la inobservancia de las formalidades de las normas de ejecución presupuestaria puede comprometer la responsabilidad civil de los administradores negligentes, pero no es motivo de nulidad de un acto administrativo (45).

No es que los actos del proceso de ejecución, especialmente el compromiso y libramiento, carezcan de toda relevancia jurídica, sino que sus efectos son limitados y no pueden enervar los derechos de los particulares. El compromiso no es el acto generador de la obligación, sino su consecuencia; es acto unilateral en cuya formación no participa jurídicamente el tercero que recibirá el pago, pero se proyecta en lo interno con efecto vinculativo de la voluntad de la administración, al no poder ésta apartarse del compromiso asumido, y en lo externo, al constituir una confirmación y un principio de ejecución de la obligación que le dio origen. El crédito o el derecho al cobro no nacen del compromiso, pero indudablemente lo completan, pues sin tal acto y los subsiguientes —liquidación y libramiento— no podría hacerse efectivo el pago consiguiente a la obligación contraída.

146. Acción de los acreedores del Estado. — Los acreedores del Estado tienen derecho a reclamar el pago de las sumas adeudadas, a cuyo fin están autorizados a interponer acción ante los tribunales de justicia. El reclamo administrativo previo que exigían los arts. 30 y 31 de la ley de procedimientos administrativos, quedó sin efecto desde la reforma del primero por ley 21.686; pero la acción judicial no deriva ni tiene relación directa con el acto presu-

(42) Adviértase que según la legislación italiana (reforma contable de 1923) cuando la deuda se paga mediante *giro* (*assegno*), que está equiparado al cheque bancario, se produce una especie de novación, pues el *assegno* adquiere valor jurídico propio y reemplaza a la deuda anterior, que resulta extinguida (ver Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 660).

(43) Bielsa, ob. cit. en nota 33, p. 86.

(44) Ob. cit., p. 316.

(45) Cfr. Laferrière y Waline, ob. cit., ps. 154 y 155.

puestario del *compromiso* y puede terminar con la condena del Estado en términos generales, subordinada a una ulterior fijación del monto, o con la determinación de la suma líquida por el propio tribunal.

En el derecho francés la acción del acreedor puede ejercitarse en las dos primeras etapas del proceso de ejecución del gasto público (compromiso y liquidación) y tiene por efecto el reconocimiento por el tribunal del "compromiso" (*engagement*) y la consiguiente responsabilidad del Estado; además, el propio tribunal practica la liquidación cuando fija el monto de la indemnización (46). Según el régimen italiano, en cambio, la sentencia judicial condenatoria sólo puede ordenar a la administración un *facere*, esto es, la realización de actos netamente administrativos como el compromiso y el título del gasto, que son condiciones indispensables para las erogaciones (47); de modo tal que la obligación de pagar derivaría sólo *indirectamente* de la sentencia.

Es verdad que en derecho argentino y francés, las sentencias judiciales condenatorias tienen mero carácter *declarativo*, no autorizando vías de ejecución forzada, pero ello responde a una fundamentación distinta de la mencionada por Ingrosso; tal efecto se explica por dos circunstancias: en primer lugar, porque perteneciendo los bienes del Estado a la comunidad nacional, el interés individual podría derivar en detrimento del interés general y perjudicar la atención de los servicios que presta el Estado; y también —argumento decisivo— porque la compulsión exigiría el uso de la fuerza pública contra la propia autoridad que la dirige, lo que es impracticable (48).

* Por cierto que cuando los funcionarios públicos carecen de la cultura política necesaria para comprender que una decisión judicial constituye una *orden* y se cruzan de brazos frente a ella, ocurre una subversión del orden jurídico. En la imposibilidad de ejecutar al Estado por efecto del art. 7º de la ley 3952, los particulares se hallan desamparados.

Haciéndose cargo de esta situación, la Corte Suprema de la Nación ha efectuado una interpretación que concilia el interés fiscal con el privado. Ha dicho que el propósito de disposición "no es otro que evitar que la administración pública pueda verse colocada, por efecto de un mandato judicial perentorio, en situación de no poder satisfacer el requerimiento por no tener fondos previstos en el presupuesto para tal fin o en la de perturbar la marcha normal de la administración pública. Desde este punto de vista la norma es razonable. Pero en modo alguno —agrega— significa una suerte de autorización al Estado para no cumplir las sentencias judiciales. Ello importaría tanto como colocarlo fuera del orden jurídico, cuando es precisamente quien debe velar con más ahínco por su respeto" (49). Y como parte dispositiva resolvió el tribunal requerir del Estado una manifestación concreta acerca de la fecha en que daría cumplimiento a lo decidido, sin perjuicio de adoptar medidas en caso de silencio. ¿Qué medidas? Hasta ahora no se ha presentado la oportunidad de resolverlo.

(46) Duverger, ob. cit., p. 317.

(47) Ingrosso, *Istituzioni*, vol. III, ps. 61 y 62.

(48) Duverger, ob. cit., ps. 317 y 318.

** (49) Sentencia de 7/9/66, causa "Pietranera, Josefa, y otros c. Gobierno nacional", en Fallos, 261:291 (La Ley, 123-802; ED, 10-127; JA, 1966-V-507). Vide además, la misma interpretación del art. 7º de la ley 3952, pero con relación a la materia expropiatoria, CSJN *in re*: "Monferrán Elda E. Pereyra Capdevilla de c. Estado Nacional", del 27/9/88, Fallos, 311:2001 y "Servicio Nacional de Parques Nacionales c. Francini Carlos y sus herederos", del 05/04/95.

Con el objeto de no demorar el cumplimiento de los mandatos judiciales, el art. 17, inc. *c*, de la ley de contabilidad, decreto-ley 23.354/56, autorizaba al Ejecutivo a abrir créditos especiales dando cuenta al Congreso, cuando el Ejecutivo debía restituir sumas indebidamente ingresadas por los responsables del manejo de caudales públicos (arts. 17, inc. *d*, y 134, ley cit.). En tales casos, no era necesario esperar la sanción de un nuevo presupuesto o de leyes especiales.

A fin de atenuar la rigidez del principio de no ejecutabilidad de las sentencias condenatorias, se recurre a ciertos expedientes que alivian o resarcen a los particulares por el incumplimiento. Ellos son:

a) Compensación. En principio, son compensables las deudas y créditos entre el Estado y los particulares, salvo los casos de excepción que enumera el art. 823, Código Civil, a saber: 1) si las deudas de los particulares proviniesen de remates de cosas del Estado o de rentas fiscales, o se originaren en impuestos; 2) si las deudas o los créditos no fueren del mismo departamento o ministerio; 3) en el supuesto de que los créditos de los particulares estuvieren comprendidos en la consolidación de los créditos contra el Estado, dispuesta por ley.

A pesar de la liberalidad de un régimen que admite en principio la compensación, la mencionada restricción fue criticada otrora como contraria al concepto de igualdad ante la ley, "que es un principio del gobierno democrático" que "apenas podría tolerar algún privilegio fiscal indispensable" (50), pero actualmente no es objetada (51); especialmente frente a otros sistemas que, como el francés, la rechazan por considerarla un medio indirecto de coerción contra el Estado y sólo la autorizan en casos muy especiales (52). En el derecho italiano existe la institución de la *retención (ritenuta)*, que es una compensación legal en favor del Estado, que puede "retener" el importe de su "crédito", de las sumas que adeude a terceros, lo cual tiene aplicación en variadas situaciones (53).

b) Intereses y costas. Otro medio de disminuir los perjuicios que pueda causar el retardo en el cumplimiento de las obligaciones del Estado, consiste en la condena judicial al pago de *intereses* sobre la suma líquida que resulte adeudar, a partir de la fecha del reclamo administrativo según jurisprudencia (CSJN, 9/10/68, Fallos, 272:28). Los intereses revisten carácter indemnizatorio o resarcitorio por el daño derivado de la privación del capital (54).

(50) SEGOVIA, *Código Civil*, t. I, ps. 215 y 216 (al art. 823).

(51) SALVAT, *Obligaciones* (2ª ed., J. Menéndez, Buenos Aires, 1928, ps. 708 y 709); LAFAILLE, *Derecho civil* (Ediar, Buenos Aires, 1947, t. VI, ps. 438 y 439).

(52) DUVERGER, ob. cit., p. 318; PLANIOL Y RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil* (2ª ed., Libr. Générale, Paris, 1947, t. 2, p. 652).

(53) INGROSSO, *Istitutizioni*, vol. III, ps. 76 y sigtes.

(54) En el derecho francés, los tribunales judiciales —no los administrativos— suelen aplicar *astreintes*, que consisten en la fijación de una indemnización (tanto por día o por mes de retardo) que no guarda proporción con el perjuicio realmente experimentado por el acreedor y cuya finalidad es forzar al Estado al pago de la deuda, para evitar la enorme suma que se acumularía (DUVERGER, ob. cit., p. 318; WALINE, *Droit administratif*, 7ª ed., Sirey, Paris, 1957, p. 231; DE LAUBADÈRE, *Traité élémentaire de droit administratif*, 2ª ed., Libr. Générale, Paris, 1957, p.

Aunque de orden procesal, la imposición de costas constituye también una forma de reparación del perjuicio causado, ya que en el concepto moderno aquélla no importa una condena o sanción por conducta ilícita en el proceso sino una reparación o compensación por los gastos realizados por el acreedor para obtener el reconocimiento de su crédito.

147. CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. — Una separación entre las normas sobre ejecución del presupuesto, de las cuales derivan ciertos derechos para los particulares aunque no sean la fuente o causa de las obligaciones y el régimen de los derechos creditorios en su favor, se pone de manifiesto en las diferentes disposiciones legales sobre caducidad y prescripción. En efecto, una cosa es la validez y caducidad de los derechos emergentes de los *libramientos*, y otra cosa distinta la permanencia o extinción de los *créditos* contra el Estado.

* Toda vez que una erogación haya sido comprometida, pueden ocurrir dos situaciones: *a)* que los jefes de los servicios administrativos dispongan su pago durante el ejercicio financiero, una vez producido el devengamiento, mediante la correspondiente orden de pago contra la tesorería central de la jurisdicción o entidad, o contra la Tesorería General de la Nación en su caso (art. 9º, inc. 2º, del decreto 2666/92, reglamentando el art. 35 de la ley 24.156, establece que las órdenes de pago inferiores a $ 50.000, los haberes al personal y los servicios públicos, serán atendidos por las tesorerías de los respectivos servicios administrativos financieros); *b)* que por cualquier circunstancia —incumplimiento tempestivo de la prestación, omisión, etc.— no exista libramiento de la orden de pago dentro del ejercicio. En el primer caso el documento (orden de pago) suele tener un plazo de validez, tras el cual caduca. En el segundo supuesto, la erogación comprometida será pagada durante el año siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes al 31 de diciembre del año del devengo (art. 42 de la ley 24.156).

Pero este régimen de orden administrativo-contable no altera ni afecta la *validez sustancial* de los créditos contra el Estado, que pueden ser reclamados por sus titulares *en tanto no hubieren prescrito conforme a las disposiciones de la ley común* (55), es decir, según los Códigos Civil y de Comercio. De manera que si el *crédito* no se hubiere extinguido por prescripción, mantiene su vigencia contra el Estado, aunque hubieren "caducado" o "perimido" los derechos de orden contable, debiendo "habilitarse un crédito para atender el pago en el primer presupuesto posterior": el único perjuicio consistiría en la demora en hacerlo efectivo.

Según el art. 3951, Cód. Civil, el Estado se halla sometido al mismo régimen que los particulares en materia de prescripción, aplicándose el término general del art. 4023 o los términos especiales de los arts. 4027 y sigtes., como también en su caso las normas equivalentes del Cód. de Comercio (arts. 844 y sigtes.).

Civil introducido por dec.—ley 17.711/68 y en el art. 37 del Código Procesal, pero sin el nombre de *astreintes*. El Código la llama *sanción pecuniaria compulsiva y progresiva*, pero es difícil que se aplique al Estado.

(55) Al tratar de los principios generales del derecho financiero rechazamos esta calificación, que usa la ley de contabilidad para referirse a los Códigos Civil y de Comercio, porque la legislación financiera *no es de excepción* sino tan "común" u "ordinaria" como la civil o comer-

§ 2. *Ejecución en materia de recursos*

148. — * La diversidad de recursos del Estado y de organismos recaudadores, así como también del régimen de percepción de aquéllos explica que los procedimientos de ejecución presupuestaria a su respecto no ofrezcan la uniformidad de los que rigen en materia de erogaciones. La principal fuente de ingresos corresponde, naturalmente, a los tributos públicos, pero son de carácter vario (impuestos, tasas, contribuciones especiales), de manera que aun dentro de esta categoría existen regímenes diferentes; los principales son recaudados por la Dirección General Impositiva, Administración Nacional de Aduanas, por reparticiones estatales, etc. Aparte de esto, existen ingresos de orden dominical, de tipo empréstito, correspondientes a actividades desarrolladas por el Estado, con numerosas modalidades y tipos.

Por tales razones reservamos para capítulos ulteriores el estudio del régimen jurídico de determinación e ingreso de aquéllos; en esta parte sólo ofreceremos una visión general del sistema de contabilización, que es uniforme en cuanto se vincula con el aspecto de la realización presupuestaria. Puede decirse que aun siendo menor la posibilidad de dilapidación, las normas legales tienden a la ordenada percepción y al mantenimiento de una contabilidad clara y precisa.

** La función de centralizar la recaudación de los recursos de la administración central y distribuirlos en las tesorerías jurisdiccionales para que éstas efectúen los pagos de las obligaciones generadas corresponde a la Tesorería General de la Nación (art. 74, inc. *c*, de la ley 24.156). Los fondos que administren las jurisdicciones y entidades de la Administración pública nacional deberán ser depositados en cuentas del servicio bancario a la orden conjunta del jefe del servicio administrativo y de tesorero o funcionario que lo suplante o haga sus veces (art. 78, ley 24.156).

** El art. 40 de la ley 24.156 prevé el supuesto de las sumas a recaudar que no pudieran hacerse efectivas, por resultar incobrables, las que así podrán ser declaradas por el Poder Ejecutivo nacional o por los funcionarios que determine la reglamentación, agotados que fueran los medios para lograr su cobro. De todas maneras, siempre según dicha norma, la declaración de incobrabilidad no implica la extinción de los derechos del Estado (sujetos a la regla de prescripción que corresponda), ni de la responsabilidad en que pudiera incurrir el funcionario o empleado recaudador o cobrador, si la situación le pudiera ser imputable. Es decir que el crédito del Estado puede ser eliminado de las cuentas presupuestarias, sin que ello afecte su permanencia sustancial y su contabilidad con relación a los terceros deudores.

IV. CONTROL DEL PRESUPUESTO

§ 1. *Formas y sistemas de control*

149. FINALIDADES Y FORMAS DEL CONTROL. — El control de la ejecución del presupuesto tiene, desde luego, una finalidad técnico-legal vinculada con la regularidad de los actos de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos; pero, además, persigue un objetivo más amplio, de tipo político, cual es la apreciación de la orientación general del gobierno del Estado, costo y eficiencia de los organismos oficiales y adecuación de la actividad desarrollada a los planes de acción económico-social. Esto explica que la doctrina establezca una distinción conceptual entre el aspecto puramente *contable* (*accountability function*) y el aspecto *directivo* (*management function*) que están implícitos en el control del presupuesto (56).

* Desde el punto de vista teórico, es posible apreciar la función controladora en distintos perfiles y clasificarla de este modo (57): 1) según las personas afectadas, en control de los ejecutores administrativos y de los funcionarios contables; 2) en cuanto a los hechos realizados, en control de recursos y de erogaciones; 3) considerando la oportunidad en que se ejerce la fiscalización, en control preventivo también llamado *a priori* o *pre-audit*, que tiene lugar antes o durante la operación de ejecución propiamente dicha, y control definitivo o *a posteriori* o *post-audit*; 4) según la naturaleza de los órganos intervinientes, en control administrativo, jurisdiccional y político. Por supuesto que en la práctica tales aspectos se combinan, manifestándose en variadas modalidades, pero la clasificación que ofrece mayor interés y se tiene en cuenta generalmente es la última, esto es, la relacionada con la naturaleza de los organismos actuantes.

150. SISTEMAS DE CONTROL. — Antes de estudiar el régimen de control del presupuesto de nuestro país, en el orden nacional, es conveniente señalar la existencia de dos sistemas principales aplicados por los distintos países: el *legislativo* o *tipo inglés* y el *jurisdiccional* o *tipo francés*, si bien tales expresiones no deben tomarse en términos absolutos, por cuanto ambos presentan características variadas que luego veremos con mayor atención. Otros autores —Baleeiro (58), Buck (59)— agregan un tercer sistema denominado tipo *político* o *político-partidario*, que correspondía al sistema de la ex Unión Soviética, en el cual el examen de cuentas y control general de ejecución del presupuesto está a cargo del partido comunista, pero nos concretaremos a los primeros.

a) Sistema legislativo o tipo inglés. En *Gran Bretaña* (60) el control es realizado directamente por el parlamento, al menos en principio, ya que la complejidad de la tarea ha obligado en la práctica a confiar en otros organismos. La función técnica es ejercida sustancialmente por el *Department of*

(56) BURKHEAD, ob. cit., p. 359.
(57) DUVERGER, ob. cit., p. 326.
(58) Ob. cit., 9ª ed., p. 429.
(59) *El presupuesto en los gobiernos de hoy* (trad. esp., p. 324).
* (60) La bibliografía sobre el control en Gran Bretaña es muy abundante, por lo cual nos limitamos a las obras principales y más modernas: CHUBB, *The control of public expenditures* (Clarendon Press, Oxford, 1952); URSULA K. HICKS, *Public finance* (2ª ed., reimpr., University Press, Cambridge, 1957, ps. 45 a 65); HARBY, *Le rôle du "Comptroller Auditor General" en Grande-Bretagne* (en "Annales de Finances Publiques", nos XI-XII, ps. 157 y sigtes.); LIBERSART, L'ORGANISATION BUDGÉTAIRE ET FINANCIÈRE EN ANGLETERRE (en "Annales" cit., ps. 167 y sigtes.); MARTIN, *Les finances publiques britanniques 1939-1955* (Libr. de Médicis, Paris, 1956, ps. 162 y sigtes.); BUCK, ob. cit., ps. 308 a 316; BALEEIRO, ob. cit., p. 429; BENTIVEGNA, *La tutela del bilancio e l'approvazione dei conti dei ministri in Inghilterra* (en "Archivio Finanziario", vol. I, 1950, ps. 52 a 64); BUNBURY, *Control on public expenditures in Great Britain* (en "Taxes", 1948, ps. 726 a 730); FERNÁNDEZ MAROTO, ob. cit., ps. 553/566.

Exchequer and Audit, que data de 1832 pero obtuvo su estructura actual en tiempos de Gladstone, salvo reformas accesorias; es independiente de la Tesorería aunque actúa en relación con ella, y lo dirige el *Comptroller and Auditor General*, nombrado por la Corona pero considerado "*officer*" de la Cámara de los Comunes y tiene la misma condición que los jueces. Sus funciones son puramente de vigilancia, información, averiguación, sin tener relación con la contabilidad general.

Por otra parte, el control parlamentario propiamente dicho, imposible de realizar por la Cámara constituida en Comisión, como es práctica en cuestiones financieras, ha derivado en la creación de comisiones especiales, siendo la más antigua e importante el *Public Accounts Committee* (que también es de la época de Gladstone), compuesto por quince miembros elegidos entre los distintos partidos representados en los Comunes y cuya presidencia es confiada a un miembro de la oposición.

La técnica británica es muy particular, aplicándose al sistema llamado *test audit*, que consiste en seleccionar determinadas actividades o reparticiones para una fiscalización intensiva, prescindiendo de otras, e inspeccionarlas en forma intempestiva, de manera que las obligue a una permanente regularidad.

El sistema de los *Estados Unidos* (61) es de inspiración británica pero con variantes que responden a características locales y al régimen de gobierno de tipo presidencial; sin embargo, en sus líneas generales corresponde al concepto de control legislativo. En efecto, después de numerosas experiencias y confusión de conceptos desde la organización del país, el *Budget and Accounting Act of 1921* estableció la estructura actual del régimen de control, creando el *General Accounting Office* (GAO) como entidad independiente del Poder Ejecutivo pero con ciertas funciones y responsabilidades de carácter administrativo (como el régimen de contabilidad) y otras de fiscalización *a posteriori* con responsabilidad directa ante el Congreso. A su frente se halla el *Comptroller General*, nombrado por el presidente con acuerdo del Senado por el término de quince años, no reelegible, y que sólo puede ser removido por causas graves; funcionario directamente responsable ante el Congreso. Por otra parte, cuando este último sancionó su régimen propio, el *Legislative Reorganization Act of 1946*, dejó sentado que el GAO y el *Comptroller* pertenecen al Poder Legislativo y amplió sus facultades de fiscalización sobre las dependencias administrativas y corporaciones estatales; finalmente, el *Budgeting and Accounting Procedures Act of 1950* estableció un régimen de cooperación entre el Congreso, *Comptroller*, la Tesorería y la Oficina del Censo, que atribuye características muy singulares al sistema norteamericano.

Naturalmente que ambas Cámaras del Congreso ejercen funciones de control directo por intermedio de *Committees* permanentes, aunque su acción no es muy eficaz, dando lugar a numerosas críticas y proyectos de reformas tendientes al mejor desarrollo de la función controladora, pero nada se ha innovado hasta el presente.

(61) Sobre el sistema de los Estados Unidos, ver: Burkhead, ob. cit., ps. 357 a 376; Smithies, ob. cit., ps. 75, 76, 155, 156, 138 a 140, 178 y sigtes.; Selko, *The federal financial system* (The Brookings Institution, Washington, 1940, ps. 457 a 479 y 527 y sigtes.). Como excelentes resúmenes: Balegiro, ob. cit., ps. 430 y sigtes.; *Traits généraux du droit el de la pratique budgétaires aux États-Unis* (en "Annales de Finances Publiques", vols. XI-XII, ps. 185 y sigtes., esp. ps. 200 a 207).

** El sistema instaurado tanto por la ley 24.156, como por el art. 85 de la Constitución nacional reformada en 1994, se asimila a este tipo de sistemas de control, diferenciado del tipo que veremos a continuación.

b) Sistema jurisdiccional o tipo francés. El sistema *francés* (62) está estructurado sobre la base de una *Corte de Cuentas* (o *Cámara de Cuentas*), tribunal independiente de gran prestigio, con funciones de carácter jurisdiccional, pero esto no significa inexistencia de un control interno de los órganos administrativos y de otro, final, realizado por el parlamento.

La *Corte de Cuentas* fue creada por Napoleón I en 1807 y está integrada por funcionarios inamovibles, con categoría de magistrados, poseyendo una estructura similar en cierto modo al Consejo de Estado. La principal función de la Corte reviste carácter jurisdiccional y se ejerce únicamente sobre los contables, no con respecto a los administradores, pero también desarrolla una actividad controladora de orden administrativo no jurisdiccional, antes considerada secundaria pero que ha adquirido mucha importancia últimamente, a partir de la reforma de la contabilidad pública en 1936. Las decisiones jurisdiccionales de la Corte son susceptibles de un recurso de revisión ante el propio tribunal y de otro de casación ante el Consejo de Estado.

La reforma de las instituciones presupuestarias, realizada en Francia en 1956, ha acentuado la evolución operada en todos los países —inclusive los anglosajones— hacia una disminución o decadencia del control parlamentario, reforzando los poderes de la Corte de Cuentas y reteniendo en el parlamento la facultad de adoptar decisiones en cuestiones sustanciales, de principios, y el "control supremo de la acción gubernativa" (63).

La dominación napoleónica en Europa, con la difusión de las ideas francesas durante el siglo XIX, explica la generalización del régimen de control presupuestario por medio de un órgano independiente con facultades jurisdiccionales. Así puede observarse en *Italia* (64), donde la Corte de Cuentas posee *status* constitucional, teniendo a su cargo "el control preventivo" de legitimidad sobre los actos del Poder Ejecutivo, y también el posterior sobre la gestión presupuestaria del Estado; cumpliendo funciones jurisdiccionales e informando directamente a las Cámaras del parlamento sobre el resultado de las verificaciones que realice (arts. 100 y 103, Const.). Sus miembros son inamovibles.

La institución, cuyos orígenes se remontan a los antiguos Estados italianos, ha sido consolidada por la Constitución de 1947, que amplió sus facultades al otorgarle el derecho de controlar la gestión del presupuesto y que no es sólo de carácter contable y de legitimidad sino sustancial, de mérito.

(62) Ver: Duverger, ob. cit., ps. 327, 335 y sigtes.; Trotabas, ob. cit., ps. 161 y sigtes.; Laferrière y Waline, ob. cit., ps. 163 y sigtes.; De Lanzac, *Droit et pratique budgétaire de l'État français* (Dalloz, Paris, 1928, ps. 198 y sigtes.).

(63) Morange, *La réforme des institutions budgétaires françaises* (en R.S.F., 1956, ps. 644 y sigtes., esp. ps. 658 y 659).

(64) Ver: Ingrosso, *Il controllo successivo sul bilancio e la Corte dei Conti in Italia* (en "Archivio Finanziario", vol. II, 1951, ps. 129 a 133); Ortana, *La Cour des Comptes d'Italie* (en "Annales de Finances Publiques", vol. X, 1950, ps. 204 a 216); A. D. Giannini, *Elementi di diritto finanziario* (Giuffrè, Milano, 1945, ps. 23 a 27 y 335 a 346).

El mismo tipo de control, con variantes de detalle, existe en otros regímenes europeos, tales *Bélgica* (65) y *Holanda* (66), así como en varios países sudamericanos, entre los cuales puede mencionarse a Brasil, Uruguay y Argentina con el régimen anterior del decreto-ley 23.354/56 (con las reservas que luego veremos). En estos últimos el organismo fiscalizador se denomina *Tribunal de Cuentas*.

En lo que respecta a *Brasil* (67), el Tribunal fue creado en 1890, poco después de la proclamación de la república, hallándose consignado en la Constitución de 1967 y en la actual de 1988 como instrumento técnico del Congreso (arts. 71 y 73), con amplias facultades de orden administrativo y funciones de carácter jurisdiccional, con alcances de orden político. En el *Uruguay* (68) es institución más reciente, pues tuvo origen en la Constitución de 1934 y fue mantenido en las de 1942, 1951 y 1967, con autonomía funcional pero sin alcance jurisdiccional; ejerce el control externo (el interno está a cargo de la Contaduría General, de contadurías especiales y de la Inspección General de Hacienda) de carácter preventivo, concomitante y *a posteriori*, no solamente sobre la administración central sino también con respecto a los gobiernos municipales, entes autónomos y organismos descentralizados.

§ 2. *El control en la Argentina*

151. CONSIDERACIONES PRELIMINARES. — El anterior régimen de contabilidad pública instituido por el decreto-ley 23.354/56, especialmente al crear el Tribunal de Cuentas de la Nación, introdujo modificaciones importantes en el control de la ejecución del presupuesto nacional (69), estableciendo con firmeza la separación entre el control *interno* y el control *externo* de la actividad presupuestaria. Por cierto que en esta obra nos referimos únicamente al sistema vigente en el orden nacional, ya que por efecto del régimen federal de gobierno, las provincias se dan sus propias instituciones y pueden organizar libremente el control, por lo cual éste asume variedad de formas, aun cuando, en líneas generales, respondan a un esquema uniforme.

En atención a la naturaleza de los órganos que lo ejercen y siguiendo a la doctrina francesa, tradicionalmente se distingue el control en *administrativo, jurisdiccional* y *parlamentario*: el primero a cargo de la administración; el segundo, de un tribunal; el último, del parlamento. Sin embargo, esta clasificación ya no es rigurosamente exacta en Francia y menos entre nosotros. Ante todo, porque la Corte de Cuentas de aquel país ha perdido en los últimos años la

(65) LEFEBVRE, *Le controle de l'exécution du budget in Belgique* (en "Annales de Finances Publiques", vol. X, 1950, ps. 128 a 159); MATTON, *Le contrôle de la Cour des Comptes de Belgique* (en "Annales" cit., ps. 160 a 175); BALEEIRO, ob. cit., p. 433.

(66) SANDERS, *La Cour des Comptes des Pays-Bas* (en "Annales", cit., ps. 110 a 127).

(67) BALEEIRO, ob. cit., 9ª ed., ps. 434 y sigtes.

(68) PASTORI, *El control de la ejecución del presupuesto en el Uruguay* (2ª ed., Impresora Uruguaya, Montevideo, 1948); BERCHESI, *Contralor de los gastos públicos* (en "Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de Montevideo", agosto de 1957, ps. 14 y sigtes.).

(69) Con respecto al sistema anterior al instituido por decreto-ley 23.354/56, ver: BIELSA, *Compendio de derecho público*, III, *Derecho fiscal* (Buenos Aires, 1952, ps. 217 y sigtes.); íd., *Régimen jurídico de la contabilidad pública* (Depalma, Buenos Aires, 1955, ps. 40 y sigtes.).

exclusividad de su función jurisdiccional, como organismo de control *a posteriori*, para asumir funciones de control administrativo de carácter preventivo en la nueva definición de la ley del 22 de junio de 1967, de modo tal que en la actualidad estas últimas adquieren mayor importancia que las primeras (70). Lo mismo ocurrió ya entre nosotros por la naturaleza de la tarea confiada por el decreto-ley 23.354/56 al Tribunal de Cuentas —administrativa y jurisdiccional—, aparte de que este organismo, al carecer de *status* constitucional, necesariamente quedaba en situación anómala: aunque constitucionalmente pertenecía a la órbita de la administración, gozaba de absoluta independencia funcional y era controlado por el Congreso, no por el Ejecutivo.

** Sin embargo, aunque en teoría el esquema era el indicado, no siempre esta independencia se mantuvo, llegando incluso a situaciones donde los miembros del Tribunal de Cuentas fueron removidos por el presidente de la Nación, operación discutida tanto jurídica como éticamente, porque el órgano controlado quedó sin el controlante.

** El sistema actual fue instituido por la ley 24.156, la que dispuso que el sistema de control interno del Poder Ejecutivo nacional estuviera a cargo de un nuevo órgano, la Sindicatura General de la Nación (art. 96), y el control externo del sector público nacional a cargo de la Auditoría General de la Nación (art. 116). Respecto de este último órgano, se produjo una particular situación jurídica, pues su creación legal fue luego retomada por la reforma constitucional, la cual introdujo un capítulo nuevo (el sexto), dentro de la sección primera (referida al Poder Legislativo), dentro de título primero (gobierno federal), de la segunda parte (autoridades de la Nación) de la Constitución nacional. Esta introducción posterior conlleva algunas modificaciones al texto de la ley, y de su decreto de promulgación que introdujo observaciones parciales (veto parcial) asimismo en cuestiones referentes a la Auditoría General de la Nación que, con independencia de lo que disponga el texto legal, deben reputarse actualmente vigentes y operativas en plenitud.

En consecuencia, estimamos más adecuado establecer la diferenciación entre *control administrativo* y *control parlamentario*, subdividiendo el primero según los órganos que lo desempeñan (*Sindicatura General de la Nación* y *Auditoría General de la Nación*) y las funciones encomendadas a cada uno de ellos, con lo cual podemos ofrecer el siguiente esquema:

- Control del presupuesto
  - A) Administrativo
    - 1) Sindicatura General de la Nación (control interno)
    - 2) Auditoría General de la Nación
      - a) control externo
      - b) función jurisdiccional
  - B) Parlamentario

(70) Ver: DUVERGER, ob. cit., p. 336; TROTABAS, ob. cit., ps. 179 y sigtes.

A) *Control administrativo*

152. 1) SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN. — En el sistema anterior el registro de las operaciones económico-financieras mediante una contabilidad central y el control realizado en la propia administración, el *control interno*, estaban a cargo de la *Contaduría General de la Nación*, repartición que otrora había concentrado todas las funciones de fiscalización y que fue trasformada en un organismo de poderes limitados, subordinado jerárquicamente al secretario de Hacienda, del cual dependía directamente. Estaba integrado por el contador general, el subcontador general y un cuerpo de contadores y empleados auxiliares que actuaban en las oficinas centrales y también en cada una de las reparticiones estatales, en las cuales los contadores dependían de los jefes de los respectivos servicios administrativos, actuando como agentes de coordinación con la Contaduría General (arts. 72 y 77, ley contab., regl. por decreto 5506/58).

Si bien las principales funciones controladoras correspondían al Tribunal de Cuentas, la Contaduría también actuaba en la faz preventiva y durante la ejecución del presupuesto, ya que debía cuidar que las "órdenes de disposición" y los "libramientos" hubieran sido intervenidos por dicho tribunal, habiéndole estado *prohibido* darles curso en caso de incumplimiento de dicho requisito (arts.30, *in fine*, 34 y 74, último párrafo). Por otra parte, cuando intervenía en actos administrativos "presuntivamente violatorios de disposiciones legales o reglamentarias", debía suspender su trámite y ejecución hasta que se pronunciara el Tribunal de Cuentas (art. 75, modif. por dec.-ley 3453/58).

Además de las funciones contable y de control interno mencionadas, el art. 73 del decreto-ley 23.354/56 enumeraba otras, entre las cuales se destacaba la preparación de la cuenta general del ejercicio, cuyo contenido estaba especificado en el art. 37, y que debía enviar al Tribunal de Cuentas antes del 31 de mayo del año siguiente a la clausura del ejercicio financiero (art. 38, párrafo segundo).

** En el régimen actualmente vigente, la ley 24.156 ha puesto en cabeza de la Contaduría General de la Nación la tarea de ser el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental (arts. 85 a 95 de la ley), órgano integrado por un contador general y un subcontador general. De entre todas sus tareas, la que es institucionalmente más relevante, aparece en el inc. *h* del art. 91; preparar anualmente la cuenta de inversión contemplada en el art. 67, inc. 7° (actualmente art. 75, inc. 8°, tras la reforma de 1994) de la Constitución Nacional y presentarla al Congreso Nacional. El art. 95 establece que la cuenta de inversión debe presentarse antes del 30 de junio del año siguiente al que el documento corresponda.

** Por su parte, el control interno del Poder Ejecutivo nacional ha quedado en manos de la Sindicatura General de la Nación, órgano instituido por la ley 24.156, con antecedentes en la ya mencionada Sindicatura General de Empresas Públicas (ver punto 124, *in fine*, y el decreto 253/93). Se trata de una entidad con personería jurídica propia, y autarquía administrativa y financiera, dependiente del presidente de la Nación (art. 97), cuya competencia es el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo nacional y los organismos descentralizados, y asimismo las empresas y sociedades del Estado, sus métodos y procedimientos de trabajo (art. 98). El art. 100 de la ley 24.156 establece que en cada jurisdicción y entidad sometida a control se creará una unidad de auditoría interna, las que dependerán, jerárquicamente, de la autoridad de cada organismo, y deberán actuar coordinadamente en los aspectos técnicos con la Sindicatura General.

** El concepto de auditoría interna aparece definido por el art. 102 de la ley, como un servicio a toda la organización, consistente en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades abarcadas por el control, realizada por las unidades de auditoría interna.

** Un principio importante contiene la parte final del art. 102 de la ley, en cuanto establece que "las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen". Si bien es un principio lógico, en cuanto a la separación entre la tarea controlante y la tarea controlada, no siempre se ha respetado tan elemental norma. Es por ello observable que el decreto 971/93, que crea el cargo de auditor interno en cada jurisdicción y entidad de la Administración Pública Nacional, en su art. 5° establezca que el auditor interno "no gozará de estabilidad en el cargo y podrá ser removido por resolución de la autoridad máxima de la jurisdicción o entidad".

** Entre las funciones de la Sindicatura General de la Nación (art. 104 de la ley) está la de vigilar el cumplimiento de las normas contables emanadas de la Contaduría General de la Nación; facilitar el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación; comprobar que los organismos controlados pongan en práctica las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas por los responsables; poner en conocimiento del presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios al patrimonio público; etc.

** Como deberes, el art. 107 establece el de informar: *a)* al presidente de la Nación sobre la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos dentro del ámbito de su competencia; *b)* a la Auditoría General de la Nación, sobre la gestión cumplida por los entes bajo la fiscalización de la Sindicatura; *c)* a la opinión pública en forma periódica.

* 153. 2) TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA NACIÓN. — * Aunque de creación relativamente reciente en el orden nacional, la institución de un Tribunal de Cuentas como órgano fiscalizador independiente de las ramas del gobierno, no fue una novedad en nuestro país, pues tenía raigambre en la época colonial, desde los tribunales de cuentas de Indias del siglo XVII (71).

El *Tribunal de Cuentas de la Nación* había sido instituido por el decreto-ley 23.354/56, sobre contabilidad del Estado, en sus arts. 78 y sigtes., hallándose integrado por cinco vocales (72) —uno de los cuales ejercía la presidencia por rotación anual— con el título de contador público expedido por universidad nacional, de-

(71) JOSÉ M. MARILUZ URQUIJO, *El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires* (en "Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales", Buenos Aires, año VI, n° 23 [1951], p. 25).

(72) El Tribunal tenía, además: dos secretarios, un contador fiscal general, un cuerpo de contadores fiscales y el personal auxiliar que fijaba la ley de presupuesto (ley cit., art. 81).

biendo tener más de treinta años de edad y una antigüedad mínima en el título de cinco años. Eran designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado y estaban equiparados a los magistrados judiciales, cuyas prerrogativas compartían: conservaban el cargo mientras duraba su buena conducta y capacidad, era aplicable el mismo procedimiento de remoción, tenían igual remuneración que los vocales de las Cámaras Nacionales de Apelación y, finalmente, se aplicaban las mismas causales de excusación y recusación que el art. 43 de la ley 50 (73) establece para la justicia federal, excepto la vinculada con emisión de opinión anterior al proceso (decreto-ley 23.354/56, arts. 78, 79 y 80).

En caso de ausencia o impedimento, el presidente era reemplazado por el vocal más antiguo en el cargo (y a igual antigüedad el de mayor edad); si el ausente o impedido hubiere sido un vocal, era sustituido en los acuerdos plenarios por el contador fiscal general y, sucesivamente, por el funcionario que resultara sorteado de una lista de diez contadores del organismo (art. 82).

El Tribunal actuaba dividido en salas, de dos vocales cada una, con el presidente común, pero también se reunía en *plenario* en los casos especiales enunciados por el art. 83, entre los cuales se destacaban éstos: ejercicio de la facultad de "observación", cuestiones de competencia suscitadas entre las salas; apreciación de la cuenta de inversión. Las decisiones plenarias, como ocurre en lo judicial, constituían la "doctrina aplicable".

Tenía facultades amplias de orden administrativo y jurisdiccional, que luego examinaremos, y otras que le otorgaban autonomía funcional e independencia (arts. 84 y 85). A este respecto, debe señalarse que el Tribunal de Cuentas elaboraba el proyecto de su presupuesto anual (aunque debía someterlo al Poder Ejecutivo por intermedio de la Secretaría de Hacienda); autorizaba y aprobaba sus gastos; se daba su propio reglamento; designaba y removía su personal; se dirigía "directamente" a los poderes públicos nacionales, provinciales y municipales, pudiendo solicitar, también en forma "directa", el dictamen de los asesores legales del Estado; aplicaba sanciones —apercibimiento y multas— por "falta de respeto o desobediencia a sus resoluciones"; presentaba "directamente al Congreso, antes del 31 de mayo de cada año, la memoria de su gestión"; era controlado en su función administrativa por un funcionario designado por el presidente del Senado y sus cuentas eran examinadas por el Congreso (art. 89).

154. Funciones del Tribunal de Cuentas. — Este tribunal tenía funciones de control y jurisdiccionales.

155. Funciones de control administrativo. — Correspondía al Tribunal de Cuentas el *control externo* de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales, la fiscalización y vigilancia de las operaciones financiero-patrimoniales, así como la fiscalización de las empresas estatales y de las entidades de derecho privado en las cuales tenía intervención el Estado (art. 84, incs. *a*, *b*, *f*, y art. 138), a cuyo efecto tenía la *obligación* de analizar los actos administrativos de carácter financiero, *observándolos* dentro de los sesenta días de su conocimiento, "cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias" (art. 85, inc. *a*).

(73) El art. 43 de la ley 50, mencionado en el art. 80 de la Ley de Contabilidad, había sido derogado a partir del 1 de febrero de 1968 con motivo de la sanción del nuevo Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Por tanto, esa alusión debía entenderse referida al art. 17, Cód. Procesal, sobre recusación con causa, y al art. 30 en cuanto a la excusación. En contra, Pérez Colman, para quien continuaban vigentes las causales de recusación y excusación que establecía la ley 50 (ob. cit., p. 199).

En caso de formularse *observación*, se comunicaba al organismo de origen y se *suspendía* el cumplimiento del acto, total o parcialmente según fuere la naturaleza de la objeción; pero el Poder Ejecutivo —es decir, el presidente de la Nación— podía insistir en el acto "bajo su exclusiva responsabilidad". En tal supuesto, el Tribunal de Cuentas debía comunicar "de inmediato" al Congreso su observación y la insistencia del Ejecutivo, acompañando copia de los antecedentes del caso (art. 87), lo cual confirmaba que aquel organismo actuaba en cierto modo como un instrumento técnico del Congreso, como ocurre con la institución similar del Brasil y con el *General Accounting Office* de los Estados Unidos.

El decreto-ley 23.354/56 no establecía limitaciones al control del tribunal, de manera que no sólo alcanzaba al proceso de ejecución del presupuesto en su aspecto contable, sino a todos los actos y personas vinculados con la actividad financiera del Estado, ya sea que correspondieran a la administración central y organismos descentralizados o a las empresas del Estado y a las de carácter privado con participación de aquél. Era un control de *legalidad* que, como dijo Bielsa (74), no debía entenderse en sentido restringido sino con alcance a todo aquello que importara una "irregularidad formal", pero creemos conveniente aclarar que esto no se refería a las "formas" de los documentos, sino a la concordancia de los actos examinados con las normas legales o reglamentarias que los regían; por lo mismo excluye cuanto se relacione con la política del gobierno.

En lo que respecta a los *fondos especiales*, conocidos popularmente como *fondos secretos*, la doctrina generalmente admite que quedan sustraídos a las funciones de control ordinario y prácticamente resultan exentos de toda fiscalización, si bien reconociendo que su utilización discrecional se presta a abusos (75), lo cual no impide que otros autores no acepten la excepción (76). Verdad es que si bien teóricamente nadie puede discutir la conveniencia de su control, en la realidad sería imposible de llevar a la práctica por cuanto los "gastos secretos" se vinculan con la seguridad nacional y, por su carácter, importan un grado avanzado de discrecionalismo incontrolable.

El decreto-ley 23.354/56 sobre régimen de contabilidad, con todo acierto, eludía enumerar las "causas" de impugnación —como hacía el art. 35 de la derogada ley 12.961— y prescindía de la antigua clasificación del art. 79 sobre las formas de concretar "oposición" (reparo administrativo, observación legal, dictamen o ponencia), para utilizar una sola expresión genérica: *observación*. De esta manera se aclaraba la ley y se facilitaba su comprensión, al propio tiempo que dejaba librado al tribunal la apreciación de los casos en que podía objetar los actos.

Diremos, para terminar, que los actos y omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias, importaban "responsabilidad solidaria para quienes los disponían, ejecutaban o intervenían", y que sólo quedaban dispensados de ella los agentes que advertían por escrito a sus superiores, la posible infracción que aparejaba el cumplimiento de las órdenes respectivas (art. 95).

156. Función jurisdiccional. — Aparte de la función de control administrativo que hemos examinado, el Tribunal de Cuentas ejercita otras de tipo jurisdiccional, que alcanzaban a *todos los agentes* de la administración nacional y a los *estipendiarios* del Estado, incluyendo pensionistas, con ciertas excepciones en lo que respecta al juicio de responsabilidad (arts. 85, inc. *e*, 88 y 90).

La actuación de este tipo se desarrollaba en dos formas: el *juicio de cuentas* y el *juicio de responsabilidad*, pero no obstante el empleo de la palabra "juicio" para

(74) *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, ps. 46 y 47.
(75) Duverger, ob. cit., p. 359; Trotabas, ob. cit., p. 154.
(76) Bielsa, ob. cit., p. 45.

designar ambos procedimientos y la denominación "jurisdiccional" asignada al conjunto de la actividad, conviene puntualizar que ella no era propiamente de tal naturaleza en sus comienzos. Tanto el juicio de cuentas como el de responsabilidad administrativa, se desarrollaban inicialmente en forma de proceso, pero sin controversia, sin contienda propiamente dicha (examen de cuentas en un caso; sumario unilateral en otro); la acción técnicamente *jurisdiccional* tenía lugar ulteriormente, en el caso de ser objetadas las cuentas o al declararse la presunción de responsabilidad de los agentes o terceros, pues sólo entonces existía posibilidad de "decidir cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos que adquieren fuerza de verdad definitiva" (77) (78).

Para evitar confusiones por transposición de doctrina, cabe señalar que la competencia de orden jurisdiccional era más amplia en nuestro caso que en la Corte de Cuentas de Francia, como se advierte con las siguientes comparaciones:

1) La Corte francesa únicamente examina la actuación de los "contables"; el tribunal argentino alcanzaba, igualmente, a los agentes administrativos y a los terceros estipendiarios del Estado.

2) La Corte francesa sólo aprecia "cuentas"; el tribunal argentino fijaba, además, responsabilidades por irregularidades no emergentes de una rendición de cuentas.

3) La Corte francesa juzga objetivamente, y no en cuanto a las personas y, por tanto, no establece responsabilidades ni aplica sanciones; el tribunal argentino, en cambio, procedía objetiva y subjetivamente: apreciaba cuentas, determinaba responsabilidades y aplicaba sanciones. Es improcedente, pues, en nuestro caso, la fórmula tradicional francesa: "La Corte juzga las cuentas y no los contables" por cuanto aparte de su inexactitud jurídica (79), resulta en discordancia con el anterior régimen instituido por el decreto-ley 23.354/56 y sus modificatorios.

Formuladas estas consideraciones preliminares examinaremos a continuación los dos procedimientos en que se desenvolvía la actividad del Tribunal de Cuentas, esto es, el juicio de cuentas y el juicio administrativo de responsabilidad.

157. Juicio de cuentas. — * Los agentes, organismos o personal que tiene a su cargo el manejo de bienes del Estado (80), así como también los terceros que tomen injerencia en esa función, estaban obligados a rendir cuenta de su gestión y quedaban sometidos a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas. A tal efecto debían presentar las rendiciones a los servicios administrativos correspondientes, quienes los reunían en la "rendición universal" que se elevaba mensualmente a dicho órgano, a menos que se autorizaran verificaciones *in situ* cuando circunstancias especiales lo hicieran aconsejable (arts. 98 y 99). Por supuesto que si aquéllos no cumplían espontáneamente con tal obligación el Tribunal debía conminarlos a rendir

(77) Sayagués Laso, ob. cit., t. I, p. 47.

(78) La división del proceso de cuentas en dos etapas, explica que la Corte de Cuentas francesa dicte dos pronunciamientos (*arrêts*); uno *provisional*, clausurando la primera fase sin contienda, y otro *definitivo*, luego del contradictorio (ver Duverger, ob. cit., p. 338; *Trotabas*, ob. cit., ps. 163 y 164).

(79) Acerca de los alcances y significación de la fórmula en derecho francés, ver: Duverger, ob. cit., p. 337; Trotabas, ob. cit., p. 162.

(80) El art. 91 del decreto-ley 23.354/56, reformado por decreto-ley 3453/58, decía así: "Los agentes de la administración nacional y los organismos o personas a quienes se les haya confiado el cometido de recaudar, percibir, transferir, invertir, pagar, administrar o custodiar fondos, valores u otros bienes de pertenencia del Estado o puestos bajo su responsabilidad, así como también los que sin tener autorización legal para hacerlo tomen injerencia en las [illegible] mencionadas, estarán obligados a rendir cuenta de su gestión y quedarán [illegible]"

cuentas, fijándoles término al efecto, y aplicarles multas, sin perjuicio de iniciar el juicio de cuentas y de pedir sanciones de orden administrativo (art. 85, inc. *d*).

Presentadas las cuentas, eran ellas examinadas por un contador fiscal en sus aspectos "formal, legal, contable, numérico y documental", quien elevaba sus conclusiones al tribunal, el cual se pronunciaba por la *aprobación* o por la formulación de *reparos*. En el primer caso declaraba al interesado "libre de responsabilidad"; en el segundo, lo *emplazaba* a contestar los reparos, fijando al efecto un término que no podía ser inferior a quince días (81) y que, de ordinario, no debía exceder de treinta, pero que en situaciones especiales podía ser mayor (arts. 103 a 105). El emplazamiento constituía el *acto inicial* de la actividad propiamente *jurisdiccional* del tribunal, ya que equivalía a la notificación de la demanda del proceso contencioso judicial.

Ese acto (emplazamiento) y las ulteriores providencias y resoluciones, se notificaban de esta manera: a) *personalmente* a quienes hubieran comparecido ante el tribunal; b) por *pieza certificada con aviso de retorno*, a los que no hubieran comparecido pero tenían domicilio conocido; c) por *edictos* (tres días en el Boletín Oficial) cuando se ignorara el domicilio o el interesado no hubiere sido habido (art. 106).

El afectado podía contestar las impugnaciones *personalmente* o *por apoderado* y agregar documentos o pedir al tribunal que requiriera de las oficinas públicas los elementos que hicieran su descargo (documentos, informes, copias, certificados), las cuales debían proporcionarlos en tiempo y forma adecuados (82). Sustanciadas las pruebas ofrecidas o diligenciadas las medidas para "mejor proveer" decretadas de oficio (*resolución interlocutoria*), el tribunal dictaba su *resolución definitiva* (sentencia), que podía consistir: *a)* en la aprobación de la cuenta, declarando al responsable "libre de cargo"; *b)* en su rechazo total o parcial, con la consiguiente obligación de reintegro, llevando aparejada la aplicación de estas sanciones (83): 1) multa de hasta $ m/n 500, en caso de mero incumplimiento de instrucciones sobre aspectos formales de las cuentas; 2) multa de hasta $ m/n 5000, si los reparos o cargos fueren por transgresiones a disposiciones legales o reglamentarias (arts. 84, inc. *j*, 110 y 112). La responsabilidad emergente de actos irregulares era de carácter *solidario* para quienes lo dispusieran, ejecutaran o intervinieran (art. 95).

Es interesante señalar las siguientes cuestiones vinculadas con la materia en examen:

I) La situación personal del responsable con la administración (renuncia o separación del cargo), su eventual incapacidad jurídica ni aun la muerte, eran circunstancias que impidieran o paralizaran el juicio de cuentas, que en los dos últimos supuestos debía sustanciarse con el curador y herederos, respectivamente (art. 113). En nuestra opinión, ello tampoco hubiera impedido la aplicación de las sanciones examinadas, por cuanto correspondían al derecho financiero penal, que tenía normas propias, y según el cual la muerte o incapacidad sobreviniente del infractor no dispensaban de responsabilidad.

II) Si durante la secuela del juicio de cuentas hubieren aparecido elementos o antecedentes que hubieran hecho presumir la comisión de algún *delito de acción pública*, el Tribunal de Cuentas debía hacer la denuncia ante la autoridad judicial (art. 111), lo cual podía originar dos procesos paralelos e independientes: el de

(81) "Todos los términos establecidos en la ley de contabilidad correspondían a "días laborables" para la Administración (art. 139).

(82) Las oficinas podían ser emplazadas por el tribunal y en caso de morosidad pasibles de multas de hasta $ 1139, comunicándolo a las autoridades superiores de los poderes del Estado, a los efectos de las sanciones administrativas que pudieren corresponder (arts. 84, inc. *k*, y 108).

(83) La disposición de la ley era imperativa y no facultativa: "se impondrá al responsable una multa..." (art. 112).

"cuentas" ante dicho tribunal, para determinar las responsabilidades de orden financiero; y el "penal", ante la justicia, por los delitos de orden común que se hubieren cometido.

III) Con el objeto de asegurar contra el discrecionalismo y para dar estabilidad a las situaciones jurídicas, la ley establecía un término de *caducidad* de las acciones contra los responsables. Disponía, en efecto, que transcurridos *cinco años* desde la elevación de una cuenta al tribunal, sin formulársele reparos; o pasado el mismo tiempo desde la contestación a las observaciones, sin dictarse resolución definitiva, *las cuentas quedaban aprobadas automáticamente* y la eventual responsabilidad pasaba a incidir sobre los funcionarios responsables de la demora o, como decía el art. 114 del decreto-ley 23.354/56, era "transferida" hacia ellos.

El análisis de las normas que rigen el juicio de cuentas, pone de manifiesto que la jurisdicción del Tribunal no era meramente *objetiva*, como ocurría en el sistema de la ley 12.961, sino también *subjetiva*, pues aparte de pronunciarse sobre las "cuentas" en sí mismas, juzgaba las personas, determinando la responsabilidad de "contables", agentes administrativos y terceros, y aplicaba las sanciones que estimaba pertinentes dentro de los márgenes legales; a diferencia, repetimos, de lo que ocurría con la Corte de Cuentas de Francia que sólo "juzga las cuentas y no los contables", según fórmula tradicional, pues se limita a comprobar la situación objetiva de aquéllas sin apreciar la responsabilidad de las personas, aparte de que las sanciones aplicables a los administradores son del resorte de la "Corte de disciplina presupuestaria" (84). Esto demuestra la originalidad y amplitud de este régimen.

158. JUICIO DE RESPONSABILIDAD. — A diferencia del juicio de cuentas, cuya finalidad era examinar la gestión de manejo de bienes del Estado y, en su caso, determinar las responsabilidades derivadas de esa tarea, el *juicio de responsabilidad* tenía por objeto investigar circunstancias ajenas a rendiciones de cuentas, que causaran o pudieran causar perjuicios pecuniarios al Estado, estableciendo las responsabilidades en que hubieren podido haber incurrido los estipendiarios de aquél. Tales circunstancias eran de naturaleza diversa y consistían en "actos, hechos u omisiones" (arts. 116 y 117, inc. *b*) productores de "daños" (art. 117, inc. a) por "culpa o negligencia" (arts. 90 y 117, inc. *c*), que el art. 118 del decreto-ley 23.354/56 denominaba genéricamente "irregularidades".

Conviene señalar que no existía incompatibilidad en la sustanciación simultánea o sucesiva, del juicio de cuentas y del juicio de responsabilidad, con respecto a las mismas personas, por versar ellos sobre cuestiones distintas; y es por esto que el art. 117 de la ley permitía que los obligados a rendir cuenta fueran pasibles del segundo proceso, con anterioridad, durante o después de la rendición. En el primer caso cuando se "concreten" daños; después de aprobadas las cuentas, al surgir un "daño imputable a culpa o negligencia del responsable"; y en cualquier momento, "cuando se trate de actos, hechos u omisiones extraños a la rendición de cuenta".

Estaban sujetos a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y al juicio de que tratamos todos los *estipendiarios* del Estado nacional, esto es, quienes recibieran "estipendios" o remuneraciones de cualquier naturaleza, con lo cual resultaban incluidos los funcionarios, empleados, obreros, retirados, pensionistas, etc. Unicamente quedaban fuera de él las personas indicadas en el art. 45 de la Constitución nacional (actual art. 53, Const. Nac. reformada en 1994) (presidente y vicepresidente de la Nación, ministros, miembros de la Corte Suprema y tribunales nacionales), a cuyo respecto el Tribunal debe limitarse a comunicar al Congreso la irregularidad (arts. 85, inc. *e*, y 90, decreto-ley 23.354/56).

(84) DUVERGER, ob. cit., ps. 354 y sigtes.; TROTABAS, ob. cit., ps. 162 y 175.

El procedimiento se originaba en dos supuestos: *a)* por *denuncia* de reparticiones o agentes estatales, o de terceras personas (arts. 116 y 118); *b) de oficio*, cuando el Tribunal de Cuentas "adquiera por sí la convicción" —es decir, cuando existan serias presunciones— de haberse cometido una irregularidad susceptible de hacer incurrir en responsabilidad (art. 116). Tenía su iniciación formal en el sumario que debía instruir directamente o a instancia del Tribunal, el organismo del cual dependía el responsable, que habrá estado a cargo de un funcionario de él o de un "sumariante" designado por aquél, cuya misión consistía en realizar todas las diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos de que se tratara (dispuestos de oficio, a petición del denunciante o del imputado), a cuyo efecto se aplicaban por analogía las normas del Código de procedimientos criminales (arts. 119 y 120, decreto-ley 23.354/56).

Clausurado el sumario, era elevado con las conclusiones del instructor, al tribunal, el cual debía pronunciarse por una de estas soluciones: *a)* descargo del imputado y archivo de las actuaciones, en caso de irresponsabilidad; *b)* ampliación del sumario por el mismo u otro instructor; *c)* citación de los imputados, otorgándoles "vista" de lo actuado e invitándolos a producir "descargo" (art. 121). En este último supuesto se iniciaba la controversia que motivaba la *actividad jurisdiccional* del Tribunal, otorgándose a los implicados el mismo término que en el juicio de cuentas (ver arts. 105 y 122) y practicándose las notificaciones en análoga forma (arts. 106 y 122).

El presunto responsable podía comparecer personalmente o por apoderado, y agregar documentos u ofrecer toda clase de pruebas, pero el Tribunal se reservaba estas facultades: 1) limitar el número de testigos, según la importancia del asunto; 2) prescindir de su testimonio, en caso de incomparecencia sin causa justificada; 3) designar un perito o peritos y fijarles término para expedirse; 4) tener por desistida la prueba del imputado, cuando no la hubiere urgido convenientemente. Sustanciada la prueba y diligenciadas las medidas que pudieren dictarse para "mejor proveer", las actuaciones eran remitidas a un contador fiscal para que las examinara y solicitara lo que a su juicio correspondiera, es decir, para que actuara como el agente fiscal en los procesos penales ordinarios; igualmente podía requerirse dictamen legal o técnico (arts. 123 y 124).

El Tribunal debía dictar resolución fundada dentro de los treinta días, ya absolviendo al imputado, ya condenándolo, en cuyo caso fijaba la suma a ingresar y el término en que debía hacerlo. Por otra parte, cuando no hubiere mediado "daño" para los intereses estatales, pero se hubieren comprobado procedimientos administrativos irregulares, aplicará una multa (arts. 125 y 126).

Las sanciones que se aplicaran en el juicio de responsabilidad eran independientes de las disciplinarias que correspondieran en el orden jerárquico (art. 127); y de presumirse la comisión de un delito de acción pública, el Tribunal formulaba denuncia ante la autoridad judicial (art. 128).

Cabe señalar que en este procedimiento, al igual que en el juicio de cuentas, la renuncia, incapacidad o muerte del responsable no paraliza la sustanciación de la causa.

En la primitiva redacción no estaba prevista la prescripción de la acción fiscal, pero la omisión fue salvada por el decreto-ley 3453/58, que al modificar el art. 142 del decreto-ley 23.354/56 estableció el término de diez años para la acción tendiente a obtener la reparación civil de los daños y perjuicios causados por actos u omisiones de los agentes de la administración, incluidos los de entidades descentralizadas, de empresas del Estado y de hacienda paraestatales. El cómputo del plazo debía efectuarse, en general, a partir de la fecha de realización del hecho ("de cometido el hecho", dice el texto) determinante de la responsabilidad; salvo que se tratara de los miembros del Poder Ejecutivo y de los funcionarios comprendidos

en el art. 45 de la Constitución (actualmente art. 53, Const. Nac. reformada en 1994), a cuyo respecto el término se computará desde la fecha en que hubieren cesado en el cargo.

Cabe agregar que la ley 16.432, art. 20, inc. *b*, completó el art. 142 del decreto-ley 23.354/56, declarando "imprescriptibles las obligaciones entre organismos del Estado nacional, centralizados o descentralizados, incluidas las entidades autárquicas, empresas del Estado y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires".

159. EFECTOS DE LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. — Las resoluciones dictadas en el juicio de cuentas y en el juicio de responsabilidad, eran *definitivas*, pues la ley no autorizaba ningún *recurso* contra ellas, y si alguno se hubiere intentado, carecería de efecto suspensivo (art. 132). No puede decirse que hacían *cosa juzgada*, porque, según veremos, podían ser materia de revisión judicial, lo cual no es de sorprender porque en nuestro ordenamiento constitucional, corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Nación el conocimiento y decisión de las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución y leyes federales (arts. 95 y 100, Const. Nac. —actuales arts. 109 y 116—), de modo que aun cuando no lo hubiera dicho la ley de contabilidad (decreto-ley 23.354/56), las decisiones del Tribunal de Cuentas siempre autorizaban la intervención judicial ulterior.

Dictada la resolución, el condenado debía ingresar el importe del cargo formulado, dentro de los diez días (prorrogables por igual término), a partir de cuyo vencimiento se devengaban intereses al tipo aplicado por el Banco de la Nación (arts. 130 y 135, decreto-ley 23.354/56). En caso contrario, decía el art. 131, decreto-ley 23.354/56, los antecedentes pasaban a la Procuración del Tesoro, para la *ejecución* judicial.

Según esa norma legal, el cobro debía efectuarse por "vía de apremio, conforme con el título XXV de la ley de procedimientos nº 50", a cuyo efecto "constituiría título hábil y suficiente" la resolución del Tribunal. Pero, la ley 50 ha sido derogada a partir del 1 de febrero de 1968 por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que instituyó un procedimiento especial denominado "ejecución fiscal" (ya no se llama *apremio*) regulado por los arts. 604 y 605.

Consideramos que éstas eran las normas aplicables entonces. En efecto, el art. 604 citado establece que "procederá la *ejecución fiscal* cuando se persiga el cobro de impuestos, patentes, tasas, retribuciones de servicios o mejoras, *multas* adeudadas a la Administración pública, aportes y contribuciones al sistema nacional de previsión social y *en los demás casos que las leyes establecen*", agregando en el párrafo final: "La forma del título y su fuerza ejecutiva serán las determinadas por la legislación fiscal" (85). Pues bien, la expresión *fiscal* debe entenderse en sentido amplio, incluyendo toda deuda al Estado, y no como equivalente a *tributario*; además, en nuestro caso la situación estaba prevista en la Ley de Contabilidad (decreto-ley 23.354/56), y la fuerza ejecutiva resultaba del art. 131 de ésta; aparte de que el Tribunal de Cuentas en ciertos casos podía aplicar multas (art. 126, Ley de Contab.), de manera que se reunían las condiciones previstas en el Código para la viabilidad del proceso especial.

En cambio, surgía la duda en cuanto a las excepciones admisibles, que son varias en el art. 605, pues el art. 132 de la Ley de Contabilidad, decreto-ley 23.354/56, disponía que "sólo se suspenderá la ejecución cuando se efectúe el pago, se consigne el importe del cargo, éste fuese declarado judicialmente improcedente o si se resolviera a favor del responsable el recurso de revisión autorizado por el art. 133". En presencia de esta aparente contradicción, nos decidimos por la procedencia de todas las excepciones del art. 605, Cód. Procesal, por entender que el art. 132

(85) El subravado es nuestro.

citado se refería a recursos a intentarse en la vía administrativa, pero sin referirse expresamente a los detalles del proceso judicial de ejecución, pues si bien la Exposición de motivos del Código dice que sus normas "serán aplicables siempre que no contraríen las que contengan las leyes fiscales", el art. 132, Ley de Contab., decreto-ley 23.354/56, no era suficientemente explícito para limitar las defensas del demandado.

* El problema señalado también aparece con motivo de la aplicación de la ley 11.683, t.o. 1978, sobre impuestos, pero en tal supuesto la solución es distinta por la redacción explícita de las excepciones admitidas por ésta.

El condenado por el Tribunal de Cuentas únicamente podía obtener la *revisión* de lo decidido, por las siguientes vías:

a) Mediante una *demanda ordinaria* contra la Nación, para obtener la devolución de lo pagado o la declaración de ilegitimidad del cargo formulado (art. 132, decreto-ley 23.354/56). Se trataba de una acción especial ante la autoridad judicial, con caracteres parecidos a la acción de repetición, pero que en razón de su especificidad hacía innecesario el reclamo previo ante el Poder Ejecutivo, de que hablaba el decreto-ley 19.549/72, de procedimientos administrativos. El presidente de la Nación no podría nunca rever lo resuelto por el Tribunal de Cuentas: ello era facultad exclusiva de la justicia; por lo demás, ya estaría agotada la vía administrativa con el proceso sustanciado ante aquel organismo.

** Si bien la ley no prevé el término de caducidad o prescripción de la acción, un plenario de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo estableció que "la acción de impugnación contra las resoluciones de responsabilidad está sujeta al plazo de caducidad establecido por el art. 25 de la ley 19.549", lo que significa que la acción prevista por el art. 132, decreto-ley 23.354/56, debía interponerse dentro del término de noventa días de notificada la resolución del Tribunal, vencido el cual caducaba el derecho sin que pudiera reabrirse la instancia judicial (86).

b) Por un *recurso de revisión* interpuesto por el responsable ante el mismo Tribunal de Cuentas, dentro de los diez años de la notificación de la resolución condenatoria. El recurso *sólo procedía* en estos supuestos: 1) cuando el pronunciamiento se hubiere fundado en *documentos falsos*; 2) o en *errores de hecho* o *errores de derecho*; 3) si existen *otras cuentas* o *nuevos documentos* probatorios de las partidas desechadas o del empleo legítimo de los valores computados en el cargo (art. 133, decreto-ley 23.354/56).

c) Por la *revisión del proceso* dispuesta de oficio por el Tribunal de Cuentas o a pedido del contador fiscal, en los mismos supuestos y términos examinados en el inciso anterior, aun cuando la resolución implicada hubiere sido absolutoria (art. 133, último párrafo, decreto-ley 23.354/56).

160. APRECIACIÓN DE CONJUNTO. — El régimen de contabilidad y control presupuestario instituido por el decreto-ley 23.354/56, constituyó un apreciable progreso en la legislación nacional. Aparte de innovar en cuanto a la estructura del presupuesto, ajustándolo a modernas concepciones en la materia, y de contener normas técnico-contables que evitan el discrecionalismo del Ejecutivo, la creación del Tribunal de Cuentas como órgano independiente acreditó un propósito de efectivo control de la hacienda pública.

Dicho ordenamiento, en efecto, procuró rodear al organismo de una serie de garantías que lo ponían a cubierto de presiones e influencias políticas o administrativas. En lo *funcional*, al asegurarle completa autonomía, permitiéndole dirigirse directamente a los poderes públicos y entidades estatales, nombrar y remover su

** (86) CNFed. Contenciosoadministrativo, en pleno, *in re* "Pajares, José Demetrio c. Estado nacional argentino s/ nulidad de resolución", 14/8/84.

personal, adoptar *motu proprio* las medidas de control que considere oportunas, llamar a su seno a rendir cuentas a empleados y funcionarios, enjuiciarlos y sancionarlos si fuere el caso, comunicar al Congreso —no al Ejecutivo— las transgresiones que compruebe. En la *persona* de sus miembros, el equipararlos a los magistrados judiciales, atribuyéndoles las mismas garantías de inamovilidad, remoción mediante juicio político, remuneración digna y no disminuible.

El decreto-ley 23.354/56 tuvo en cuenta autorizadas críticas dirigidas al sistema anterior (87) y creó una entidad de elevada jerarquía, inspirándose en buenos ejemplos de otros países y en principios democráticos (88).

** 161. La Auditoría General de la Nación. — El régimen de control externo de la Administración pública ha sido sustancialmente modificado tras la sanción de la ley 24.156 primero, y de la reforma constitucional de 1994 después.

** La ley 24.156 creó la Auditoría General de la Nación, como ente encargado de llevar a cabo el control del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional, con personería jurídica propia, independencia funcional, y con independencia financiera (art. 116). Pero los caracteres con que fue legalmente creada la Auditoría General de la Nación fueron en parte confirmados y en parte modificados por la reforma constitucional llevada a cabo en 1994. La Constitución reformada, en su art. 85, contempla a la Auditoría General de la Nación como un órgano de control externo del sector público nacional, que debe necesariamente existir, por mandato constitucional.

** Como primera característica debe señalarse que el sistema se aleja del anterior, confiado a un Tribunal de Cuentas, que se vio en el punto 145 *b* como de tipo jurisdiccional, para constituir un sistema legislativo.

** La Auditoría General de la Nación es un ente que depende directamente del Poder Legislativo. Dice el art. 85 de la Constitución que el control externo del sector público nacional "en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo". El texto constitucional anterior a la reforma no establecía tal atribución, sino que ésta surgía implícitamente, como derivación del examen de la cuenta de inversión, y por la creación por ley del Tribunal de Cuentas. La norma constitucional establece que "el examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación", y que ella tendrá a cargo "el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera que fuera su modalidad de organización, y demás funciones que la ley le otorgue", y asimismo tendrá intervención en forma necesaria "en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos".

** Si bien por una cuestión de práctica legislativa y funcional, la Auditoría General de la Nación sigue funcionando regida por la ley 24.156, con la reforma constitucional se originan conflictos entre las directivas constitucionales y algunas disposiciones de la referida ley, como las que surgen de los arts. 116, tercer párrafo, 117 y 123 de esta última.

** Es decir que, resumiendo la normativa al respecto, la Auditoría General tiene a su cargo el control externo de la Administración Pública nacional, centralizada y descentralizada, cualquiera que sea su forma de organización, debiendo controlar los aspectos patrimoniales, económicos, financieros, operativos, presupuestarios, analizados en cuanto a su legalidad y a su gestión, mediante tareas de auditoría.

** El control de la gestión de los funcionarios referidos en el art. 45 de la Constitución (actual art. 53, tras la reforma) será ejercido en forma global y exclusiva por las Cámaras del Congreso de la Nación.

** La ley en su art. 117 establece, además, que tendrá que dictaminar sobre los estados contables financieros de las empresas y sociedades del Estado, los entes reguladores de servicios públicos, los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización (en cuanto a las obligaciones provenientes de los respectivos contratos), y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Sin embargo, respecto de este último punto de la ley, debe ser interpretado a la luz de lo establecido por la Constitución reformada, en su art. 129.

** Se ha señalado que, si bien la Auditoría con rango constitucional mejora el control presupuestario, no parece cumplir el mandato de que tal control debe carecer de injerencia partidaria (89).

** 162. Responsabilidad. — A diferencia del régimen anterior donde el Tribunal de Cuentas realizaba esta tarea, junto con el juicio de cuentas, en la ley 24.156 los arts. 130 y 131 establecen escuetamente los lineamientos del régimen. El art. 130 señala que toda persona física que se desempeñe en las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la Auditoría General de la Nación debe responder por los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia ocasionara en el ejercicio de sus funciones a los entes mencionados, siempre que no se encontrara comprendida en los regímenes especiales de responsabilidad patrimonial. El art. 131 establece que la acción para hacer efectiva esta responsabilidad prescribe en los plazos fijados por el Código Civil, contados desde el momento de la comisión del hecho generador del daño o, producido éste, si es posterior, cualquiera sea el régimen de responsabilidad patrimonial aplicable a estas personas.

B) *Control parlamentario*

163. Facultades del Congreso. — El control de la ejecución del presupuesto por el Poder Legislativo constituye la etapa final del proceso señalado al comienzo del presente capítulo. Generalmente se lo explica diciendo que el parlamento debe comprobar si sus decisiones han sido respetadas (90), pero esto que es tan sencillo en el plano teórico resulta de difícil cumplimiento en la práctica, pues el presupuesto ha asumido tal magnitud y complejidad técnica, que el parlamento, absorbido por problemas de otra índole, no puede realizar un control efectivo.

(87) Bielsa, *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, ps. 45 y 46.

(88) El prof. Bielsa ha criticado severamente el derogado decreto 23.354/56, tanto en su aspecto sustancial como en la terminología (Bielsa, *La ley de contabilidad*, en La Ley, 93-893). Sin desconocer la procedencia de algunas objeciones, consideramos que dicho ordenamiento regulaba adecuadamente la contabilidad pública y constituye un progreso en la materia.

** (89) Roberto Thompson, *El presupuesto y su control de constitucionalidad*, en La Ley del 14/8/2000.

El reconocimiento general de la ineficacia y paulatina decadencia del control legislativo *a posteriori* ha originado en los últimos años una tendencia hacia la creación de organismos y medios que hagan factible el control durante la ejecución del presupuesto. No se trata del control indirecto, realizado mediante interpelaciones y pedidos de informes, necesariamente restringido y de tipo político, sino de una fiscalización de carácter técnico, amplia y permanente. A esta orientación responde la creación en Francia de subcomisiones de control, los *Committees* de la Cámara de los Comunes en Gran Bretaña y del Congreso de Estados Unidos, así como también la institución de organismos separados del Ejecutivo y dependientes, en mayor o menor grado, del Poder Legislativo.

Nuestro país se ha sumado a esta tendencia. El art. 87 del decreto-ley 23.354/56, sobre contabilidad, disponía que el Tribunal de Cuentas "comunicará de inmediato al Congreso" los actos observados por él y que fueren mantenidos por el Ejecutivo, de manera que se trata evidentemente de un control realizado *durante* la ejecución del presupuesto. Pero esto suscita un interrogante: ¿tiene facultad el Congreso para ejercitar esta forma de control?

El art. 75, inc. 8º, de la Constitución, confiere al Congreso la facultad de "aprobar o desechar la cuenta de inversión", es decir, le atribuye el control *a posteriori*; nada dice del control preventivo (que incluye el período de ejecución).

** El art. 85 de la Constitución nacional establece que el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos será atribución propia del Congreso, debiendo su examen y opinión estar sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. Si bien nada dice en cuanto al momento de examen, si éste debe ser anterior, concomitante o posterior, del último párrafo del art. 85 de la Constitución, parece desprenderse que el control es amplio, abarcando el aspecto posterior de la gestión, o concomitante a ella, en el sentido de observar y comunicar al Congreso en los actos de larga duración en el tiempo, sin tener que esperar al cierre del ejercicio o al examen de las cuentas públicas. Esta interpretación en favor del control preventivo del órgano constitucional legislativo está conteste con las opiniones de los constituyentes en torno al debate de la Convención Constituyente sobre la Auditoría General de la Nación (91).

* 164. EXAMEN DE LA CUENTA DE INVERSIÓN. — * Según vimos oportunamente, el año financiero ahora termina el 31 de diciembre (art. 10, ley 24.156).

* El art. 91, inc. *h*, de la ley 24.156 establece que el órgano encargado de preparar la cuenta de inversión es la Contaduría General de la Nación. El art. 92, sustituido por el art. 38 de la ley 24.764 (B.O. 02/01/97), regula que dentro de los dos meses de concluido el ejercicio financiero (hasta el 30 de abril) las entidades del sector público nacional, excluida la Administración central, deberán entregar a la Contaduría General los estados contables financieros de su gestión anterior. Paralelamente, el art. 43 regula que al cierre de las cuentas del ejercicio los organismos responsables de la liquidación y captación de recursos, como asimismo de gastos y pagos, deberán reunir la información, que junto con el análisis de la correspondencia entre los gastos y la producción de bienes y servicios que preparará la Oficina Nacional de Presupuesto, se centralizará en la Contaduría General de la Nación a los fines de la elaboración de la cuenta de inversión del ejercicio.

(90) DUVERGER, ob. cit., p. 343; LAFERRIÈRE y WALINE, ob. cit., p. 181.

control parlam post

** El art. 95 establece que la cuenta de inversión deberá presentarse anualmente al Congreso nacional antes del 30 de junio, conteniendo como mínimo: *a)* los estados de ejecución del presupuesto de la Administración nacional, a la fecha de cierre del ejercicio; *b)* los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la Administración central; *c)* el estado actualizado de la deuda pública interna, externa directa e indirecta; *d)* los estados contable-financieros de la Administración central; un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos, económicos y financieros. En su último párrafo, el art. 95 menciona que la cuenta de inversión contendrá comentarios sobre: *a)* el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto; *b)* el comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública; y *c)* la gestión financiera del sector público nacional.

** El art. 75, inc. 8º, de la Constitución Nacional, establece que el Congreso nacional tiene la facultad de "aprobar o desechar la cuenta de inversión", estableciendo de esta forma un control parlamentario posterior a los actos del Poder Ejecutivo, que se suma al control preventivo y concomitante que ya hemos analizado.

* El anterior régimen del decreto-ley 23.354/56 establecía que llegado al Congreso, los documentos eran examinados por una *comisión bicameral*, que podía requerir de las oficinas administrativas los informes necesarios para el desempeño de su misión (art. 39, decreto-ley 23.354/56). En verdad, ese organismo había sido instituido por la ley 14.179, del año 1952, con la denominación de "Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración", estando integrada por dos senadores y tres diputados e investida de las facultades que ambas Cámaras delegan en sus comisiones permanentes y especiales. Según el sistema, la Comisión debía expedirse antes del 15 de setiembre, esto es, dentro de los tres meses y medio de la fecha máxima señalada para su recepción; si no lo hiciere, el Congreso "tomará como despacho el informe del Tribunal de Cuentas" (art. 40, decreto-ley 23.354/56); sin embargo, al transferirse del 31 de mayo al 31 de julio la última etapa, forzoso es modificar la fecha 15 de setiembre por 15 de noviembre.

Indudablemente, el término era exiguo pero la experiencia demostró que su ampliación no conduciría a nada práctico, ya que aun contando con un equipo de técnicos de que no se dispone, difícilmente se obtendrían resultados distintos de los consignados por el Tribunal de Cuentas. Era preferible, pues, la solución de la ley: tener por despacho el informe de dicho organismo, al expirar el plazo aludido.

El Congreso debía pronunciarse en un término que la ley 12.961 fijaba en cinco años y que el decreto-ley 23.354/56 modificó parcialmente. Este último decía, en efecto, que "si al clausurarse el *quinto período ordinario de sesiones* posterior a su presentación no existiera pronunciamiento del Congreso, la cuenta general del ejercicio se considerará *automáticamente aprobada*" (art. 40, decreto-ley 23.354/56). Como se ve, no se trata ahora de "cinco años", sino de "cinco períodos ordinarios de sesiones", que por lo común serán cinco años pero que en casos especiales puede representar un tiempo mayor.

Consideramos que la disposición era acertada, por la necesidad de dar estabi-

penso las cuentas del Estado por largo tiempo, con las perturbaciones imaginables. La acerba crítica que mereció la ley anterior (92) aparece exagerada; por lo demás, el término ha sido ampliado en cierto modo de manera que el Congreso tiene plena oportunidad de ejercer sus facultades de control.

** La ley 24.156 vigente establece que la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas se conforma con seis senadores y seis diputados, cuyos mandatos durarán hasta la próxima renovación de la Cámara a la que pertenezcan, elegidos simultáneamente en igual forma que los miembros de las comisiones permanentes (art. 128). La Comisión elegirá anualmente un presidente, un vicepresidente y un secretario, que pueden ser reelectos. Las facultades de la Comisión serán las que ambas cámaras delegan en sus comisiones permanentes y especiales. La Comisión, para el cumplimiento de sus funciones, debe: *a)* aprobar juntamente con las comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras el programa de acción anual de control externo a desarrollar por la Auditoría General de la Nación; *b)* analizar el proyecto de presupuesto anual de la Auditoría General y remitirlo al Poder Ejecutivo para su incorporación en el Presupuesto General de la Nación; *c)* encomendar a la Auditoría General de la Nación la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materia de su competencia, fijando los plazos para su realización; *d)* requerir de la Auditoría General toda la información que estime oportuno sobre las actividades realizadas por dicho ente; *e)* analizar los informes periódicos de cumplimiento del programa de trabajo aprobado, efectuar las observaciones que pueden merecer e indicar las modificaciones que estime conveniente introducir; *f)* analizar la memoria anual que la Auditoría General deberá elevarle antes del 1 de mayo de cada año (art. 129). Se ha criticado esta ley por constituir una superposición normativa con lo dispuesto en los arts. 8º y 9º de la ley 23.847, que rige la labor de la mencionada Comisión Parlamentaria (93).

(92) "Es una disposición inconsulta y contraria al espíritu republicano de la Constitución", decía el prof. BIELSA (*Régimen jurídico de la contabilidad pública*, p. 53).

(93) BARRAZA Y SCHAFRIK, ob. cit., p. 185.

TÍTULO TERCERO

DOCTRINA DE LA TRIBUTACIÓN

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES — UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
BIBLIOTECA

Capítulo I

De los tributos y del poder tributario

§ 1. *De los tributos*

165. Concepto jurídico del tributo. — A pesar de que ciertos autores (1) no conciben una teoría general de la tributación, de alcance universal, la doctrina alemana y buena parte de la italiana han de mostrado que ello es posible. La discrepancia radica en la diferente manera de apreciar la materia: aquéllos al considerar los diversos sistemas impositivos nacionales y sus implicancias políticas y económicas que, por supuesto, son limitadas en el tiempo y el espacio; éstos aislando el sustrato jurídico común y elaborando conceptos generales, con prescindencia de sus aplicaciones prácticas, cuyo estudio pertenece a la ciencia de las finanzas y a otras disciplinas.

Creemos que ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente como *una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio* y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público (2), o como dice Blumenstein (3) en una definición excelente, aunque merezca reservas parciales: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma" (4).

Por cierto que no siempre imperó este concepto. Las *teorías privadistas* concebían el impuesto como un derecho o carga real o como algo similar a la *obligatio ob rem* del derecho romano, con lo cual limitábanlo a los gravámenes inmobiliarios; por su parte, la *doctrina contractual* lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos, de modo tal que trasladaba al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado. Las doctrinas netamente *publicistas* aparecen en Alemania vinculadas con la teoría orgánica del Estado y en Italia en las obras

---

(1) Jeze, *Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes* (en R.S.L.F., 1938, ps. 489 y sigtes.). Sobre teorías que justifican el impuesto, ver Vogel Klaus, *Observaciones acerca de la teoría de la justificación del impuesto* (H.P.E., nº 100, p. 149).

(2) Ver en lo esencial, Tesoro, *Principii*, p. 39.

(3) Blumenstein, *Sistema*, p. 1.

(4) El modelo de Código Tributario para América latina (OEA/BID) incluye esta definición: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

de Ranelletti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero (5) y, según luego veremos, por la Corte Suprema de nuestro país.

No puede omitirse aquí la interpretación de Griziotti, que intenta una conciliación entre la doctrina contractualista y la publicista. Admite el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado, pero lo complementa con otro, la aquiescencia del contribuyente, que se manifestaría por intermedio del cuerpo electoral (6); mas esta condición, así como la capacidad contributiva, establecida como requisito para fundamentar el poder tributario del Estado, son circunstancias que exceden del campo jurídico (7) y que se explican en la concepción particular de las finanzas que no admite la segregación y consideración independiente del aspecto jurídico implicado en el concepto integral de actividad financiera.

Conforme a lo expuesto precedentemente, elemento primordial del tributo es la *coerción* por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial (8). Los tributos son prestaciones *obligatorias* y no voluntarias, como reconoce toda la doctrina (9), que constituyen "manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones", según expresiones de nuestra Corte Suprema (10); concepto más explícitamente consignado otras veces. "Los impuestos —ha dicho— no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público", agregando: "No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública" (11) (12). Correlativamente ha dicho

* (5) GRIZIOTTI, *Principii*, ps. 168 y sigtes.; GIANNINI, *Istituzioni*, ps. 35 y sigtes.; GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario* (Utet, Torino, 1956, p. 58); INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 98 y sigtes.; INGROSSO, *Istituzioni*, t. 2, ps. 6 y sigtes.; HENSEL, *Diritto tributario* (trad. ital., Giuffrè, Milano, 1956, p. 27); BLUMENSTEIN, *Sistema*, ps. 1 y 15; DUVERGER, *Finances publiques* (6ª ed., Presses Universitaires, Paris, 1968, p. 101); TROTABAS, *Finances publiques* (2ª ed., Dalloz, Paris, 1967, ps. 224 y 225); DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (7ª ed., Porrúa, México, 1976, p. 324); TIXIER Y GEST, *Droit fiscal* (Libr. Générale, 3ª ed., Paris, 1981, p. 5).

(6) GRIZIOTTI, *Principii*, ps. 178 y 179.

(7) TESORO, *Principii*, p. 45.

(8) TESORO, *Principii*, p. 51.

* (9) Ver entre otros: DUVERGER, ob. cit., p. 401; FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 3ª ed., t. I, p. 37; *de la Garza*, ob. cit., ed. 1976, p. 325; VALDÉS COSTA, *Finanzas* (Montevideo, 1951, t. I, p. 76), FERREIRO LAPATZA, *Curso...* (Madrid, 1991, ob. cit., 13ª ed., ps. 177 y sigtes.). Ver un detallado análisis del concepto de tributo en la doctrina española y la particular concepción que desarrolla este autor con relación a los requisitos de esta figura en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, 1998, p. 273; ANGEL SCHINDEL, *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 565.

(10) Fallos, 218:596 (La Ley, 61-801); 218:694; 226:22 (La Ley, 71-151).

(11) Fallos, 152:208; 218:596 (La Ley, 61-801); 223:233 (La Ley, 68-508); 226:22 (La Ley, 71-151); CSJN, 28/2/72, "Siam Di Tella", 282:101 (La Ley, 147-603; ED, 44-178); íd., 15/5/1972,

también la Corte, que la satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la República (13).

* Decimos que las prestaciones *comúnmente* son en dinero, por ser esto característica de nuestra economía monetaria, pero no es forzoso que así ocurra. Sin referirnos a tiempos pretéritos, en la época actual existen tributos fijados directamente en especie o pagaderos en especie; así ocurrió con gravámenes que afectaban a la agricultura en Rusia (14), donde fue obligatoria la entrega en especie al Estado o a las cooperativas de una parte de las cosechas y de la producción agraria, a precios inferiores al costo; en Méjico, el art. 2º del Código Fiscal de la Federación de 1967 hablaba del impuesto como prestación "en dinero o en especie" (15) y en el impuesto a la producción de oro, actual derecho, se sigue pagando en especie (16); en la Argentina también existieron diversos tributos en especie, con fines de regulación económica (granos, yerba mate, vino); y en Gran Bretaña, el derogado impuesto sucesorio podía pagarse con tierras, muebles y objetos de valor artístico (17), a igual que el impuesto a la trasferencia de capital, que sustituyó a aquél (18). De manera, entonces, que el carácter pecuniario no constituye la esencia de la obligación tributaria (19).

Conviene señalar que alguna vez se ha sostenido la necesidad de precisar en la definición que la prestación pecuniaria debe ser "directa", para diferenciar al impuesto de las manipulaciones monetarias que conducen a la absorción indirecta de los bienes de los particulares (20), pero esta aclaración no resulta justificada en una elaboración estrictamente jurídica. No hay confusión posible entre ambas situaciones, pues el tributo es un acto positivo del Estado mediante el cual se exige una prestación concreta, en tanto que en la manipulación monetaria la pérdida de riqueza —difícil de apreciar en su magnitud real— se produce como consecuencia económica de una medida de otra índole. En el primer caso, existe una orden, una coerción del Estado con respecto a cada contribuyente; en el segundo, un efecto reflejo e indeterminado. Sería redundante, pues, hablar de prestación directa, puesto que ninguna de orden tributario podría revestir otra modalidad.

"Dalmine Siderca", "Boletín D.G.I.", nº 224, p. 205; 283:360; CSJN, 29/4/74, "Ford Motor Argentina", Fallos, 288:279, y ED, 54-521; CNFed. Contenciosoadministrativo, sala I, 22/8/74, "Ford Motor Argentina", La Ley, 156-685.

(12) En términos similares se ha pronunciado la Suprema Corte de Méjico: "El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley civil" (*apud*, FLORES ZAVALA, ob. cit., 3ª ed., p. 36).

(13) CSJN, 20/9/63, "Armando", Fallos, 256:561 (La Ley, 114-68; JA, 1964-I-420).

(14) HOLZMAN, *Soviet Taxation*, ps. 82 y sigtes.; ps. 159 y sigtes.

** (15) El texto actual suprimió la referencia. Conf.: SÁNCHEZ LEÓN, *Derecho fiscal mexicano*, Cárdenas Editor, México, 1994, p. 153.

** (16) SERGIO DE LA GARZA, ob. cit., ed. 1994, p. 374.

(17) SIMS, *Finance for Estate Duty*, (en "British Tax Review", 1956, ps. 270 y sigtes.).

** (18) 1884/85 British Master Tax Guide, C.C.H. Editions Limited (Oxfordshire), p. 614.

* (19) En el mismo sentido, ver especialmente las opiniones de NEUMARK y de MICHELI. Este autor destaca que los impuestos son prestaciones coactivas, normalmente pecuniarias (*di regola pecuniaria*): *Corso di diritto tributario* (Utet, 7ª ed., 1984, p. 17, Turín).

(20) DUVERGER, ob. cit., p. 100.

* Tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para "cubrir las cargas públicas", como sostenía la vieja doctrina. Desde luego que el fin principal es allegar fondos, pero no el *único*, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros, con los tributos que tienden a suprimir manifestaciones de la vida económica o social nocivas para la colectividad (p. ej., latifundio, usura, etc.), con los impuestos que amputan parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica, en fin, todo ese conjunto de propósitos que se engloba en el concepto tan discutido de *fiscal policy* (21). Martín Queralt y Lozano Serrano, en su excelente obra, señalan, entre otras, las siguientes características jurídicas del tributo: *a)* grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica; *b)* constituye el más típico exponente de los ingresos públicos; *c)* es un recurso generalmente de carácter monetario, aunque, en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios; *d)* no constituye la acción de un ilícito; *e)* no tiene carácter confiscatorio (22).

** D'Amati (23), defensor de la tesis finalista, al refutar la revisión crítica del problema que efectúa Treves (24), quien no acepta la referencia a la finalidad de conseguir un ingreso en la propia definición, concluye que tal crítica no puede compartirse porque la finalidad de la cual se habla, la de obtener un ingreso, no es encuadrable en el esquema teleológico en sentido estricto, sino que se trata de una calificación de la situación jurídica particular. De esta forma, entiende D'Amati, se recupera en pleno el valor de este tipo de definición, que si no parecería meramente tautológica.

166. CLASIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS. IMPUESTOS. TASAS. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. — Al considerar los ingresos del Estado, tuvimos ocasión de señalar las divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto. Como dice Einaudi, "toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar

(21) PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli Stati moderni* (Cedam, Padova, 1932); DUVERGER, ob. cit., ps. 7 y 8; TROTABAS, ob. cit., p. 225; TIXIER Y GEST, ob. cit., ps. 19 y sigtes.; GIANNINI, *I concetti fondamentali*, p. 59; BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 8; SCHMÖLDERS, *Fiscal policy* (en R.S.F., 1957, p. 34); GROVES, *Financing government*, ps. 36 y 37; SCHULTZ Y HARRISS, *American public finance*, ps. 144, 197, 211 a 216; CSJN, 28/2/72, "Siam Di Tella", Fallos, 282:101 (ED, 44-178; La Ley, 147-603); íd., 5/6/80, "El Dorado c. Provincia de Misiones", La Ley, 26/8/80, fallo 78.670. En España el Tribunal Constitucional reconoce los fines extrafiscales de los tributos sobre la base de la propia Constitución y de la Ley General Tributaria, sin que ello se oponga al principio de capacidad contributiva (sentencia del 26/3/1987); ver comentarios de esta decisión en: ANTONIO DELGADO ("Cívitas", nº 59, p. 444), con interesante referencia a la doctrina alemana sobre los llamados tributos de ordenación (*Ordnugsteuern*); ver opinión de *Eusebio González García* en el sentido de que los fines extrafiscales es un punto científicamente resuelto en forma definitiva (*Comentarios de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 431). Sobre extrafiscalidad, ver también E. LEJEUNE, *Aproximación al principio constitucional e Internacional Tributario* (Madrid, 1980); MIGUEL ANGEL MARTÍNEZ LAGO, *Sobre los fines no fiscales de la imposición* ("Cívitas", nº 60, ps. 606 y sigtes.).

** (22) Ob. cit., Madrid, 1990, ps. 114 y sigtes.

** (23) D'AMATI, ob. cit., p. 50.

** (24) TREVES, *Su alguna nozioni di dir. fin.*, citado por D'AMATI, ob. cit., p. 50.

su importancia atribuyéndole más de la que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración" (25).

Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, si bien con características propias, y su diversidad finca en que los autores se han preocupado de aspectos políticos, económicos o sociales, antes que de caracteres jurídicos, y es en tal sentido que puede hablarse de la permanente evolución de la noción del impuesto, por las diferentes concepciones acerca de su utilidad o fines (26). Pero no ocurre lo propio en el aspecto jurídico, pues todas las contribuciones, cualquiera sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica; las diferencias radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo, que responde a circunstancias metajurídicas (27).

* Es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita (impuesto, tasas y contribuciones especiales) que adoptamos al tratar el contenido del presupuesto (28), pero autores como Einaudi prescinden de las tasas, por considerarlas refundidas en los impuestos, en las contribuciones especiales, o en los precios públicos o políticos; otros instituyen los monopolios fiscales en categoría independiente (Berliri, Trotabas); ciertos tratadistas hacen lo propio con las contribuciones parafiscales (Duverger, Laufenburger, Trotabas); el Código Fiscal de la Federación de 1967 (Méjico) consideraba como rentas derivadas o de derecho público, únicamente los impuestos y los *derechos* (así denomina a las tasas) pero el vigente en 1996 considera como tales a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y podríamos continuar la enumeración (29).

** Cabe señalar que en España la Ley General Tributaria adopta la clasificación de tasas, contribuciones e impuestos, basándose "más en criterios acuñados por la ciencia de la Hacienda que en los del derecho tributario" (30),

(25) EINAUDI, *Principios*, p. 9.

(26) TROTABAS, ob. cit., ps. 263 y sigtes.

(27) GIANNINI, *I concetti fondamentali*, ps. 54 a 58, 103.

(28) También la adopta VALDÉS COSTA, a quien puede consultarse con provecho (*Curso de derecho tributario*, Montevideo, 1970, ps. 232 y sigtes.).

(29) Pérez de Ayala adopta la clasificación tripartita y define la tasa "como un tributo que se establece expresamente por ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando *se presta efectivamente* un determinado servicio en *forma individual*, siendo el prestatario el obligado al pago del tributo". En nota al pie de esta definición hace notar que en la doctrina existen tres posturas discrepantes con la adoptada por él: *a)* la de BERLIRI, para quien la tasa es pago voluntario y previo a la prestación de un servicio y, por tanto, no es tributo; *b)* la de Cocivera, que asimila las tasas a los impuestos y niega la distinción jurídica entre ambos; *c)* la de SÁINZ DE BUJANDA, para quien la prestación del servicio no es *hecho imponible* sino *fundamento* de la tasa (PÉREZ DE AYALA, *Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 57). El autor mantiene dicha clasificación en PÉREZ DE AYALA-EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...* (ob. cit., 5ª ed., 1989, ps. 188 y sigtes.); sobre la clasificación de los tributos en Perú, HUMBERTO C. MEDRANO ("Rev. del I.P.D.T.", nº 18, p. 37).

** (30) PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, 5ª ed., Madrid, 1989, ps. 188 y 189. A propósito de las dificultades que ocasiona el instituto de la tasa en el derecho español, ver CARMELO LOZANO SERRANO, *Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios*, "Cívitas", R.E.D.F., nº 116, ps. 611 y sigtes.

aunque ello no obsta "para un estudio lo suficientemente riguroso, en el plano del propio derecho tributario" (31).

Por cierto que la unidad estructural de que hablábamos, no hace fácil establecer la separación entre las diversas categorías de tributos, principalmente en cuanto se trate de caracterizar la *tasa*, por la dificultad de distinguirla del impuesto en unos casos y de las contribuciones especiales en otros, pues como acertadamente dijo nuestra Corte Suprema, "si bien tasas e impuestos son dos cosas distintas, lo son como pueden serlo dos especies de un mismo género, cual es el de las contribuciones o derechos fiscales" (32).

* En la primera edición de nuestra obra trascribimos y elogiamos la definición contenida en el art. 2º del Código Fiscal de Méjico de 1938 (33), inspirada en el Ordenamiento tributario alemán (34), pero en la reforma de 1967 se ha cambiado el concepto al decir: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". Aparte de que otros tributos —las tasas, por ejemplo— también son establecidos con carácter general y obligatorio, por lo cual no es ello carácter particular distintivo del impuesto, la alusión a "gastos públicos" importa un retroceso, puesto que la acción del Estado es ahora tan amplia que determina erogaciones que exceden del cuadro tradicional del gasto público. El Código Fiscal desde 1983 y a través de sus sucesivas modificaciones, hasta el texto actualmente vigente modifica el concepto de impuesto al eliminar la mención a la generalidad, a la obligatoriedad y a las formas de cancelar el impuesto, es decir, en especie o en dinero, y también omite la alusión al gasto público. En efecto, la definición actual establece que son impuestos las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se hallan en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

El modelo de Código Tributario para América Latina, evitando repetir ciertos conceptos que están incluidos en el concepto genérico de tributo, adopta esta definición: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente", explicando la exposición de motivos que se adoptó "como elemen-

(31) Idem nota anterior.

(32) Fallos, 212:393.

(33) La primitiva definición del art. 2º era ésta: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

(34) El § 3 del *AO* (trad. esp. del lic. Eizaguirre) dice así: "Impuestos son las prestaciones en dinero, por una sola vez o continuas, que no representan el pago de un servicio especial y que una corporación de derecho público impone para la obtención de recursos a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho a la que la ley vincula la obligación de la prestación". En la Ordenanza alemana de 1998 se establece que impuestos son "las prestaciones pecuniarias que no constituyen una contraprestación por una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se verifique el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación; la obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los derechos aduaneros y de compensaciones de precios son impuestos en el sentido de esta ley" (traducción de Carla Schuster).

to propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto" (35).

Consideramos que debe evitarse toda referencia al propósito de obtener "ingresos" (36) o a la cobertura de "gastos generales" del Estado o "cargas públicas" como suele decir la doctrina francesa siguiendo a Jèze (37), pues como señalamos anteriormente, en el Estado moderno el impuesto puede tener finalidades preponderante o exclusivamente de orden extrafiscal (38). También es impropio aludir (Griziotti, Ingrosso, Trotabas) a la capacidad contributiva como condición del impuesto, según veremos al tratar del poder tributario.

** Como señalan Pérez de Ayala y González García, desde principios de la década de los años 60 la doctrina, en particular en Italia y España, viene poniendo especial énfasis en la referencia tanto a los ingresos como a los gastos, habiéndose convertido ello, variando las concepciones según los autores, en el esquema fundante de la tributación (39).

** Así, Micheli coloca en primera línea en la noción del tributo a la correlación institucional entre gastos y contribuciones pecuniarias con cargo de todos aquellos que están sometidos a la soberanía del Estado, y al referirse a los impuestos establece que su objeto institucional es el de proporcionar al Estado los medios para hacer frente a los gastos (por lo que no sería legítimo aquel impuesto que fuese exigido para no hacer frente a un gasto), aclarando "que no se puede excluir que el mismo no sea decidido por el legislador a la vista también de la consecución de otra finalidad, constitucionalmente legítima" (40).

** El deber de contribuir a los gastos tiene como fundamento para Micheli no la individualización del beneficio general o particular que los individuos reciben del Estado, sino el deber de solidaridad política que recoge el art. 2º de la Constitución italiana (41), concepción finalista, que con diferentes fundamentos en la racionalidad de la tributación, sostiene también Maffezzoni (42).

Teniendo en cuenta lo dicho, sintetizamos nuestro concepto de esta manera: *son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.* Surgen de estas palabras los siguientes caracteres distintivos: a) una obligación de *dar* dinero o cosas

(35) Modelo OEA/BID, ps. 20 y 21.

(36) "El impuesto —dice GIANNINI— es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de obtener un ingreso" (*I concetti fondamentali*, ps. 70 y 71).

(37) Para JÈZE "el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado (*par voie d'autorité*), a título definitivo y sin contraprestación, con miras a cubrir cargas públicas" (*apud* DUVERGER, ob. cit., p. 102).

(38) DUVERGER, por ejemplo, se refiere al intervencionismo estatal (ob. cit., p. 113); TROTABAS alude al "reformismo fiscal" (ob. cit., p. 225); otros autores mencionan finalidades diversas (FLORES ZAVALA, ob. cit., 3ª ed., ps. 43 y 255).

** (39) PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, 5ª ed., Madrid, 1989, p. 186.

** (40) MICHELI, *Corso...*, 2ª ed. (trad. española, Edersa, 1975), p. 49; *Corso...*, 7ª ed. (Utet, Torino), p. 18.

** (41) MICHELI, *Corso...*, p. 42; *Corso...* (7ª ed., Utet, Torino, 1984), p. 13.

** (42) MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nei diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 47, citado por D'AMATI, *Il diritto finanziario*, Cacucci Editore, Bari, 1984, p. 55. Conf.: PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, 5ª ed., Madrid, 1989, p. 186.

daderos impuestos (58); otros incorporan, además, las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en caso de la utilización de caminos públicos (59). Por nuestra parte incluimos en esta categoría, no solamente las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, sino también las de seguridad social (60) y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional.

En consecuencia, según esta interpretación amplia, el concepto de "contribución especial" incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales) (61) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse *parafiscales* (62), destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, etc.), actividades de fomento, etc.

§ 2. *Poder tributario* (63)

167. PODER TRIBUTARIO. — La expresión *poder tributario* significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Este concepto tan genéricamente consignado ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de *supremacía tributaria* (Berliri), de *potestad impositiva* (Micheli), de *potestad tributaria* (Cocivera, Alessi-Stammati), *poder fiscal* (Bielsa), *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), *poder tributario* concebido como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la *imposición*" (Hensel) (64), pero son variantes de la idea expuesta. Quienes se refieren al *impuesto*, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes (65), pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas (66).

(58) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 253; TESORO, *Principii*, p. 557; EINAUDI, *Principios*, p. 71; GRIZIOTTI, *Principios*, ps. 375 y 376.

(59) GIANNINI, *I concetti fondamentali*, ps. 93 y 94.

(60) En el mismo sentido: VALDÉS COSTA, ob. cit., t. I, parte 1ª, p. 141.

** (61) En contra, revisando postura anterior: PLAZAS VEGA, ob. cit., ps. 903 y 904.

* (62) BALEEIRO, Uma introdução a ciência das finanças (9ª ed., Forense, Río de Janeiro, 1973, p. 282); TROTABAS, ob. cit., p. 502; DUVERGER, ob. cit., ps. 94 y sigtes.; LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques* (Sirey, Paris, 1956, ps. 125 y sigtes.); MÉRIGOT, *Éléments d'une théorie de la parafiscalité* (en R.S.L.F., 1949, ps. 134 y 302); TIXIER Y GEST, ob. cit., ps. 26 y sigtes.

** (63) Con relación al tema en general puede consultarse RODOLFO SPISSO, *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vol. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 1 y sigtes.; MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2000, ps. 624 y sigtes.

(64) HENSEL, *Diritto tributario*, p. 27.

(65) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 98.

Para apreciar las dificultades de la materia, bueno es notar que un autor tan prestigioso como Berliri, en la primera edición de sus *Principi* hablaba de *potestad tributaria* (67), en tanto que a partir de la segunda efectúa un reexamen de la cuestión, y luego de señalar que existe sinonimia entre las expresiones *poder* y *potestad*, se decide en favor de otra distinta: *derecho de supremacía tributaria* (68). Por su parte, Amorós prefiere utilizar "la expresión de poder y no la de potestad porque la primera parece más unida a la idea de soberanía, mejor dicho, al concepto etimológico de soberanía como situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción" (69). Por nuestra parte, no hallamos diferencia sustancial entre los dos vocablos mencionados, pero, en general, usaremos la expresión *poder* por estar en nuestra tradición, sin que ello obste a la utilización de *potestad* cuando la frase lo haga aconsejable.

** Micheli señala que frecuentemente se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas. Entiende el autor que los dos significados son legítimos, pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan. En virtud de tal advertencia, diferencia Micheli la potestad normativa tributaria (70) para referirse a la acción legislativa de la potestad de imposición por medio de la cual la norma se aplica (71). Este enfoque tiene seguidores (72) y críticos en la doctrina española (73).

* La doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la *soberanía* del Estado, en términos generales (74), o en la *soberanía territorial* según expresión más concreta de Blumenstein (75); Kruse, por su parte, entiende que la soberanía impositiva es una parte de la soberanía estatal general (76), otros autores se refieren al *poder general del Estado* (77) o "la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado" (78). Sáinz de Bujanda también habla de la soberanía fiscal "como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado" (79). Es decir que todo este grupo de autores, con variante de palabras, fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.

(67) *Principi...*, 1ª ed., vol. I, ps. 109 y sigtes.; igual, COCIVERA, ob. cit., ps. 99 y sigtes.

(68) *Principi...*, 2ª ed., vol. I, ps. 194 a 198. Ver también *Corso...*, Giuffrè, 1985, p. 138.

(69) *Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963, p. 86.

** (70) *Corso...*, Utet, Torino, 7ª ed., 1984, ps. 85 y sigtes.

** (71) *Corso...*, Utet, Torino, 7ª ed., 1984, ps. 106 y sigtes.

** (72) PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, Edersa, 5ª ed., 1989, p. 141.

** (73) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema*, vol. segundo, ps. 130 y sigtes.

(74) MYRBACH-RHEINFELD, Précis, p. 105; HENSEL, ob. cit., p. 32 en nota.

(75) SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema*, p. 35. En igual sentido: GOMES DE SOUSA, *Compêndio de legislação tributaria*, Edições Financeiras, Río de Janeiro, s/d., ps. 30 y 133.

** (76) H. W. KRUSE, *Derecho tributario*, Edersa, trad. al cast., ps. 87 y sigtes.

(77) HENSEL, ob. cit., p. 27.

(78) MAYER, *Derecho administrativo alemán*, trad. esp., t. II, p. 185.

(79) Ob. cit., p. 253. En sentido análogo: TESORO, *Principii*, ps. 44, 46 y 47; PUGLIESE, *Istituzioni*, p. 34; SHUTZ Y HARRISS, ob. cit., p. 139.

En Estados Unidos impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos "poderes soberanos del Estado": el *poder impositivo* y el *poder de policía*, ambos "inherentes" a él, como parte y parcela del concepto de *Estado* e inseparables de él; entendiendo el primero como "el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes"; y el segundo, como la facultad de los Estados soberanos "de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general" (*general welfare*) (80). En decisiones de distintas épocas, la Corte Suprema de aquel país lo ha calificado como una "necesidad fundamental e imperiosa de todo gobierno", y no solamente como "el poder de destruir, sino también el poder de vivificar" (*to keep alive*) (81).

La doctrina clásica norteamericana, aunque no la moderna, veía en cada uno de esos poderes el fundamento de dos tipos de imposición, vinculando las contribuciones de tipo exclusivamente fiscal con el poder tributario (*taxing power*) y las de carácter extrafiscal o regulatorio con el poder de policía (*police power*), criterio objetado por Seligman (82) desde el punto de vista financiero, pero que ha merecido acogida en autores brasileños, principalmente Bilac Pinto (83) y con menor entusiasmo en Baleeiro (84). Empero, no consideramos acertada esa distinción: desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas, por la doble función que cumplen ciertos tributos; jurídicamente, porque el poder tributario, ya radique en la soberanía o en la potestad de imperio, no reconoce limitaciones, excepto las que puedan resultar de normas constitucionales, y, por tanto, es la base de aplicación de *cualquier clase de tributos*.

Entre nosotros, Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que "la soberanía es política, antes que jurídica" y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía "es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución. A su juicio, "dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; *le basta su poder de imperio*, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial" (85).

* Si bien compartimos las observaciones que a tal interpretación ha formulado el prof. Sáinz de Bujanda, especialmente que el reconocimiento de la soberanía en el poder constituyente no lleva "automáticamente aparejada la negación de tal atributo al poder estatal *constituido*" y que puede hablarse de una soberanía financiera como expresión de la soberanía del Estado (86), es indudable que ello nos conduciría a los arduos problemas que suscita la

(80) SHULTZ Y HARRISS, ob. cit., p. 138.

(81) *Apud* PAUL, *Taxation in the United States*, Little, Brown and Co., Boston, 1954, ps. 201 y 660.

(82) SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, trad. franc., Suret, Paris, 1914, t. II, ps. 128 y sigtes.

(83) BILAC PINTO, *Contribução de melhoria* (Revista Forense, Río de Janeiro, s/f., ps. 205 y sigtes.).

(84) BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2ª ed., Forense, Río de Janeiro, 1960, ps. 226 y sigtes.; *Uma introdução...*, ps. 189/190 y 245/246.

(85) BIELSA, *Estudios de derecho público*, II. *Derecho fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951, ps. 54 a 56.

* (86) SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, t. I, ps. 258 a 260, en nota.

determinación del concepto de soberanía y a su debilitamiento en la época actual, ya por la irrupción de nuevas teorías federalistas o por el desarrollo de organismos internacionales (87). En este sentido bástenos mencionar, por sus caracteres excepcionales, la Organización de las Naciones Unidas y la *Unión Europea* (U.E.), que tiene autoridades ejecutivas propias y una Corte de Justicia, y dispone de poderes muy extensos.

* Dentro de la U.E. las tasas de compensación agrícolas, al igual que las exacciones aduaneras y la parte de alícuota del I.V.A. (6ª directiva de la C.E. del 17 de mayo de 1977) constituyen el presupuesto de la comunidad, con poderes tributarios subordinados a manifestaciones de soberanía de parte de cada Estado (88). Se trata, en suma, de nuevas formas de instituciones financieras que ofrecen perspectivas insospechadas, y que aplican por primera vez tributos de *tipo supranacional* con independencia de los Estados que le dieron nacimiento (89).

Es indudable que presenciamos una evolución del concepto tradicional de soberanía y estamos en el límite de una trasformación esencial de las ideas, lo cual nos confirma en las dificultades del asunto. Si bien puede considerarse la posibilidad de establecer una separación entre el concepto político y el concepto jurídico de soberanía, creemos que no es menester internarse en materia tan espinosa y que basta invocar, como dice Bielsa, el *poder de imperio* que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, para justificar el poder tributario. Lo cual, por lo demás, es aceptado por autorizada doctrina (90).

168. CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO. — Para completar la consideración de los aspectos generales relacionados con el poder tributario, nos ocuparemos de sus características (91). En nuestra opinión los elementos esenciales son los siguientes: *abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable*.

a) Abstracto. Algunos autores (92) consideran que puede hablarse de un poder tributario *abstracto* y de otro *concreto*, siendo este último complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

No compartimos esa idea, y estimamos, con Amorós (93), que el poder tributario es esencialmente *abstracto*. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le

(87) DUVERGER, *Institutions politiques et droit constituionnel*, Presses Universitaires, 5ª ed., Paris, 1960, ps. 65, 68 y 72; íd., *Finances publiques*, p. 13; TROTABAS, ob. cit., ps. 67 y sigtes.

** (88) MICHELI, Corso..., 7ª ed., Utet, 1984, p. 99. Ver sobre derecho fiscal europeo los antecedentes y autores citados en el punto 201, capítulo I, título tercero de esta obra.

(89) TROTABAS, ob. cit., ps. 75 y sigtes.; REUTER, *Institutions internacionales*, Presses Universitaires, Paris, 1955, ps. 408 a 410; MÉRIGOT, *Aspects fiscaux de la Communauté du Charbon et de l'Acier*, en R.S.L.F., 1955, ps. 532 y 738; CATALANO, *Manual de derecho de las comunidades europeas*, Intal, Buenos Aires, 1966, ps. 22 y sigtes., 67 y sigtes., 213 y sigtes.

(90) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 102; GIANNINI, *I concetti fondamentali*, ps. 58, 70 y 71; íd., *Principii*, p. 54; UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, ps. 57 y sigtes.

(91) AMORÓS expresa que el examen de esta materia "en la mayor parte de los autores aparece desvaída y asistemática" (AMORÓS, *Derecho tributario* cit., p. 92, en nota). En ello nos consideramos parcialmente incursos en el tratamiento asignado al tema en la primera edición.

(92) ALESSI-STAMMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 1965, ps. 29 y sigtes.

(93) AMORÓS, ob. cit., p. 106.

otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad; distinción cuya importancia veremos luego al tratar el poder tributario y la *competencia tributaria*. El prof. Micheli ha señalado bien tal diferencia en dos monografías (94) que se hacen cargo de esa actividad en el plano real, pero especifica que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación (95).

b) *Permanente*. Estimamos preferible no hablar de *imprescriptibilidad*, sino de *permanencia*, para evitar confusiones como la anotada en el parágrafo anterior. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

También a este respecto suele incurrirse en el error de examinar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, supuesto imposible de ocurrir. Lo que puede suceder es que se extinga por el trascurso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario, porque los créditos del Estado, lo mismo que los créditos de los particulares, caducan o prescriben por razones de interés social, por necesidad de certeza del derecho. Pero se trata de actuación en dos planos distintos: conceptual y real.

** Micheli recuerda, dentro de su referida concepción, que la potestad tributaria de dictar normas no se extingue por el trascurso del tiempo, aunque puede tener límites en sus efectos temporales y que el poder de imposición es imprescriptible, a pesar de que el ejercicio de tal poder está sometido a modos temporales que varían de tributo en tributo (96).

c) *Irrenunciable*. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

La aparente derogación a este principio que ha querido verse en las llamadas leyes-contrato de los impuestos en coparticipación, no altera el principio expuesto. En efecto, según veremos en su oportunidad, las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el *poder de gravar*, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos; y ello en virtud de *ley sancionada* por cada provincia, de modo que el sistema no deriva de una ley federal en sentido estricto sino de leyes provinciales coincidentes en un mismo acto.

d) *Indelegable*. En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprender-

* (94) MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione* (en "Rivista Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1967-I, p. 264) y *Profili critici in tema di potestè di imposizione* (en "Rivista" cit., 1964-I, p. 2). FERREIRO habla del poder financiero como una manifestación del poder soberano, analizándolo en dos planos: el absoluto, en relación con una colectividad de sujetos indeterminados frente a los que se desarrolla, y en un plano concreto, que significa aplicación efectiva de dichas normas jurídicas (*Curso*..., ob. cit., 13ª ed., Madrid, 1991, ps. 81 y sigtes.).

** (95) Para un análisis completo de la doctrina de MICHELI sobre el tema, especialmente después de la aparición de su *Corso*, ver SAINZ DE BUJANDA, *Sistema*..., vol. II, ps. 88 y sigtes., y en esta obra, punto 19, capítulo II, título I.

** (96) [illegible]

se de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría trasferirlo a un tercero de manera transitoria.

Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la Nación o a las provincias, cada una en su esfera, el Poder Legislativo que representa al pueblo puede delegar en el Ejecutivo o en otro departamento de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos: tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, pero, sí, puede conferir al Ejecutivo o a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquélla (97). Y si no lo puede hacer en el ámbito jurisdiccional propio, menos podría efectuarlo con relación a otra esfera jurisdiccional.

Resulta innecesario significar que el poder tributario no es ilimitado. En la Argentina no hay derechos o poderes de tal condición, pues de una u otra manera todos son limitados; y el poder tributario no escapa a ello. El que corresponde a las provincias es un poder amplio, porque ellas son anteriores a la Constitución que así lo reconoce, y las únicas limitaciones son las derivadas del art. 126 de la Constitución y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la unidad nacional y para realizar fines de interés colectivo (98). Cabe agregar, por último, que tratándose de facultades conferidas por la Constitución al gobierno nacional, el Congreso no puede devolverlas a las provincias porque, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes (99).

169. ALCANCES DEL PODER TRIBUTARIO. — En la Argentina el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución nacional. A diferencia de lo que ocurre en otros países con evolución del centro a la periferia, aquí ocurre a la inversa como en los Estados Unidos: tiene lugar desde la periferia hacia el centro.

En efecto, en lugar de corresponder los máximos poderes al Estado nacional o Estado general según la terminología de los autores italianos, en nuestro país el gobierno federal es de poderes limitados, pues constitucionalmente sólo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental. Estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios: todos los que les pertenecían al organizarse la nación, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea, los llamados "poderes delegados"; delimitación que resulta de los arts. 121 y 126 de la Constitución. En cuanto a los municipios, su poder tributario no está mencionado expresamente en ese documento, pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5º).

(97) CSJN, 13/2/68, "Laboratorios Anodia", en Fallos, 270:42 (La Ley, 129-768); CFed., sala cont. adm., 14/3/66, "Kremer y Kramer", en La Ley, 123-168; íd., 24/5/66, "Laboratorios Anodia", en La Ley, 123-473.

(98) Ver CSJN, 3/6/66, "Kleinman de Bauman", en Fallos, 265:15; íd., 4/12/67, "Martínez y Esquivel", en Fallos, 269:373 (La Ley, 129-165; Impuestos, XXVI [1968], p. 132, con nota); íd., 11/10/67, "Transradio Internacional", Fallos, 269:92 (La Ley, 129-180; Impuestos, XXVI [1968] p. 135, con nota).

(99) CSJN, 31/7/67, "Compañía Argentina de Teléfonos", en Fallos, 268:306.

* Por cierto que el trascurso del tiempo ha modificado algo el panorama resultante de la Constitución. Los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose con anterioridad a la reforma de 1994 a las denominadas "facultades implícitas", aparte de modalidades surgidas de las leyes-contrato sobre unificación de impuestos que condujeron, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial; aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes. Evidentemente, la realidad ha desvirtuado el cuadro originario y la reforma constitucional de 1994 colaboró con tal proceso al constitucionalizar el régimen de coparticipación.

El poder tributario es ejercido por cada ente de gobierno —Nación, provincia, municipalidades— en la esfera territorial de su jurisdicción, entendiendo la expresión "territorial" en el sentido amplio explicado en otra parte de esta obra. Teniendo en cuenta las disposiciones constitucionales después de la reforma de 1994, puede delimitarse el ámbito de influencia de cada ente de gobierno, de esta manera:

** I. *Corresponde al gobierno nacional*:

a) *exclusivamente* y de manera *permanente*: los derechos de importación y exportación y las tasas postales (arts. 4º, 9º, 75, incs. 1º y 10, y 126);

b) en forma exclusiva y de manera *permanente*: las facultades derivadas de reglar el comercio internacional y el comercio interprovincial, lo que incluye tráfico y comunicaciones; la atinente a la Capital Federal y los lugares adquiridos por compra o cesión en las provincias (art. 75, incs. 13 y 30) (100);

c) en *concurrencia* con las provincias y de manera *permanente*: los impuestos indirectos al consumo (art. 75, inc. 2º);

d) con carácter *transitorio*: impuestos directos (art. 75, inc. 2º).

---

* (100) Con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, la facultad de aplicar impuestos en lugares adquiridos por compra o cesión ha dado lugar a una jurisprudencia oscilante de la Corte Suprema. En un primer período se decidió por la facultad exclusiva del gobierno nacional; luego, por la doctrina de las facultades concurrentes con las provincias; posteriormente volvió a la primitiva interpretación, en favor de la facultad tributaria nacional "exclusiva y excluyente", pero en la última época volvió a la doctrina de los poderes concurrentes, según puede verse en una referencia a la interpretación de la Corte, que citamos en esta nota y los fallos posteriores en ese sentido. Para un análisis de los antecedentes, v. GIULIANI FONROUGE, *La jurisdicción federal en los lugares adquiridos en las provincias para fines de utilidad nacional* (en Impuestos, lug. y p. cits.); BOSCH, *El art. 67, inc. 27, de la Constitución nacional en la jurisprudencia de la Corte Suprema* (La Ley, 131-986); GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Impuesto a los ingresos brutos*, Depalma, Buenos Aires, 1982, ps. 48 y sigtes. V. además, CSJN, 8/7/82, "Supercemento S.A. c. Prov. de Entre Ríos", resumen en La Ley del 10/9/82, en el sentido indicado; ídem. CSJN, 2/12/84, "B.J. Service Argentina S.A.P.C. e I. c. Prov. Mendoza", Imp., XLIII-391. Ver antecedentes en el mismo sentido en RODOLFO SPISSO, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, 1991, ps. 118 y sigtes. Al modificarse el anterior art. 67, inc. 27, se consagró en el actual art. 75, inc. 30. La línea jurisprudencial de los poderes concurrentes, en tanto no interfieran en el cumplimiento de los fines de utilidad nacional de tales establecimientos. Ver BULIT GOÑI, D.T.E., t. XV, p. 343; ver asimismo, RODOLFO SPISSO, ob. cit., 2ª ed., Depalma, 2000, ps. 123 y sigtes.

** II. *Corresponde a las provincias*:

a) con carácter *exclusivo* y de manera *permanente*: impuestos directos (arts. 121 y 126);

b) en *concurrencia* con la Nación y en forma *permanente*: impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º).

Pese a su amplitud, las facultades tributarias de las provincias no son ilimitadas. Pueden establecer impuestos sobre todas las cosas que están en su jurisdicción y que formen parte de la riqueza pública, eligiendo los objetos imponibles y, asimismo, determinar modalidades de percepción (101). Empero, su potestad reconoce las siguientes excepciones o limitaciones: *a)* las materias delegadas que corresponden exclusivamente al Congreso nacional (arts. 31, 75 y 126, Const. Nac.); *b)* como consecuencia de ello, no pueden alterar los principios establecidos en los Códigos Civil, de Comercio, Penal y de Minería (art. 75, inc. 12), invocando la autonomía del derecho tributario (102), pero, bien entendido, siempre que esos códigos no hubieren legislado impropiamente sobre materias no delegadas (103); c) los derechos y garantías asegurados por la Constitución Nacional.

III. *Corresponde a los municipios*: las facultades inherentes a su condición de entes de gobierno, con respecto a actividades cumplidas en su ámbito jurisdiccional o a las cosas situadas dentro de tales límites, sin exceder las materias de su competencia.

** El nuevo art. 123 del texto constitucional de 1994 establece que "cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

170. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DERIVADO. — No hay que abundar en consideraciones para demostrar la trascendencia del poder tributario, que es "tan necesario para la existencia y prosperidad de la nación, como para el ser natural el aire que respira" (104), por lo cual todos los organismos que cumplen funciones de gobierno tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones. Esto ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de *categorías* de potestad tributaria: es así como se habla de poder *originario* y poder *delegado* o poder *derivado* según la doctrina suiza (105). El problema se presenta en todas

---

(101) CSJN, Fallos, 176:359; 178:38 (JA, 59-375); 184:30; 194:56; 206:489 (La Ley, 45-595; JA, 1947-III-430); 210:276 (La Ley, 50-727; JA, 1948-I-412); 210:284; 210:306; 210:500 (La Ley, 50-658; JA, 1948-II-145); 243:98, 249:292, 251:379, 258:106 (18/3/64); 265:15 (3/6/66); 280:176 (21/7/71); íd., 13/9/73, en La Ley, 152-310; 12/7/77, SD, 78-159; 28/11/78, ED, 82-475.

(102) CSJN, Fallos, 217:189 (La Ley, 53-465; JA, 1950-III-584); 232:482 (La Ley, 79-619); 253:571 (La Ley, 84-468; JA, 1956-II-5730; 235:924 (La Ley, 87-591); 237:239 (La Ley, 87-592); Impuestos, t. XXVI (1968), p. 136; 4/12/67, Fallos, 269:373 (La Ley, 129-165; Impuestos, t. XXVI [1968], p. 132).

(103) CSJN, Fallos, 152:24 (JA, 27-1138).

(104) Corte Suprema de los Estados Unidos. *Apud* PAUL, ob. cit., p. 660.

* (105) BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 39. FERREIRO LAPATZA, al analizar la distinción entre poder originario y derivado, concluye que tal distinción ha perdido en gran parte utilidad

partes como consecuencia de los múltiples organismos estatales y paraestatales creados con fines económicos o sociales, pero se agudiza en los países de sistema federal, como el nuestro, por la coexistencia de las provincias ("estados" en Méjico, Brasil y Estados Unidos; "cantones" en Suiza), el gobierno federal ("la Confederación" en Suiza) y las municipalidades.

Suele decirse en la Argentina, que únicamente la Nación y las provincias tienen poder tributario *originario*, en tanto que las municipalidades lo tienen por *delegación* (106). En los Estados Unidos se recurre a la clasificación tripartita de *poderes inherentes* (*inherent powers*), *poderes enumerados* (*designated powers*) y *poderes delegados* (*delegated powers*): los primeros corresponden a los Estados, por ser "inherentes" o connaturales a su soberanía originaria; los segundos pertenecen al gobierno federal, porque su soberanía emana de la Constitución, que enumera o "designa" sus facultades; los últimos a las municipalidades, por ser simples instrumentos de gobierno (*instrumentalities*) con funciones específicas y sólo disponen de los poderes "delegados" por los Estados (107).

No compartimos tales conceptos, por entender que *todos* los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma *naturaleza jurídica*, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen *poder originario* o *inherente*, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la "esencia" sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.

En la mayoría de los países europeos los municipios son meras divisiones administrativas creadas por el legislador y por eso es lógico que la doctrina —principalmente la italiana— los califique como "entes menores" con relación al gobierno central (108). Pero entre nosotros no es válida esta terminología, porque no hay "entes mayores" y "entes menores"; hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias, por lo cual cada uno de ellos tiene los poderes implícitos a su propia existencia.

La única delegación de poderes (incluyendo el tributario) es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución que nos rige (arts. 4º, 75, 121), y sólo en tal sentido se puede hablar de poderes delegados al gobierno nacional; en esencia fueron *poderes conferidos* por las provincias. Sin embargo, nuestros autores aceptan el poder originario de éste y los norteamericanos se refieren, según vimos, a *designated powers*, para distinguirlos de los que estiman específicamente delegados a las entidades locales.

En nuestro régimen institucional, no se concibe el Estado sin el gobierno federal, las provincias y los municipios (estos últimos por exigencia del art. 5º, Const. Nac.), dotados todos del atributo originario del poder de aplicar contribuciones. Solamente podría aceptarse una diferencia de *magnitud*, y no de categoría; disponiendo las provincias de un *poder amplio* (art. 121) y el gobierno nacional y los municipios de poderes *restringidos* a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter *originario* o *inherente* a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales. Las leyes orgánicas para los municipios, que suelen sancionar las provincias, no importan conferir o delegar facultades impositivas —que, por lo demás, estaría vedado efectuar a las legislaturas provinciales (109)—, sino reglamentación de las facultades reconocidas a aquéllos en los textos constitucionales (110).

---

actual ordenamiento positivo, como consecuencia del nuevo significado atribuido por la Constitución española a la expresión "potestad originaria" (*Curso...*, Madrid, 1991, ob. cit., p. 86).

* (106) BIELSA, *Estudios*, t. II, ps. 58 y sigtes.; GARCÍA BELSUNCE, *Autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria. La distribución de los poderes impositivos* (en Jornadas de Derecho Tributario, ps. 463 y sigtes.), y en *Temas de derecho tributario* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, ps. 193 y sigtes.). HENSEL, por su parte, niega "potestad tributaria" a los municipios por carecer de soberanía, y sólo les reconoce "competencia tributaria" (ob. cit., p. 32, en nota). En la doctrina reciente, KRUSE expresa que de la Ley Financiera alemana no se deduce si los municipios tienen soberanía impositiva propia o derivada de los Estados, a pesar de la Ley de Reforma de las Finanzas Municipales de 1969. Entiende que la existencia de soberanía impositiva en los municipios sólo se puede afirmar con seguridad sobre ciertas entradas (impuestos reales, sobre el consumo y gastos locales), adhiriéndose a la opinión de HENSEL, que una soberanía impositiva plena en el sentido de un derecho a la imposición propio y originario no lo tienen los municipios, aunque reconociendo que el problema es discutido (KRUSE, ob. cit., ps. 124, 125 y 133). La situación en Italia se puede ver en MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, en *Opere minori di diritto tributario*, vol. segundo (Giuffré, Milano, 1982, ps.59 y sigtes.). En España, ver PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, t. I, 5ª ed., Madrid, 1989, p. 149; FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, Madrid, 1991, ob. cit., p. 92; J. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, *Curso...*, Madrid, 1991, ob. cit., p. 280.

(107) SHULTZ y HARRISS, ob. cit., p. 139; GROVES, ob. cit., p. 376.

* (108) La doctrina italiana ha tratado ampliamente el problema y sus conclusiones son divergentes. Así, por ejemplo, para BERLIRI el Estado y algunas regiones tienen supremacía

asignación de aquél (*Principi...*, 2ª ed., t. I, ps. 198 y sigtes.). Ver la situación similar después de la reforma tributaria (*Corso...*, p. 141). En cambio, MICHELI considera que el poder tributario es consecuencia de la soberanía y, por tanto, corresponde al Estado general, siendo el de las regiones y entes locales de grado inferior, sin que ello implique que sea "derivado" (*Premesse* cit., en "Rivista", 1967-I, p. 264). Por su parte, PARRAVICINI entiende que los llamados "entes públicos menores" (región, provincia, municipio) son políticamente autónomos y tienen poder tributario originario (*I soggetti attivi della finanza pubblica: lo Stato e gli enti policiti minori*, en "Rivista", 1936-I, ps. 350 y sigtes.).

(109) SHULTZ y HARRISS admiten la "delegación" en favor de los municipios, pero la niegan cuando se trata de organismos administrativos, con estas palabras que en nuestra opinión ponen de manifiesto una contradicción: "El poder impositivo soberano es un atributo legislativo, y la legislatura no puede delegar la determinación de las bases de imposición y las tasas, en ninguna otra rama del gobierno" (ob. cit., p. 140).

* (110) La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires ha reconocido el poder originario de los municipios: SCBA, Ac. y Sent., 1957-V-519; 1958-III-237, 277, 478; 1959-II-756, aunque en fallos posteriores modificó su criterio en decisión carente de base jurídica (Ramírez y Cía. c. Municipalidad de La Matanza, 7/6/85; L.E.E.A. c. Municipalidad de La Matanza, 2/4/75).

La Corte Suprema de la Nación, en cambio, había dicho que las municipalidades "no son más que delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscritas a fines y límites administrativos" (Fallos, 114:282 y 123:313), lo cual importaba desconocer la tradición heredada de España y válida en nuestro país desde el inicio de la nacionalidad. En contra de esta interpretación: GARCÍA BELSUNCE, *Temas...*, Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 196. Esta jurisprudencia se mantuvo durante casi ochenta años, hasta que fue radicalmente cambiada en autos "Rivademar, Angela, c. Municipalidad de la Ciudad de Rosario" (ED, 28/6/89), donde se sostiene el carácter autónomo de los municipios, con fundamentos similares a los de la doctrina de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, aunque sin cita del autor. Jurisprudencia posterior del propio tribunal ("Municipalidad de la Ciudad de Rosario c. Provincia de Santa Fe", 4/6/91), parecía

171. PODER TRIBUTARIO Y COMPETENCIA TRIBUTARIA. — Como se desprende de lo expuesto en parágrafos anteriores, el *poder tributario* consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar "normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario" (111). Es, en suma, la potestad de gravar.

Pero de ello se induce, asimismo, que paralelamente al poder tributario está la facultad de *ejercitarlo* en el plano material, a lo cual denomina Hensel *competencia tributaria* (112), de modo tal que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real otra. Puede haber órganos dotados de "competencia tributaria" y carentes de "poder tributario", como ocurre con los concesionarios o exactores privados de impuestos (sistema practicado en algunos países extranjeros y utilizado entre nosotros en el siglo pasado) y con ciertas entidades de carácter económico surgidas en los últimos años. El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede trasferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados.

Las diferencias entre ambos conceptos ha sido puesta de manifiesto en otros términos por la doctrina italiana, al establecer la separación entre el *sujeto activo de la potestad tributaria* y el *sujeto activo de la obligación del tributo* (113), especialmente con motivo de los numerosos organismos creados por la "fantasía del legislador" (son palabras de Giannini) y a los cuales fue necesario

ción del Alto Tribunal. E. BULIT GONI, *Autonomía o autarquía de los municipios* (La Ley, 1989, p. 1053); ALBERTO BIANCHI, *La Corte ha extendido carta de autonomía a las municipalidades* (La Ley, 22/5/89); ver HÉCTOR VILLEGAS, *Curso...*, ob. cit., p. 233; RODOLFO SPISSO, *Derecho constitucional tributario* (Depalma, Buenos Aires, 1991, ps. 72 y sigtes.) y obra citada (2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 65 y sigtes.); JOSÉ O. CASAS, *Presión fiscal e inconstitucionalidad* (Depalma, Bs. As., 1992, ps. 201 y sigtes.). Ver, con posterioridad a la reforma constitucional de 1994, EDUARDO BAISTROCCHI: La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias, "Derecho Tributario", t. XI, 66, diciembre de 1995, ps. 372 y sigtes.; HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *La autonomía de los municipios en la reforma constitucional de 1994*, "Derecho Tributario", t. XII, p. 363, considerando que la reforma le reconoce la autonomía pero en forma limitada. El tema del reparto de competencias tributarias en Iberoamérica puede verse en las ponencias y conclusiones de las XIII Jornadas del I.L.A.D.T., celebradas en Mallorca, en 1987, publicadas parcialmente en "Cuadernos Iberoamericanos", nº 6, y en "Revista de Direito Tributario", nº 43, p. 8. Puede verse la interesante bibliografía citada por P. M. HERRERA MOLINA, *Hacienda general y autonomía financiera* ("Cívitas", nº 56, ps. 583 y sigtes.). La situación en Italia puede verse en Augusto Fantozzi, *Aspectos de la atribución del poder impositivo en Italia* ("Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 79, p. 261).

(111) BERLIRI, *Principi* (1ª ed., t. I, p. 110).

(112) Ob. cit., p. 32. Con relación a las distinciones entre poder, potestad, competencia y función tributaria, ver MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2000, ps. 624 y sigtes. Y del mismo autor, *Potestad, Competencia y Función Tributaria*, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por PAULO DE BARROS CARVALHO, Palestra Ed., Lima, 2003, ps. 175 y sigtes.

(113) BERLIRI, ob. cit., t. I, ps. 110 y sigtes.; FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordi-namento italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1956-I, ps. 248 y sigtes., esp. p. 263 y ps. 267, 277 a 279, en notas). En realidad, el origen del distingo se halla en HENSEL, quien alude a la "relación de poder" como cosa distinta a la "relación del presupuesto de hecho" (*rapporto di fattispecie*, en la traducción italiana). Ver ob. cit., p. 29 y su nota.

dotar de medios financieros (cámaras de comercio, seguridad social, regulación de combustibles, etc.). Las cuestiones son allí complejas, por la necesidad de establecer la compatibilidad de las facultades de tales organismos con disposiciones constitucionales, como la del art. 23, que establece la obligación de fundar en ley cualquier "prestación personal o patrimonial", o la del art. 53, que hace de la capacidad contributiva una condición de la imposición. Era fundamental, entonces, analizar la naturaleza de la contribución y del órgano exactor, para determinar si se trataba de una prestación en el sentido del texto constitucional, ya que éste se refiere a los gravámenes que corresponden a las finanzas públicas, y no a los de tipo económico-privado.

En ese orden de indagaciones, una parte de la doctrina —en Suiza, Blumenstein (114); Griziotti, Vanoni y Forte, en Italia (115)— ha radicado el criterio de atribución del poder tributario y, correlativamente, de la competencia tributaria, en la *territorialidad* del órgano. Solamente las "entidades públicas territoriales estarían dotadas de potestad tributaria", en tanto que las demás carecerían de tal facultad por ser "entidades económicas, con poderes únicamente de política económica", o como dice el maestro suizo, por no tener "soberanía territorial".

No obstante el interés doctrinal de tales consideraciones, ellas pierden gran parte de su eficacia en nuestro país desde el punto de vista práctico, en razón de la organización constitucional. Aquí no interesa determinar —salvo en el aspecto teórico— si la contribución exigida por un organismo no estatal, constituye un "tributo" en el sentido técnico-financiero o es una "compensación" del tipo de los ingresos patrimoniales, porque ningún habitante del país puede ser "obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe" (art. 19, Const. Nac.), de manera que no puede existir gravamen o exacción obligatoria de ninguna clase, sin ley que la establezca. En consecuencia, no puede darse el caso —como ocurre en Italia— de un instituto de previsión social o de una cámara gremial o de órgano de regulación económica, que aplique libremente contribuciones *obligatorias* y las pueda exigir *coercitivamente*, si no están fijadas por ley, sea cual fuere la naturaleza financiera de ellas.

Todos los gravámenes de orden parafiscal existentes en la Argentina, como los aportes para seguridad social o para organismos de regulación económica, lo mismo que las contribuciones de orden gremial o sindical, son establecidas, cualitativa y cuantitativamente, por ley, aun cuando puedan ser administrados, recaudados y exigidos por entidades estatales autónomas o autárquicas y aun por entidades privadas o semipúblicas. A lo sumo puede admitirse que la ley establezca un tope máximo, facultando a los organismos a fijar su monto de acuerdo con elementos circunstanciales y variables; pero nunca podría excederse el tope legal.

El *poder tributario*, repetimos, es inherente al Estado (Nación, provincias, municipios); nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación (116), como no podrían serlo los derechos esenciales del

(114) BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 40.

(115) FORTE, ob. cit., p. 279 en nota.

(116) Por esto hemos sostenido siempre que en los regímenes de unificación y coparticipación de impuestos, las provincias no *delegan* el poder tributario, sino la percepción y administración de los gravámenes.

ser humano, connaturales a su persona; pertenece al Estado, y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo (Poder Legislativo entre nosotros). Lo que puede trasferirse, según vimos, es la llamada *competencia tributaria*, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.

172. PODER TRIBUTARIO Y CAPACIDAD ECONÓMICA. — Con el propósito, loable por cierto, de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina (117) pretende condicionar su legitimidad a la existencia, en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependería, según aquélla, de la *capacidad contributiva* de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad.

A pesar de la autoridad de Griziotti y de quienes comparten su opinión, consideramos que dicha interpretación introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación (118). Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico.

En el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado; en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado.

Al influjo del mencionado sector de la doctrina italiana, con frecuencia se alude a la capacidad contributiva y hasta se ha llegado a proponer su incorporación como principio constitucional, tomando como modelo textos extranjeros (119), pero nadie concreta el concepto. Como dice un destacado

(117) GRIZIOTTI, *Sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario* (1908-1953) (en *Saggi* cit., ps. 48 y sigtes.); íd., *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni* (en *Saggi* cit., ps. 347 y sigtes.); íd., *Le entrate irrazionali* (en *Saggi* cit., ps. 381 y sigtes.); INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 105 y sigtes.; TROTABAS, ob. cit., p. 216; JARACH, *El hecho imponible* (Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943, p. 72).

(118) GIANNINI, *I concetti fondamentali*, ps. 74 y 75. Concepto parajurídico, llama BERLIRI a la capacidad contributiva que interesa al economista y no al jurista (Principî, 1ª ed., t. I, p. 255, en nota). Posteriormente, en su *Corso* expresa BERLIRI que particularmente delicado es el concepto de capacidad contributiva, parámetro en función del cual debe ser determinada la obligación del contribuyente a contribuir con el gasto público, reconociendo la indeterminación de tal expresión, pero calificando de extremas las afirmaciones de los economistas sobre la vaguedad e imprecisión del concepto, que fue rechazada por la jurisprudencia de la Corte constitucional que ha reconocido repetidamente la exigencia de ese requisito constitucional con la consecuencia de declarar constitucionalmente ilegítimos los tributos que no la respetan. Ver *Corso* (2ª ed., Giuffrè, Milano, 1985), ps. 127 y sigtes.

* (119) El art. 53 de la Constitución italiana establece: "Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en principios de progresividad". A su vez, el art. 202 de la Constitución brasileña de 1946 disponía: "Los tributos tendrán carácter personal, siempre que fuere posible, y se graduarán según la capacidad económica del contribuyente". El art. 31 de la Constitución española de 1978 establece: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica". Ver los antecedentes del texto y del trámite parlamentario en el estudio preliminar de Calero Gallego y Navas Vázquez al libro *El principio de capacidad contributiva*, madrid, 1980). Ver la recepción de dicho texto constitucional en el art. 3º de la Ley General Tributaria española, con diferencias terminológicas. Ver análisis de dicho art. 3º con relación al principio de capacidad contributiva en XAVIER CORS MEYA, *Los principios de justicia tributaria en la L.G.T., Comentarios a la Ley General Tributaria...* (ob. cit., Madrid, 1991, ps. 81 y sigtes.). El Tribunal Constitucional español ha establecido con relación al art. 31.1 del texto constitucional y al art. 3º de la Ley General Tributaria que el principio queda a salvo siempre que el tributo responda a: "criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución española preconiza o garantiza y que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto" (S.T.C., 37/1987, del 26 de marzo).

economista, "podríamos discutir durante siglos en torno al concepto de menor o mayor capacidad contributiva, precisamente porque no se trata de un concepto determinado o determinable; luego, cuando se cree haber construido la teoría impositiva, diciendo que el impuesto debe distribuirse según la capacidad contributiva, no se ha dicho absolutamente nada" (120) y se incurre en un error, no científico sino anticientífico (121).

La extensa literatura sobre el tema no autoriza conclusiones concretas, antes por el contrario, la noción de capacidad contributiva individual es "difícilmente utilizable" y sólo es apta la de capacidad contributiva nacional (122), aun cuando autores como Dalton consideran que la expresión "capacidad contributiva" debe ser eliminada de toda discusión seria sobre finanzas públicas (123). La noción es tan variable, en efecto, que así como la doctrina anglosajona en general la identifica con la capacidad de pagar (*ability to pay*) (124), en cambio, Griziotti sostiene que ello importa una simple tautología y llega a afirmar que en el caso de los derechos aduaneros proteccionistas —finalidad extrafiscal—, la capacidad contributiva individual de los consumidores es sacrificada en favor de los productores y sus dependientes y, a la larga, en pro de la presunta ventaja indirecta de la economía nacional y de los propios consumidores (125) (126).

Pero es bueno abundar en referencias doctrinales por la insistencia en presentar como incuestionable un tema que, por lo contrario, ofrece las más serias dudas. Neumark, por ejemplo, señala que "está fuera de toda discusión que la *capacidad tributaria* o la *capacidad de pago a efectos tributarios* no son de suyo conceptos precisos, motivo por el cual no carecen de justificación los ataques, a menudo muy mordaces, que se dirigen contra ellos o contra la forma en que se aplican prácticamente (127), y Goode expresa: "En el sentido más elemental, la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al Estado... Pero la idea de la capacidad de pago, si ha de

(120) GUSTAVO DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza* (Cedam, Padova, 1957, p. 235).

(121) GUSTAVO DEL VECCHIO, ob. cit., p. 234, *in fine*, y p. 235.

(122) LAURÉ, *Traité de politique fiscale* (Presses Universitaires, Paris, 1956, p. 182).

(123) DALTON, *Principles of public finance* (Routledge and Sons, 9ª ed., London, 1936, p. 171).

(124) SHULTZ y HARRISS, ob. cit., ps. 195 y sigtes.; GROVES, ob. cit., ps. 19 y sigtes.; PAUL, ob. cit., ps. 737 y sigtes.

(125) GRIZIOTTI, *Il principio della capacite contributiva e sue applicazioni* (en *Saggi* cit., ps. 347 y sigtes., esp. ps. 357 y 358).

(126) Aun autores partidarios de la capacidad contributiva no dejan de reconocer que economistas como Graziani, Sax, D'Albergo, Steve, la niegan totalmente (ver GIOVANNI INGROSSO, *Corso di finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 1969, p. 305 en nota).

(127) NEUMARK, *Principios de la imposición* (trad. esp., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 165).

tener algún valor como criterio impositivo, debe significar algo más"; y explicándose acerca de lo que constituye el concepto analizado, reconoce: "Si lo dicho parece angustiosamente impreciso, únicamente se debe a que la capacidad de pago se mira como el nombre dado a una fórmula numérica más bien que como un término de ética o de política, como debiera ser" (128). Todo está indicando, pues, que nos hallamos en el reino de la imprecisión.

Aparte de las dificultades para precisar el concepto de que tratamos, no debe olvidarse que la tributación con fines extrafiscales, cuya creciente importancia es imposible desconocer, no siempre tiene en mira la capacidad contributiva del sujeto, como ha ocurrido con una parte importante de la legislación de nuestro país, según ha reconocido la Corte Suprema de la Nación. Los propósitos esenciales del impuesto —ha expresado— no siempre revisten carácter económico o fiscal, ya que pueden tener en cuenta razones de conveniencia social y de bien común ajenos a la capacidad contributiva (129), como asimismo propósitos de justicia social (130). Por lo demás, aun en los supuestos de tributación basada en la riqueza, es erróneo sostener, según la Corte, que el sistema financiero argentino finque en la riqueza individual, pues en el caso de los impuestos inmobiliarios considera los bienes aisladamente (131), y aun cuando ello, naturalmente, puede constituir un índice de capacidad contributiva, difiere fundamentalmente del anterior supuesto y no responde al concepto de personalización del impuesto y las consiguientes facultades económicas del sujeto.

Pero, aun tomando como base la existencia de un texto constitucional, como en Italia, estableciendo como recaudo de la tributación el principio de capacidad contributiva, no es otra cosa que la adopción de un canon de justicia distributiva que rige para toda la imposición y que, como dice Giannini (132), "es una exigencia ideal, cuya realización, como en todo otro campo de la vida social, queda librada a la prudente apreciación del legislador", por lo que resulta inocua en la práctica. ¿Cómo podría impugnarse una ley como contraria al principio de capacidad contributiva si no sabemos en qué consiste? Giardina ha dedicado una extensa obra a esta materia, pero luego de examinar todas sus implicancias no permite extraer una conclusión definitiva; y en la parte final, cuando analiza el art. 53 de la Constitución italiana, expresa que, en definitiva, el principio constitucional según el cual la fuerza económica debe constituir el contenido fundamental de la capacidad contributiva, implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes particulares como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria (133).

(128) GOODE, *El impuesto sobre la renta* (trad. esp., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 31 y 33).

(129) CSJN, Fallos, 210:284 (La Ley, 50-546); 210:500 (La Ley, 50-658, y JA, 1948-II-145); 210:855 (La Ley, 51-27, y JA, 1948-III-367).

(130) CSJN, Fallos, 190:231 (La Ley, 23-272, y JA, 75-400); 210:172 (La Ley, 50-897, y JA, 1948-II-108); 210:284 (La Ley, 50-546).

(131) CSJN, Fallos, 223:233 (La Ley, 68-508); 226:22 (La Ley, 71-151).

(132) GIANNINI, *I concetti...*, p. 75.

(133) GIARDINA, *Le basi teorich del principio della capacità contributiva* (Giuffrè, Milano, 1961, p. 439).

Ocupándose de la disposición constitucional mencionada, Micheli hace notar que el elemento "de la *capacidad contributiva* que ha parecido como un concepto desprovisto de significado, una caja vacía, como han dicho muchos cultores de la ciencia económica y de la ciencia jurídica, adquiere su peso en el conjunto de aquella norma"; y llega a la misma conclusión de otros autores: "Con la locución de capacidad contributiva no quiere formularse un juicio concreto sobre la posibilidad efectiva, por parte del individuo, de contribuir y por lo tanto de pagar el tributo" (134).

La limitación constitucional, pues, importaría un retroceso, ya que, como vimos, la legislación argentina muchas veces ha asumido como presupuesto de la imposición, hechos y circunstancias que no se relacionan directamente con la capacidad de pagar.

Bien se ha dicho (135) que una cuestión metajurídica, como es el concepto de capacidad contributiva, puede trasformarse en un problema jurídico si el texto constitucional o alguna norma de derecho positivo lo consigna; pero ello no impide que cuando sea menester interpretar el alcance de la norma, sea necesario recurrir a conceptos y antecedentes extraños al derecho. Y la mejor demostración son las vacilaciones e incertidumbre que ha causado el art. 53 de la Constitución italiana (136).

** La evolución doctrinal y jurisprudencial en Italia ha sido tratada en los trabajos generales de la materia (137), en algunos trabajos específicos ya mencionados en ediciones anteriores de esta obra, como el de Giannini y Giardina (138), habiendo aparecido posteriormente otros como los de Manzoni, Gaffuri, Maffezzoni y el de Moschetti (139).

** En el excelente trabajo de este último, a quien seguimos en este punto, se recuerda que en una primera interpretación doctrinal y jurisprudencial se negó eficacia jurídica inmediata al mencionado art. 53 de la Constitución italiana, considerándose que indicaba simplemente una directriz, principio general o criterio orientativo de índole política (140).

** Posteriormente, la doctrina, a instancia de lo decidido por la Corte constitucional en cuanto se declaró competente para juzgar la conformidad de las

* (134) MICHELI, *Corso...*, p. 82. En la 6ª edición no se reproduce el concepto aludido en el texto; se limita a decir que la norma constitucional adquiere un valor técnico en la forma que indica (p. 97); en la 7ª edición el concepto se reproduce (p. 89).

(135) SÁINZ DE BUJANDA, *El principio fundamental de capacidad contributiva* (en "Hacienda y Derecho", Madrid, 1963, t. III, ps. 181 y sigtes.).

* (136) Como ejemplo, ver BERLIRI, *Principî...*, 2ª ed., cap. VI, ps. 221 y sigtes., y sus referencias, para apreciar la complejidad del asunto. Ver situación actual, especialmente la jurisprudencia de la Corte, en BERLIRI, *Corso...* (2ª ed., Giuffrè, Milano, 1985, ps. 125 y sigtes.).

** (137) BERLIRI, *Corso...* (Giuffrè, Milano, 1985, ps. 125 y sigtes.); MICHELI, *Corso...* (7ª ed., Utet, Torino, 1984, ps. 89 y sigtes.).

** (138) Ver obras citadas en notas 132 y 133.

** (139) I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. GAFFURI, *L'attitudine a la contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario*, Torino, 1970, citados por FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva* (trad. al castellano, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980).

** (140) Ver citas de doctrina y jurisprudencia sosteniendo esta posición, en MOSCHETTI, *El principio...*, p. 62, nota 29, destacándose entre otros A. GIANNINI, G. INGROSSO, UCKMAR, GRECO, COCIVERA, ROMANELLI-GRIMALDI, etc.

siones de capital. Pero, no creemos que sus caracteres permitan segregarla de la tributación, a la cual es inherente, y crear una doctrina de la exención (150).

** Existe un tratamiento de la exención en la doctrina española que se distancia del enfoque que analiza a la exención desde el ángulo opuesto al del tributo o al del deber de tributar. Más que el "anverso y reverso de la misma medalla" o "de la teoría del tributo vista al revés", se pasó a considerar a la exención como una manifestación del deber de contribuir. En efecto, se afirma que no hay una norma que defina el hecho imponible y una contraria que actúe en sentido inverso, sino que se trata de una única norma que determina la sujeción al tributo, pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades, y que el deber de contribuir puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago, en cuantía y condiciones diversas (151). Es decir que en la exención, el legislador matiza las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria por importe inferior al ordinario o, incluso, eliminándola (152). En síntesis, el hecho exento no aparece como antitético del hecho imponible, sino como parte integrante de él, como una de las múltiples modalidades en que éste se puede llevar a cabo; la exención es una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, una expresión del deber de contribuir.

** Este criterio para analizar el poder de eximir a la teoría de la exención origina ciertas conclusiones en torno al tema que difieren del enfoque tradicional imperante en nuestro medio.

** Así, el criterio de que las exenciones son taxativas y que deben ser interpretadas en forma estricta, sostenido por nuestra Corte Suprema de Justicia, al igual que por nuestra más caracterizada doctrina (153), no es aceptado por este enfoque que considera a la exención no como una excepcionalidad, sino como instituto que se informa de los mismos principios y criterios del tributo (154).

** Finalmente, merece destacarse que el replanteamiento de la exención como manifestación del poder de imposición y de su consideración como una forma de tributación matizada por necesidades sociales o de justicia financiera ha llegado a sostener la relatividad de los derechos adquiridos frente a esta figura en ciertos supuestos (155).

174. EXENCIÓN; INMUNIDAD; NO SUJECIÓN. — En las obras de autores brasileños se efectúa el distingo entre tres expresiones que se relacionan con la cuestión que nos ocupa: *exención, inmunidad, no incidencia*. Respecto de esta última nos parece acertada la observación de Amorós Rica al traducir una monografía sobre el tema (156), y por ello la reemplazamos por la expresión *no sujeción*, pues *incidencia* y *no incidencia* son más adecuadas en la ciencia de las finanzas, donde se las utiliza en relación con el fenómeno económico de la traslación del impuesto; por lo demás, con esa sustitución se evita toda confusión terminológica.

(150) SÁINZ DE BUJANDA expresa que "si existe una teoría jurídica del atributo también debe existir una *teoría jurídica de la exención tributaria*" (ob. cit., p. 394).

(151) LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit. (Madrid, 1988, p. 49).

(152) MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, ob. cit. (Madrid, 1991, p. 318).

(153) CSJN, "Centenera", 5/8/75, ED, nº 3803; HÉCTOR VILLEGAS, *Curso...*, ob. cit. (5ª ed., p. 284).

(154) MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, ob. cit. (Madrid, 1991, p. 319).

En Brasil se caracteriza la *exención* diciendo que es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale decir que, a su respecto, "se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve dispensar del pago de un tributo debido" (157). De tal manera queda puntualizado que el ente público que dispone del poder tributario se desprende de él en determinadas circunstancias y por razones diversas".

Ese concepto se robustece por la circunstancia de que en aquel país el crédito tributario nace con la realización del presupuesto de hecho, pero sólo es exigible cuando la administración practica la determinación de oficio u homologa la presentada por el contribuyente (arts. 139, 142, 147 y sigtes. del Código Tributario nacional), de tal manera que en el supuesto de exención, el crédito habría surgido, pero nunca sería exigible.

Con respecto a la *no incidencia* (no sujeción) existe consenso (158) en el sentido de que consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible; el crédito tributario no se produce. Por esto se dice que la *no incidencia* es general o pura y simple, cuando "deriva de la circunstancia de no producirse los presupuestos materiales indispensables para la constitución o integración del hecho generador: el hecho generador no existe, no se produce o no llega a integrarse" (159). Tomando un ejemplo de nuestro país, habría *no incidencia* (*no sujeción*) para el impuesto de sellos cuando el acto es realizado en el extranjero y no produce efectos en el país, en tal supuesto no alcanza a configurarse el hecho imponible.

En cambio, cuando la *no incidencia* (no sujeción) es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de *inmunidad*. En su esencia jurídica es lo mismo que la no incidencia pura y simple, pero tiene el aditamento de una norma constitucional que la consagra; por ello dice Gomes de Sousa que la inmunidad es un supuesto especial de no incidencia (160). Conviene señalar, incidentalmente, que en derecho internacional público también se habla de inmunidad tributaria, pero, con diferente sentido, pues allí corresponde a una mera exención (161).

(156) BONALUME, *Los conceptos de inmunidad y exención en el derecho tributario brasileño* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1968, ps. 593 y sigtes.). La nota de Amorós Rica está al pie de la p. 610.

(157) ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 92.

(158) La única excepción es la monografía de BONALUME mencionada en nota 156, que hace radicar la diferencia entre inmunidad y no incidencia en que ésta puede ser llamada en cualquier tiempo a la órbita de la incidencia, lo que no ocurre con la inmunidad. No parece que ese detalle baste para fundar una diferencia de orden jurídico.

(159) ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 90.

(160) ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 75; íd., *Anteproyecto de código tributário nacional*, arts. 10 y sigtes. El art. 5º del proyecto definitivo decía que "la inmunidad tributaria excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal".

(161) ARAÚJO FALÇÃO, ob. cit., p. 91, por nota.

La elaboración doctrinal se explica porque en el Brasil hay una larga tradición en favor de la doctrina de la inmunidad, que arranca del texto constitucional de 1891 y que se inspira en la homónima de los Estados Unidos. Pero, en los países que no la consagran constitucionalmente —como la Argentina— la doctrina no parece recomendable.

175. DOCTRINA DE LA INMUNIDAD DE LOS INSTRUMENTOS DE GOBIERNO. — La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno tuvo su origen en los Estados Unidos a principios del siglo XIX y fue expuesta por primera vez en el famoso caso "MacCulloch v. Maryland" (4 Wheaton 316, del año 1819), donde Marshall consagró la conocida frase de que "el poder de gravar implica el poder de destruir" (*the power to tax involves the power to destroy*), que con el andar del tiempo fue trasformada por la Corte Suprema de aquel país en otra frase perdurable: "el poder de gravar implica el poder de vivificar" (*the power to tax involves the power to keep alive*) (162).

En ese caso la Corte no estableció una prohibición general para los Estados; dijo, por lo contrario, que ellos podían aplicar impuestos generales y no discriminatorios, pero que les estaban vedados los impuestos especiales y discriminatorios sobre los instrumentos federales. Pero ocurrió que posteriormente los tribunales de justicia extendieron la prohibición a toda clase de impuestos, generales o especiales y recíprocamente vedaron la imposición por parte del gobierno federal a las *instrumentalities* estaduales. Así se desfiguró la doctrina, y en el caso "Collector v. Day" (11 Wall, 113, de 1870) la Corte declaró que no podía aplicarse el impuesto federal sobre los sueldos de los empleados de un Estado.

Por otra parte, se fue ampliando el concepto de *federal instrumentalities* y llegó un momento en que incluía las cosas y los actos más variados, tales como sociedades anónimas con autorización gubernativa, tierras con título originario estadual (especialmente de tribus indias), bancos, *copyrights* y patentes, ventas del gobierno o compras por él, bonos estatales, empresas oficiales, etc. La exageración fue tan lejos que la propia Corte debió restringir los alcances de la doctrina, comenzando por el caso "South Caroline v. U.S." (199 US 437, de 1905), donde hizo el distingo entre las actividades inherentes a la función de gobierno y actividades de índole privada (*proprietary functions*), llegando a la conclusión de que el Estado no estaba exento del impuesto federal a las bebidas alcohólicas cuando mediaba una acción comercial. A este fallo siguieron otros contradictorios que arrojaron incertidumbre en esta materia, pero, progresivamente, fue afianzándose la opinión adversa a la inmunidad, que fue definitivamente abandonada desde los casos "Helvering v. Gerhardt" (304 US 405) y "Graves v. O'Keefe" (306 US 466), de los años 1938 y 1939, respectivamente.

Los autores norteamericanos critican la doctrina. Uno de ellos expresa que no obstante la creciente liberalidad en la interpretación de la doctrina, "continúa siendo una torpe restricción a los poderes tributarios estaduales y locales, productora de discriminaciones faltas de equidad y una excusa para la evasión" (163). Otro se expide en parecidos términos cuando manifiesta que "la doctrina ha servido para perturbar el sistema impositivo" y resulta "innecesaria para defender la soberanía", resultando preferible que el asunto quede librado al Congreso para que pueda exceptuar únicamente aquellos casos en que "resulte manifiesto el propósito discriminatorio y entonces interfiera en el ejercicio de poderes legítimos" (164).

* La Constitución del Brasil acogió desde 1891 la doctrina de la inmunidad, pero la llevó más lejos que la Corte de los Estados Unidos. Fue consagrada en el art. 19, punto III, del texto de 1969, que prohibía a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los municipios, instituir impuesto sobre: *a)* el patrimonio, la renta o los servicios de los mencionados entes de gobierno; *b)* los templos de cualquier culto; *c)* el patrimonio, la renta o los servicios de los partidos políticos y de las instituciones de educación o de asistencia social; *d)* libros, diarios y periódicos, como también el papel destinado a su impresión. Esos conceptos se apartan de los establecidos por la jurisprudencia de los Estados Unidos, y en los casos contemplados por los incs. *a* y *c* precedentes, no extiende la inmunidad a las tasas y contribuciones de mejoras; además, existe cierto retroceso en la doctrina brasileña porque los arts. 24, § 1, y 25, § 1, *b*, permitían que el gobierno federal aplique impuesto a la renta sobre sueldos de funcionarios y a los títulos de la deuda pública estadual y municipal. Estas normas fueron modificadas por la Constitución vigente desde 1988, título VI.

La doctrina también fue aceptada por la Corte Suprema de la Argentina en forma amplia con motivo de dos casos promovidos a raíz de la aplicación del impuesto a los réditos a bancos oficiales de provincia. El primero dio lugar a un amplio y en ocasiones agrio debate, en el juicio "Banco de la Provincia de Buenos Aires c. Gobierno nacional" (165), del año 1940, pero la decisión, si bien fundada en la doctrina norteamericana, dio cabida a la situación institucional de la provincia a raíz de los pactos concertados en ocasión de su incorporación a la Confederación Argentina. El segundo fue más terminante y se refiere al caso "Banco de Mendoza c. Gobierno nacional", de 1943 (166).

Pasaron algunos años sin que se presentara la oportunidad de volver sobre el tema, mas en 1960 el tribunal —como su similar de los Estados Unidos— cambió la interpretación, abandonando la posición ortodoxa.

En efecto, en "Banco de Mendoza c. Dirección General Impositiva" (167) expresó que la doctrina norteamericana no tiene carácter rígido y absoluto, señalando la evolución producida en aquel país para impedir que pudiera trascender la esfera que le asignan sus propios fundamentos y convertirse en una regla mecánica e inflexible. Sostuvo que frente a la potestad del gobierno nacional está el libre empleo de los medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer poderes que les corresponden, afirmando que la restricción de aquélla puede ser justa en situaciones extremas; pero tal restricción, no mediando cláusula constitucional o "pacto especial", sólo procede cuando "algún interés institucional concreto y perentorio la haga imprescindible", es decir, "cuando sea patente que el empleo del poder impositivo nacional respecto del instrumento o medio gubernamental de una provincia imponga a ésta una carga o gravamen lo suficientemente opresivo como para imposibilitar o coartar de manera sustancial su actividad". En otras palabras: para que pueda restringirse el poder tributario, debe mediar una *real vulneración* de la potestad de las provincias.

Con ser correcta y adecuada a la evolución producida desde el surgimiento de la doctrina, es posible que la interpretación restrictiva efectuada por la Corte Su-

(162) Las características y la evolución de la doctrina norteamericana puede apreciarse en estas obras: GROVES, *Financing government* (4ª ed., Henry Holt & Co., New York, 1954, ps. 386 y sigtes.); SHULTZ y HARRISS, *American public finance* (6ª ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1956, ps. 146, 157 y sigtes.); BALEEIRO, *Limitações constitucionais...* (2ª ed., Forense, Río, 1959, ps. 96 y sigtes.); RODOLFO SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª ed., Depalma, 2000, ps. 150 y sigtes.

(163) SHULTZ y HARRISS, ob. cit., p. 158.

(164) GROVES, ob. cit., p. 392.

* (165) Sentencia del 15/3/40, en Fallos, 186:170 (La Ley, 18-88). Ver antecedentes de la situación de ese Banco y una actualización del tema en RUBÉN O. ASOREY, *Situación tributaria de una entidad del derecho público argentino*, Rev. "Rentas", año V, nº 2, ps. 47 y sigtes.

(166) Sentencia del 18/8/43, en Fallos, 196:369 (La Ley, 31-590).

(167) Sentencia del 20/7/60, en Fallos, 247:325 (La Ley, 102-770; JA, 1960-VI-37).

prema en 1960, aún sufriera la presión de una tradición que no pudo quebrar en su totalidad. Las mismas finalidades tenidas en mira al crearse la doctrina de la inmunidad pueden lograrse por otros medios que otorga la Constitución; aparte de que los llamados *poderes implícitos* ofrecen campo para preservar la acción estatal, sin que resulte necesario apelar a una doctrina exógena y que en su país de origen ya no se invoca.

176. EXENCIONES TRIBUTARIAS. a) CONSIDERACIONES GENERALES. — La relación existente entre el poder tributario y el poder de eximir de que hablamos al comienzo de esta sección, explica que el mismo gobierno que tiene la potestad de aplicar gravámenes tenga correlativamente la de dispensar de su pago. Y por cierto que los tres órdenes de gobierno existentes en la Argentina —Nación, provincias, municipios— han hecho amplio uso de la facultad de que tratamos, muchas veces con fines extrafiscales. En efecto, se ha generalizado el sistema de otorgar exenciones como estímulo para la radicación de capitales extranjeros, otras veces para fomentar la instalación de industrias nuevas en ámbitos determinados del país (que se hace extensiva a los nuevos procesos industriales) y, en el pasado, en muchas ocasiones, para favorecer a las empresas del Estado o a las que prestaban servicios públicos, incluyendo los bancos estatales.

Un distinguido tratadista español (168) ha señalado "el terrible problema de la justicia —o injusticia— de la exención tributaria con fines extrafiscales", poniendo en guardia acerca de la "beatería" de los estímulos fiscales y la creencia de que ellos puedan ser "una panacea para todos los males". En nuestro país se da el caso de que industrias nuevas que gozan de franquicias de este tipo, luego se consideran afectadas por los mismos estímulos otorgados a otras empresas que al amparo de las normas eximitorias serán sus competidoras en el mercado nacional, no sólo al amparo de tales ventajas, sino porque al llegar tardíamente aprovechan mejoras tecnológicas que se traducen en menores costos de producción.

Es indudable que el sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo cual es acertada la interpretación de la Corte Suprema según la cual la facultad de otorgar exenciones tributarias no es omnímoda, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia (169). Naturalmente que esto vale como principio general, pues en la práctica se conceden con un amplio margen de discrecionalidad, ya que dependen de decisiones administrativas incontrolables.

177. b) EXENCIONES LEGALES Y CONTRACTUALES. — A diferencia de otros países, en la Argentina no existe disposición constitucional acerca de esta materia, de modo que todo es creación pretoriana. Las constituciones de Bélgica y Portugal (170) imponen el requisito de ley para conceder tales beneficios, y en

(168) SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria* ("Hacienda y Derecho", t. III, ps. 418 y 421). GABRIEL CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, ps. 109 y sigtes. GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, *Acerca de los fines extrafiscales de la tributación*, "Derecho Tributario", t. XII, 69, marzo de 1996, p. 160.

(169) CSJN, 22/4/64, "Frigorífico Swift c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez", en Fallos, 258:208.

Brasil el art. 19, § 2, de la Carta de 1969 facultaba a la Unión a conceder exenciones; en cambio, el art. 28 originario de la Constitución de Méjico establecía que "no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos", norma que originó discusiones que según de la Garza (171) se han centralizado en las exenciones otorgadas a ciertas categorías de sujetos, como cooperativas, empresas de servicios públicos e industrias nuevas. En 1983 se reformó el artículo que ahora prohíbe "las exenciones de los impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".

La Suprema Corte de ese país ha interpretado el precepto en forma flexible, limitando la prohibición a los casos en que pudieran favorecerse intereses de determinadas personas, creando un verdadero privilegio con exclusión de situaciones en que prevalece un interés social o económico. Empero, las opiniones divergen respecto de este criterio: Flores Zavala se manifiesta en contra (172), en tanto que Margáin (173) y de la Garza son favorables a la validez de tales actos (174).

Dado que los tributos sólo pueden ser creados por ley (principio de legalidad o de reserva de ley), sólo un acto de la misma naturaleza, otra ley, puede dispensar de su pago, pero esto no debe entenderse en el sentido de que sea necesaria una ley en cada caso particular, sino que es menester que la franquicia tenga su fundamento en lo dispuesto por una ley. En ocasiones la dispensa está consagrada en las leyes particulares sobre impuestos; otras veces se dictan normas de alcance general que concretan las condiciones requeridas para el otorgamiento del beneficio y se deja librado al criterio de la administración la apreciación de los casos particulares, de modo que importan delegaciones condicionales; en otros, por último, la exención se concreta en un contrato celebrado entre la administración y el contribuyente, pero desde luego que tal instrumentación tiene por origen una ley u ordenanza municipal que la autoriza (175). Veremos algunos ejemplos de modalidades de exención.

1) *Exenciones en leyes tributarias.* Las leyes tributarias de la Nación —ya que sería imposible tratar las provinciales— contienen normas que en algunos casos son de carácter permanente y en otros importan delegaciones transitorias y condicionales.

* En los últimos tiempos se ha generalizado la mala práctica de delegar en el Ejecutivo la eximición o modificación de impuestos en ciertas circunstan-

* (171) DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (Porrúa, 28ª ed., México, 1994, ps. 312 y sigtes.).

(172) FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (31ª ed., Porrúa, México, 1995, ps. 200 y sigtes.).

* (173) MARGÁIN, *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa* (México, 1958, p. 86). *Apud* DE LA GARZA, ob. y lug. cits.; íd., *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (7ª ed., México, 1983, p. 308), donde se analiza la coalición del precepto constitucional con su norma reglamentaria hoy derogada, a igual que la jurisprudencia de Corte.

(174) DE LA GARZA, ob. y lug. cits.

** (175) La doctrina es unánime en cuanto a la necesidad de una ley para crear exenciones. Ver J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO, *Curso...*, ob. cit. (Madrid, 1991, ps. 322 y 323); RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones*... ps. 154 y sigtes., y la bibliografía allí citada.

cias. En este sentido se puede mencionar la ley de impuestos internos al consumo, que permite al Ejecutivo exceptuar de ciertos gravámenes a los productos que se exporten y a disminuirlos si así lo aconseja la situación de determinada industria y dejarla sin efecto cuando, a su juicio, hayan desaparecido las causas que motivaron la franquicia (arts. 84 y 86 de la ley 3765, t.v.). Por otra parte, el *art. 664 del Código Aduanero*, también faculta al Poder Ejecutivo para manipular los derechos o exceptuar del pago de ellos con ciertos fines económicos o políticos (176).

No escapará al lector la peligrosidad de estas normas que importan una abdicación de facultades inherentes al Poder Legislativo y que maneja discrecionalmente el Ejecutivo. La norma contenida en las leyes citadas, que dispone comunicar al Congreso el uso que se haya efectuado de dichas autorizaciones, no cubre la deficiencia constitucional, pues cualquier acción correctiva que quisiera intentarse sería imposible ante el hecho consumado.

2) *Exenciones de fomento.* En nuestro país son muchas las exenciones otorgadas para estimular la radicación de nuevas industrias o como medio de propiciar el desarrollo de ciertas actividades que se considera de interés general. Por lo común se las concede por decreto del Poder Ejecutivo, pero en algunos casos se instrumentan como contratos de derecho privado.

a) Fomento industrial. — En el orden nacional cabe mencionar numerosas leyes; asimismo todas las provincias han sancionado leyes para estimular la radicación de nuevas industrias o la ampliación y perfeccionamiento de las existentes, otorgando exenciones más o menos amplias por un tiempo determinado —por lo común no mayor de quince años—.

** Así, a nivel nacional cabe citar el decreto-ley 21.608, sobre promoción industrial, que otorgaba franquicias a las empresas y a los inversionistas; el decreto-ley 22.021, que otorgaba beneficios a ciertas inversiones efectuadas en las provincias de La Rioja, Catamarca y San Luis; el decreto-ley 22.973, que extiende dicho régimen regional a San Juan; el decreto-ley 22.465, sobre franquicias para las inversiones en Río Negro, Neuquén, Chubut, Santa Cruz y parte de la provincia de Buenos Aires, mientras que en el orden provincial numerosas normas contemplan similares beneficios.

** El estado de emergencia económica llevó al Poder Ejecutivo a suspender o desconocer algunas de las franquicias otorgadas, originándose un interesante debate en torno a la constitucionalidad de tales medidas.

Muchas municipalidades han dictado ordenanzas de exención, que según la Corte Suprema constituyen leyes en su ámbito jurisdiccional, permitiendo al intendente *congelar* impuestos por tiempo determinado, a condición de que las empresas efectúen inversiones de cierta magnitud, comprometiéndose el municipio a no cobrar mayores tributos; beneficio que en ciertos casos es de exención lisa y llana. En tales supuestos suelen suscribirse contratos que estipulan las recíprocas obligaciones. No es un procedimiento muy corriente pero ha sido practicado en algunos lugares de gran importancia industrial.

b) *Estímulo a determinadas actividades.* * Hay numerosas leyes nacionales de dispensa. A título de ejemplo citamos algunas, aun cuando han sufrido modificaciones o derogaciones: ventas de predios rurales a arrendatarios o aparceros (arts. 11, 18 y 19, ley 17.253, y art. 2º, ley 17.685); beneficios de los "Fondos de

** (176) Ver punto 43, *c*, del cap. II del título I de esta obra.

Inversión" y utilidades distribuidas a los tenedores de certificados (arts. 26 y 27, ley 15.885,); crianza de équidos con ciertas restricciones (art. 2º, ley 17.717); permisionarios o concesionarios de la explotación de hidrocarburos (art. 56, inc. *d*, ley 17.319); contratistas y subcontratistas o proveedores para obras declaradas de interés nacional (art. 11, ley 15.273); empresas que construyan, equipen o exploten hoteles de turismo internacional (art. 9º, ley 17.752); instalación de supermercados (art. 5º, ley 17.024); inversiones en empresas que realicen obras públicas por el sistema de peaje (art. 6º, ley 17.250); industria naval (ley 19.831), empresas que participan en licitaciones internacionales (ley 20.852), industria minera (decreto-ley 22.095), de contratos de riesgo y exploración de hidrocarburos (decreto-ley 21.778), de radiodifusión (ley 22.285), de fomento de conservación de suelos (ley 22.428); industria petroquímica y papelera (fundado en la ley de promoción industrial, otorgado por los decretos 8149/79 y 1174/74).

178. c) CLASIFICACIÓN DE EXENCIONES. — Aparte de la circunstancia de que las exenciones pueden otorgarse por aplicación directa de una ley o por *decreto* fundado en ley, o también por *contrato* suscrito en virtud de una ley regulatoria, aquéllas pueden ser:

1) *permanentes* o *transitorias* (también llamadas temporales), según el tiempo de duración del beneficio;

2) *condicionales* o *absolutas*: cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están;

3) *totales* o *parciales*, según que comprendan todos los impuestos o solamente uno o algunos de ellos;

4) *subjetivas* u *objetivas*, si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio. En algunos casos la exención puede participar de ambos caracteres, es decir, puede ser objetiva y subjetiva a la vez, por lo que se habla de exenciones mixtas, como ocurre con el Banco de la Nación Argentina, según veremos en el párrafo siguiente (177).

179. d) FACULTAD DEL CONGRESO DE OTORGAR EXENCIONES. — El art. 75, inc. 18, de la Constitución nacional autoriza al Congreso a "proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración", promoviendo diversas actividades mediante "leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo". Para su efectividad el Congreso estimó conveniente conceder exenciones impositivas de amplitud variable, que pudo creerse limitadas a los impuestos llamados nacionales; sin embargo, se hizo uso extensivo de ella y en numerosos casos la dispensa alcanzó a tributos provinciales y municipales.

Con tal motivo se suscitaron dudas acerca de la validez de esas leyes (178), que en general beneficiaron a empresas ferroviarias, de telégrafos y de

(177) SÁINZ DE BUJANDA considera que las exenciones mixtas no constituyen una categoría independiente (ob. cit., p. 454), pero entendemos que lo relevante es que existen situaciones que participan del carácter subjetivo y objetivo, y no si hay o no categoría especial.

(178) Por nuestra parte nos manifestamos en contra de la extensión del beneficio: GIULIANI FONROUGE, *Delegación de facultades y exención de impuestos provinciales por el Congreso de la Nación* (en "Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero", 1941, III-IV, p. 315). En igual sentido, RODOLFO SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª ed., Depalma, 2000, ps. 176 y sigtes.

radiodifusión, si bien años después adquirieron mayor amplitud. El mismo problema se planteó en Brasil y durante veinte años se adujeron argumentos en favor de ambas tendencias, hasta que fue resuelto por la Constitución de 1967, cuyo art. 20, § 2, disponía que la Unión, mediante ley complementaria, en mérito a un destacado interés social o económico nacional, podrá otorgar exenciones de impuestos estaduales y municipales. De esta manera terminaron las discusiones.

Mas, a pesar del silencio de nuestro texto constitucional, la Corte Suprema de Justicia desde el año 1897 efectuó una interpretación amplia del entonces art. 67, inc. 16 (actual art. 75, inc. 18), considerando que el Congreso puede otorgar exenciones de toda clase de tributos, aun provinciales y municipales, con inclusión de tasas retributivas de servicios y contribuciones de mejoras. En la primera oportunidad (179) expresó que si el Congreso "para los fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial, o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no importará sino el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquiera disposición en contrario que pudieran contener las constituciones o leyes de provincia. Resolver lo contrario sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional...", aparte de que las provincias podrían llegar a imposibilitar la realización de las concesiones y el goce de los privilegios otorgados, mediante el uso del poder tributario.

La doctrina fue ratificada en muchos casos posteriores (180), y en fecha más reciente se insistió en ella, pero aclarando la Corte que no se trata de una facultad absoluta, sino que la exención debe restringirse a la necesidad de bien público que la justifique y que debe provenir de una manifestación expresa de voluntad, y no de meras inferencias (181).

* Por tanto, la doctrina debía considerarse firme y sólo se anotaban algunas discrepancias en cuanto al alcance de la dispensa, la cual, según dijimos, en unos casos era total y absoluta, en tanto que resultaba parcial en otras circunstancias. Los casos más ostensibles se referían a:

1) empresas de ferrocarriles (182);

(179) Sentencia del 3/7/1897, causa "F.C.C.A. c. Provincia de Santa Fe", en Fallos, 68:227. Véase también, CARRILLO, *Exención de impuestos, tasas y contribuciones de mejoras. Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación* (en La Ley, 33-901 y 934).

* (180) CSJN, 31/3/1906, "Ferrocarril Central Argentino c. Municipalidad de Rosario", en Fallos, 104:73; CSJN, 13/11/40, "Roca Hnos. y Cía. Ltda. S.A. c. Provincia de Santa Fe", en Fallos, 188:247; 23/4/41, "Cía. Entrerriana de Teléfonos c. Provincia de Entre Ríos", en Fallos, 189:272; 7/9/63, "Provincia de Buenos Aires c. Gobierno nacional", Fallos, 256:496 (La Ley, 112-1; JA, 1963-VI-338); 30/9/63, "Gobierno nacional c. Provincia de Buenos Aires, 1964-I, sum. 8043. Ver otros fallos en: ABROGUÉ, ob. cit., ps. 78 y sigtes.

(181) 13/3/57, "Vesta Empresa de Construcciones c. Provincia de Santiago del Estero", en Fallos, 237:239 (La Ley, 87-592); 22/12/60, "Copica S.R.L.", en Fallos, 248:736; 9/9/63, "Provincia de Buenos Aires c. Gobierno nacional", en Fallos, 256-496 (La Ley, 112-1; JA, 1963-VI-338).

* (182) Además del caso de Fallos, 104:73, antes citado: CSJN, Fallos, 183:181; 185:24; 196:157; 18/4/69, "EFEA c. Provincia de Mendoza", Fallos, 273:285; 28/2/74, "Municipalidad de Necochea c. Ferrocarriles Argentinos", Fallos, 288:118; 27/6/78, "Ferrocarriles Argentinos c. Mendoza", ED, 28/8/78, nº 31.279; 8/7/80, "Ferrocarriles Argentinos c. Comisión Fomento Villa

2) empresas de teléfonos (183) y de radiodifusión (184);

3) empresas del Estado que prestan servicios públicos;

a) unas veces por aplicación del art. 3º de la ley 13.653, modif. por el art. 9º de la ley 14.380 (185),

b) otras en virtud del art. 45 de la ley 13.577, modif. por la ley 14.160 (186).

4) empresas del Estado que no tienen a su cargo servicios públicos, en casos limitados, ya que, en principio, ellas no gozan de exención. En el caso de Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Y.P.F.) la Corte ha dicho que la exención concedida por la ley 11.688 y por el art. 7º de la ley 14.773, sólo alcanzaba a los tributos nacionales, por lo cual deben satisfacer las tasas locales por servicios prestados aunque no le reporten provecho (187);

5) bancos e instituciones nacionales de ahorro:

a) Caja Nacional de Ahorro Postal (188);

b) Banco Hipotecario Nacional (189);

c) Banco Nacional de Desarrollo (antes Banco Industrial) por decreto-ley 13.130/57 (190);

d) Banco de la Nación Argentina, que con el antiguo Banco Nacional fueron considerados "instituciones públicas para fines de administración nacional" creadas en virtud del entonces art. 67, inc. 5º, de la Constitución (191). Goza de exención por "los inmuebles del Banco, las operaciones propias y los actos de sus representantes y apoderados... de toda contribución o impuesto nacional, provincial o municipal" (art. 28, decreto 14.959/49, conv. por ley 12.962, y art. 21 del decreto-ley 13.129/57, Carta Orgánica); habiendo interpretado la Corte que la exención es amplia para esos actos y operaciones, incluso para los inmuebles adquiridos con fines de colonización (192), pero no dispensa a la institución de

** (183) CSJN, Fallos, 189:272. Con relación a estas empresas ver el tratamiento dispensado por la Corte con posterioridad a la ley 22.016, a la privatización de las empresas de servicios públicos y a la reforma constitucional en Rodolfo Spisso, ob. cit., ps. 183 y sigtes.

(184) CSJN, Fallos, 188:247.

* (185) CSJN, 28/7/61, "Provincia de Tucumán c. Agua y Energía Eléctrica", en Fallos, 250:273 (JA, 1961-VI-112); 9/9/63, "Provincia de Buenos Aires c. Gobierno nacional", en Fallos, 256:496; 17/2/64, "Agua y Energía Eléctrica c. Provincia de Tucumán", en Fallos, 258:28; 6/2/79, "Agua y Energía Eléctrica c. Municipalidad de La Rioja", D.F., XXVIII-1270.

(186) CSJN, 30/10/52, "Obras Sanitarias de la Nación c. Provincia de Santiago del Estero", en Fallos, 224:267; 6/6/62, "O.S.N. c. Provincia de Santiago del Estero", en Fallos, 253:40 (La Ley, 110-441); 13/3/67, "O.S.N. c. Provincia de San Juan", en ED, 21-607; 13/3/67, "O.S.N. c. Provincia de Entre Ríos", en Fallos, 267:139; 29/5/68, "O.S.N. c. Provincia de Córdoba", en Fallos, 270:488 (La Ley, 131-3740; 27/11/68, "O.S.N. c. Provincia de Corrientes", Fallos, 272:172 (ED, 25-205).

(187) CFed., sala cont. adm., 9/10/62, "Y.P.F. c. Municipalidad de Concepción del Uruguay", La Ley, 110-968; CFed. Paraná, 12/12/63, "Y.P.F. c. Municipalidad de Concepción del Uruguay", en La Ley, 116-673; CSJN, 8/11/61, "Municipalidad de San Lorenzo c. Y.P.F.", en Fallos, 251:222 (La Ley, 110-28).

(188) CFed., 30/5/49, "Caja Nacional de Ahorro Postal c. Municipalidad de la Capital", en La Ley, 55-703 (23/949, nº 26.900).

* (189) CFed. Tucumán, 22/7/66, "Banco Hipotecario Nacional c. Municipalidad de Salta", La Ley, 124-1071; JA, 1967-III-210; íd., c. Municipalidad de Rosario, 19/3/69, La Ley, 136, fallo 63.912; íd., 26/2/71, c. Municipalidad de Santa Fe, Fallos, 279:76; íd., 12/5/72, Municipalidad de Santa Fe, Fallos, 282:407; 12/2/76, Provincia de La Rioja, Imp., XXXIV-537.

(190) CSJN, 22/11/67, "Banco Industrial de la República Argentina c. Provincia de Mendoza", Fallos, 269:333 (La Ley, 132-1071, sum. 18.662; Imp., t. XXVI [1968], p. 216).

(191) CSJN, Fallos, 18:162 y 340; 154:208; 157:378.

(192) CSJN, 20/8/53, "Banco Nación c. Provincia de Mendoza", en Fallos, 226:408 (La Ley, 72-153; JA, 1963-IV-1210; íd., 17/3/61, "Banco Nación c. Provincia de Córdoba", Fallos, 249:292

pagar tasas municipales por servicios prestados, en tanto ellas no sean extorsivas o absorbentes y resulten módicas de modo que no afecten su funcionamiento (193). En un fallo ha declarado el tribunal que la exención se concreta a las "actividades específicas del banco" y no alcanza a las que realiza como productor industrial (194).

** Los antecedentes mencionados, simplemente ejemplificativos, bastan para dar una idea de la amplitud con que se había usado del poder de eximir, criterio que originó una reacción del propio gobierno nacional por medio del decreto-ley 22.016 (B.O., 22/6/79), por el cual se derogaron todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a las sociedades de economía mixta, a las empresas del Estado, a las sociedades anónimas con participación estatal, a distintos tipos de sociedades y empresas con inversión de los fiscos, inclusive cuando presten servicios públicos, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la ley 21.526 o leyes de su creación, y todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

** Asimismo, la ley dispone que las entidades, organismos, y demás sujetos que acabamos de mencionar estarán sujetos a la potestad tributaria provincial y municipal.

** La amplitud de la norma originó reglamentaciones e interpretaciones que le quitaron parte de su alcance. Así, se dispuso por decreto 145/81 (B.O., 9/2/81), que no se consideran comprendidos en ella aquellos entes u organismos del Estado, nacionales, provinciales o municipales, centralizados, autárquicos, reparticiones o dependencias que: *a)* de sus normas de creación surja que no tienen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que tenga por objeto principal la realización de actividades empresariales; o *b)* que cumplan como objeto principal funciones de: policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, salud pública o investigación. Para estas exclusiones es primordial que no tengan esas entidades fines de lucro.

** En cierta medida la irrealidad en que se basaba la norma quedó demostrada con la imposibilidad de su aplicación, al menos, con un alcance tan general, originando también su suspensión para ciertos impuestos nacionales y por diversos ejercicios a diferentes entidades; ej., para O.S.N., Ferrocarriles Argentinos, Empresa Nacional de Correos y Telecomunicaciones, L.R.A. Radio Nacional, Administración General de Puertos, Subterráneos de Buenos

llos, 250:666 (La Ley, 106-731, y JA, 1961-VI-87); íd., 31/8/64, "Banco Nación c. Blaser", en Fallos, 259:303 (La Ley, 117-625, y JA, 1964-VI-515).

(193) CSJN, 16/5/56, "Banco Nación c. Municipalidad de San Rafael", en Fallos, 234:663 (La Ley, 83-348); íd., 27/3/67, "Banco Nación c. Tribunal Administrativo del Departamento General de Irrigación", en Fallos, 267:176 (La Ley, 126-525; y JA, 1967-III-310). En igual sentido: CFed. Mendoza, 27/12/54, "Banco Nación c. Municipalidad de San Rafael", en La Ley, 80-29; íd., 19/3/68, "Banco Nación c. Municipalidad de Mendoza", La Ley, 131-769; CFed. La Plata, 6/4/65, "Banco Nación c. Provincia de Buenos Aires", JA, 1965-III-572.

(194) CSJN, 11/3/68, "Banco de la Nación Argentina", Fallos, 270:91 (La Ley, 130-45; ED, 22-74; Impuestos, t. XXVI [1968], p. 367, con nota).

Aires (decreto 468, B.O., 6/3/80, y decreto 289, B.O., 6/3/86); Banco Central (decreto 1684, B.O., 22/8/80); empresas de energía eléctrica (decreto 3972, B.O., 31/12/84); Fabricaciones Militares (decreto 1775, B.O., 17/9/85).

§ 4. *Limitaciones al poder tributario*

Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución Nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional.

180. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN. — Los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación y establecidos en la Constitución argentina, son: 1) el de *legalidad*; 2) el de *igualdad* ante el impuesto y las cargas públicas, del cual deriva la exigencia de *generalidad* de la tributación; 3) el de respeto a la propiedad privada, enunciado como de *no confiscación*.

181. LEGALIDAD. — Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de *legalidad* de la tributación, también conocido por *reserva de ley*, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público (195). Arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción (196), siendo adoptado por la sec. 8 de la Constitución de los Estados Unidos de 1787. En Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI (197), pero fue restablecido en el art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, y de aquí pasó a todos los países influidos por ella, y en la Argentina a partir de la Revolución de Mayo de 1810 (198).

* De la importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues en la organización democrática refirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones (199). De aquí que la mayoría de las cons-

* (195) TROTABAS y COTTERET, 4ª ed., p. 465; TIXIER y GEST, ob. cit., ps. 7 y sigtes.; AMORÓS ve una diferencia entre *legalidad* y *reserva de ley*; el primero significaría la "sumisión de la actividad tributaria a la ley", en tanto que la segunda "consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal" y es un límite al poder reglamentario de la administración; sin embargo, reconoce que "la identidad de ambas materias es evidente" (ob. cit., ps. 119 y 120). En cambio, ARAÚJO FALÇÃO estima que son expresiones equivalentes (*El hecho generador de la obligación tributaria*, trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 13).

(196) Una reseña histórica muy interesante sobre el desarrollo del principio se halla en: PHILLIPS, *No taxation without representation* (en "British Tax Review", 1962, ps. 153 y sigtes.).

(197) DUVERGER, ob. cit., p. 420.

(198) LINARES QUINTANA, *El poder impositivo y la libertad individual* (Alfa, Buenos Aires, 1951, ps. 177 y sigtes.).

(199) BALEEIRO, *Uma introdução...*, p. 199.

tituciones modernas lo consagren específicamente; por ejemplo, el art. 34 de la Constitución francesa de 1958 (200); art. 23 de la Constitución italiana de 1947 (201); art. 31, fracción IV, de la mejicana (202); art. 85, inc. 4, de la Constitución uruguaya de 1967; art. 153, § 29, de la brasileña de 1969; 48, I de la actual Constitución; art. 31 de la Constitución española (203); etc. Además de ello, donde existen ordenamientos generales regulatorios de la tributación también se lo menciona, como ocurre con el art. 2º de la Ley General Tributaria española; norma IV de las Disposiciones generales del Código Tributario del Perú (204); art. 97, I, del Código Tributario nacional del Brasil; art. 2º, inc. 1º, del Código uruguayo; habiéndoselo recomendado, asimismo, en el art. 4º, punto 1, del Modelo de Código Tributario para América Latina, de OEA/BID.

* En la Argentina, aparte de que el art. 19 de la Constitución dispone que "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...", el art. 52 confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el art. 75, inc. 2º atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. Por otra parte, la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la *más esencial* a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno (205); y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad (206). Es doctrina admitida —ha dicho también— que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley (207).

Pese a las enfáticas declaraciones —señala con pesimismo Trotabas—, desde el siglo XIX asistimos al envilecimiento del principio de legalidad del impuesto, que parece haber perdido su vigor y eficacia. En primer lugar porque no obstante ser indiscutido y proclamárselo oficialmente, ha resultado "subrepticiamente eludido por la política fiscal de los gobiernos, que procuraban liberarse de esta sujeción del Establecimiento del impuesto por la ley, en nombre de los contribuyentes"; y lo que resulta decepcionante —agrega— "es la complacencia de los contribuyentes en permitir esta política, porque servía a sus intereses aparentes" (208). Estima, además, que la utilización del

* (200) DUVERGER, ob. cit., p. 421; TROTABAS y COTTERET, ob. cit., p. 466; TIXIER y GEST, ob. cit., p. 8.

* (201) BERLIRI, *Principii...*, t. I, ps. 36 y sigtes.; INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 123; COCIVERA, ob. cit., ps. 18 y sigtes.; ALESSI-STAMMATI, ob. cit., ps. 14 y sigtes. Un análisis del tema, en especial la jurisprudencia de la Corte y la utilización de los decretos-leyes y legislativos puede verse en BERLIRI, *Corso...* (Giuffrè, Milano, 1985), ps. 120 y sigtes.

* (202) DE LA GARZA, ob. cit., ps. 265 y sigtes.; MANAUTOU, ob. cit. (México, 1983), ps. 49 y sigtes.

* (203) Una exposición del tema puede verse en PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA (Edersa, 5ª ed., Madrid, 1987), t. I, ps. 161 y sigtes. EUSEBIO GONZÁLEZ Y ERNESTO LEJEUNE, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, Salamanca, p. 29.

* (204) Ver interpretación y jurisprudencia sobre el tema en MAZÚ TALLEDO, *Manual de Código Tributario* (Lima).

(205) CSJN, Fallos, 182:411.

(206) CSJN, Fallos, 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; y en fecha posterior en la sentencia de 2/10/61, "Chopitea, Miguel, c. Municip. de la Capital", en Fallos, 251:7.

(207) CSJN, Fallos, 180:384; 184:542; 195:59 (La Ley, 29-701, y JA, 1943-I-639).

impuesto con fines extrafiscales ha acentuado esa evolución, especialmente en Francia por efecto de la planificación que sólo puede ser materia de revisión tardía.

Aunque esas opiniones se refieren específicamente a Francia, es indudable que hay una crisis general del principio, y una prueba de ello está en el desvío de poder de tributar, en forma directa o por medios indirectos, como vimos al tratar ese tema y la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo con ocasión del poder de eximir, que pone de manifiesto una inexplicable política parlamentaria de abdicación de sus derechos sin advertir que así labraba su ruina y, con ello, la del régimen representativo republicano de gobierno(209).

* El profesor uruguayo Valdés Costa ha señalado la trascendencia del principio de legalidad en los países de América Latina y la necesidad de su mantenimiento; pese a reconocer algunas cuestiones que se suscitan por la necesidad de adaptarse a ciertas exigencias de los nuevos tiempos (210).

* Precisamente el prof. Valdés Costa señala que la Argentina es uno de los países que mantiene más firmemente el concepto ortodoxo del principio de legalidad, con importantes apartamientos en la práctica legislativa (211). Tal

(209) Sobre la decadencia del parlamento véase dos excelentes artículos: CADOUZ, *Du consentement de l'impôt* (en R.S.F., 1961, ps. 427 y sigtes.); LASSALLE, *Le Parlement et l'autorisation des dépenses publiques* (en R.S.F., 1963, ps. 580 y sigtes.).

* (210) VALDÉS COSTA, *Le principe de légalité dans l'État contemporain* (separata del volumen en honor del profesor belga van Houtte); *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 135).

* (211) R. VALDÉS COSTA, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, 1982, p. 13. El tratamiento del principio de legalidad en la doctrina tributaria argentina puede verse en S. C. NAVARRINE Y R. O. ASOREY, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario* (Depalma, Buenos Aires, 2ª ed., 2000, ps. 13 y sigtes., y en especial las citas bibliográficas de la nota 1, p. 14); ver la reciente publicación del "Simposio sobre el principio de legalidad en el derecho tributario", organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la República (Uruguay) en octubre de 1986, y publicado por esa Facultad, con colaboraciones sobre el tema de los más importantes juristas de América Latina. Ver una actualización del tema en R. VALDÉS COSTA, *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 121 y sigtes.); del mismo autor, *El principio de legalidad, el sistema uruguayo ante el derecho comparado* ("Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", nº 16, ps. 3 y sigtes.); del mismo autor, *Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes ante el principio de legalidad* ("Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", nº 11, p. 3); una reciente relación del principio de legalidad con el de seguridad y certeza, en RUBÉN O. ASOREY, *Legalidad, certeza e irretroactividad* (La Ley, 1988-D, 902 y sigtes.); *El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario* (*Derecho tributario*, t. I, ps. 102 y sigtes.); E. BULIT GONI, *Las leyes tributarias...* ("La Información", t. LIX, ps. 907 y sigtes.); RODOLFO SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, ps. 253 y sigtes.; JOSÉ O. CASAS, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002 y artículo del mismo autor *Principios Jurídicos de la Tributación*, en *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 258 y sigtes.; GRACIELA TELERMAN DE WURCEL, *Principios y garantías constitucionales*, en *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 2, ps. 78 y sigtes. Sobre el principio en Brasil ver ALBERTO XAVIER, *O principio de legalidade no Brasil* ("Revista de Direito Tributario", nº 41, ps. 117 y sigtes.); en Perú, ENRIQUE VIDAL HENDERSON, *Informe para las XIV Jornadas del I.L.A.D.T.* en particular sus citas; HUMBERTO C. MEDRANO, *Acerca del principio de legalidad en el derecho tributario peruano* ("Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 12, p. 3); LEÓN LUNA VICTORIA, *¿Quién debe legislar en materia tributaria?* ("Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", nº 15, p. 37; CESAR GAMBA VALEGA, *Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria*, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por

enfoque local difiere con una interpretación menos irrestricta por parte de la doctrina europea (212).

182. IGUALDAD. — El principio de *igualdad* o de *isonomía* (213) se halla consignado en el art. 16 del texto constitucional, en su doble forma de *igualdad ante la ley* y de la *igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas*; conceptos que no son equivalentes pero que evidentemente tienen vinculación entre sí. El primero, más amplio, en cuanto se aplique al impuesto, se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la *ley tributaria*; el segundo tiene atinencia con el *impuesto en sí mismo*, es decir, como instituto financiero.

El principio de igualdad ante las cargas públicas 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 (214); luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de *justicia* en la tributación (215). En realidad había sido enunciado anteriormente por Adam Smith (en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado "en proporción a sus respectivas capacidades" y que

PAULO DE BARROS CARVALHO, Palestra Ed., Lima, 2003, ps. 201 y sigtes.; en México, ver JAVIER MORENO PADILLA, *Principios constitucionales de los impuestos en México* ("Cuadernos", nº 8, p. 373); en Paraguay, ver CARLOS MERSAN, *Derecho tributario* (5ª ed., actualizada, Asunción, 1987, p. 66). En Uruguay puede verse, además de los trabajos de VALDÉS y el simposio sobre legalidad, ya citados, CARLOS L. DENTONE, *Consideraciones sobre el principio de legalidad y la actual legislación tributaria* ("Rev. del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", t. XV, nº 85, p. 273, con la aclaración publicada en la misma revista, t. XV, nº 86, p. 415). En Colombia, puede verse Plazas Vega, ob. cit., ps. 611 y sigtes.

* (212) BERLIRI, *Corso...* (Giuffrè, Milano, 1985, p. 123).

(213) En algunas partes —Brasil, por ejemplo— se usa de preferencia la expresión *isonomía* (de *isos*, igual). Con relación a ese principio puede verse el interesante trabajo de FERNANDO PÉREZ ROYO, *El derecho de propiedad y la prohibición de la discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos*, con abundante jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en Cívitas, nºs 109/110, ps. 23 y sigtes.

* (214) BELIN, *L'égalité des citoyens devant les charges publiques* (Dalloz, Paris, 1936, ps. 1 y sigtes., 45 y sigtes.); TROTABAS y COTTERET, ob. cit., ps. 476 y sigtes.

* (215) Sobre el principio de igualdad tributaria en la doctrina alemana y en la jurisprudencia del Reichfinanzhof, ver HENSEL, ob. cit., p. 53. Para Suiza: BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 230; BRACK, *Jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la violation du principe de l'égalité devant la loi en matière d'impôt* (en "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal", 1952, ps. 1 y sigtes.; 57 y sigtes.; 1954, ps. 1 y sigtes.). Ver el interesante trabajo del principio de igualdad en la jurisprudencia constitucional alemana e italiana de EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad* ("Ars Iuris", "Rev. de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana", 1990, ps. 65 y sigtes.); VÍCTOR UCKMAR, ob. cit. ("Rev. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", nº 87, p. 40); el principio de igualdad en la Ley Fundamental de Bonn, con análisis de doctrina y jurisprudencia, puede verse en MARTUL YEBRA-PERFECTO ORTEGA, *Los principios del derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn* ("Rev. D.F. y H.P.", nº 208, p. 857). Sobre el principio en la doctrina y jurisprudencia española, además de los trabajos citados y los textos de SÁINZ DE BUJANDA, PÉREZ DE AYALA, E. GONZÁLEZ GARCÍA, FERREIRO, MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, nos remitimos al conocido trabajo de ERNESTO LEJEUNE, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario* (Edersa, ps. 113 y sigtes.). Asimismo, cabe señalar la monografía de PEDRO M. HERRERA MOLINA, *El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional* ("Cívitas", nº 67, p. 393, en particular la bibliografía allí citada, p. 429). Ver jurisprudencia en "D.F. y H.P.", nº 195, ps. 611 y sigtes.

calificaba de esta manera: "En la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición" (216).

Es curioso que más tarde desapareciera de las constituciones francesas la alusión al principio, permitiendo afirmar que éste sólo correspondía a la igualdad ante la *ley*, y no a la igualdad ante el *impuesto*, trasformándose el concepto jurídico inicial en una noción económica de "igualdad objetiva de los ciudadanos en la equidad fiscal" y evolucionando desde aquí hacia una nueva noción jurídica de "solidaridad ante el impuesto" (217). Esta interpretación —muy discutible— tiene su punto de partida en textos distintos del argentino y su finalidad es justificar formas de tributación adaptadas a principios de justicia fiscal, tan difícil de alcanzar por depender de la integración del régimen tributario de cada país y de circunstancias variables en el tiempo y en el espacio (218).

Como veremos enseguida, esas disquisiciones tienen valor teórico relativo ante la flexible interpretación del art. 16 de nuestra Constitución por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (219); que demostrando cabal comprensión de las exigencias del desarrollo del país, ha posibilitado un régimen tributario progresista, inspirado en modernos conceptos económicos y sociales.

Es idea arraigada entre nosotros, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el *mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones* (220), de modo que no constituye una regla férrea, porque *permite la formación de distingos o categorías*, siempre que éstas sean *razonables*, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas (221).

(216) *Wealth of Nations*, book V, chap. 2. Algunas veces se traduce la expresión usada por A. SMITH (*equality*), por *equidad*, lo que no es correcto: *equality* significa *igualdad*; *equity* es *equidad*.

(217) LAVIGNE, *La solidarité devant l'impôt* (en R.S.F., 1958, ps. 66 y sigtes.).

(218) MÉRIGOT, *La justice fiscale: variations sur un thème connu* (en R.S.L.F., 1955, ps. 56 y sigtes.); LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, ps. 307 a 319 y 358 a 360.

* (219) V. al respecto: LINARES QUINTANA, ob. cit., ps. 195 y sigtes.; CARRILLO, *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia impositiva* (en La Ley, 26-1028; 28-968 y 1025); MARTÍNEZ RUIZ, *La Constitución argentina* (Kraft, Buenos Aires, 1945); GIULIANI FONROUGE, *La reforma constitucional y la doctrina de la Corte Suprema en materia impositiva* (en La Ley, 54-749); H. GARCÍA BELSUNCE, *Temas de derecho tributario* (Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 89). ALBERTO F. GARAY, *La igualdad ante la ley*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1989; ARÍSTIDES HORACIO MARÍA CORTI, *De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)*, en *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 271 y sigtes.

(220) CSJN, Fallos, 179:86 (La Ley, 8-423, y JA, 60-38); 182:486 (JA, 64-717); 188:464 (La Ley, 21-144); 191:460 (La Ley, 29-503, y JA, 73-571); 192:139 (La Ley, 26-146, y JA, 1942-II-106 a 108); 199:268 (La Ley, 35-407); 201:545 (La Ley, 39-49, y JA, 1945-II-727); 205:199; 207:270 (La Ley, 46-464, y JA, 1947-IV-139); CFed., sala cont. adm., 9/4/65, en La Ley, 199:266; íd., 16/3/67, en La Ley, 127-662.

(221) CSJN, Fallos, 175:199 (JA, 54-689); 177:103 (JA, 57-350); 184:592 (La Ley, 16-96, y JA, 67-802); 188:143 (JA, 72-516); 192:139 (La Ley, 26-146, y JA, 1942-II-106/8); 201:202 (La Ley, 38-341); 203:22 (La Ley, 46 769, y JA, 1947-II-348); 209:28 (La Ley, 48-264, y JA, 1947-IV-260), 210:172 (La Ley, 50-897, y JA, 1948-II-108); 210:284; 210:500 (La Ley, 50-658, y JA, 1948-II-145); 210:855 (La Ley, 51-27, y JA, 1948-III-367); 216:41 (La Ley, 58-412); 218:595; 257:127; 258:176; 261:205;

Como consecuencia de tales ideas, la Corte Suprema ha declarado válidos:

a) los impuestos que tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, tales como los de carácter progresivo (222); o los que afectan más intensamente a las sociedades anónimas (223);

b) la formación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (224), como, por ejemplo, hacer el distingo entre "presentes" y "ausentes", siempre que este último concepto se aplique a los domiciliados fuera del país (225), y no por razones de vecindad dentro del país (226); o hacer la diferenciación entre propiedades urbanas y rurales (227);

c) la aplicación de gravámenes inmobiliarios a los propietarios de grandes extensiones (latifundios) (228);

d) establecer un menor término de prescripción de la acción de repetición de impuestos, con relación a la que se otorga al fisco para cobrar tributos, por tratarse de un privilegio razonable reconocido al Estado como poder público (229);

e) fijar por ley fechas para el nacimiento o extinción de los derechos cuando se produce un cambio de régimen jurídico (230);

f) imponer un gravamen que se aplica a otro contribuyente con criterio distinto (231);

g) aplicar en una jurisdicción un impuesto que no existe en otra, porque la diversidad de tributación y su cuantía son inherentes a la pluralidad de regímenes propia del régimen federal de gobierno (232).

En cambio, inspirado en análoga doctrina, el tribunal invalidó en muchos fallos el impuesto inmobiliario aplicado a los bienes en condominio según el valor total

17/7/67, "Soficomar S.R.L.", Fallos, 268:56 (La Ley, 268-56; La Ley, 127-71; ED, 21-610); íd., 16/4/69, "Cía. Swift de La Plata", Fallos, 273:241 (ED, 28-49; La Ley, 136-196); íd., 30/7/69; "De Feo", Fallos, 274:207; íd., 15/4/70, Fallos, 276:218; íd., 12/2/71, "Labureau", Fallos, 279:19; íd., 31/3/71, "Borgna", Fallos, 279:182; CFed., sala cont. adm., 1/8/63, en La Ley, 113-176, y JA, 1964-I-292: CCiv., sala D, 3/6/64, en La Ley, 115-72, y ED, 11-343; íd., sala C, 19/5/70, La Ley, 139-600, y ED, 35-148.

(222) CSJN, Fallos, 168:5 (JA, 41-540); 187:495 (La Ley, 20-74, y JA, 72-1054); 190:309 (La Ley, 23-708); 210:172 y 284. En igual sentido: doctrina del Superior Tribunal Federal de Suiza (BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 230), y de la Suprema Corte de Méjico (FLORES ZAVALA, ob. cit., t. I, ps. 193 y sigtes.). Sobre la doctrina norteamericana, ver: BLOUGH, *The federal taxing process*, ps. 382 a 408.

(223) CSJN, Fallos, 179:86 (JA, 60-38); 188:105 (JA, 72-305); 199:423 (La Ley, 36-521); 201:82 (La Ley, 38-330); 215:526 (La Ley, 58-400, y JA, 1950-II-93); 251:180 (La Ley, 108-49.375; JA, 1962-III-520); 6/11/61, "Cía. San Pablo", Fallos, 251:180 (La Ley, 108-870; JA, 1962-II-418; ED, 1-773); 257:127 (La Ley, 113-713).

(224) CSJN, Fallos, 188:464; 191:460 (JA, 73-571); 204:391 (La Ley, 42-209); 210:172.

(225) CSJN, Fallos, 195:135 (La Ley, 30-107); 200:374 y 424; 209:200 (JA, 1947-IV-806); 210:1028; 211:34 (La Ley, 52-440, y JA, 1948-III-580); 212:493 (La Ley, 53-255).

(226) CSJN, Fallos, 175:199 (JA, 54-689); 188:143 (JA, 72-516); 210:791.

(227) CSJN, Fallos, 199:231 (JA, 75-400); 210:172 (La Ley, 50-897, y JA, 1948-II-108).

(228) CSJN, Fallos, 171:390 (JA, 48-397); 210:172; 210:284 (La Ley, 50-545); 210:611 (La Ley, 50-909).

(229) CSJN, 10/4/64, "Alarcón de Vidal", en Fallos, 258:176; CFed., sala cont. adm., 8/8/63, "Ecesortu du Lubary", en La Ley, 113-51.456; íd., "Alarcón de Vidal", en La Ley, 113-192, y JA, 1964-I-292.

(230) CSJN, 22/3/65, "Franzani", Fallos, 261:205.

(231) CSJN, 20/9/63, "Armando", Fallos, 256:561 (JA, 1964-I-420; La Ley, 114-68).

(232) CSJN, "Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.", Fallos, 262:367 (La Ley, 121-28, y JA, 1966-II-630).

de ellos, sin tener en cuenta la porción de cada condómino (233) y el impuesto a la herencia graduado según el acervo dejado por el causante, con prescindencia de la parte recibida por cada heredero (234), demostrando así acatamiento al principio de que cuando el gravamen tiene por objeto la posesión o recepción de riqueza, debe aplicarse en función de lo que en ella corresponde al contribuyente, esto es, su condición personal.

Cabe señalar, finalmente, que en la Argentina los extranjeros gozan de los mismos derechos que los ciudadanos (art. 20, Const. Nac.) y que, por tanto, no podrían establecerse diferencias tributarias en razón de *nacionalidad* de las personas individuales, ya que en tal supuesto se violaría el concepto de igualdad. Tampoco serían válidos distingos por causa de sexo, raza, religión o ideas políticas (arts. 14, 16 y 19, Const. Nac.).

** Se ha señalado que el concepto de igualdad ante las cargas públicas puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley. Al respecto se ha destacado la posibilidad de que la concepción ortodoxa de igualdad en la ley entre en colisión con la noción de igualdad por la ley, lo cual haría aconsejable resolver ese conflicto por vía constitucional, de forma tal que el principio ortodoxo de igualdad no obstaculice con la utilización de la ley a los efectos de distribuir o redistribuir la riqueza socialmente (235).

Como se ha reseñado, la jurisprudencia argentina ha desarrollado ampliamente el concepto de igualdad en la ley y ante la ley.

183. GENERALIDAD. — Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con *generalidad*, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, "el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto" (236).

En este sentido ha expresado la Corte Suprema que la uniformidad y generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla

(233) CSJN, Fallos, 184:592 (JA, 67-802); 187:586 (La Ley, 19-1043, y JA, 71-995); 207:270 (La Ley, 46-464, y JA, 1947-IV-1390; La Ley, 46-497, y JA, 1947-IV-151; 209:431 (La Ley, 49-156, y JA, 1949-I-524); 210:284 (La Ley, 50-545); 210:322 (La Ley, 50-205); 220:689 (La Ley, 64-512, y JA, 1952-I-14); 220:1216 y 1300; 234:568 (La Ley, 83-10, y JA, 1956-III-249); 236:22. En fecha reciente modificó esta interpretación: CSJN, Fallos, 243:98 (La Ley, 94:731).

(234) CSJN, Fallos, 149:417 y 427 (JA, 15-170); 154:337; 156:352; 167:163 (JA, 40-322).

** (235) VALDÉS COSTA, ob. cit., nº 2, p. 45; *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 371 y sigtes.). Ver también NAVARRINE Y ASOREY, *Presunciones...*, ps. 24 y sigtes. RODOLFO SPISSO, ob. cit., ps. 323 y sigtes.; GRACIELA TELERMAN DE WURCEL, ob. cit., ps. 111 y sigtes.; JOSÉ O. CASAS, en *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 1, ps. 288 y sigtes.

** (236) FLORES ZAVALA, ob. cit., p. 149. En relación a este principio puede consultarse: RODOLFO SPISSO, ob. cit., ps. 325 y sigtes.; GRACIELA TELERMAN DE WURCEL, ob. cit., ps. 96 y sigtes.; JOSÉ O. CASAS, en la misma obra, ps. 324 y sigtes.

la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra (237).

El beneficio de la dispensa de impuestos que consideramos al tratar del *poder de eximir*, constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tienen validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito —por lo común— de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país (238).

** Puede considerarse dentro del principio de generalidad, el hecho de la coexistencia de ciertas capacidades contributivas no alcanzadas, frente a otras superexplotadas, cosa que implicaría una quiebra del principio de igualdad, por no respetar la generalidad. También, aunque es más discutible pues implica una cierta dosis de opción política, se presenta el problema de si debe gravarse toda o parte de la capacidad contributiva contemplada, sin que por ello el principio de generalidad pueda reputarse violado.

184. NO CONFISCACIÓN. — Desde el momento que la Constitución nacional asegura la *inviolabilidad* de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17), es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas *no deben ser confiscatorias*. La Corte Suprema de Justicia la ha desarrollado ampliamente, sentando el principio de que los tributos no pueden absorber *una parte sustancial de la propiedad o de la renta*.

La interpretación es amplia, puesto que incluye el capital y también su producido, la renta; y no podría ser de otra manera, porque la riqueza se trasformaría en una palabra carente de sentido, si los individuos no pudieran gozar de su rendimiento. Pero, ¿qué debe entenderse por *una parte sustancial* de la propiedad o de la renta?

He aquí una cuestión que no admite respuesta en términos absolutos. La *discreción* o *razonabilidad* de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo. La imposición en épocas de paz no puede ser igual a la imposición en tiempo de guerra, fuera de que la conciencia social es variable según los países: ciertas colectividades aceptan topes que entre nosotros son considerados confiscatorios, como también los que hoy se reconocen como moderados fueron estimados exorbitantes en el pasado. Pero, como principio, el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la

(237) CSJN, Fallos, 157:359 (JA, 33-391); 162:240; 168:305 (JA, 42-953); 175:102 (JA, 54-324); 178:80; 178:231 (JA, 76-133); 184:50 (La Ley, 15-1); 188:403 (JA, 72-665), 190:227 (La Ley, 24-515, y JA, 190-277).

** (238) Ver el nuevo enfoque del poder de eximir que lo considera parte del deber de contribuir.

capacidad económica o financiera del contribuyente (239), y tampoco —en un impuesto a la compraventa— si no absorbe una parte sustancial de la operación gravada, ni media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado (240).

Por supuesto que no es prudente establecer un límite fijo en el texto constitucional, como se propició alguna vez en los Estados Unidos y se rechazó con buen criterio (241), por depender el máximo tolerable de las circunstancias variables anteriormente aludidas, resultando preferible el análisis de las situaciones que se presenten, aparte de que algunas de ellas son de muy difícil apreciación numérica.

La Corte Suprema, hasta este momento, mantiene el tope de 33 % como límite de validez constitucional de los tributos (242). Según el criterio actual, se consideran inconstitucionales los siguientes gravámenes, entre otros:

a) el impuesto inmobiliario que insume más del 33 % de la renta del bien, calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación (243);

b) el impuesto sucesorio que excede del 33 % del valor de los bienes recibidos por el beneficiario (244), siendo de notar que en los últimos textos vigentes había desaparecido el distingo efectuado en algún momento entre presentes y ausentes del país, aplicándose a todos el mismo tope (245);

(239) CSJN, 5/6/68, "Esso S.A.", Fallos, 271:7 (La Ley, 131-773).

(240) CSJN, 14/6/67, "Soficomar S.R.L.", Fallos, 268:56 (La Ley, 127-71; ED, 21-610).

(241) GIULIANI FONROUGE, *Limitación cuantitativa del impuesto* (en La Ley, 82-239).

* (242) Ver estudio citado en nota anterior. GARCÍA BELSUNCE entiende que la confiscatoriedad en los impuestos inmobiliarios se da en tanto afecta el capital; en el impuesto a las ganancias cuando el quantum del tributo es irrazonable; en los tributos indirectos, acreditada la no traslación, cuando afecta el capital empleado, y en las tasas de servicios cuando no se preste el servicio o el quantum de la tasa no guarde proporción alguna con el costo directo o indirecto del servicio prestado ("D.T.", nº 495, ps. 193 y sigtes.). Ver otro interesante aporte del autor en La Ley, 1990-E, 651 y sigtes. Sobre la superposición de impuestos y la confiscatoriedad en la explotación agropecuaria, *Juan Segundo Areco*, La Ley, 1991, ps. 1333 y sigtes.; GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997; RODOLFO SPISSO, ob. cit., ps. 417 y sigtes.; JOSÉ O. CASAS, ob. cit., ps. 336 y sigtes; GRACIELA TELERMAN DE WURCEL, ob. cit., p. 98. En la doctrina española, además de los cursos reiteradamente citados en esta actualización, debe señalarse las siguientes monografías: C. PALAO TABOADA, *La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. Hacienda y constitución* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979); ANTONIA AGULLÓ, *La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español* ("Revista del Direito Tributario", nº 42, ps. 28 y sigtes.); ANTONIA AGULLÓ, *Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*, "Cívitas", nº 36, 1982, ps. 655 y sigtes., para quien la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario, y no únicamente en defensa de la propiedad. Ver M. ANGEL MARTÍNEZ LAGO, trabajo citado ("Cívitas", nº 60, p. 624). Otras citas del principio en EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Familia e impuestos* (P.P.U., Barcelona, 1988, p. 26, nota 1).

(243) CSJN, Fallos, 196:122 (La Ley, 31-341); 196:511; 200:128; 201:165 (La Ley, 38-402); 202:242; La Ley, 40-626, y JA, 1946-II-69; 204:376 (La Ley, 42-356); 205:364; 206:247; 207:238 (JA, 1947-I-663); 209:114 (La Ley, 48-824); 209:200 (JA, 1947-IV-807); 210:33 (La Ley, 49-786); 216:172 (La Ley, 58-897, y JA, 1948-II-108); 210:310 (La Ley, 50-150, y JA, 1948-I-532); 210:1208 (La Ley, 51-78, y JA, 1948-II-575); 211:1781; 220:322 (La Ley, 64-6); 220:926; 220:1082 (La Ley, 64-216, y JA, 1951-IV-338); 220:1229 (La Ley, 64-614); 220:1300; 220:1535 (La Ley, 65-1020; 222:308 (La Ley, 67-230); 236:22; 239:157; CSJN, 21/8/73; "Acuña", ED, 50-318.

(244) CSJN, Fallos, 190:159 (La Ley, 23-261, y JA, 71-400); 196:61 (La Ley, 32-112); 211:1033 (La Ley, 52-203, y JA, 1948-IV-463).

(245) CSJN, Fallos, 234:100 (La Ley, 82-239, y JA, 1956-II-12); 235:883.

c) la patente que absorbe una parte sustancial de las utilidades de una empresa (246);

d) la contribución de mejoras que no guarde prudente relación con la valorización reportada al inmueble por la obra realizada (247);

e) el gravamen a la inscripción de estatutos de una sociedad extranjera, que absorbe casi la mitad del capital asignado a la sucursal en la República (248).

Cabe señalar que a los fines de determinar el límite admisible desde el punto de vista constitucional, el tribunal examina aisladamente cada impuesto sin adicionar posibles recargos moratorios (249); y no acepta acumular los diversos gravámenes que puedan incidir sobre las personas o los bienes, ya que en tal supuesto el tope tendría que ser mayor (250). Tampoco cabe alegar la confiscatoriedad por causa del monto de las penas fiscales (251), ni tampoco cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías (252).

** Asimismo, cabe resaltar que no hay jurisprudencia de la Corte Suprema en torno de la confiscatoriedad de impuestos que gravan la renta (impuestos a las ganancias, ganancias eventuales), ni sobre la violación al principio por la aplicación de indicios, presunciones y ficciones que originan la aplicación de alícuotas excesivas e ilegítimas (253).

** Existe consenso doctrinario en que la confiscatoriedad no sólo puede provenir de la aplicación de un solo gravamen, sino de la presencia de tributos concurrentes. Este tema, sobre el cual no hay precedentes jurisprudenciales en nuestro país, ha sido objeto de profundo tratamiento por las XIV Jornadas del I.L.A.D.T., celebradas en Buenos Aires en 1989 (254).

* Igualmente es de notar que cuando el art. 17 constitucional habla de *confiscación*, quiere significar que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal y de fines penales, lo que nada tiene que ver con la pena de *comiso* de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer algunas leyes impositivas, especialmente la derogada ley de aduana, el actual Código Aduanero (ej.: arts. 962, 429, etc.) y las de gravámenes al consumo (255).

---

(246) CSJN, Fallos, 201:202 (La Ley, 38-341, y JA, 1945-II-218); 203:275 (La Ley, 40-715); 205:231.

(247) CSJN, Fallos, 210:78 (La Ley, 49-729, y JA, 1948-I-365); 210:351 (La Ley, 50-951, y JA, 1948-I-667); 210:574 (La Ley, 50-653, y JA, 1948-II-117); La Ley, 53-151, y JA, 1949-I-343.

(248) CSJN, Fallos, 218:694.

(249) CSJN, Fallos, 187:306 (La Ley, 19-704, y JA, 71-725); 200:375.

(250) CSJN, Fallos, 160:114 (JA, 35-204); 189:27; 210:172 (La Ley, 50-897, y JA, 1948-II-108); 223:401 (La Ley, 68-293); 236:22; 255:66; Corte de Justicia de Salta, 16/3/67, "Administración General de Aguas c. Higamar S.A., en JA, 1967-V-633.

(251) CFed., sala cont. adm., 2/11/67, "Rotania y Cía. S.A.", en La Ley, 130-12.

(252) CSJN, 17/9/74, "Montarcé", Fallos, 289:443; La Ley, 156-529; ED, 57-402.

** (253) NAVARRINE Y ASOREY, *Presunciones...*, ob. cit., ps. 26 y 27; PATRICIO NAVARRO, *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución y en el impuesto a las ganancias* ("D.F.", t. XXXIX, p. 210); JOSÉ O. CASÁS, *Presión fiscal...*, ob. cit. (Depalma, 1992, ps. 77 y sigtes.). No existen precedentes jurisprudenciales en nuestro país sobre el tema, salvo el analizado por BULIT GONI en *Algo más sobre confiscatoriedad tributaria global*, La Ley, 16/8/2000.

** (254) Ver ponencia y conclusiones de las XIV Jornadas del I.L.D.T.; también, JOSÉ O. CASÁS, *Presión...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992), con amplio tratamiento del tema.

** En cuanto al ahorro obligatorio, establecido por las leyes 23.256 y 23.549, la figura había creado discusiones en la doctrina, una de las cuales se debatía en torno de su carácter confiscatorio o no. La Corte Suprema, en el fallo "Horvath" (4/5/1995) resolvió la cuestión, indicando, entre otros argumentos esgrimidos, que no se apreciaba una violación al principio de no confiscatoriedad, pues las características del tributo, sumado al hecho de su particular naturaleza jurídica, llevaban a tal consideración.

** Particular relieve está adquiriendo este principio en España, donde aparece reconocido expresamente en el art. 31.1 de su Constitución de 1978.

185. LIMITACIONES DE ORDEN POLÍTICO. DOBLE IMPOSICIÓN. — La coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional así como en el internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. El desarrollo de la riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre los pueblos, son circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema en lo que va del siglo. Desde la primera guerra mundial las dificultades han sido cada vez más frecuentes, y si ellas resultan más ostensibles en el concierto de las naciones, no le van en zaga los problemas suscitados, en el interior de cada país, principalmente en los de régimen federal, por el ejercicio simultáneo de facultades impositivas sobre las mismas personas o los mismos bienes.

Es indudable que por aplicación del principio de razonabilidad, debería restringirse automáticamente el ámbito de ejercicio de los poderes tributarios de cada entidad, para hacer posible el desenvolvimiento armónico de todas, pero los intereses en juego, muchas veces antagónicos, y la aplicación de conceptos jurídicos divergentes, han impedido ese resultado. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario; es así como resulta generalizado el fenómeno de la *doble* o *múltiple tributación*.

En términos generales puede decirse con Seligman, que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa" (256), pero este concepto tan amplio abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad que, en expresión de aquél, reviste carácter esencialmente geográfico, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Y como el primer aspecto no interesa en este caso, por corresponder a la técnica o a la política financiera, es conveniente procurar la restricción del concepto a fin de asegurarle mayor precisión jurídica.

En esta búsqueda aclaratoria, Griziotti estima que la existencia o inexistencia de doble tributación depende de la "unidad de causa de imposición" (257), pero lo que aparece lógico en su sistema nos resulta inaceptable por dos razones; en primer lugar, porque nos afiliaría a la doctrina causalista de la obligación tributaria, y luego, porque la "causa" según ese

---

(256) SELIGMAN, *Essais sur l'impôt* (trad. franc., Giard y Brière, Paris, 1914, t. I, p. 156).

(257) GRIZIOTTI, *Principii di politica...*, p. 187.

autor, radica en la capacidad contributiva (causa inmediata) y en los beneficios recibidos del Estado (causa mediata), conceptos metajurídicos y de vaguedad extrema. Por razonamiento de índole similar, tampoco aceptamos la definición de Trotabas, para quien "hay doble imposición cuando una misma facultad contributiva da lugar a la percepción de dos —o varios— impuestos" (258), puesto que anteriormente explicamos que la capacidad económica no constituye una condición de lícito ejercicio del poder tributario.

Preferible nos parece el concepto aceptado por la doctrina alemana (259) y por el Tribunal Federal Suizo (260), que requiere la unidad de *sujeto pasivo*, de *objeto*, de *tiempo* y de *impuesto*, y que concreta acertadamente Udina al referirse "al idéntico presupuesto de hecho (que) da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento" (261).

Resumiendo tales ideas, puede decirse que *existe doble* (o múltiple) *imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos* (o más) *veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos* (o más) *sujetos con poder tributario.*

(258) Ob. cit., p. 525.

* (259) "Ocurre una *doble* (o múltiple) *imposición* internacional cuando varios titulares independientes del poder tributario (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie" (HENSEL, ob. cit., p. 33). Igual concepto y hasta similares palabras, pueden hallarse en un excelente estudio de DORN: *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1938-I, ps. 115 y sigtes., esp. p. 131). A decir verdad, la definición de Dorn apareció en la doctrina alemana en 1927 en *Das Recht der Internationalen Doppelbesteuereng* ("Vierteljahreschrift für Steuer and Finanzrecht", Berlín, 1927, nº 1, p. 190, citado por KNECHTLE, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Holanda, 1979, ps. 29 y 210); habiendo sido calificada de definición fundacional junto con la citada de HENSEL, que agrega a igual que UDINA el elemento tiempo. En la doctrina alemana similar definición dio SPITALER (*Das Doppelbesteuerungsproblem bein den direkten Steuern*, Aufl. Köln, 1967, citada por KNECHTLE, ob. cit., p. 29). Otra definición clásica fue la dada por el modelo de convenio de Méjico y Londres publicado por la Liga de las Naciones (1946), que para Knechtle (ob. cit., p. 29) se inspira en la doctrina alemana citada, mientras para BORRÁS, constituye un apartamiento de la definición de Dorn (BORRÁS ALEGRÍA, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, p. 28). Pueden verse otras definiciones en las obras de Knechtle y Borrás citadas, incluyendo la dada por el informe de la O.C.D.E. (Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico) sobre el modelo de convenio de doble imposición a la renta y al capital (1963).

* (260) "Se produce un caso de doble imposición cuando la misma persona es sometida por el mismo objeto y durante el mismo tiempo, al mismo impuesto en dos cantones" (BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 76). Ver igualmente: BLACK, *Jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale* (en "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal", 1954, p. 225). Acorde con esta definición, que es de antigua data (Tribunal Federal suizo, 12/2/1875), el Tribunal se veía obligado a examinar si la totalidad de los elementos se encontraban presentes en cada caso. Dada la dificultad del método, éste se abandonó adoptándose el criterio denominado "*conflict rules*", que consiste en decidir en cada caso la relación legal y fáctica a aplicar para permitir al gobierno federal establecer un gravamen sobre los cantones (ver KNECHTLE, ob. cit., p. 28).

(261) *Il diritto internazionale tributario* (Cedam, Padova, 1949, p. 253). También Sorondo alude a la aplicación por dos Estados de "un mismo impuesto" sobre "un mismo hecho imponible" (*Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional*, en Jornadas de derecho tributario, Montevideo, 1957, ps. 239 y sigtes., esp. p. 241).

Ciertos autores consideran que, desde el punto de vista jurídico, sólo puede hablarse de *doble imposición* en el ámbito internacional, ya que en el ámbito nacional únicamente existe imposición *múltiple* o *sobreimposición* (262), pero esta distinción nos parece un mero juego de palabras carente de fundamento racional y, desde luego, inconciliable con la práctica de un federalismo efectivo (263). Los autores europeos están habituados a reconocer poder tributario exclusivamente al gobierno nacional, colocando en un plano inferior o de subordinación jurídica a las restantes entidades del Estado: por esto hablan frecuentemente de "entes mayores" y "entes menores", asignando a estos últimos facultades delegadas o *competencia* tributaria, y no *poder tributario*. No ocurre lo propio entre nosotros, pues la concurrencia que se produzca por el ejercicio simultáneo del poder de gravar, asume la misma categoría jurídica en el interior del país (entre la Nación, las provincias y los municipios) y en el orden internacional (entre los diversos Estados soberanos). En consecuencia, se puede hablar de *doble imposición interna* o *internacional* y de *doble imposición externa* o *internacional*.

186. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA. — El problema de la doble o múltiple imposición adquiere singular gravedad en los Estados de organización federal, por los conflictos que origina el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación, las provincias (o estados o cantones) y los organismos locales (municipalidades, etc.), si bien no asume en todos análoga intensidad. Hay países, como Méjico, donde los municipios dependen de las legislaturas estaduales, las cuales fijan sus tributos, de manera que no hay posibilidad de conflictos entre ellos (264); otros, en cambio, como los Estados Unidos, ofrecen el caso de numerosos organismos (condados, distritos escolares, etc.) con facultad de aplicar gravámenes, que se suman a los tres órdenes señalados en primer término y cuya complejidad y confusionismo pueden imaginarse teniendo en cuenta la coexistencia del gobierno federal, de cincuenta estados y aproximadamente ciento ochenta mil unidades locales (265).

187. SISTEMAS PARA EVITARLA. — Diversos sistemas se han propuesto para evitar la superposición, pudiendo mencionarse los siguientes (266): *a)* separa-

(262) En este sentido: INGROSSO, que aplica la expresión "imposición múltiple" tanto a la imposición de un bien por diversos organismos del Estado, como al supuesto de su afectación por distintos impuestos (*Diritto finanziario*, p. 628). GRIZIOTTI, en cambio, limita la aplicación de ese concepto al segundo caso y atribuye la expresión *sobreimposición* al supuesto en que un contribuyente pague varios impuestos por análoga causa a distintos entes estatales (*Principii di politica...*, ps. 188 y 189).

(263) Es corriente por esto, que los autores norteamericanos (SELIGMAN, GROVES, SHULTZ y HARRISS, etc.), los mejicanos (FLORES ZAVALA) y los suizos (BLUMENSTEIN) se refieran a la doble imposición que se produce en el ámbito nacional. UDINA reconoce que esa denominación no es apropiada, pero considera que es la única compatible con la realidad del fenómeno y, además, de uso común (*Il diritto internazionale tributario*, p. 253).

(264) FLORES ZAVALA, ob. cit., p. 401, 31ª ed., 1995; MANAUTOU MARGÁIN, ob. cit. (México, 1983), p. 247.

(265) *Tax relations among governmental units* (Tax Policy League, New York, 1938, p. 3).

** (266) SHULTZ y HARRISS, ob. cit., ps. 528 a 540; GROVES, ob. cit., ps.403 a 410. Con relación a los sistemas de coordinación financiera entre los diferentes niveles de gobierno, puede consultarse referente a nuestro país, JOSÉ O. CASAS, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002,

ción de las fuentes de recursos; *b)* impuestos en coparticipación (*shared taxes*); *c)* suplementos o adicionales impositivos; *d)* subsidios o subvenciones compensatorios; *e)* concesión de "créditos" por impuestos pagados en otra jurisdicción; *f)* deducción de tributos pagados.

188. BRASIL. — Las constituciones brasileñas se han caracterizado, desde la de 1891, por la minuciosa distribución de los poderes tributarios de los entes de gobierno, estableciendo la de 1946 cuáles eran los tributos que correspondían a la Unión, a los Estados y a los municipios (arts. 15, 19 y 29). En 1965 la enmienda 18 modificó sustancialmente el sistema anterior y delimitó taxativamente tres ámbitos de materias tributarias según criterios económicos, y no políticos o financieros, a saber: *a)* comercio exterior; *b)* propiedad y rentas; *c)* producción y distribución (267). Ese texto se caracterizaba ya por el refuerzo de la potestad tributaria del poder central que, de tal manera, asumió una preponderancia manifiesta en desacuerdo con los antecedentes nacionales.

La Constitución del 24 de enero de 1967, se ajustaba a los principios de la enmienda 18 y, por consiguiente, adopta esa clasificación de tipo económico y el régimen centralizado (268); actualmente en los arts. 18 a 26 del texto de 1969. En efecto, de las 16 categorías de tributos existentes, 12 eran aplicadas por la Unión (de las cuales: 4 integraban el tesoro federal; 1 iba a los Estados; 2 a los municipios; y 5 se distribuían por el sistema de coparticipación); 2 son estaduales (una con participación municipal); y 2 eran directamente municipales. Esta referencia basta para dar idea del predominio del gobierno federal y la situación de dependencia en que permanecían los restantes órdenes de gobierno.

** La Constitución de 1988 establece la competencia tributaria de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los municipios, contemplando un sistema de reparto de tales ingresos tributarios (arts. 153 a 162). La Unión tiene competencia para establecer impuestos sobre importación, exportación, rentas y ganancias, productos industrializados, operaciones de crédito, propiedad territorial rural y grandes fortunas. Los Estados y el Distrito Federal pueden establecer impuestos sobre transmisión *mortis causa* y donación, circulación de mercancías y servicios de traspone interestatal y propiedad de vehículos automotores. El propio texto constitucional establece que pertenecen a los Estados y al Distrito Federal el producto del impuesto sobre las rentas y las ganancias, estableciendo también normas de reparto para los municipios. El nuevo sistema es de separación, existiendo impuestos compartidos, es decir que el producto se reparte entre los distintos niveles de gobierno.

189. MÉJICO. — En Méjico suelen producirse conflictos entre la Federación (gobierno federal) y los Estados porque, en principio, ambos poseen facultades concurrentes amplias, ya que la Constitución de 1917 con las reformas de 1940 se limita a establecer ciertas prohibiciones, pero no hace una distribución taxativa del

ps. 97 y sigtes.; ENRIQUE BULIT GOÑI, en *Tratado de Tributación*, t. 1, *Derecho Tributario*, vol. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 27 y sigtes.

(267) Véase la traducción española de la enmienda 18 y un comentario sobre sus antecedentes y alcances en: GIULIANI FONROUGE, *Discriminación del poder tributario en la reforma constitucional del Brasil* (La Ley, 123-1059). Ver igualmente: GOMES DE SOUSA, *Tax reform in Brazil* ("Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. 20, 1966, p. 353).

(268) Sobre la Constitución de 1967 véase: BALEEIRO, *Uma introdução...*, ps. 292 y sigtes.;

poder tributario como la del Brasil (269). Según las disposiciones de la Constitución y su interpretación doctrinal y por la Corte Suprema, el gobierno federal tiene: *a)* facultades concurrentes con los Estados sin limitación alguna; *b)* poderes exclusivos otorgados en forma positiva respecto de determinadas materias por la fracción XXIX del art. 73; *c)* facultades exclusivas por razón de prohibición a los Estados (art. 117) (270).

Para procurar soluciones prácticas a los problemas derivados del principio de "libertad impositiva", se reunieron tres *Convenciones Nacionales Fiscales* en 1925, 1933 y 1947 para delimitar los poderes tributarios, pero sin llegar a conclusiones efectivas. También fue creada una Comisión Nacional de Arbitrios con representación promiscua del gobierno federal, de los gobiernos locales y de los contribuyentes para revisar la legislación tributaria y ajustarla a los textos constitucionales, pero sin lograr avances apreciables.

Finalmente, el problema derivó en una ley de Coordinación Fiscal (22 de diciembre de 1978), con la que se pretendió solucionar "la circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales, estatales y municipales" (exposición de motivos). Los Estados que deseen deben adherirse al Sistema para recibir las participaciones que le corresponda, con renunciamiento a gravar ciertas materias. La doctrina mejicana ha visto en este sistema una influencia de la doctrina, legislación y jurisprudencia argentina (271).

190. ESTADOS UNIDOS. — Indudablemente donde el problema de la múltiple tributación ha alcanzado mayor agudeza es en los *Estados Unidos de Norteamérica*, desde la sanción de la enmienda 16 (1913), que autorizó al Congreso a imponer y cobrar impuestos sobre la renta. A partir de entonces y por razones notorias, la cuestión acaparó la atención pública, dando motivo a una copiosa e ininterrumpida bibliografía (272) y a la preocupación de entidades técni-

* (269) FLORES ZAVALA, *La doble imposición en las Estados Unidos Mexicanos* (en *Jornadas Latinoamericanas*, ps. 455 y sigtes.); íd., *Elementos de finanzas...*, t. I, ps. 325 y sigtes.; CRIEL LUIAN, *Jurisdiction to tax in Mexico* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. II [1948], p. 404); SILVA, *Las jurisdicciones fiscales concurrentes en la República federal mexicana* (en "Estudios del Centro de Invest. Perm. de Derecho Financiero", 1940, p. 22); íd., *Concurrent fiscal jurisdictions Mexico* (en "Taxes", 1942, p. 658); DE LA GARZA, ob. cit., 7ª ed., ps. 216 y sigtes.

(270) V. los detalles en: DE LA GARZA, ob. cit., 28ª ed., 1994, ps. 221 y sigtes. MARGÁIN MANAUTOU, ob. cit., ps. 250 y sigtes., quien señala a esta interpretación como mayoritaria frente a quienes le otorgan a la Federación facultades limitadas a lo dispuesto en la fracción XXIX del art. 73.

** (271) MARGÁIN MANAUTOU, ob. cit., p. 256. Ver este régimen en DE LA GARZA, ob. cit., 28ª ed., 1994, ps. 250 y sigtes. Ver el texto vigente de dicha ley, incluyendo su última reforma del 31/12/99, en http://info4.juridicas.unam.mx/unijus/fed.htm.

(272) En la imposibilidad de ofrecer una nómina completa nos concretamos a los estudios más importantes: SHOUP Y BOGGERI, *La disorganizzazione fiscale negli Stati Uniti* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1938-I, p. 32); GROVES, *Intergovernmental fiscal relations* (en Proceedings NTA, 1942, p. 105); íd., *The American approach to intergovernmental fiscal coordination* (en Proceedings NTA, 1952, p. 318); íd., *New sources of light on intergovernmental fiscal relations* (en "National Tax Journal", 1952, p. 234); íd., *The background of intergovernmental fiscal relations* (en Proceedings NTA, 1955, p. 517); MAXWELL, *The fiscal impact of federalism in the United States* (Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1946); íd., *Tax credits and intergovernmental fiscal relations* (The Brookings Institution, Washington, 1962); MARTÍN (J.W.) y otros, *Federal-State Income tax coordination* (en Proceedings NTA, 1943, ps. 200 y sigtes.); BLAKEY, *Some considerations respecting federal, state and local fiscal relations* (en "Bulletin of the National Tax Ass.", junio de 1945, p. 273); ECKER-RACZ, *Intergovernmental tax coordination: Record and prospect* (en "National Tax Journal", 1952, p. 245); BUEHLER, *The coordination of federal, state and local taxes in the United States* (en "Archivio Finanziario", vol. II [1951], p. 24); íd., *Federal grants-in-aid versus separate revenue sources* (en Proceedings NTA, 1949, p. 348); íd., *Taxation aspects of intergovernmental fiscal relations* (en Proceedings NTA, 1955, p. 529).

cas (273), determinando, asimismo, la designación por el gobierno federal de una "Comisión sobre Relaciones Fiscales Interestatales" (*Committee on Intergovernmental Fiscal Relations*), integrada por destacadas personalidades en materia financiera, que presentó el estudio más completo que se conoce, acerca de la superposición tributaria en aquel país (274); posteriormente, en 1953, se constituyó una segunda comisión, pero su informe (1955) resultó "decepcionante" (275).

El problema no ha recibido solución definitiva hasta el presente, si bien se ha avanzado en materia de coordinación y cooperación, aplicándose procedimientos varios de deducción de impuestos, "créditos" por pagos en otra jurisdicción, unificación de procedimientos administrativos (reducción de declaraciones juradas, de métodos de valuación e imposición, etc.), con lo cual resultan atenuadas ciertas dificultades. Pero la cuestión se mantiene en pie en lo sustancial, especialmente por el temor de los Estados y organismos locales, de que una concentración excesiva de poderes en el gobierno federal los coloque en situación de dependencia financiera, que haga ilusoria la autonomía local, que es de la esencia del federalismo; de aquí, también, que la Comisión oficial de 1943 rechazara soluciones puramente "técnicas" y pusiera el énfasis en el hecho de que "coordinación y cooperación, antes que subordinación y coerción, es la respuesta a los problemas fiscales interestatales en los Estados Unidos", estimando preferibles los arreglos parciales de orden pragmático (276).

Cabe en esta oportunidad llamar la atención sobre un trabajo de mérito excepcional aparecido en los Estados Unidos en 1933 y que no obstante constituir el enfoque más original y sagaz del tema, no mereció mayor atención. Nos referimos a la obra del prof. Harding, que inspirándose en Schanz, expone la "teoría de la imposición fundada en la integración económica; o con mayor concisión, *una teoría impositiva de la integración*" (277). Para el autor, el derecho de imponer no radica en los conocidos principios de la "protección" o del "control" del Estado, sino en la "circunstancia de que la riqueza económica sea utilizada en la tarea económica coordinada del grupo social", esto es, produciendo beneficios o riqueza o servicios, como parte y en razón de la solidaridad e interdependencia de dicho grupo social; en una palabra, el derecho de aplicar impuesto corresponde al Estado del lugar donde "la riqueza se hace útil y productiva, donde se realizan los negocios" (278). Corresponde, esencialmente, a la doctrina de la *radicación económica de los bienes* o de la *fuente*: la riqueza, capital o renta, es únicamente gravable en el lugar en cuya estructura económica se integra y donde la cooperación del grupo social ha hecho posible dicha estructura (279).

(273) *Tax Policy League; Tax relations among governmental units* (New York, 1938); *The coordination of federal, state, and local taxation* (Report of the Joint Committee of the American Bar Association, the National Tax Association and the National Association of Tax Administrators), I foll., 1947; *Tax institute, Federal-State-Local tax correlation* (Princeton, 1954); *National Tax Association, Report of the Committee on intergovernmental fiscal relations* (en Proceedings NTA, 1954, p. 343).

(274) *Federal, state and local government fiscal relation* (U.S. Govern, Printing Office, Washington, 1943). Ver los comentarios a su respecto de los prof. BLOUGH y BLAKEY, en Proceedings NTA, 1943, ps. 22 y 244.

(275) MAXWELL, *The Report of the Comisión on Intergovernmental fiscal relations* (en "Nacional Tax Journal", 1956, p. 55).

(276) Ob. cit., en nota 273, ps. 1 y sigtes. En la misma orientación: MAXWELL, *The fiscal impact of federalism in the United States*, ps. VIII, 2 y 5, 376 y sigtes.

(277) HARDING, *Double taxation of property and income* (Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1933, p. 45).

(278) Ob. cit., ps. 42 y 43.

** El desarrollo jurisprudencial permite concluir que un tributo es inconstitucional por afectar el comercio interestadual si se acredita: que no existe presencia del sujeto pasivo en la jurisdicción; que no existe equitativa distribución, que es discriminatorio y que no guarda proporción con los servicios que el Estado presta (280). También se planteó la inconstitucionalidad de tributos estaduales que imponen sobrecostos discriminatorios para productores radicados fuera del Estado (281).

** Uno de los aspectos tributarios más discutidos, inclusive a nivel internacional, por sus consecuencias, es el sistema de la imposición tributaria (*unitary taxation*) adoptado en algunos Estados de los Estados Unidos en virtud del cual las actividades del contribuyente fuera del propio Estado inciden en el impuesto a pagar en el propio Estado.

** A pesar de la existencia de decisiones favorables de la Corte Suprema (282) en favor del sistema, el mismo ha originado una fuerte reacción en contra de tal tipo de gravabilidad, tanto a nivel nacional (Oficina de Política Impositiva del Departamento del Tesoro Federal) como a nivel internacional (283).

** A pesar de la reforma impositiva de 1985 (*Tax Reform Bill*), el "*unitary tax system*" siguió causando problemas. El número de Estados que lo tienen se ha reducido a tres (Alaska, Montana y Dakota del Norte) a setiembre de 1986, habiéndolo abandonado California, mediante importantes atenuaciones, estado que lideró el problema. Las repercusiones del sistema en el exterior son importantes, y ha originado la sanción de leyes que rechazan como crédito a los impuestos abonados por tal sistema (Gran Bretaña), existiendo importantes proyectos en tal sentido en otros países (Bélgica, Canadá, Alemania, Italia, Japón, Suiza, etc.) (284).

191. CANADÁ. — Las enseñanzas que derivan de otros países federales, tales como Canadá y Australia, deben ser examinadas con cautela, porque en esas colectividades políticas imperan conceptos divergentes de los arraigados en donde se practica un federalismo integral y de raigambre histórica. Tanto en Canadá como en Australia, el proceso de organización federal fue impuesto por el soberano y tuvo una trayectoria del centro a la periferia, inversamente a lo ocurrido en la Argentina y en los Estados Unidos; en esas naciones no existe una tradición autonómica local tan desarrollada y la supeditación al gobierno central es corriente, así como también el sistema de subsidios o subvenciones (*grants-in-aid*), que no goza

(279) Sobre esta doctrina, véase: SORONDO, *Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional* (en Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo, 1956, ps. 239 y sigtes.). GIULIANI FONROUGE, *General Report*, en XXII Congreso de la IFA (Cahiers, vol. LIII, t. II, ps. 8 y sigtes.); íd., *La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación* (La Ley, 118-958).

(280) ALBA CRISTIAN ROSSO, *La Corte Suprema de E. U. convalida la constitucionalidad del método unitario*, P.E.T., año III, nº 73.

(281) ALBA ROSSO, ob. cit.

** (282) International Bureau of Fiscal Documentation (Annual Report, 1984), p. 13; íd., Report 1985, p. 49. La Corte Suprema de California confirmó la procedencia del "*unitary tax system*" mediante un método de imposición mundial combinado en el caso de una casa matriz extranjera de una subsidiaria de los E.U. ("Barclays Bank International Ltd. vs. Franchise Tax Board", 11/5/92, nº 5.019.064). La Corte Suprema de los Estados Unidos, mediante sentencia del 20/6/94, convalida la constitucionalidad del método utilizado en California. Ver ALBA CRISTIAN ROSSO, ob. cit.

** (283) Idem nota anterior.

** (284) Idem nota 281.

de favor en los otros países. No obstante esta aclaración, veremos las soluciones alcanzadas o propuestas.

Canadá (285) fue instituido como Estado federal por el *British North America Act 1867*, que atribuyó ciertas funciones específicas a las provincias y otorgó todos los demás poderes al Dominio, caracterizándolo en forma distinta a nuestro país, que tiene, al contrario, un gobierno nacional de poderes restringidos; a pesar de ello, fue evolucionando hacia la extensión consuetudinaria de las facultades de las provincias, que para equilibrar sus finanzas, debieron recurrir cada vez más a subvenciones condicionales del Dominio a fin de asegurar los nuevos servicios públicos a su cargo. Como consecuencia de esta forma de desarrollo, el equilibrio del poder resultó decididamente roto en favor de las provincias, aunque por efecto de la primera guerra mundial el Dominio se vio obligado a establecer el impuesto a la renta para hacerse de recursos, situación que ocasionó reclamos locales y dificultades a los contribuyentes por numerosas superposiciones de gravámenes.

Así las cosas, a mediados de 1937 se constituyó una Comisión oficial encargada de estudiar el asunto, la cual presentó un amplio y enjundioso informe (286), conocido como Informe Rowell-Sirois por el nombre de quienes la presidieron. En ese extenso documento se analiza el desarrollo del país desde 1867, recomendándose, entre otras cosas, la atribución exclusiva al Dominio del impuesto a los réditos y del impuesto sucesorio, con subvenciones a las provincias para compensarles la pérdida de ingresos.

* Las provincias no aceptaron este temperamento, pero producida la segunda guerra mundial y por razones de defensa, en 1942 admitieron desprenderse transitoriamente del impuesto a la renta mediante ciertas compensaciones e igualmente se instituyó el impuesto federal a las herencias: es lo que ha dado en llamarse locación de los impuestos provinciales (*tax-rental agreements*). Terminada la contienda, el Dominio gestionó el mantenimiento del arreglo, pero no pudo obtener la unanimidad, ya que dos de las nueve provincias (y por cierto las más pobladas y ricas: Quebec y Ontario) se resistieron; empero, en 1952, en oportunidad de una nueva renovación, fue aceptado por Ontario. A partir de entonces, la situación era la siguiente: las provincias, excepto Quebec, no aplicaban impuesto a los réditos; tampoco establecían impuesto sucesorio, salvo Quebec y Ontario. En compensación, recibían anualmente importes calculados primitivamente según la población y luego según un método optativo basado en el rendimiento potencial de dichos gravámenes.

Esta situación fue examinada nuevamente en 1957, pero sin resultado positivo. Más adelante se formularon proyectos en 1960 y 1961 y también por la *Federal-Provincial Conference*, de noviembre de 1963.

** En la actualidad el sistema federal de impuestos tiene un impuesto a los réditos (*Income Tax Act*) y, a su vez, cada provincia tiene también un impuesto a los réditos sobre los individuos y las sociedades. Para los individuos el gravamen provincial es

(285) Ver especialmente: DUE, *Some observations on intergovernmental fiscal relations in Canada* (en Proceedings NTA, 1955, p. 538); MARTIN, *Les reports entre fiscalité fédérale et systèmes d'impôt fédérés* (en R.S.L.F., 1950, p. 551). Ver además: GROVES, Financing government, ps. 400 y 401; MAXWELL, *Recent intergovernmental fiscal relations in Australia and Canada* (en "Bulletin NTA", febrero de 1947, p. 138); HELLER, *Recent Canadian and Australian experience in intergovernmental fiscal relations* (en Proceedings NTA, 1946, p. 297); LINARES QUINTANA, ob. cit., ps. 99 y sigtes.; BURNS, *Recent developments in Federal-Provincial fiscal arrangements in Canada* ("National Tax Journal", 1962, p. 225); íd., *Intergovernmental relations in Canada: further developments* ("N.T.J.", 1965, p. 15); CANNONE Y BRAUDOIN, *À la découverte d'un droit fiscal "interstatale" Canadien* (en R.S.F., 1966, p. 835).

(286) *Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations* (3 vols., Ottawa,

un porcentaje del impuesto a los réditos federal básico, siendo recaudado por la agencia federal, salvo en Quebec, donde el impuesto provincial a los réditos es diferente y es recaudado por el Ministerio de Recaudaciones de esa provincia. Similar situación se da en Ontario y Alberta, donde la recaudación también está a cargo de los respectivos entes provinciales (287).

192. AUSTRALIA. — * La situación de Australia (288) es muy similar a la de Canadá, pues también allí el gobierno central y los Estados han desarrollado sus recursos en forma concurrente, aplicándose por primera vez el impuesto federal a la renta en 1915, a raíz de la primera guerra mundial. Desde antes de la segunda guerra y durante ésta, se coordinó el sistema fiscal mediante el *Uniform Tax Scheme*, administrando cinco Estados el impuesto federal a la renta conjuntamente con el local, pero luego comenzaron los reclamos y en 1953 se inició una negociación para el reintegro de dicho gravamen a los Estados.

** En la actualidad la Oficina Federal de Recaudación (Federal Taxation Office) tiene a su cargo la recaudación, entre los impuestos más importantes, del impuesto a los réditos federal. El impuesto a las ventas fue derogado con fecha 01/07/00. Los impuestos aduaneros internos no son recaudados por el Federal Taxation Office.

** No existe el impuesto a las ganancias eventuales como tal, pero el impuesto a los réditos grava algunas de las operaciones normalmente comprendidas en aquel tributo. En 1984 el gobierno federal consideraba la posibilidad de proponer dicho impuesto, a igual que el impuesto sobre las herencias que fue derogado en 1979 (289).

** En la actualidad, y a partir de la ley del año 1997, existe un impuesto a las ganancias eventuales.

** Los Estados provinciales recaudan los impuestos sobre los empleos, sellos e impuesto inmobiliario.

** En términos generales los ingresos de los residentes australianos están gravados de acuerdo con el principio de renta mundial mientras que los ingresos de los no residentes están gravados sólo los de fuente australiana. Los residentes pueden obtener créditos por los impuestos pagados en el extranjero. La imposición de las sociedades es realizada mediante un sistema de imputación de dividendos denominado *franked dividends*, por el cual la totalidad de los impuestos pagados por la sociedad pueden ser tomados como créditos por sus accionistas (290).

193. ALEMANIA. — Las diferencias estructurales y las características especiales del régimen de Alemania y de la entonces U.R.S.S., cuyos federalismos difieren tanto del tipo americano, prestan escaso interés a la distribución de facultades

** (287) Información extraída de DAVID HORSLEY, *Informe de Canadá para el XXXIX Congreso de la I.F.A. (Londres, 1985)*, "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. LXX-a, ps. 315 y sigtes. Ver, también, *Martindale-Hubell International Law Digest*, edición 2000, Canadá.

(288) Consúltese: GROVES, *Financing government*, p. 402; MARTIN, ob. cit. en nota 281. También puede verse: Copland, Federal and State relations in Australia conipared with the United States and Canada (en "Bulletin NTA", mayo de 1946, p. 236) y las obras de Heller y Maxwell citadas en nota 284.

** (289) Información extraída de R. PARSONS, *Informe de Australia para el XXXIV Congreso de la I.F.A. (París, 1980)*; HARRIS-OSER, *Informe para el XXXVII Congreso de la I.F.A.*; ORROCK, íd. *para el XXXIX Congreso (Londres, 1985)*, publicados en "Cahiers", vol. LXV, p. 157; LXVIII-b, p. 247, y LXX-a, p. 233. Ver también ORROCK, *Australia: Tax Reform*, "Bulletin", noviembre 1985, p. 490 y *Martindale-Hubell Internacional Law Digest*, edición 2003, Australia.

** (290) Ver "Cahiers", vol. LXXX-b, 1995, ps. 21 y 55.

tributarias. *Alemania* (291) se ha caracterizado por una tendencia hacia la centralización y bajo la Constitución de Weimar (1919) el Reich disponía de los impuestos más importantes, subsistiendo esta situación durante la época nacionalsocialista; en la actualidad, después de la segunda guerra mundial, el gobierno central tiene *poder tributario exclusivo* sobre aduanas y monopolios y los países-miembros sólo pueden legislar al respecto en la medida autorizada por el parlamento federal; las demás materias corresponden a *poderes concurrentes*, pero el derecho de los países-miembros cede ante el ejercicio del poder tributario por el gobierno central, lo que ocurre en la mayoría de los casos. No obstante ello, la cobranza y administración de los gravámenes es atribuida en unos casos al gobierno central y en otros a los países-miembros, en forma independiente a la distribución del poder tributario.

194. RUSIA. — En cuanto a *Rusia* (292), tenía un régimen fiscal unificado a pesar del sistema político federal. Todos los impuestos correspondían y eran aplicados por el gobierno central, quien proporcionaba recursos a las diferentes regiones, lo cual se explica por la función político-económica asignada a los tributos, entre los cuales predominaba el impuesto indirecto a las transacciones (a la cifra de los negocios) aplicado a las operaciones realizadas por las empresas estatales y que representaba aproximadamente el 41 % de los ingresos, siguiéndole el impuesto a los beneficios de las empresas del Estado (16,2 %) y los impuestos directos a la población (8 %) (293).

** El reciente desmembramiento de la Unión de Repúblicas Socialistas y la aparición de numerosos Estados, en plena etapa formativa nos impide ocuparnos del régimen fiscal de cada uno de ellos.

195. SUIZA. — El régimen de Suiza ofrece ciertas variantes en lo que respecta a la distribución de facultades tributarias. Ante todo, la Constitución atribuye a la Confederación los derechos aduaneros, por lo cual, en principio, los cantones dispondrían de los otros impuestos; empero, el art. 42 *quinquies* de aquélla, establece que la Confederación dictará una ley que establezca para la legislación de los cantones y municipios, los principios que rigen los tributos directos, el procedimiento y el derecho penal en materia fiscal, por ésta y otras vías se crean limitaciones al poder tributario cantonal y asegurar la supremacía del gobierno central en la materia (294), para cuya efectividad existe el recurso de derecho público por doble imposición, ante el Tribunal Federal, fundado en el art. 113 de la Constitución.

* (291) Para Alemania, v.: TROTABAS, *Finances publiques*, ps. 73, 381 y sigtes.; TERHALLE, *La coordination de la politique financière entre le gouvernement central et les pays-members dans la République fédérale allemande* (en R.S.L.F., 1953, ps. 683 y sigtes.); SCHMÖLDERS, *Le systéme fiscal allemand* (en R.S.L.F., 1951, ps. 599 y sigtes.). Para el régimen de la Constitución de Weimar (1919); NEWCOMER, *Central and local finance in Germany and England* (Columbia University Press, New York, 1937, ps. 42 a 158). Para la Alemania actual, v. KRUSE, *Derecho tributario* (Edersa, 1978, trad. esp., ps. 126 y sigtes.).

* (292) TROTABAS y COTTERET, ob. cit., ps. 353 y sigtes.; DUVERGER, ob. cit., ps. 504 y sigtes.; HOLZMAN, *Soviet taxation* (Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1955); GRIZIOTTI KRETSCHMANN, *Il bilancio ed il sistema finanziario dell'U.R.S.S.* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1952-I, 234); KHALFINA, *Le droit financier soviétique* (en *Principes du droit soviétique*, ps. 358 y sigtes.).

(293) Ver cuadros comparativos en: HOLZMAN, ob. cit., ps. 217 y 222.

(294) BLUMENSTEIN, *Sistema*, ps. 71 a 94. También: BRACK, *Jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale* (en "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal", 1956, p. 28; 1954, p. 225, 1956, p. 12; 1957, p. 169; 1958, p. 289; 1960, p. 237; 1962, p. 161; 1964, p. 273; 1966, p. 269; 1967, p. 293); KELLER, *La péréquation financière entre la Confédération et les cantons suisses* (R.S.F., 1964, p. 459), BIANCHI, *Le imposte vigenti in Svizzera* (Giuffrè, Milano, 1960). Ver el texto constitucional con numerosas reformas en JOSÉ LUIS CASCAIO CASTRO Y MANUEL GARCÍA ALVAREZ, *Constituciones extranjeras contemporáneas*, Tecnos, 1994.

La carencia de límites de los poderes cantonales deriva en frecuentes casos de superposición de gravámenes. Para impedirla, el Tribunal federal ha elaborado la doctrina de la tutela jurisdiccional del ciudadano, asegurándole un *derecho constitucional* a no ser afectado por doble imposición, reconociendo, además, el derecho de cada cantón a no ser interferido por otro cantón en el ejercicio de su potestad tributaria. A fin de llevar a la práctica esos principios, el mismo Tribunal estableció que la imposición sólo puede efectuarse en el cantón del *lugar* del *impuesto*, que se determina en cada caso según la *dependencia tributaria*, que puede ser de orden *personal* (residencia o habitación de las personas individuales; sede de las personas colectivas) o de orden *económico* (situación de las cosas; domicilio de negocios; lugar de realización de los actos), conforme a las características de los diversos tributos.

Finalmente, en lo que respecta al régimen interno de los cantones, éstos se hallan facultados para autorizar a las entidades autárquicas territoriales (comunas, etc.) a aplicar impuestos, pero tienen el derecho de reservarse algunos de éstos o establecer límites espaciales para el ejercicio del poder tributario, de manera que no hay posibilidad de conflictos.

** La última modificación a la Constitución suiza afectó parcialmente el sistema federal tributario, y fue aprobada por referéndum popular en 1993, extendiéndose sus disposiciones transitorias hasta el 2006.

** Una visión de la carencia de límites de los cantones puede verse en Knechtle, quien expresa: "La Confederación Suiza y sus cantones (que son Estados en sus propios derechos) tienen competencia cada uno en relación al impuesto a los réditos sobre los individuos y sobre las ganancias, e impuestos a los capitales sobre los entes jurídicos; desde los dos niveles dichas autoridades han arribado a las mismas materias y objetos de imposición", señalando la intención de las autoridades políticas de evitar el conflicto y supervivencia de él (295).

** Ante peticiones concretas basadas en el art. 113 de la Constitución, la sección de Derecho Público de la Corte Suprema demarcará los conflictos de jurisdicción de los cantones (296).

** A partir del 1/1/2001, existe una legislación federal de armonización de las potestades tributarias de los cantones que es efectiva y evita los problemas de doble imposición entre los impuestos federales y locales a los réditos (297).

196. REPÚBLICA ARGENTINA. — En nuestro país ocurre, igualmente, el fenómeno de la doble imposición, por no existir clara delimitación de las facultades tributarias de los diversos entes gubernativos. Como se sabe, la Constitución nacional —que data de 1853— adoptó la forma representativa federal, coexistiendo en la actualidad el gobierno nacional y veintitrés provincias, teniendo el primero poderes *restringidos* y habiéndose reservado las provincias todos aquellos que expresamente no hubieren delegado al consolidar la unión nacional, por lo cual no es difícil advertir la posibilidad de conflictos jurisdiccionales, tanto más complicados si se suma la actividad de las municipalidades. De manera, pues, que compiten a veces en el campo tributario, tres órdenes de entes de gobierno: la Nación, las provincias y las municipalidades.

** (295) KNECHTLE, ob. cit., p. 28.

** (296) KNECHTLE, ob. cit., p. 28, y LOCKER, *Interkantonales Doppelbesteuerungsrecht*, citado por KNECHTLE, p. 28.

** (297) *Martindale-Hubell Internacional Law Digest*, edición 2003, Suiza.

Como la Nación tiene poderes *exclusivos* y otros *en concurrencia* con las provincias, no existe impedimento legal para que las provincias creen tributos aunque exista otro nacional, salvo que este último corresponda a facultades delegadas (298); porque la doble o múltiple imposición no importa, por sí sola, violación constitucional (299), la que existiría si uno de los gravámenes excediera los límites de la potestad tributaria de la autoridad que lo estableció, pero entonces la habría, no por el hecho de la coexistencia, sino por la trasgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades de la Nación y de las provincias.

197. MEDIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA EN LA ARGENTINA. — Examinaremos en este parágrafo los procedimientos utilizados en nuestro país para evitar la superposición tributaria, ya entre la Nación y las provincias o entre éstas y las municipalidades (300).

a) Antecedentes. Los mayores inconvenientes por doble imposición ocurrieron en el campo de los impuestos indirectos al consumo, llamados "impuestos internos", que la Nación creó con carácter *transitorio* en 1890, pero que nunca desaparecieron de su régimen tributario y que coexistieron con los similares establecidos por las provincias. En diversas oportunidades manifestáronse los efectos nocivos de esa situación y la conveniencia de adoptar un sistema de *unificación*, tendencia que concretó, finalmente, en un proyecto del Poder Ejecutivo nacional que dio origen a la ley 12.139, sancionada en 1935, sobre *unificación de impuestos internos* (301). Este régimen duró hasta 1954, cuando fue sancionada en su reemplazo la ley 14.390, que por prórrogas sucesivas se prolongó hasta fines de 1973, año en el cual se estableció el nuevo sistema que veremos en el parágrafo siguiente.

(298) CSJN, Fallos, 176:168 (JA, 56-349); 184:639 (La Ley, 16-127); 190:123, 210:276 (La Ley, 50-727, y JA, 1948-I-412); 210:500 (La Ley, 60-658, y JA, 1948-II-145).

(299) CSJN, Fallos, 185:209; 21:276 (La Ley, 50-727, y JA, 1948-I-412); 210:500 (La Ley, 50-658, y JA, 1948-II-145); 217:189 (La Ley, 59-465, y JA, 1950-III-585); 220:119; 243:280; 249:657; 257:127 (La Ley, 113-613), 6/8/65, "Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.", en Fallos, 262:367 (La Ley, 121-28; JA, 1966-II-173); CCiv., sala C, en La Ley, 96-339, y JA, 1959-V-1486; íd., La Ley, 118-127; SC Buenos Aires en A. y S., 1958-II-108, 291, 308 y 319; 1960-VI-559; 1962-II-328; íd., en La Ley, 95-174.

(300) Sobre regímenes de unificación y coparticipación véase: ATCHABAHIAN, *Allocation of the taxing power in Argentina between the Central Government and the provinces* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. XXI [1967], p. 501); FORINO, *Regímenes de coparticipación* (en "Derecho Fiscal", vol. XV, p. 513); LA ROSA, *Coparticipación y distribución de impuestos entre la Nación y las provincias* (en "Derecho Fiscal", t. VIII, p. 421). Consejo Federal de Inversiones, *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*, 2. Régimen federal de unificación y distribución de impuestos (Buenos Aires, 1966); GIULIANI FONROUGE, Unificación de impuestos internos (en "Derecho Fiscal", t. IV, p. 417).

* (301) Sobre antecedentes y régimen de la ley 12.139; GIULIANI FONROUGE, *La reforma financiera argentina* (en "Estudios" del Centro de Investig. Perm. de Derecho Financiero", 1939, ps. 615 y sigtes., esp. ps. 629 a 633); GARCÍA BELSUNCE, *A propósito del proyecto de ley sobre unificación de impuestos internos* (en Impuestos, 1954, p. 337). Especialmente, véase por su actualización GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Impuesto a los ingresos brutos* (Depalma, Buenos Aires, 1982, ps. 93 y sigtes.); E. BULIT GONI, Impuesto sobre los ingresos brutos (Depalma, Buenos Aires, 1985, ps. 1 y sigtes.); JOSÉ CASÁS, *Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina* ("D.F", XLV-1); RODOLFO SPISSO, *Derecho constitucional tributario*, 2ª edi- [illegible] y sigtes.; HÉCTOR VILLEGAS, *Curso...*, 8ª edición, 2002,

Afianzado el impuesto a los réditos y creados el impuesto a las ventas, el impuesto a los beneficios extraordinarios y el impuesto a las ganancias eventuales —derogados en la actualidad—, se aplicó a todos ellos un sistema similar en líneas generales al fijado para los impuestos internos, o sea, una ley única de carácter nacional con participación de las provincias en la recaudación. El sistema fue organizado por la ley 12.956, reemplazada luego por la 14.788, que estuvo en vigencia por sucesivas prórrogas hasta 1973; época en que fue derogada por la ley 20.221, lo mismo que la ley de unificación de impuestos internos.

b) Coparticipación federal. * Como señalamos en el parágrafo anterior, en 1973 fue sustituido el régimen de unificación que había sido establecido por las leyes 14.390, para impuestos internos, y 14.788, para réditos y otros gravámenes. En efecto, el 21 de marzo de 1973 se sancionó la ley 20.221, modificada parcialmente por diversas leyes. Se trata del sistema denominado de coparticipación federal, que instituyó un régimen de unificación de impuestos hasta el 31 de diciembre de 1983, prorrogado por ley 23.020 hasta el 31 de diciembre de 1984, habiendo perdido vigencia luego de esa fecha, acreditándose desde el 1 de enero de 1985 los fondos a las provincias, por medio de distintos decretos transitorios y de un convenio financiero transitorio a partir del 11/3/86 (ver texto en DF, XL-539).

* Según el régimen el producido de los diversos gravámenes que incluía debía distribuirse en estas proporciones: 48,5 % a la Nación; 48,5 % a las provincias; 3 % al *Fondo de Desarrollo Regional*. Por su parte, la porción asignada a las provincias se distribuía entre ellas de esta manera: el 65 % en forma directamente proporcional a la población; un 25 % en proporción *per capita* al área de desarrollo de provincias que no pertenezcan a dicha área; un 10 % a las provincias con poca densidad de población, *per capita*; además, los arts. 8º y 9º determinaban, entre las obligaciones de los adherentes, que la Nación entregara a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires el 1,8 % del monto recaudado a distribuir, y a Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur el 0,2 % del mismo monto; por otra parte, las provincias debían dar participación a las municipalidades de su jurisdicción.

* Dicho régimen creó la *Comisión Federal de Impuestos* (arts. 11 y sigtes.), que fue una reproducción de la *Comisión de Contralor e Indices* que había organizado la ley 14.788, es decir, un ente integrado por un representante de la Nación y uno por cada provincia adherida, debiendo tratarse de personas especializadas en materia tributaria, dirigida por un Comité ejecutivo formado por un representante de la Nación y los representantes de ocho provincias. Según el art. 11, tiene su sede en el Ministerio de Hacienda y Finanzas de la Nación, posteriormente trasformado en Ministerio de Economía.

Las funciones de la Comisión (302) son, principalmente, aprobar los porcentajes de distribución; controlar la liquidación de las participaciones; verificar el cumplimiento de las obligaciones que se contraen al adherir; establecer de oficio o a pedido oficial, si los gravámenes locales o municipales se oponen a las disposiciones de la ley; dictar normas interpretativas generales; asesorar a la Nación y a entes públicos locales acerca de materias de su especialidad; en general, expedirse sobre problemas del derecho tributario interprovincial; desempeñar funciones consultivas, y otras tareas. Las decisiones son obligatorias para la Nación y provincias adheridas, salvo el derecho de pedir revisión de lo decidido y la reserva del recurso extraordinario ante la Corte Suprema que prevé el art. 14 de la ley 48 (art. 13).

** (302) La Comisión Federal dictó la resolución 20, por la cual aclara que por los hechos ocurridos hasta el 31 de diciembre de 1984 mantiene las facultades que le otorgaba la ley 20.221, y ratifica el funcionamiento de la Comisión para ciertos hechos posteriores.

Lo mismo que en el sistema que lo precedió, los contribuyentes pueden ejercer la acción de repetición por vía judicial o administrativa, según lo previsto en la legislación local, sin necesidad de recurrir previamente a la Comisión Federal (art. 14).

* Las provincias que se adherían debían aceptar sin reserva el régimen instituido; no aplicar "gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por la ley", con exclusión de éstos que quedaban libres: impuestos inmobiliarios; actividades lucrativas (actual ingresos brutos); automotores; actos, contratos y operaciones a título oneroso (léase impuesto de sellos). Tampoco debían gravarse las materias primas empleadas en la elaboración o preparación de productos alcanzados por los tributos federales, ni los medios de almacenamiento, trasporte, venta, expendio o consumo.

En cuanto al *Fondo de Desarrollo Regional*, fue creado para financiar inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional, destinados a formar la infraestructura requerida para el desarrollo del país.

** Desde el 1 de enero de 1988 existió un nuevo régimen de coparticipación instrumentado mediante ley 23.548, que se ha prorrogado automáticamente al 31 de diciembre de cada año, según lo previsto en el art. 15 de la ley. Las características diferenciables de este régimen, con relación al anterior, fueron las siguientes:

1. La masa de fondos a distribuir está integrada por todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones: *a)* derechos de importación y exportación previstos en el art. 4º de la Constitución nacional; *b)* aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otro sistema de coparticipación; *c)* impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósito o destino determinado; *d)* impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias.

Cumplido el objeto de creación de dichos impuestos (puntos *c* y *d* precedentes) afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución.

2. A los efectos de la distribución de la masa de fondos, se deja de lado los distintos índices del sistema anterior, disponiéndose la siguiente distribución: *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 del nivel relativo de las provincias de Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz; *d)* el 1 % para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

La ley contiene los distintos porcentajes a los efectos de distribuir el monto del punto *b* precedente entre las provincias.

3. El régimen contempla la transferencia automática y en forma diaria, a través del Banco Nación.

4. La Nación se compromete a entregar a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación compatible con los niveles históricos, la que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma trasferida en 1987.

5. Tanto la Nación como las provincias asumen el compromiso de no aplicar gravámenes análogos a los distribuidos por la ley (arts. 8º y 9º).

** Se ha criticado la falta de norma expresa que autorice la denuncia del régimen por las partes contratantes, habiéndose señalado que tal emisión no cercena dicho derecho de las provincias y la Nación (303).

(303) E. BULIT GOÑI, *Acerca de tres aspectos del nuevo régimen de coparticipación federal*, "La Información", LVIII-464; RODOLFO SPISSO, ob. cit., p. 162; JOSÉ CASÁS, *El laberinto de la coparticipación*, PET, nº 107, del 22/4/96, ps. 1 y sigtes.

** El decreto 879/92 (B.O., 9/6/92) dictado por el Poder Ejecutivo, invocando razones de necesidad y urgencia, modificó el régimen de la ley 23.548, al disponer un nuevo destino al producido del impuesto a las ganancias. La Comisión Federal de Impuestos interpretó que las disposiciones de este decreto se hallan en pugna con la ley 23.548, ya que falta la adhesión mediante leyes de las legislaturas provinciales.

** Con fecha 19/8/91 se firmó el llamado "Nuevo Pacto Federal", que establece un acuerdo financiero transitorio. Este acuerdo, formalizado por el decreto 1602/92 (B.O., 10/11/92) dispone, entre otras normas, que: a partir del 1/9/92, el Estado nacional queda autorizado a retener un 15 %, con más una suma fija mensual de la masa de impuestos coparticipables prevista en el art. 2º de la ley 23.548, en concepto de aporte para utilizarlo con distintos destinos: previsión social y desequilibrios fiscales. La Nación garantiza a los distintos estados provinciales un ingreso mensual mínimo, estableciéndose las partes límites al incremento de gastos corrientes. El Pacto Federal ha sido reglamentado mediante distintos decretos y normas reglamentarias que especialmente apuntan a la derogación de ciertos impuestos provinciales, con el beneficio para las provincias que se adhieran y cumplan con lo establecido en él, de la reducción de las cargas previsionales en su respectiva jurisdicción.

** La reforma constitucional de 1994 incorporó expresamente el tema de la coparticipación federal de impuestos al articulado de la Constitución. Los incs. 2º y 3º del art. 75 delinean el instituto, que deberá ser desarrollado por una ley especial, denominada "ley convenio", con inicio en la Cámara de Senadores. Esta inclusión en el texto de la Constitución pone punto final a las discusiones habidas anteriormente sobre la constitucionalidad o no del instituto y su aplicación. El primer párrafo *in fine* del inc. 2º del art. 75, establece que tanto las contribuciones indirectas como las directas, en tanto no tengan asignación (afectación) específica, son coparticipables. Dicho régimen debe ser instaurado por una ley convenio, realizada sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituirá regímenes de coparticipación garantizando la automaticidad de la remisión de los fondos, mecanismo que asegura a las provincias la pronta disponibilidad de sus legítimas acreencias.

** Se dispone también que la distribución primaria (entre la Nación y las provincias) como la secundaria (entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, entre sí) se deberá efectuar en relación directa con competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, con criterios objetivos de reparto. Se prohíbe las trasferencias de competencias, servicio o funciones sin la respectiva reasignación de recursos que deberá ser aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere, y por la respectiva legislatura provincial o de la ciudad de Buenos Aires, en su caso. Pero asimismo sigue diciendo la norma constitucional en el párrafo tercero, que la distribución debe ser equitativa, solidaria, y que dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, con lo cual establece la vigencia de criterios redistributivos de riqueza en el territorio nacional.

La ley, que como dijimos debe tener como cámara iniciadora el Senado, debe ser sancionada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, sin poder ser modificada unilateralmente, ni reglamentada. Esta ley será asimismo aprobada por las legislaturas de las provincias que se adhieran al régimen. Se establece que el control y fiscalización del sistema estará a cargo de un organismo federal, establecido por ley, la cual deberá asegurar en él la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en cuanto a su composición.

Por la disposición transitoria sexta de la Constitución, dicho régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal, debe ser establecido antes de la finalización del año 1996. Asimismo, la distribución de competencias, servicios y funciones que estuviera vigente al momento de la reforma constitucional no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada. Tampoco

podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de los recursos vigentes a la sanción de la reforma. En ambos casos, hasta el dictado del nuevo régimen de coparticipación. Esta cláusula transitoria no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite, originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias.

** A pesar de haberse vencido con exceso el plazo máximo dispuesto por la reforma constitucional, la ley especial exigida por la Constitución se encuentra pendiente de sanción.

El inc. 3º del art. 75 establece como facultad del Congreso la de establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara (304).

c) Convenios multilaterales (ingresos brutos). * No podemos omitir una referencia a los convenios multilaterales celebrados entre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y las provincias. Si bien se refieren exclusivamente al impuesto a los ingresos brutos (antes actividades lucrativas), la importancia de este tributo en el régimen rentístico del país justifica esta inclusión. Desde el primer convenio de este tipo que fue bilateral, del 28/5/53, hasta el vigente en la actualidad, que es multilateral y fue acordado en Salta el 18/8/77 y con vigencia desde el 1 de enero de 1978, ha sido un eficaz instrumento de coordinación impositiva. Pese a ciertos reparos que merece en cuanto a algunos aspectos que rozan materias de orden constitucional, fuera de ello, decimos, merece recordarse. Es un ordenamiento frondoso y su desarrollo y caracteres han sido estudiados en una publicación, a la cual remitimos para evitar repeticiones fatigosas (305).

d) Conferencias de Ministros de Hacienda. Con el propósito de coordinar la actividad financiera de la Nación y de las provincias y para resolver problemas suscitados por el desarrollo nacional, desde 1946 hasta 1953 se realizaron siete *Conferencias* de Ministros de Hacienda (306). Posteriormente, tuvieron lugar otras *reuniones* de los mismos funcionarios, a las que no se dio el carácter de "conferencia".

No es del caso examinar los temas considerados y el desarrollo de las deliberaciones, pero puede decirse que, en general, exteriorizaron la política de absorción por parte del gobierno nacional, con efectos nocivos para el federalismo argentino, como habíamos previsto en 1939 al examinar la reforma financiera (307). Los resultados prácticos de esas reuniones fueron escasos desde el punto de vista institucional, pero constituyen un antecedente auspicioso para el futuro y pueden llegar a ser un eficaz instrumento de coordinación fiscal.

e) Apreciación final. La evolución económica producida en los últimos tiempos y las nuevas funciones a cargo del Estado, exigen una revisión del régimen financiero organizado por la Constitución de 1853. Ni es concebible ya, un gobierno nacional con facultades tributarias tan limitadas como resulta de ese

(304) Ver HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *El nuevo régimen constitucional tributario*, "Derecho Tributario", t. XII, p. 223, y el trabajo allí citado, de ENRIQUE BULIT GOÑI, *Federalismo fiscal* (inédito).

* (305) GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Impuesto a los ingresos brutos* (Depalma, Buenos Aires, 1982, ps. 59 y sigtes.); ENRIQUE BULIT GOÑI, *Impuesto sobre los ingresos brutos* (Depalma, Buenos Aires, 1986).

(306) Ver las actas y recomendaciones de las siete conferencias, publicadas por el Ministerio de Hacienda de la Nación: años 1946, 1947, 1948, 1949, 1950, 1951 y 1953. E. BULIT GOÑI, *Convenio multilateral*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

texto, ni es razonable mantener el distingo rígido entre impuestos directos e indirectos, de tan difícil sustentación doctrinal, como base de distribución del poder fiscal; y es posible que las violaciones producidas a su respecto obedezcan a una "rebelión de los hechos" contra estructuras arcaicas.

Aunque fieles a la idea federalista, que consideramos insustituible por su hondo arraigo popular derivado de la historia y de la configuración geográfica, es indudable que no pueden mantenerse las formas ortodoxas del siglo XIX. Nos hallamos frente a un "nuevo federalismo", con modalidades que deben adaptarse a las modernas circunstancias de la vida y cimentarse en un amplio concepto de solidaridad nacional.

Por cierto que la tarea no es fácil y la solución no puede hallarse solamente en el tecnicismo puesto al servicio de ideas centralizadoras, como ocurre con el proyecto elaborado por el Consejo Federal de Inversiones (308). Olvidar que el problema es esencialmente político y requiere ponderar valores de distinta naturaleza, es actuar en el vacío y solucionar unas dificultades para crear otras de mayor trascendencia y que pueden ser de graves consecuencias en el futuro. Los técnicos son colaboradores insustituibles en toda acción de gobierno, pero a condición de que las directivas emanen de quien esté muy compenetrado de la tradición y de las exigencias del país y —lo que es importante— que conozca la sensibilidad del interior de la Nación. Debe tenerse en cuenta que el objetivo debe ser "coordinación y cooperación antes que subordinación y coerción", como dijo la comisión que estudió el problema en los Estados Unidos, sin que esto impida en ciertos casos especiales mantener el sistema de unificación.

** La reforma constitucional de 1994 perdió la oportunidad, al decir de García Belsunce, de profundizar el tema de la distribución de las competencias impositivas entre la Nación y las provincias, manteniendo criterios caducos como el de la clasificación de tributos en directos e indirectos, y constitucionalizando un régimen de superposiciones, cuando pudo haberse cambiado el régimen de distribución (309).

198. LIMITACIONES INTERNACIONALES AL PODER TRIBUTARIO (310). — En la comunidad internacional moderna, es corriente que los Estados se abstengan de ejercer su poder tributario territorial, ya por disposiciones de su legislación

(308) El proyecto del Consejo, preparado por el prof. JARACH, crea un régimen de unificación y centralización por tiempo ilimitado, de todos los impuestos nacionales, que quedarían en manos del gobierno federal, con participación de las provincias en el producto, con excepción de aquellos que pertenecen a la Nación exclusivamente y que serían para su Tesoro íntegramente; de la porción de las provincias se destinaría un 10 % para integrar el Fondo Federal de Inversiones. Como órgano de aplicación prevé una Comisión Federal de Impuestos (ver Consejo Federal de Inversiones, ob. cit., ps. 144 y sigtes.).

(309) HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *El nuevo régimen...*, trabajo cit., p. 226.

* (310) En esta materia ver especialmente la importante obra de UDINA, a quien seguimos en lo esencial (*Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, cap. III, ps. 139 y sigtes.). Ver igualmente: CHRÉTIEN, *À la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, París, 1955, ps. 121 y sigtes.); BISCOTINI, *Diritto amministrativo internazionale* (Cedam, Padova, 1966, t. II, ps. 337, 352, 361 y sigtes., 447 y sigtes.). En la literatura reciente, V. BORRÁS ALEGRÍA, *La doble imposición. Problemas jurídico-internacionales* (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, ps. 31 y sigtes.); ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español* (Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, ps. 40 y sigtes.); R. A.

interna que respondan a principios generalizados o bien como consecuencia de convenciones de tipo general o especial, libremente concertadas. Esas limitaciones asumen en ciertos casos la forma de exenciones tributarias de carácter total o parcial, pero en otros importan simples atenuaciones al ejercicio pleno de las facultades, como también pueden consistir en el compromiso de no exceder límites prefijados.

Tales actitudes pueden obedecer a circunstancias de orden subjetivo, cuando se inspiran en las condiciones personales del sujeto pasivo de la imposición, o de carácter *objetivo* si tienen en mira la naturaleza de los presupuestos de hecho de las obligaciones fiscales. Las limitaciones objetivas pueden corresponder a hechos independientes del ejercicio concurrente de otro poder tributario o, al contrario, a circunstancias vinculadas con el ejercicio de esos otros poderes externos, es decir, cuando se produce el caso de la doble o múltiple imposición internacional.

Para facilitar la comprensión del tema, resumimos su contenido en el siguiente cuadro sinóptico:

- Limitaciones internacionales al ejercicio territorial del poder tributario
  - A. Subjetivas
    - 1. Referentes a los Estados y otros sujetos del derecho internacional
    - 2. Referentes a particulares extranjeros
  - B. Objetivas
    - 1. Independientes del ejercicio concurrente de otro poder tributario
      - a) en razón del principio de libre tránsito
      - b) en mérito a objetivos de interés universal
      - c) por regulaciones del comercio
    - 2. Vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos (doble imposición)

Knechtle, *Basic problems in international fiscal law* (Kluwer, Holanda, 1979, ps. 34 y sigtes.); KRUSE, ob. cit., ps. 155 y sigtes.; BERNARD BRACHET, *Le système fiscal français* (L.G.D.J., 1986, Paris); JEAN CLAUDE MARTÍNEZ, *Les conventions de double imposition* (Librairies Techniques, Paris, 1986); VOGEL KLAUS, *Double taxation conventions* (Kluwer, 1991). Ver también GUILLERMO O. TEIJEIRO, *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 708 y sigtes.; Adolfo Atchabahian, Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario, vol. 2, ps. 519 y sigtes. Con relación al derecho tributario comunitario, ver MARIO BURGIO, *Derecho fiscal europeo* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983); RAMÓN FALCÓN Y TELLA, *Introducción al derecho financiero y tributario de las comunidades europeas* ("Cívitas", Madrid, 1988); RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 28 y sigtes.); JUAN FRANCISCO CORONA, *La armonización fiscal en la Comunidad Europea* (Ariel Economía, Barcelona, 1989); RICARDO CALLE SÁINZ, *La armonización fiscal europea, un balance actual* (Editorial A. C., Madrid, 1990); ANTONIO CAYÓN GALIARDO, RAMÓN FALCÓN Y TELLA, FERNANDO CELADOR DE LA HUCHA, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990). Ver JOACHIM LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, en *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, vol. I, IIº tomo, ps. 765 y sigtes. Ver también, en la misma obra, GABRIEL CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, vol. 1, IIº tomo, ps. 825 y sigtes. Víctor Uckmar y coautores, *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam, 1999; PLAZAS VEGA, ob. cit., ps. 661 y sigtes.; ANDREA AMATUCCI, *Derecho comunitario. Un enfoque hacia la integración latinoamericana*, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Paulo de Barros Carvalho, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 757 y sigtes.; AGUSTÍN TORRES, *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, Vo. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 573 y sigtes.

199. a) LIMITACIONES SUBJETIVAS. — Es norma generalizada eximir de impuestos a los Estados extranjeros, pero no puede afirmarse que exista inmunidad por razones de soberanía, pues como señala bien Chrétien, ésta es de orden territorial, de manera que en principio no hay obstáculo para la imposición recíproca de los Estados (311). Ahora bien, si por lo común se les dispensa de gravámenes, es bien entendido que ello corresponde a las actividades inherentes a su condición política, pero no alcanza a las de carácter económico que puedan desarrollar y a cuyo respecto están sujetos al mismo tratamiento que los particulares.

También es corriente extender la llamada inmunidad fiscal a los representantes diplomáticos, por razones de "cortesía internacional" y no por la existencia de una "obligación"; en cuanto a los cónsules, en ciertos países quedan fuera de dicho beneficio, y por cierto que el examen del derecho positivo confirma la tendencia a eximir en alguna medida a los representantes extranjeros, pero sin que el uso constituya una regla obligatoria a título de costumbre general o de principio general (312). Es oportuno mencionar en esta materia el contenido y alcances de la Convención de Viena de 1961, reunida con los auspicios de las Naciones Unidas, considerada como "el más importante acto mundial" en favor del "avance de la legislación sobre relaciones e inmunidades diplomáticas" (313).

Nuestra legislación se ajusta a las prácticas de cortesía internacional y establece diversas exenciones, pero condicionadas al requisito de reciprocidad. Pueden señalarse al respecto:

1) Las disposiciones de la ley 13.238, modificada por decreto-ley 8718/57, que exime de gravámenes fiscales a las representaciones diplomáticas y consulares extranjeras, así como también "a las agencias establecidas con fines oficiales", a condición de reciprocidad; especificando el art. 2º que ese beneficio "comprende los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, presentes y futuros, que recaigan sobre los bienes y actos de carácter oficial o vinculados con el mantenimiento de la representación o agencia y sobre toda actividad referida a su cometido; pero no alcanza a los tributos respecto de los cuales las representaciones o agencias extranjeras no revistan el carácter de contribuyentes de derecho". Esta última disposición puso fin a una serie de cuestiones promovidas con motivo de la aplicación de impuestos internos sobre mercaderías o actos, en que los diplomáticos aparecían como contribuyentes *de facto*, como consecuencia del fenómeno de la traslación.

Agrega la ley que están comprendidos en las franquicias los edificios ocupados por las sedes oficiales, cuando "sean de propiedad de los respectivos gobiernos" y en tanto conserven su destino (art. 3º). En cambio —dispone el art. 4º—, queda excluido de las liberalidades el personal de nacionalidad argentina, nativo o naturalizado, que no invista el carácter de jefe de misión o cónsul.

2) El art. 20, inc. *c*, de la ley 20.628, t.o. 1997, que dispensa de impuesto a las ganancias las remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros, lo mismo que las ganancias de los edificios de propiedad de países extranjeros destinados a oficinas o residencia de sus repre-

(311) CHRÉTIEN, ob. cit., p. 220.

(312) CHRÉTIEN, ob. cit., p. 234; REUTER, *Institutions internationales* (Presses Universitaires, Paris, 1955, ps. 222 y 223).

(313) ALBA BORZI, *Inmunidades y privilegios de los funcionarios diplomáticos* (Abeledo-Perrot, 2ª ed., Buenos Aires, 1982, p. 123).

sentantes y, finalmente, los intereses de depósitos fiscales de ellos; todo, agrega, "a condición de reciprocidad".

** 3) El art. 46 de la Ley de Impuestos al Valor Agregado establece para las misiones diplomáticas el reintegro del impuesto al valor agregado incluido en el precio facturado por determinados bienes, obras, locaciones y servicios: Asimismo, se acuerda el reintegro del mencionado gravamen a los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes de países extranjeros, con relación a los servicios de telecomunicaciones, provisión de energía eléctrica, agua corriente y gas, y a las adquisiciones de determinados combustibles.

** 4) Los arts. 529, 530 y 531 del Código Aduanero disponen franquicias para misiones diplomáticas (314).

El desarrollo de los organismos internacionales ha determinado la extensión de las inmunidades fiscales a la entidad misma o a sus funcionarios. En este sentido cabe mencionar las exenciones tributarias establecidas en favor del *Banco de Ajustes Internacionales*, con sede en Basilea; del *Fondo Monetario Internacional*, que comprende a la entidad misma en sus bienes, renta y operaciones, así como también a las remuneraciones de sus funcionarios y empleados; del *Banco Interamericano de Desarrollo* (sección 9); del *Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento*; a las oficinas de las diversas *Uniones Internacionales*; especialmente aquellas con sede en Suiza; a la *Oficina Internacional del Trabajo*; a los miembros y funcionarios de la *Corte Permanente de Justicia Internacional* y a otros organismos administrativos de tipo internacional (315).

Por su importancia y alcances, debemos mencionar especialmente las inmunidades tributarias reconocidas a la Organización de las *Naciones Unidas* (316). En la "Convención sobre prerrogativas e inmunidades", aprobada por la Asamblea general el 13 de febrero de 1946, se establece en el art. II, sección 7, que las Naciones Unidas y "sus bienes, ingresos y otros haberes" están exentos: 1) de toda "contribución directa", pero sin que el beneficio alcance a los gravámenes "que, de hecho, importen remuneración por servicios públicos" (entiéndase tasas y contribuciones especiales); 2) de derechos aduaneros respecto de los artículos que importen o exporten para su uso oficial y en cuanto a la importación y exportación de sus publicaciones. Por otra parte, la sección 8 del mismo art. II dispone que si bien "por regla general", las Naciones Unidas "no reclamarán exención de derechos al consumo o impuesto a la venta sobre muebles o inmuebles, que estén incluidos en el precio a pagar", cuando efectúen compras importantes para su "uso oficial", los Estados miembros devolverán administrativamente los importes correspondientes a dichos gravámenes.

Cabe señalar que los funcionarios de la Organización gozan limitadamente de ciertas inmunidades; así, por ejemplo, los "altos funcionarios" están equiparados a diplomáticos y merecen el tratamiento que la práctica internacional les reconoce; otros funcionarios y empleados sólo se benefician de exenciones que los Estados espontáneamente quieran otorgarles, a cuyo respecto es del caso señalar que los Estados Unidos han rehusado exención a sus nacionales empleados en la O.N.U., por lo cual ésta les reembolsa el importe de los impuestos que soporten (317).

En cuanto a los beneficios de orden fiscal otorgados a individuos extranjeros, puede mencionarse la dispensa de ciertos tributos extraordinarios, generalmente

** (314) FERRO-FERRO, *Código aduanero comentado* (Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 442 y sigtes.).

(315) UDINA, ob. cit., ps. 151 a 153 y 164 a 168.

* (316) COCCA, *Prerrogativas e inmunidades de las Naciones Unidas* (en La Ley, 85-982); UDINA, ob. cit., p. 169; CHRÉTIEN, ob. cit., ps. 183 y sigtes. En la doctrina reciente ver ARCO RUETE, ob. cit., p. 45, quien recuerda que el modelo para evitar la doble imposición de la O.C.D.E. contiene también el principio de cortesía internacional.

en tiempo de guerra, y de gravámenes subrogatorios de prestación de servicios personales (318).

200. b) LIMITACIONES OBJETIVAS. — Respecto a las limitaciones objetivas del poder tributario, esto es, las que obedecen, no a la condición personal del sujeto, sino a la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de la imposición, puede mencionarse en primer término las vinculadas con la *libertad de tránsito*. Numerosos acuerdos y convenciones establecen para los Estados la obligación de asegurar el libre paso a través del territorio, de personas, bienes y medios de trasporte procedentes del extranjero y destinados al extranjero, que reconoce su origen en la práctica internacional de asegurar el tránsito por el mar territorial y los ríos internacionales, extendido en la actualidad a toda clase de vías utilizables, inclusive el espacio aéreo, con las limitaciones impuestas, naturalmente, por razones de seguridad o de orden público y los reglamentos de fiscalización. En suma: se afianza el concepto de que el mero tránsito no puede constituir en sí mismo motivo de imposición por parte del Estado territorial, y que éste tiene "el deber jurídico internacional" de abstenerse de ejercer a su respecto el poder de gravar que en principio le corresponde (319).

* En el sentido expresado y en lo relacionado con la legislación argentina, debe mencionarse las disposiciones que sustraen al pago de derechos aduaneros las mercaderías "en tránsito", es decir, las que no se radiquen o permanezcan en el territorio del país, y las normas de los arts. 276 y 372 del Código Aduanero, que permiten la libre entrada y salida de automóviles de turismo con los documentos emitidos por organismos internacionales que autorizan, por excepción, la permanencia durante tiempo limitado (320).

En segundo lugar hay que asignar a este grupo las restricciones derivadas de los acuerdos más antiguos y de alcance mundial llamados *convenciones postales universales*, iniciados en 1874, que se prolongaron en una verdadera "cadena" destinada a organizar un servicio público postal internacional, que culminaron con la organización de la *Unión Postal Universal* (regulada por la Convención de París, de 5 de julio de 1947) y de la *Unión Internacional de Telecomunicaciones* (Convención de Atlantic City, de 2 de octubre de 1947) (321). Estas convenciones fijan las tarifas que cada país puede aplicar y contienen normas sobre exención de derechos aduaneros a las piezas postales.

A esta categoría podríamos incorporar la convención, de 22 de noviembre de 1950, para la importación de objetos de carácter educativo, científico o cultural, por ser el efecto de una decisión de la Conferencia general de la U.N.E.S.C.O. (adoptada en julio de 1950), entidad de carácter mundial. Contiene exención de derechos aduaneros y de ciertos impuestos al consumo, para determinados artículos, principalmente libros (322).

* Finalmente, en tercer término, cabe hacer mención de las numerosas limitaciones de carácter especial, establecidas generalmente por razones de orden comercial, y que muchas veces aparecen implícitamente en acuerdos que no son de

(318) UDINA, ob. cit., ps. 178 a 181.

(319) UDINA, ob. cit., ps. 183 y 184; BISCOTTINI, ob. cit., ps. 247 y sigtes.; 271, 295, 323, 361 y sigtes., 424.

** (320) Ferro-Ferro, *Cód. Aduanero*, cit., ps. 294 y 342.

(321) CHRÉTIEN, ob. cit., ps. 152 y 153; UDINA, ob. cit., ps. 199 y sigtes.

índole fiscal. Corresponden a este tipo: 1) los numerosos *tratados de comercio* que incluyen cláusulas sobre tarifas aduaneras determinadas o exenciones (según la naturaleza o procedencia de las mercaderías) y regímenes preferenciales, especialmente por efecto de la *cláusula de la nación más favorecida*, o sobre impuestos al consumo; 2) ciertas convenciones sobre materia específicamente aduanera, especialmente el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.), y actualmente en vigencia World Trade Organization —WTO— (Organización Mundial de Comercio) y la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.), nacida del Tratado de Montevideo, actualmente Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI); 3) convenciones sobre *efectos de comercio*, como las de 7 de junio de 1930, referente al derecho de timbre de letras de cambio y billetes a la orden y las de 19 de marzo de 1931, sobre timbrado de cheques, de caracteres originales (323); 4) el Tratado de Asunción, suscrito por Brasil, Argentina, Paraguay y Uruguay, es un tratado marco para la constitución de un mercado común. El Tratado representa un avance importante en la integración del Cono Sur, habiéndose establecido ciertas desgravaciones arancelarias, un arancel exterior común, encontrándose en proceso de avanzados estudios distintos aspectos de armonización legislativa en general, y fiscal en particular (324).

Las limitaciones a la potestad tributaria examinadas en el presente parágrafo se refieren a circunstancias independientes del ejercicio concurrente del poder de gravar, por parte de otro Estado territorial. Réstanos considerar, pues, aquellas vinculadas con el ejercicio simultáneo de esa facultad y que ocasiona el fenómeno de la llamada *doble* o *múltiple imposición internacional*, a cuyo estudio dedicaremos el resto de este capítulo.

201. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. — El problema de la doble imposición ha adquirido singular trascendencia después de la primera guerra mundial, resultando innecesario extenderse acerca de las dificultades que origina y que en buena parte traban el desarrollo de la actividad comercial. Anteriormente hemos expuesto el concepto de doble o múltiple imposición, aplicable por su generalidad al ámbito interno de los países y al orden internacional, por lo cual no volveremos sobre el particular; pero nos detendremos, en cambio, en las causas que lo provocan y en los medios utilizados o recomendados para evitarla.

* La afectación de los hechos imponibles por parte de dos o más países simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria, pues como señala acertadamente Sorondo en un estudio sutil y profundo sobre la materia, el problema "consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia

(323) UDINA, ob. cit., ps. 219 y 220; CHRÉTIEN, ob. cit., ps. 168 a 171.

** (324) Sobre tributación e integración económica, y en particular en el Cono Sur, ver ponencias nacionales, recomendaciones y comunicaciones técnicas a las XV y XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, octubre de 1991 y diciembre de 1996, y las abundantes publicaciones sobre Mercosur. Asimismo ver HELENO TAVEIRA TÔRRES, en *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 621 y sigtes.; AGUSTÍN TORRES, ob. cit., ps. 574 y sigtes.

fiscal como en materia política o jurídica (325). La imposición múltiple, como dice el mismo autor, no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas y morales, por constituir una barrera contra el comercio exterior y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino cuando ella resulte "*la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados*". El planteo debe ser, pues, jurídico, y no pragmático.

Colocada la cuestión en el terreno jurídico, advertimos que los criterios atributivos de potestad fiscal utilizados separadamente o combinados, se fundan unas veces en circunstancias de orden *personal* como la *nacionalidad* y la *residencia* del sujeto, y en otros casos en circunstancias de índole *económica*, como son la *sede de negocios* y la *fuente* en que se origina la riqueza gravable, y que podemos ordenar de la manera siguiente:

- Criterios atributivos de potestad tributaria
  - I. Sujeción personal
    - a) nacionalidad
    - b) residencia
  - II. Sujeción económica
    - a) sede de negocios
    - b) fuente

* El criterio más antiguo, observado aún por algunas legislaciones contemporáneas, hace radicar el derecho de gravar en la *nacionalidad* del sujeto, pudiendo citar al respecto: el caso de Méjico, donde "basta con que una persona sea mejicana para que en principio pueda estar gravada y esté específicamente sujeta al impuesto sobre la renta cualquiera que sea el lugar del origen de su renta (326); en Francia el impuesto a la renta grava en forma ilimitada las rentas de origen francés y extranjero de las personas domiciliadas en el país, mientras que las rentas de las personas domiciliadas fuera de Francia están gravadas únicamente en cuanto son de fuente francesa (327); en los Estados Unidos, la renta obtenida en el extranjero por ciudadanos y sociedades norteamericanas, es imponible, en principio, como si fuere obtenida en el país (328).

Pero la mayoría de las legislaciones europeas y la norteamericana inspiradas en el criterio de sujeción personal, hacen de la *residencia* del sujeto el elemento determinante de la atribución del poder tributario, a veces combinándolo con el de nacionalidad mencionado anteriormente. No es el mo-

(325) SORONDO, *Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional* (en "Jornadas de Derecho Tributario", ps. 239 y sigtes., esp. p. 258); v. igualmente: GIULIANI FONROUGE, *General Report*, en XXII Congreso de la IFA (Cahiers, vol. LIII, t. II, ps. 8 y sigtes.); íd., *La doble imposición internacional y los modernos criterios de tributación* (en La Ley, 118-958), y doctrina citada en la nota 255 de este título.

(326) FLORES ZAVALA, ob. cit., p. 316. La ley del impuesto a la renta de 1980 establece que son causante del impuesto las personas físicas y morales residentes en Méjico. FLORES ZAVALA, ob. cit., 31ª ed., 1995, p. 468.

** (327) TIXIER Y GEST, *Droit fiscal international*, Presses Universitaires de France (Paris, 1985), p. 118.

(328) *Montgomery's Federal Taxes* (36ª ed., Ronald Press, New York, 1955, parte 16).

mento de examinar cuál es el concepto de residencia en derecho financiero, que veremos al tratar del sujeto de la obligación tributaria, pero podemos decir en términos generales que no obstante cierta vacilación en la terminología, aquél no siempre coincide con el domicilio tal como es concebido por el derecho civil. Se caracteriza por el elemento *objetivo* de habitación en un lugar, aunque falte el elemento subjetivo de la intención de permanecer en él, por lo cual, indudablemente, puede existir *residencia* atributiva de potestad fiscal aunque no haya *domicilio* en sentido técnico; es así que los documentos internacionales se refieren por lo común a la *residencia normal* o *habitual*, con el significado de "hogar permanente de habitación", y a la *residencia principal* cuando se trata de personas individuales y de empresas unipersonales, y también al lugar donde se halla el *centro directivo* en lo que respecta a personas colectivas, esto es, el sitio correspondiente a "la cabeza, la sede y el poder directivo" de la empresa (329).

Los criterios atributivos que resta considerar, se diferencian de los precedentes por el hecho de no fincar en circunstancias de orden personal. Se considera a Schanz como el creador de esta doctrina, que atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar "donde los diversos objetos imponibles están realmente integrados en la economía del país" (330); concepto que, según vimos, Harding reelaboró y expuso en los Estados Unidos, aunque sin éxito (331). Corresponden a esta categoría, el criterio de la *sede de negocios* y de la *fuente*, que muchas veces, aunque no siempre, pueden confundirse.

El primero de esos criterios reconoce efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio o residencia del contribuyente, por lo cual la doctrina lo menciona también como "domicilio de negocios", para diferenciarlo del "domicilio civil" (332). Corresponde al lugar donde se localiza la actividad de la persona individual o colectiva y, evidentemente, puede conducir a una excesiva fragmentación del poder tributario; para evitarlo, se exigen ciertos caracteres de permanencia y autonomía de esa actividad, lo cual ha conducido, en lo que respecta a empresas comerciales, a elaborar el concepto de *establecimiento permanente*.

Conforme a los principios fijados en los últimos años e incorporados a numerosos acuerdos fiscales internacionales, el derecho de imposición corresponde al Estado del lugar donde está radicado el "establecimiento permanente" de la empresa comercial y no donde realiza transacciones aisladas u ocasionales. La expresión "establecimiento permanente" (*permanent establishment, établissement stable*) ya aparecía en la convención-tipo preparada por la primera Conferencia fiscal regional de Méjico (1940), de la Liga de las Naciones, pero el concepto fue precisado en la segunda Conferencia de esa clase (Méjico, 1943) y en la sesión de Londres (1946), estableciéndose estas dos condiciones: existencia de un "lugar fijo" de negocios en un país y

(329) Ver GIULIANI FONROUGE, *El domicilio en el derecho fiscal* (esp. parágrafo 5: *Domicilio y residencia en el derecho fiscal internacional*, en La Ley, 66-513).

(330) LENZ, *Les conventions suisses de double imposition* (Nouvelle Bibliothèque de Droit et de Jurisprudence, Lausane, 1951, p. 19).

(331) HARDING, ver ps. 315 y 316.

que tenga carácter productivo, esto es, que contribuya a las ganancias de la empresa; por esto el art. V, nº 1, del Protocolo anexo propuesto dice que "la expresión *establecimiento permanente* comprende las sedes centrales, sucursales, minas y pozos petrolíferos, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes y locales, oficinas, agencias, instalaciones, locales profesionales y otros lugares fijos de negocios con carácter productivo" (333). En las convenciones posteriores fue simplificada la fórmula, pero siempre respondiendo al mismo concepto (334).

Por otra parte, la *Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos* (O.C.D.E.) ha dedicado numerosas y extensas discusiones al concepto de establecimiento permanente, el cual constituye —a su juicio— una noción esencial para la aplicación del proyecto de convención sobre doble imposición de la renta y de la fortuna del año 1973. En el art. 5º de ese documento "la expresión *establecimiento permanente* designa una instalación fija de negocios donde la empresa ejerce toda o una parte de su actividad", y especialmente comprende: una sede de dirección; una sucursal; una oficina; una fábrica; un taller; una mina; una cantera y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; un lugar de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses; especificándose que no constituye establecimiento permanente: a) el uso de instalaciones destinadas exclusivamente al almacenamiento, exposición o entrega de mercaderías pertenecientes a la empresa; *b)* el mantenimiento de mercaderías de la empresa únicamente para el almacenamiento, exposición o entrega; *c)* el mantenimiento de mercaderías de la empresa únicamente para su trasformación por otra empresa; *d)* un local fijo de negocios utilizado exclusivamente para adquisición de mercaderías o para reunir informaciones para la empresa; *e)* un local fijo de negocios utilizado por la empresa exclusivamente con fines publicitarios, para proporcionar informaciones, para investigaciones científicas o actividades similares de carácter preparatorio o auxiliar (335).

** La O.C.D.E. ha preparado posteriormente un modelo de convenio sobre doble imposición sobre el impuesto a los patrimonios, herencias y donaciones, llamado "Proyecto de convención de 1966 sobre patrimonio y herencias", modificado en 1982, en cuyo art. 6º se reproduce el concepto de establecimiento que hemos visto (336).

** Con la creación del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. en 1971 se efectuó una revisión del Modelo que concluyó con una versión revisada y actualizada publicada en 1992.

(333) Société des Nations, Comité fiscal, *Modèles de Conventions bilatérales tendant à eviter, dans le domaine international, les doubles intpositions et l'évasion fiscale* (1945, II, A, 3), Ginebra, 1945, ps. 16, 46 y 47.

(334) Naciones Unidas., *Acuerdos fiscales internacionales*, vol. IX, Textos (Nueva York, 1960, edición en español en hojas movibles).

(335) *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Rapport du Comité Fiscal de l'O.C.D.E. (Paris, 1963). Ver el texto del art. 5º en p. 45 y sus comentarios en ps. 11 y 72 y sigtes.

** (336) Ver Model Double Taxation Convention on estates and inheritances and on Gifts, 1982, Report O.C.D.E. Paris con comentarios de cada artículo, ps. 59 y 140.

** A principios de 1994, se incorporaron al Modelo y a los comentarios, algunas modificaciones (337).

** A partir de mediados de la década del año 1960 las Naciones Unidas comenzaron a mostrar gran interés por el problema de la doble imposición, con lo cual se formó un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios, que se integró efectivamente en 1968, bajo el nombre de "Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y en Desarrollo", y que culminó con la aprobación de un texto final de modelo de convención y de sus comentarios en diciembre de 1979. Según señala el propio comentario oficial, el art. 5º de dicho modelo incorporó algunas de las disposiciones del modelo de la O.C.D.E. sobre establecimiento permanente (prácticamente sin alteraciones) y otras disposiciones nuevas (338).

** La diferencia más importante de ambos modelos, como señala Teijeiro, es que el Modelo de la O.C.D.E. se funda en que el país de la fuente reducirá su competencia impositiva y sus alícuotas respecto de las materias de las cuales conserva su competencia, aspecto de difícil aceptación para los países en vía de desarrollo.

* El concepto de establecimiento permanente fue consignado en los tratados generales celebrados por la Argentina, a los que luego nos referiremos, apareció asimismo en la ley de impuesto a los capitales empresarios, t.o. 1986, art. 2º, inc. *d*, y en el art. 2º de la ley 23.760, sobre activos.

** Actualmente, se encuentra receptado el concepto en el art. 2º de la ley 25.063 sobre ganancia mínima presunta.

Pero aun cuando el criterio de la "sede de negocios" importaba un progreso sobre los de índole personal, deja subsistentes muchos problemas y no enfoca el asunto en su integridad ni se amolda a las características de la organización económica moderna. Los sistemas de sujeción personal se inspiran en conceptos que, como señala adecuadamente van Hoorn, datan de épocas en que el individuo ocupaba el primer plano, en tanto que ahora se imponen otros, donde la actividad y los intereses de la comunidad tienen preeminencia. "Esto significa —agrega— que no es la persona como un todo, lo que debe considerarse a los fines tributarios, sino que sus actividades y sus intereses financieros deben ser tenidos en cuenta donde se hallen, es decir, por países", de modo tal que cada uno de éstos disponga del "poder exclusivo de gravar o eximir de impuesto la renta producida en su territorio, con abstracción de la obtenida en otra parte" (339).

** (337) Véase JOAQUÍN DE ARESPACOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 100 donde el autor expresa que las citadas modificaciones no alteraron la esencia de la versión del año 1977.

* (338) Ver para más detalles sobre esta convención y el concepto de establecimiento permanente, "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrolladosy países en desarrollo", publicación oficial de las Naciones Unidas, Nueva Cork, 1980. Ver también U.N. Draft Model Taxation Convention, I.F.A. Proceedings of a Seminar, Copenhagen, 1979, XXXIII Congreso de la I.F.A. Ver ADOLFO ATCHABAHIAN y ENRIQUE PIEDRABUENA, *Fiscal harmonization in the Andean Countries* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1975, ps. 7 y 35). VALDÉS COSTA entiende que la adopción del concepto de establecimiento permanente de la O.C.D.E. en el tratado firmado por Uruguay con Alemania, implica un apartamiento de la doctrina latinoamericana y de su legislación interna.

(339) VAN HOORN, *Suggestions for improvement of international treaties to avoid double taxation* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. XI [1957], ps. 65 y sigtes., esp. ps. 75 y 76).

La misma idea inspira al prof. Adriani, al criticar a las legislaciones que toman a la empresa, no como factor independiente en la vida social sino como fuente de renta para la *persona del empresario*, contrariando de tal modo el sentimiento moderno de que éste es "el gestor de una parte de la organización social" (340).

Es así como se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la *fuente* productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad. "El contribuyente debe pagar sus impuestos no sólo por los beneficios generales que recibe sino por lo que tiene, como expresión de los conceptos de solidaridad social que justifican el tributo", resultando indudable "que la obtención de riqueza lograda merced a la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales de ese ambiente" (341).

* No se trata, pues, de la preeminencia de una razón utilitaria, de lo que "convenga" a los países "importadores de capitales", sino de la afirmación de un concepto con fundamentación jurídico-económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales (342); también en Europa mismo (343) y ha

---

(340) *Des sociétés en droit fiscal comparé et international* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin", 1957-I-239, esp. p. 253).

(341) SORONDO, ob. cit. en nota 325, ps. 270 y 271.

* (342) ABAL, *Doble tributación internacional* (en *Jornadas de Montevideo*, ps. 169 y sigtes.); *Cortina*, cit. por ABAL en ob. cit.; SORONDO, en *Jornadas* cit., p. 239; MARGAIN, *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia de impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable* (México, 1956). Ver abandono del principio de fuente en la legislación argentina en la modificación de la ley 24.073, que adopta el sistema de renta mundial, a partir del 1 de enero de 1992. El estado del problema en el resto de Latinoamérica puede consultarse en PEDRO MASSONE, *Taxation of income derived by non-residents in Latinamérica* (Bulletin, vol. 42, 1988/4, ps. 147 y sigtes.). Sobre establecimiento permanente ver VOGEL KLAUS, *Double taxation conventions* (Kluwer, 1991, ps. 186 y sigtes.); seminario sobre *Double taxation treaties between industrialized and developing countries, O.E.C.D. and U.N. models, a comparison*, 44º congress of the I.F.A., Estocolmo, 1990. Para el concepto de establecimiento permanente en ambos convenios ver el excelente trabajo de GUILLERMO TEIJEIRO, en *Homenaje a Fernando A. Legón*, Depalma, p. 256. Ver también JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN, *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la O.C.D.E. de 1992*, Marcial Pons, 1996; GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO, *El establecimiento permanente; Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996; JOAQUÍN DE ARESPACOCHAGA, ob. cit.; VIVES MARÍA LUISA, *Principios para determinar la renta y el capital adscripto de los establecimientos permanentes y su aplicación a los bancos, aseguradoras y otras instituciones financieras*, trabajo presentado como relatora nacional en el 1º Congreso Anual de la Internacional Fiscal Association (I.F.A.), Ginebra (Suiza), del 1 al 7 de septiembre de 1996 en Cahiers, vol. LXXXIa y de la misma autora, *Impuesto a las Ganancias en los negocios internacionales. Principios para la determinación de la ganancia de los establecimientos permanentes*, Errepar, Doctrina Tributaria, t. XIX, p. 485 y sigtes.; DANIEL GOTLIB, *Un concepto fundamental al exportar: Establecimiento permanente*, PET Doctrina, 30/07/97, ps. 13 y sigtes; CRISTIAN BILLARDI, *El Establecimiento Permanente en la jurisprudencia argentina, Impuestos sobre el comercio internacional*, Ed. Abaco, Buenos Aires, 2003, ps. 579 y sigtes.; SERGIO ESTIVILL, *Establecimiento Permanente. Características y análisis comparativo*, Rev. Impuestos, nº 23, diciembre de 2003, La Ley; ANTONIO LOVISOLO, "La stabile organizzazione", en *Corso de diritto tributario internazionale*, coordinado por VÍCTOR UCKMAR, Cedam, Padova, 2002, ps. 297 y sigtes. Véase asimismo el fallo "La Industrial Paraguaya Argentina S.A. s/recurso de apelación", TFN, sentencia del 11/03/80, Lexco Fiscal.

(343) Ver citas notas 345 y 346.Además: SHELBOURNE, *Double taxation and its improvement* (en "British Tax Review", 1957, p. 48 y sigtes.; 143 y sigtes., esp. p. 144).

sido expuesto en Estados Unidos con abundantes argumentos (344). El principio de la "fuente" ha sido propiciado por las *Primeras jornadas latinoamericanas de derecho tributario* (Montevideo, 1956) (345), reiterado en jornadas posteriores, y en particular con motivo de las *Décimo Octavas* realizadas en Montevideo en 1996, y por la *Décima Conferencia de la Interamericana Bar Association* (Buenos Aires, 1957) (346), siendo de destacar esta última circunstancia por tratarse del primer reconocimiento de la doctrina en reuniones de esta entidad.

202. MEDIOS DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. — Diversos procedimientos se han propuesto o adoptado para evitar la doble imposición internacional y, en ciertos casos, para atenuar sus efectos en tanto no se hallaren soluciones sustanciales. En tal sentido han realizado ponderables esfuerzos los organismos dependientes de la Liga de las Naciones y de las Naciones Unidas e instituciones tales como la *International Fiscal Association* (I.F.A.); la *Interamerican Bar Association*; la *Organización Europea de Colaboración Económica* (O.E.C.E.), luego trasformada en *Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico* (O.C.D.E.); el *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, y en esfera más limitada pero de resultados muy concretos y efectivos, la *Comunidad Europea* (C.E.) y el *Mercado Común Centroamericano*.

La acción se ha orientado en tres direcciones que, por cierto, no son excluyentes: *a)* en la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional; *b)* hacia la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales; c) en la "armonización" de las legislaciones.

a) El primer criterio es el único apto para la solución integral del problema, pues los tratados son expedientes circunstanciales para atenuar los nocivos efectos de la superposición tributaria, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios (347). En este sentido merece destacarse la recomendación sobre el tema II, adoptada en las jornadas de Montevideo (1956), aconsejando la adaptación de las legislaciones internas de los países, al principio de la "fuente" como atributivo de exclusiva potestad fiscal.

* La *International Fiscal Association* ha realizado, desde su fundación en 1938, una intensa labor de esclarecimiento, en forma de estudios aparecidos en su "Bulletin for International Fiscal Documentation" y en los temas considerados en congresos periódicos, a partir del celebrado en La Haya en 1939, hasta el quincuagésimo en Ginebra, en 1996 (348). *La Interamerican Bar Association*, por su parte, trató el asunto en diversas conferencias (349), pero sus resultados carecen de trascendencia para América Latina, pues salvo la reunión de Buenos Aires, 1957, en general persiguieron declaraciones con miras utilitarias y de predominio económico, en detrimento de principios jurídicos.

(344) Harding, ob. cit. nota 326.

(345) *Jornadas de Derecho Tributario* (Montevideo, 1957, p. 20).

(346) Interamerican Bar Association, Actuaciones de la 10ª Conferencia (Buenos Aires, 1958, t. I, p. 273).

(347) VAN HOORN, ob. cit.; ABAL, ob. cit.

(348) Los informes y actas han aparecido en los sucesivos "Cahiers de Droit Fiscal International", editados por la I.F.A.

(349) Ver: ABAL, ob. cit., ps. 188 y sigtes.; sobre la Conferencia de Bogotá, de 1948: MÜLLER, [illegible]

b) Intensa ha sido la acción en cuanto a la concertación de acuerdos internacionales, primero bajo los auspicios de la Liga de las Naciones y luego en la Organización de las Naciones Unidas.

La *Liga de las Naciones* se consagró a la tarea durante veinticinco años por intermedio de su *Comité Fiscal*, confiando el estudio de los problemas de doble imposición a destacados economistas y peritos técnicos y elaborando modelos de convenciones bilaterales en el Congreso regional celebrado en Méjico (1943) y en la Sesión de Londres del Comité Fiscal (1946), que resumieron los trabajos efectuados desde el comienzo, mereciendo destacarse el informe de los economistas (1923) por su precisión técnica y la importancia asignada a la subordinación económica (*allégeance économique*), que no fue tan claramente reconocida en otros trabajos. En general se auspició el procedimiento de la asignación a cada país de las distintas categorías de réditos, teniendo en cuenta el domicilio o la fuente, pero reconociendo derecho al país del domicilio a gravar la totalidad de la renta, con deducción del impuesto pagado en el otro país contratante según dicha distribución (350).

La *Organización de las Naciones Unidas* (O.N.U.) (351) ha proseguido y ampliado la labor de la Liga, realizando numerosos estudios sobre cuestiones fiscales internacionales (352) y propiciando acuerdos para resolverlas o aminorar sus efectos. Los tratados celebrados bajo sus auspicios son muy numerosos (353), y aun cuando no es posible su examen detallado, pueden señalarse tendencias o directivas generales.

Esos acuerdos se orientan en las siguientes direcciones: *a)* en lo referente a impuestos sobre la renta y los bienes e impuestos sucesorios, los países europeos utilizan preferentemente el sistema de *asignación*, esto es, de atribuir la potestad fiscal a uno de los países contratantes, con sujeción a determinados criterios (residencia, domicilio y fuente), otorgando preferencia a la vinculación económica; *b)* los acuerdos angloamericanos posteriores a la segunda guerra mundial se inclinan, en cambio, hacia el método de *rebaja de impuestos*, especialmente abonos (créditos o deducciones), reducciones y exenciones, sistema particularmente conveniente para los países "exportadores de capitales"; *c)* tiende a desarrollarse la inclusión de disposiciones sobre asistencia administrativa recíproca, mediante canje

(350) Ver: *Société des Nations, Rapport sur la double imposition présenté au Comité financier por Mm. Bruins*, EINAUDI, *Seligman et sir Josiah Stamp* (Genève, 1923); íd., *Double imposition et évasion fiscal. Rapport et résolutions présentés par les experts techniques* (Genève, 1925); íd., *Rapport présenté par le Comité des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale* (Genève, 1927); íd., *Rapport présenté par la Réunion générale d'experts gouvernamentaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale* (Genève, 1928); íd., Comité fiscal, *Modèles des conventions bilatérales tendant, á eviter, dans le domaine international, les doubles impositions et l'évasion fiscale. Deuxiéme conférence fiscale régionale*, México, D.F., juillet 1943 (Genève, 1945); íd., Comité fiscal, *Rapport sur les travaux de la dixiéme session du Comité tenue à Londres du 20 au 26 mars 1946* (Genève, 1946). Igualmente: CARROLL, *La prévention de la double imposition internationale et de l'évasion fiscale. Vingt ans de progrès sous les auspices de la Société des Nations* (Genève, 1939).

(351) Sobre estructura general, funcionamiento y acción desarrollada por la ONU, ver: REUTER, *Institutions internationales*, ps. 363 y sigtes.

(352) Ver en especial: *Efectos de la tributación sobre el comercio exterior y las inversiones en el extranjero* (Nueva York, 1951); *Régimen tributario aplicado por los Estados Unidos de América a las inversiones privadas estadounidenses en la América Latina* (Nueva York, 1953). En cuanto a los trabajos sobre codificación del derecho internacional, ver: *Les immunités diplomatiques.fiscales* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. X [1956], p. 239).

(353) Acuerdos fiscales internacionales, vol. VIII, *Guía mundial de acuerdos fiscales in-*

de informaciones y ayuda en la percepción de impuestos por vía ejecutiva, con el fin de evitar la evasión fiscal (354) (355).

** De gran importancia es también el trabajo preparado por el Grupo de Expertos, que culminó en 1979 con el modelo de convención entre países desarrollados y en desarrollo a que nos hemos referido previamente, que representa, al decir de la propia publicación oficial, una transacción entre el principio de fuente y el de la residencia, aunque concede más importancia al principio de fuente que el modelo de la O.C.D.E. (356). El Comité de Expertos en materia de cooperación de cuestiones fiscales se reúne con periodicidad, y ha analizado el efecto que el modelo de la convención ha tenido en la celebración de acuerdos posteriores.

* Por su parte, también como hemos visto, ha colaborado en la materia la *Organización Europea de Cooperación Económica* (O.E.C.E.), creada por la Convención de Cooperación Económica Europea del 16 de abril de 1948. Su Comité Fiscal produjo cuatro informes (en 1958, 1959, 1960 y 1961) sobre medios de evitar la doble tributación. Más tarde, el organismo perdió su carácter exclusivamente europeo a raíz de la incorporación de los Estados Unidos y Canadá por el acuerdo de 14 de diciembre de 1960 y se trasformó en la *Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos* (O.C.D.E.), posteriormente se incorporó Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971) y Nueva Zelandia (1973). Su Comité Fiscal publicó su informe en 1963, conteniendo un proyecto de convención de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, estructurado sobre las bases generales que predominan en los países exportadores de capitales. Dicho proyecto fue revisado por el Comité Fiscal, y el Consejo del organismo aprobó un nuevo Modelo de Convención de doble imposición sobre la renta y el patrimonio en 1977. También se aprobó en ese año el modelo de Convención sobre patrimonios, herencia y donaciones, que a su vez fue revisado y se concluyó con un nuevo modelo sobre estos tributos en 1982 (357).

** Existen también convenciones multilaterales para evitar la doble imposición, como la firmada por Dinamarca, Irlanda, Finlandia, Noruega y Suecia, el 22 de marzo de 1983 y otras de índole regional (358).

** Como hemos visto hay un Modelo de Convenio de Doble Tributación que se ha ido actualizando mediante la actividad del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., existiendo una versión publicada en 1992, que ha sufrido algunas modificaciones en el año 1994.

Los países de América Latina se han manifestado reacios a suscribir acuerdos generales en materia de impuestos a la renta, por la inadmisibilidad de la política tributaria de los países inversionistas que rehúsan admitir el principio, jurídica y económicamente inobjetable, de imposición en la fuente, arrogándose el derecho de gravar la riqueza originada en cualquier parte del mundo; olvidando que las inversiones en el extranjero no sólo benefician a

(354) Ver la introducción ("La red de acuerdos fiscales internacionales") que precede el vol. III de los "Acuerdos fiscales internacionales", ps. VIII a XII.

(355) Sobre las características y tendencias de los acuerdos celebrados por los Estados Unidos, ver especialmente: KANTER, *The United States income tax treaty program* (en "National Tax Journal", 1954, ps. 69 y sigtes.); JOSEPH, *Income tax treaties. A comparison of basic provisions* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. VIII [1954], ps. 38 y sigtes.). Sobre las convenciones de Suiza: LENZ, ob. cit.

(356) Publicación oficial cit., p. 5.

(357) Ver ob. cit., nota 335.

(358) H. HAMAEKERS, *Multilateral instruments on the avoidance of double taxation*, "Bulletin", 1986.

los países receptores de capitales, sino también a los exportadores de ellos, porque logran divisas con destino a la adquisición de productos alimenticios o elementos vitales, y en otros para aumentar el nivel de producción y mantener el standard de vida interno (359).

* Sin embargo, en los últimos tiempos Brasil abandonó su política tradicional y celebró convenciones internacionales sobre doble tributación de las rentas. Entre otras cabe señalar: con los Estados Unidos el 13 de marzo de 1967 (360); con Suecia el 17 de setiembre de 1965, aprobada por el gobierno del Brasil por decreto 60.580 del 10 de abril de 1967 (361); con Japón el 24 de enero de 1967, aprobada en Brasil por decreto 61.899 del 14 de diciembre de 1967 (362); con Francia, el 10 de setiembre de 1971, y con Canadá el 4 de abril de 1984.

** Además, podemos agregar los tratados firmados por Brasil con Alemania, aprobado por decreto legislativo Nº 95 el 5/11/75; con España, aprobado por decreto legislativo Nº 62, el 7/8/75; con Italia, aprobado por decreto legislativo Nº 77, el 5/12/79; con Argentina, aprobado por decreto 87.976, el 12/12/82; con la República de Korea, aprobado por decreto legislativo Nº 205, el 7/10/91; con la República de China, aprobado por decreto legislativo Nº 85, el 24/11/92 y con Portugal, aprobado por decreto legislativo Nº 188, el 8/6/01 (363).

** Otros países latinoamericanos se vienen incorporando a la tendencia de suscribir tratados, como por ejemplo Ecuador con Alemania (1977), Francia e Italia (1990). Asimismo, posee tratados con Bélgica, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, México, Perú, España y Suiza entre otros. Uruguay ha firmado un tratado con Alemania (1990) y México posee convenios con Francia, España, Canadá, Bélgica, Chile, Ecuador, Finlandia, Alemania y Japón, entre otros (364).

(359) Naciones Unidas, *Efectos de la tributación*, p. 4; SORONDO, ob. cit., ps. 263 a 266.

(360) Texto inglés en "Bulletin for International Fiscal Documentation", supplement "E", vol. XXI, nº 10, octubre de 1967. Ver comentario de MONTEIRO DE BARROS, *Income tax treaty between Brazil and the United States of America* (en "Bulletin" cit., vol. XXII, marzo de 1968, nº 3, p. 99).

(361) Texto inglés en "Bulletin" cit., vol. XX, abril de 1966, nº 4, p. 163; texto portugués en *Fisco e contribuinte* (São Paulo), julio de 1967, p. 573.

* (362) Texto inglés en "Bulletin" cit., supplement "B", vol. XXII, nº 4, abril de 1968; texto portugués en *Fisco e contribuinte*, febrero de 1968, p. 87.

Ver VALDÉS COSTA, *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, p. 35); ANTONIO FIGUEROA, *Doble tributación internacional. Situación actual y experiencia argentina*, "L.I.", X.V, 1982, p. 1189; Pedro Massone, Taxation..., trabajo citado ("Bulletin", vol. 42, ps. 166 y sigtes.).

** (363) Ver *Martindale-Hubell Internacional Law Digest*, edición 2003, Brasil.

** (364) Ver R. VALDÉS COSTA, *Instituciones...*, ob. cit. (Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 35); del mismo autor, notas preliminares sobre el convenio entre Uruguay y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición ("Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", t. XIV, nº 80, p. 373); CARLOS DENTONE, *Doble tributación internacional. El tratado Uruguay-Alemania* ("Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios", t. XIV, nº 80, p. 359). El tratado de Méjico con Canadá fue publicado en el "Diario Oficial" el 17 de julio de 1992. Para el acuerdo de Méjico-España, firmado en julio de 1992, ver *International Tax Notes*, vol. 5, nº 5, p. 240. Para el acuerdo Méjico-Francia, ver *International Tax Notes*, vol. 5, nº 8, p. 381. La situación de Perú frente a los Convenios internacionales puede verse en ALFREDO GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, en *Tratado de Derecho Tributario* dirigido por PAULO DE BARROS CARVALHO, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 849 y sigtes. Ver asimismo, *Martindale Hubell International Law Digest*, edición 2003.

92

* La Argentina por muchos años se mantuvo ajena a este tipo de convenciones. Unicamente celebró acuerdos limitados, sobre determinadas manifestaciones de renta, mediante el cambio de cartas reversales que según se pretende no requieren aprobación legislativa y que han sido calificadas como "categoría híbrida" de actos jurídicos, intermedios entre las normas fiscales de derecho interno y las disposiciones de derecho internacional (365). Tales acuerdos tienen distintos alcances y son examinados en una obra reciente (366) (367).

* Pese a esa política tradicional, ha concertado once convenciones referentes a la imposición general a la renta. Cabe citar una con Suecia, del 3 de setiembre de 1962, aprobada por decreto-ley 12.821/62 (368), que hoy se encuentra derogada por la ratificación de la ley 24.795 con vigencia a partir de 10/05/97, y otra con Alemania del 13 de julio de 1966, aprobada por una "ley" del gobierno *de facto* 17.249, del 24 de abril de 1967 (369), sustituido luego de haber sido denunciado por la Argentina y haber cesado el 31 de diciembre de 1973 por un nuevo convenio ratificado por ley 22.025 (B.O., 23/7/79), que entró en vigencia el 25/11/79, con efectos desde el 1/1/76 (370). Ambos convenios, lo mismo que los firmados por Brasil, están inspirados en el proyecto del O.C.D.E. de 1963 y admiten parcialmente el principio de la fuente para ciertos réditos, pero con el compromiso de limitar el monto de la imposición sobre ellos, lo cual restringe los alcances de tal reconocimiento (371). La particularidad del primitivo convenio con Alemania era que incorporó por primera vez la llamada *tax sparing clause* en materia de regalías en el art. 20, punto 3, y no en otras categorías de rentas (372). La estructura general de los convenios citados y otros que veremos concertados por nuestro país, reposa sobre los conceptos de *residencia y establecimiento permanente*, que no son aceptables como principio general. Por lo demás, dada la enorme diferencia en las economías de los países contratantes, no hay posibilidad de que exista la igualdad de situaciones que es la base de toda contratación bilateral, de modo que sólo se trata de concesiones unilaterales en favor de los países con abundancia de capital.

** Ello no es de aplicación en el caso de los convenios firmados con Bolivia (ratificado por ley 21.780, en vigencia desde el 4/6/79), Brasil (ley 22.675, en vigencia desde el 7/12/82) y Chile (ley 23.228, en vigencia desde el 19 de diciembre de 1985, según instrucción D.G.I. 433/86).

** Además de los convenios ya citados, la Argentina ha firmado y están vigentes convenios de doble imposición con Francia (ley 22.357, vigente desde el 1/3/81), Austria (ley 22.589, vigente desde el 17/03/81) e Italia (ley 22.747, vigente desde el 15 de diciembre de 1983); con Canadá (ley 24.398, vigente desde el 1/1/95); con España (ley 24.258, vigente desde el 1/1/95); con Finlandia, aprobado por ley 24.654 (B.O., 10/7/96); con Dinamarca, ley 24.838; con los Países Bajos, ley 24.933; con el Reino Unido de Gran Bretaña, ley 24.727; con Bélgica, ley 24.850, con Australia, ley 25.238 y con Noruega, ley 25.461 (373). Existió un convenio firmado con los Estados Unidos de América, que nunca fue ratificado.

c) El tercer procedimiento para poner fin a la doble o múltiple tributación del capital o de la renta, corresponde a la llamada *armonización* de las legislaciones, que ha tenido exteriorización correcta en la acción de la *Comunidad Económica Europea* y del *Mercado Común Centroamericano*.

* La *Comunidad Económica Europea* fue creada por el Tratado de Roma del 17 de marzo de 1957 entre seis países: Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo (374), ampliada más tarde con nuevas incorporaciones siendo la última la de España y Portugal (12/6/85), con la finalidad de suprimir las diferenciaciones que impiden o dificultan la libre circulación de las 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; y en una segunda propició la adopción del *impuesto al valor agregado* en reemplazo de la antigua imposición de las ventas por el sistema de impuestos "en cascada" (tipo

(365) CHRÉTIEN, *Une espèce originale de traités fiscaux: Les conventions internationales sur la double imposition des entreprises maritimes ou aériennes* (en R.S.L.E., 1951, ps. 513 y sigtes.; 715 y sigtes., esp. p. 745).

(366) Veintiún convenciones figuran en: Naciones Unidas, *Acuerdos fiscales internacionales*, vol. VIII, Guía Mundial (Nueva York, 1959); la celebrada con Japón data del 20 de diciembre de 1961, pero nunca fue ratificada por el parlamento argentino, y sólo tuvo aprobación por decreto-ley de un gobierno extralegal (ver textos en Impuestos, t. XXV [1967], p. 66).

* (367) Ver el juicio crítico de tales convenciones en: GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Impuesto a las ganancias*, actualizada por S. NAVARRINE (Depalma, Buenos Aires, 1996, ps. 119 y sigtes.). Ver listado de tales convenios y juicio crítico en RAIMONDI-ATCHABAHIAN, *Impuesto a las ganancias*, Depalma, Buenos aires, 2000, p. 270.

(368) Texto de las leyes y los convenios en Errepar, Regímenes Especiales, 300.000 y 300.029.

(369) Texto del convenio en Impuestos, t. XXIV (1966), p. 426; texto de la ley en Impuestos, t. XXIV (1967), p. 453. No tiene ratificación parlamentaria sino aprobación por un acto del gobierno de facto que se denomina "ley". Ver comentario de CHIAPPE, *El tratado sobre doble imposición con Alemania*, en Impuestos, t. XXIV (1966), p. 497.

** (370) Texto del nuevo convenio con Alemania al igual que de los restantes convenios vigentes, en "Impuestos nacionales", año 1996, Buenos Aires.

* (371) La convención con Suecia aprobada por decreto-ley 12.821/62, admitía ampliamente el principio de la fuente en el art. 6º tan sólo para los intereses de títulos, garantías, pagarés, debentures o cualquier otra forma de créditos; en cambio, para regalías se establecía en el art. 7º que los dos Estados contratantes pueden gravarla, pero hasta un máximo del 15 % del país del cual deriva la regalía. En la ley 24.795, norma aprobatoria del Convenio suscripto entre Argentina y Suecia actualmente en vigor, el art. 11 relativo a intereses establece la potestad tributaria compartida de ambos Estados (de la residencia y de la fuente) estableciéndose, a su vez, un límite porcentual por encima del cual el Estado del que proceden los intereses, no puede gravar. En el nuevo convenio con Alemania, también se efectúa tal distinción, y los intereses pueden gravarse en el Estado en que se originan hasta el 10 o 15 %, según el tipo de interés, mientras que

* (372) En el informe titulado *Tax sparing in European countries* publicado por el "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. 7, nº 6, junio 1968, se mencionaba erróneamente que la cláusula *tax sparing* funciona con respecto a intereses, dividendos y regalías, cuando era aplicable a esta última categoría solamente, como resultaba del texto del art. 20, punto 8, del convenio con Alemania, hoy sin vigencia. Así lo señala GARCÍA BELSUNCE en su trabajo: *La cláusula del "tax sparing" como factor de promoción de las inversiones extranjeras en América Latina*, presentado al Congreso de la I.F.A. (Montevideo, 1968) y reproducido en Impuestos, t. XXVII [1969], p. 37, con la aclaración aparecida en la misma revista y año, p. 293.

(373) A los textos actualizados se los puede ver en Errepar, "Regímenes especiales", ps. 300.000 y sigtes.

(374) PAPI, *Dizionario di economia* (Utet, Torino, 1967). Ver: sección quinta, Comunità

impôt sur le chiffre d'affaires [Francia], *imposta generale sull'entrate* [Italia] y *Umsatzsteuer* [Alemania]), que según dos directivas del Consejo de la Comunidad del 11 de abril de 1967 (375) debía tener aplicación a más tardar el 1 de abril de 1970 y que, en efecto, fue aplicado y está vigente en todos los países de la comunidad, inclusive en Portugal y España.

** El desarrollo de las cuestiones fiscales de la comunidad ha dado origen a un "derecho fiscal europeo" objeto de cursos específicos en algunas universidades europeas y de obras como la del profesor belga Burgio y la del español Falcón y Tella (376). Por su parte, la Corte de Justicia de la Comunidad Europea dictó una serie de decisiones referidas al Impuesto al Valor Agregado (377). Asimismo, el Comité Legal del Consejo de la Comunidad aprobó en mayo de 1985 el proyecto de Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en cuestiones fiscales.

El Mercado Común Centroamericano agrupó a cinco países: Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua y se originó en el Tratado de Integración Económica de 1960, y más directamente en el "Convenio centroamericano de incentivos fiscales al desarrollo industrial" de julio de 1962, para uniformar los beneficios en favor de empresas manufactureras. A fin de evitar que la imposición al consumo causare distorsiones en la competencia dentro del Mercado Común, el Comité de Cooperación Económica decidió afrontar un programa de *armonización* tributaria con propósitos análogos a los fijados por la Comunidad Europea (378). Según la definición de Groeben, "la armonización no quiere decir que los sistemas tributarios deben uniformarse, sino sólo deben adaptarse mutuamente en la medida que sea necesario para neutralizarlos desde el punto de vista de la competencia..." (379).

Dejamos así explicado hasta dónde han llegado, cuáles son los resultados logrados y las perspectivas de los diversos medios de poner fin a los problemas de doble o múltiple tributación.

El Mercosur, establecido en 1991 entre la Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, al que nos referimos en otra parte de esta obra, viene realizando importantes esfuerzos en relación a la armonización de los sistemas fiscales de los países miembros, sin que aún se observen resultados concretos.

(375) Ver texto español de las dos directivas en Impuestos, t. XXVI (1968), ps. 477 y sigtes.

** (376) MARIO BURGIO, *Derecho fiscal europeo* (traducción al español de Parejo Gamir, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983). FALCÓN Y TELLA, *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas* ("Cívitas", Madrid, 1988). GABRIEL CASADO OLLERO, *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.* ("Cívitas", nº 38, ps. 197 y sigtes.). Ver restantes obras sobre el tema citadas en nota 310.

** (377) Se puede ver un listado de algunas decisiones de la Corte de Justicia en International Bureau of Fiscal Documentation, Annual Report, 1985, p. 16. También se puede consultar en esa fuente las violaciones de los Estados miembros a la legislación de la Comunidad y las condenas de la Corte (ob. cit., p. 17). En particular se puede consultar en las *Crónicas financieras de las Comunidades Europeas*, de FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR, revista "Cívitas". Ver, asimismo, los comentarios de R. FALCÓN Y TELLA sobre jurisprudencia del referido tribunal, y las incompatibilidades entre los tributos españoles y el derecho comunitario que aparecen en la misma publicación. Ver también sentencia del Consejo de Estado que sostiene la primacía del derecho comunitario sobre la ley francesa, que contraría los objetivos de las directivas de la C.E. (*Tax Notes International*, vol. 5, nº 5, p. 322).

(378) BACA MUÑOZ, *Estudio introductorio al problema de la armonización tributaria en el Mercado Común Centroamericano* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", Madrid, 1968, ps. 1321 y sigtes.); PAPI, *Dizionario* cit., sec. undécima, Mercato Comune nell'America Centrale (p. 762).

(379) Citado por BACA MUÑOZ, ob. cit.

203. SOLUCIÓN DE LOS LITIGIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN. — La dilucidación de los conflictos sobre doble imposición internacional y la interpretación de los acuerdos sobre la materia originan numerosas dificultades. En la actualidad, las cuestiones que se susciten entre los contribuyentes y las autoridades, que son frecuentes, deben ser resueltas por los jueces competentes de cada país, pero éstos deben limitarse a la aplicación del texto de las convenciones, ajustándose a la interpretación oficial; por otra parte, existiendo tratados, los particulares no pueden accionar directamente contra el Estado cocontratante porque las *partes* en el acuerdo son los Estados mismos, de manera que sólo tienen a su disposición la posibilidad de un pedido a las autoridades de *su* país, para que éstas, a su vez, formulen la reclamación correspondiente a las autoridades del *otro* país, y si no llegan a una solución amistosa, no hay autoridad supranacional a la cual puedan apelar. Tales dificultades no podían pasar inadvertidas a los estudiosos de la materia, quienes han propuesto diversas soluciones que veremos a continuación:

a) Se ha recomendado la creación de una *comisión arbitral*, integrada por personas de reconocida autoridad en cuestiones fiscales, la cual tendría a su cargo la solución de los conflictos. Esta idea fue tomada de la llamada "Comisión Bruins" —del nombre de su presidente—, destinada a resolver los problemas suscitados entre Holanda y las posesiones de ultramar, que dio excelentes resultados (380).

b) Para obviar el inconveniente de que el contribuyente quede a merced de la buena voluntad de las autoridades fiscales de su país, se ha sugerido un procedimiento similar al recomendado por la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas. Se trataría, en suma, de organizar un procedimiento previo ante el Estado y luego se entablarían negociaciones con el otro Estado para la solución del diferendo; si ellas fracasaran, cualquiera de las partes podría someter el caso a decisión de un organismo internacional, que sería alguno existente u otro especial a crearse (381).

* *c)* Finalmente, se ha lanzado la idea, que parece abrirse camino, en favor de la institución lisa y llana de un organismo supranacional, ante el cual se reclamaría directamente. Ya hizo mención de ello von Bar en el Congreso de Cambridge (1895) del Instituto de Derecho Internacional (382), y pocos años después (1899) Garelli propuso la creación de una *Corte Fiscal Internacional* (383); más tarde se manifestaron en favor de un organismo de este tipo Guggenheim (384), Pugliese (385), van Hoorn (386), Michel

(380) MEIJBURG, *Prevenzione di doppia imposizione per mezzo di una conmissione arbitrale* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1939-I, p. 415).

(381) BILLE, *Some views on the method of settling disputes on questions of double taxation* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. V [1951], p. 201).

(382) Apud PUGLIESE, *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale* (Cedam, Padova, 1930, p. 130).

(383) GARELLI, *Il diritto internazionale tributario* (Torino, 1899, ps. 253 a 256).

(384) *L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition* (Ed. George, Genève, 1928, ps. 92 y 128).

(385) Ob. cit., ps. 132 y 133.

(386) *Suggestions for improvement of international treatie to avoid double taxation* (en "Bulletin for International Fiscal Documentation", vol. XI [1957], ps. 65 y sigtes., esp. p. 73).

Por nuestra parte creemos que se evitan equívocos aceptando el concepto genérico de "relación jurídico-tributaria" como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión "obligación tributaria", sin innovaciones terminológicas, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley.

Con ese alcance podemos decir, en conclusión, que la *relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.*

205. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. — Como se desprende de lo expuesto, la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo (15). No interesa esencialmente afiliarse a ninguna de las doctrinas extremas examinadas, pues ya se la conciba como el centro del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indudable que aquel deber constituye, desde el punto de vista técnico y en el sentir popular, el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario.

En nuestra opinión, el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica *patrimonial*, constituyendo, exclusivamente, una obligación de *dar* (16); dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre *obligación de dar*.

Incurren en confusión quienes creen que la obligación tributaria puede consistir en un *facere* cuando se trata del impuesto de sellos (17), por la circunstancia de que el deudor "inutiliza" valores fiscales. En realidad, esto tiene atinencia con una modalidad o forma de pago, pero no hace a la sustancia de la obligación, que es, siempre, solventar el gravamen. Por lo demás, en el derecho positivo argentino, sólo en muy contados casos el contribuyente oblitera *per se* los valores; en casi todas las situaciones, el pago se cumple mediante declaración jurada y depósito o cheque, o bien por exhibición de los instrumentos en la oficina fiscal, la cual marca el importe por sistema mecánico.

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden *personal* (18): se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.

(15) GIANNINI, *I concetti*, p. 126.

(16) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 573; GIANNINI, *I concetti*, ps. 126 y 128; BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 9; HENSEL, ob. cit., p. 71; TESORO, ob. cit., ps. 73 y 74; PUGLIESE, ob. cit., p. 44.

(17) BERLIRI, *Principî*, vol. I (Giuffrè, 1985), p. 50.

(18) Esta solución está consignada expresamente en el art. 18, párrafo segundo, del Modelo de Código OEA/BID, que luego de referirse al nacimiento de la obligación tributaria expresa: "Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure

Existen dos situaciones, empero, en que se ha puesto en duda esa característica obligacional: en los derechos aduaneros y en el impuesto inmobiliario.

206. a) DERECHOS ADUANEROS. — Pretenden algunos autores que en esta categoría de tributos no existe una relación creditoria contra persona determinada, sino que el derecho del Estado constituye un vínculo que recae sobre la cosa misma, que es una *carga* impuesta a las mercaderías que trasponen el linde aduanero (19). Quienes así razonan se afilian a la tendencia que cree posible que, además de las personas, pueden ser sujetos de las obligaciones tributarias las cosas consideradas en sí mismas y aun los actos, confundiendo el objeto del impuesto con el sujeto del vínculo jurídico que deriva de aquél. Por cierto que los tributos pueden recaer o tomar en cuenta, personas, actos o cosas, pero esto es independiente de las *relaciones jurídicas* que surgen de ellos, que siempre exigen una *persona* como deudor o responsable.

En los impuestos aduaneros se crea un vínculo jurídico entre el Estado y la persona que por cuenta propia o ajena efectúa "el movimiento de la mercadería (20), y así resulta del contexto de las legislaciones de todos los países. Las disposiciones que autorizan el derecho de secuestro o aprehensión de las mercaderías, que no sólo rigen en materia aduanera sino también en numerosos gravámenes al consumo —especialmente alcoholes y tabacos—, son medidas de garantía o privilegio en favor del fisco, pero que no son inherentes a la naturaleza jurídica de la obligación.

El mismo Myrbach-Rheinfeld, favorable al carácter real de la relación aduanera, no pudo menos que reconocer, al referirse a otros impuestos con parecidos efectos, que existía una tendencia orientada hacia "la idea jurídica moderna de que sólo las personas pueden estar obligadas a una prestación" (21); y por cierto que la doctrina más autorizada se pronuncia en este sentido, sin discrepancias en cuanto a la obligación tributaria en general y la aduanera en especial (22).

(19) MYRBACH-RHEINFELD, ob. cit., p. 128; LABAND, ob. cit., vol. VI, p. 179. Al examinar la doctrina de Laband, de la obligación aduanera como carga real sobre la mercancía, Berliri no se manifiesta en desacuerdo con la idea de que ella no constituya una *obligación*, porque estima que puede no constituir un *impuesto* sino una *carga* (*onere*), según lo dice en la primera edición de sus *Principî* (vol. II, p. 89). Pero de esto no se sigue que se trate de una *carga real* sobre la mercadería, ya que Berliri considera al *onere* como una institución jurídica en cuyo ámbito cabe la *tasa*, de manera que se trataría de una carga de características singulares, y no de un derecho real (ver: BERLIRI, *Corso istituzionale*, vol. I, ps. 66 y 73; íd., *Principî*, vol. I, p. 304). Esta acepción que da Berliri a la carga, en la cual incluye la tasa, ha sido puesta de manifiesto por Cortés Domínguez en una interesante monografía, considerándola "una sugestiva tesis", pero señalando que tal intuición de tomar la obligación aduanera como un *onere* le parece inadmisible en el derecho español y probablemente también en el italiano (CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Aspectos de la relación aduanera*, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1963, ps. 737 y sigtes., esp. ps. 775 y 776 y su nota).

(20) CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale* (2ª ed., Cedam, Padova, 1941, p. 48).

(21) Ob. cit., p. 129.

(22) GIANNINI, *I concetti*, ps. 129 y sigtes.; INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 573; BERLIRI, *Principî*, vol. II, ps. 57 y sigtes.; ps. 89 y sigtes.; BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 41; TESORO, *Principii*, ps. 56 y sigtes. Para impuestos aduaneros en especial, ver: CUTRERA, ob. cit., ps. 43 y sigtes.; GIANNINI, *Il soggetto passivo dell'imposta doganale* (en "Riv. Ital. Dir. Fin.", 1939-II, p. 46); INGROSSO, ob. cit., p. 403; HENSEL, ob. cit., p. 356; FERNÁNDEZ LALANNE, *Derecho aduanero* (Depalma, Buenos Aires, 1966, t. I,

* La jurisprudencia se ha pronunciado al respecto en forma contradictoria. En tanto que la Cámara Federal, sala contenciosoadministrativo, ha dicho en forma explícita que la relación jurídico-tributaria en materia aduanera es personal, y no real, o sea, que si bien las cosas o mercaderías que se pretende introducir al país son objeto del gravamen, el sujeto pasivo —contribuyente o responsable— es siempre una persona física o jurídica (23); de lo cual derivó la conclusión de que el tercero de buena fe adquirente de una mercancía en el interior del país, no puede ser obligado al pago de los derechos aduaneros omitidos por quien la introdujo. En cambio, la Corte Suprema consagró bajo la vigencia de la derogada ley de aduanas el principio de la responsabilidad objetiva por la deuda aduanera, pues ella no siempre se asume por deuda propia, sino que en ciertas circunstancias puede pasar a otros individuos en tanto subsista la razón de ser de la obligación fiscal (24). Consideramos errónea la doctrina de la Corte, pues el traslado de tal responsabilidad no puede efectuarse por inferencia o por interpretación, sino que debe resultar de norma expresa y terminante de la ley, que es la única que puede crear la obligación tributaria, lo que no ocurrió en el caso resuelto.

** Según expresa la propia exposición de motivos, el Código Aduanero vigente recogió en forma limitada tal jurisprudencia, estableciendo que el propietario o el poseedor de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por la cual se adeudaran tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería a la fecha en que el servicio aduanero exigiera el pago (art. 783). El Código contempla algunos supuestos de adquisición en los cuales el propietario o poseedor no es responsable (art. 784), aunque por excepción la responsabilidad se extiende a los propietarios o poseedores de ciertas mercaderías registrables que se tenga para uso o consumo personal, y que mencione la reglamentación (art. 783, apart. 2).

207. b) IMPUESTO INMOBILIARIO. — * También a su respecto se han emitido opiniones en el sentido de que la obligación fiscal se asemeja a un derecho real, algo así como una situación intermedia entre la *obligatio propter rem* y la carga real (25), hallando la confirmación de este criterio en la norma del derecho italiano, según la cual el Estado podía actuar para la percepción del impuesto del año en curso y del precedente, sobre el inmueble objeto del gravamen, aunque la propiedad o la posesión de él pase a terceros.

* Tal disposición se vinculaba con el origen histórico del impuesto que reconoce su antecedente en las cargas reales que afectaban la tierra en Roma y durante la Edad Media, pero no tiene otra explicación que un privilegio de ejecución, esto es, un aspecto relacionado con la forma de recaudación, que no hace a la sustancia jurídica de la obligación; por otra parte, correspondía a una particularidad local que no puede generalizarse.

(23) Fallo del 7/9/67, caso "Kolacek", en La Ley, 131-1111, sum. 17.749, y revista Impuestos, t. XXVI (1968), p. 629, con nota de GIULIANI FONROUGE.

(24) Fallo del 31/7/68, caso "Ekmekdjian", en Fallos, 271:160, y en Impuestos, t. XXVI (1968), p. 269, con apostilla de GIULIANI FONROUGE.

(25) FADDA Y BENSA, FERRARA, CHIRONI, ROMANO, MOFFA. *Apud Giannini, I concetti*, p. 132 en nota; BERLIRI, *Principî*, vol. II, p. 55.

* En el derecho argentino, el deudor del impuesto, es decir, el sujeto pasivo de la obligación, es el titular del dominio y, en ciertos casos, el usufructuario o el poseedor a título de dueño y lo mismo ocurre en el derecho francés, que considera "deudor del impuesto" al propietario y al usufructuario o enfiteuta (art. 1424, Cód. gen. de impuestos). No puede haber duda, entonces, sobre el carácter personal de la obligación, no obstante las medidas de garantía que protegen al crédito fiscal.

Tampoco vale el argumento invocado algunas veces, de que el impuesto inmobiliario es considerado un *tributo real*, pues ello corresponde a una clasificación de la ciencia de las finanzas y sólo significa que la base de imposición es objetiva, con prescindencia de la persona titular del dominio, y no interfiere en la naturaleza jurídico-financiera de la obligación tributaria, que es, siempre, de naturaleza personal. Ambos conceptos pueden coexistir, mas en planos distintos (26).

208. CONCLUSIÓN. — Como corolario de lo expuesto, podemos concretar el concepto de *obligación tributaria*, diciendo que es el *vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley* (27).

209. FUENTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. — Según un maestro del derecho, la "*fuente* de una obligación (es) el hecho que la produce" (28). Es habitual en derecho privado, expresar que las fuentes de las obligaciones son diversas (29), aunque sostengan algunos que ellas son únicamente dos —el contrato y la ley—, y Ripert pretenda que sólo es aceptable la última, ya que si el contrato tiene valor, es en virtud o por efecto de la ley (30). En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inepta para crearla. "El *fundamento jurídico* de la relación jurídico-tributaria, dice Blumenstein con acierto, radica exclusivamente en la ley" (31); por lo demás, no podría ser de otra manera en el ordenamiento jurídico de nuestro país, donde el art. 19 de la Constitución Nacional dispone que nadie está obligado a hacer lo que no mande la ley.

Todos coinciden en que la relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en el caso en el ámbito de aquél, y también es opinión casi unánime que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* (32). Empero, se han suscitado discrepancias con respecto

(26) GRIZIOTTI, *Imposte reali o personali e oggettive o soggettive* (en *Saggi* cit., p. 281).

* (27) Otras definiciones: TESORO, ob. cit., ps. 73 y 74; INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 573; HENSEL, ob. cit., p. 71; BERLIRI, *Principî*, vol. II, p. 35; íd., *Corso istituzionale* (Giuffrè, 1985), vol. I, p. 171.

(28) RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil de Planiol* (2ª ed., Libr. Générale, Paris, 1947, t. 2, p. 9).

(29) Nuestro Código Civil, como el francés y otros extranjeros, no enumera las fuentes de las obligaciones; lo hace, en cambio, el nuevo Código italiano, expresando que "las obligaciones derivan del contrato, de hecho ilícito o de todo otro acto o hecho apto para producirlas de acuerdo con el ordenamiento jurídico" (art. 1173).

(30) RIPERT, ob. cit., p. 10.

(31) *Sistema*, ps. 9 y 10.

* (32) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 575; BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 237; GIANNINI, *I concetti*, p. 124; HENSEL, ob. cit., p. 71; TESORO, ob. cit., p. 165; PUGLIESE, ob. cit., p. 104; PÉREZ DE AYALA, ob. cit.

a su naturaleza jurídica, sosteniendo ciertos autores que la obligación tributaria, en su esencia, es análoga a la obligación de derecho privado, y otros, en cambio, que existen diferencias estructurales entre ellas, que hace imposible tal similitud.

Para la doctrina germánica no hay analogía entre ambas, por considerar que el *presupuesto legal* reemplaza a la voluntad individual y da nacimiento a la obligación tributaria (33), por lo cual son inaplicables a su respecto las normas del derecho privado (34).

Los autores italianos no están de acuerdo en esta materia. Giannini, por ejemplo, estima que la "deuda tributaria en tanto se la aprecie en su estructura jurídica intrínseca, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el derecho privado", agregando que no solamente existe igualdad, sino que más bien se trata de "la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria que halla su justificación lógica esencial en el hecho de no existir en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del derecho público" (35).

Por cierto que no escapa a la sagacidad del autorizado tratadista, que el tema conduce al ámbito más amplio, de la diferenciación entre derecho público y derecho privado, problema de cuya solución puede depender que la figura jurídica *obligación* sea considerada como una "institución general del derecho", de aplicación tanto en el público corno en el privado; o se tome aquella distinción como meramente instrumental —es decir, de medios y de institutos jurídicos—, y entonces forzoso sería decir que la obligación tributaria, aunque corresponda "a una relación que en conjunto y en algunas de sus manifestaciones, pertenece al derecho público, siempre constituye una obligación conforme al esquema tradicional del derecho privado" (36).

Por su parte, Ingrosso se manifiesta de acuerdo con la doctrina germánica, destacando que la obligación tributaria pertenece al derecho público y constituye un instituto autónomo, separado aun de otros negocios de derecho público. Estima, por lo demás, que si bien la expresión "crédito tributario" (*credito d'imposta*) aparece en el léxico del derecho privado, nada tiene que ver con éste; el crédito fiscal es, simplemente, análogo al crédito pecuniario del derecho privado, pero en su aspecto sustancial tiene contenido quizá antitético (37).

Compartimos esta última opinión, pero es adecuada la observación de que la cuestión es de interés dogmático y de escasa importancia práctica, pues las consecuencias no difieren mayormente en cualquier solución que se adopte (38).

210. GÉNESIS DEL CRÉDITO FISCAL. — En el número anterior vimos que la ley es la fuente única de la obligación tributaria, pero falta considerar en virtud de

p. 62. Contra: BERLIRI, quien considera que en algunos casos la obligación tributaria es contractual y no legal (*Principî*, vol. II, ps. 61 y sigtes., ps. 177 y sigtes., esp. p. 194; íd., *Corso istituzionale* (Giuffrè, Milano, 1985), vol. I, p. 196.

(33) HENSEL, ob. cit., p. 72.

(34) BLUMENSTEIN, *Sistema*, ps. 10 y 237.

(35) *I concetti*, ps. 148 y 149.

(36) Ob. cit., ps. 149 y 150.

(37) *Diritto finanziario*, ps. 576 y 577.

qué circunstancias, el mandato general e impersonal de la ley se materializa en un crédito del Estado con respecto a la persona del contribuyente.

No creemos dudoso que ello ocurre al producirse la situación o *presupuesto de hecho (Tatbestand; fattispecie)*, adoptado por la ley como determinante de la tributación, y así lo expresamos años atrás (39). Tal situación fáctica es definida por Hensel como "el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas", agregando que él es, puede decirse, "la imagen abstracta del concreto *estado de cosas*" a que alude el Ordenamiento tributario alemán (40).

* Ese principio fue adoptado por primera vez en el AO y sirvió de base a la elaboración doctrinal. El primitivo texto (§ 81 en la redacción de 1919) refería el nacimiento de la deuda tributaria a la realización de "la causa generadora del impuesto", pero en el § 99 del texto de 1934 se modificó el concepto, que más tarde fue reemplazado por el § 3, núm. 1, del *Steueranpassungsgesetz*, "la deuda impositiva nace al producirse la situación de hecho que según la ley da lugar al impuesto" (41); principio actualmente consagrado en § 38 del código de 1977, en su versión de 1998.

El concepto es aceptado por la doctrina germánica (42) y por una parte de la italiana (43) y francesa (44), habiéndolo consagrado, asimismo, el Código Fiscal de Méjico (45), la ley general tributaria de España (46) y el Modelo de OEA/BID (47). La jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza se ha pronunciado en igual sentido, al reconocer que "la exigencia individual del impuesto radica inmediatamente en la ley, en cuanto la misma determina los elementos necesarios de la obligación tributaria, en lo objetivo y subjetivo y, por lo tanto, da existencia, por así decir, a una exigencia tributaria latente respecto de aquel en cuya persona se integran los requisitos legales" (48), con lo cual

(39) GIULIANI FONROUGE, *Anteproyecto de código fiscal* (1942), art. 17, p. 393.

(40) Ob. cit., p. 72.

* (41) Ver *Ley de adaptación impositiva alemana* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 15). En el sentido del texto: KRUSE, *Derecho tributario* (trad. de la 3ª ed. alemana, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1978, ps. 235 y sigtes.).

(42) HENSEL, ob. y lug. cits. en nota 40.

(43) TESORO, ob. cit., p. 179; GIANNINI, *I concetti*, p. 126; PUGLIESE, *Istituzioni*, p. 129.

(44) TROTABAS, ob. cit., p. 514; DUFOUR, *La formation de la créance fiscale* (en R.S.F., 1961, ps. 211 y sigtes.).

* (45) "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales" (texto 1967, art. 17, párrafo primero). El Código vigente desde 1983 establece que las contribuciones "se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran" (art. 6º).

(46) El art. 28 dice así: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cúya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". Desde este momento se produce el "devengo", como aclara la nota 261 de la edición oficial de la ley.

(47) Según el art. 18 proyectado: "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales"; y concuerda con el art. 37: "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

(48) Apud Blumenstein, *Sistema*, p. 238.

admite que el crédito del Estado nace sin actuación de circunstancias ajenas a la ley.

En cambio, el Código Tributario nacional del Brasil responde a otra orientación. En efecto el art. 116 declara ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria desde la realización de las circunstancias materiales necesarias para producir sus efectos propios o desde que se crea la situación jurídica; en tanto que el art. 142 establece que la administración constituye el crédito tributario mediante la determinación (*lançamento*). Esta distinción entre *obligación* y *exigibilidad* de ella aparecía ya en el Proyecto que le dio nacimiento (arts. 80, 82 y 83), el cual, a su vez, tuvo origen en un Anteproyecto del prof. Gomes de Sousa (49).

Las opiniones discordantes de ciertos autores parecen influidas por la doctrina administrativa o presionadas por características del derecho positivo local. Los franceses, por ejemplo, no pueden sustraerse a la clasificación de los actos jurídicos corrientes en derecho administrativo, aplicándola a la materia tributaria: la ley *impositiva* pertenecería a los "actos-regla", dando nacimiento a la deuda impositiva de orden impersonal; la ley *presupuestaria* sería el "acto-condición"; y el *acto administrativo*, el "acto subjetivo" creador de la deuda individual del sujeto pasivo que constituiría el acto generador de la situación jurídica personal (50). El mismo Trotabas, que se declara en favor del carácter declarativo de la determinación fiscal, revela en el planteamiento del asunto la misma influencia administrativista (51).

El precursor del derecho financiero, Myrbach-Rheinfeld, también responde a esa orientación, considerando que el "acto administrativo" llamado *orden de pago*, es el que individualiza una situación general e impersonal determinando el "nacimiento" de la deuda tributaria; en su concepto, encarándose una relación jurídica personal, sólo puede existir desde que "una *prestación determinada* en su especie y en su *quantum*, es *puesta a cargo* de una *persona determinada*" (52).

Los tratadistas italianos que comparten estas últimas opiniones (53), más bien están dominados por el hecho de que la legislación fiscal de su país otorga al acto de determinación (*accertamento*) ciertos efectos particulares que dejan perplejo al intérprete; por ejemplo, que el contribuyente no pueda solventar su deuda antes que el fisco practique la liquidación (54). Se preguntan, entonces, cómo podría existir obligación o deuda tributaria si previo a

(49) La Exposición de Motivos del Proyecto del prof. GOMES DE SOUSA procura explicar la contradicción haciendo el distingo entre "situación jurídica concreta" (que tendría nacimiento al producirse el presupuesto de hecho) y "situación jurídica subjetiva" (que derivaría de la determinación), pero no hallamos congruencia entre ambos conceptos, que revelan influencia del derecho administrativo según luego veremos al tratar de la naturaleza jurídica del acto de determinación (*Proyecto* cit., ps. 188 y 202 a 204). Ver asimismo, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 305 y sigtes.

(50) DAMERVALLE, *La nature juridique de la créance d'impôt* (Libr. Générale, Paris, 1937, ps. 18, 19 y 56); JEZE, *Nature et régime juridiques de la créance d'impôt* (en R.S.L.F., 1936, p. 195).

(51) Ob. cit., ps. 98 y sigtes., 216 y 514.

(52) Ob. cit., ps. 117, 137 y 204.

(53) INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 601; íd., *Istituzioni*, t. II, ps. 61 y sigtes.; BERLIRI, *Principî*, vol. II, ps. 15 y sigtes.; vol. III, ps. 14 y sigtes.

(54) Lo mismo ocurre en Brasil y esto explica la situación puesta de relieve en la nota 49.

ese acto el contribuyente, aunque lo deseare, no podría cumplir la prestación establecida en la ley; por lo mismo dicen (Berliri) que puede haber un derecho potestativo del sujeto activo, para crear en su favor una obligación tributaria.

A pesar del empeño de sus sostenedores, parécenos inaceptable esta posición doctrinal. Si el deber jurídico-tributario nace, y así lo reconocen, con la realización del presupuesto del tributo fijado por ley, *es tal circunstancia la determinante de la sujeción del contribuyente a satisfacer la obligación*, tanto más en sistemas, como el nuestro, que no exigen la determinación administrativa previa al pago; la liquidación se limita a *declarar* que la persona está incluida en la categoría legal, pero no es el acto creador del vínculo. Es algo análogo a lo que ocurre con las declaratorias de herederos en nuestro derecho sucesorio: la ley (Código Civil) especifica quiénes y en qué condiciones pueden heredar, limitándose el juez a examinar los antecedentes de cada pretendiente a la herencia y "declarar" que tal o cual persona se halla en la situación general prevista por la ley, es decir, que les "reconoce" un *status* jurídico, pero no les "otorga" o "crea" la condición hereditaria, que sólo emana de la ley.

Finalmente, es de notar que en países como la Argentina, donde la ley de presupuesto nada tiene que ver con la aplicación o determinación de los tributos, faltaría el nexo del "acto-condición" a que se refiere la doctrina administrativa francesa; aparte de que el distingo que suele establecerse entre "situación jurídica concreta" (derivada de la realización del presupuesto de hecho) y "situación jurídica subjetiva" (originada en la determinación) (55) es ficticio, pues ambas se confunden en la primera: el cumplimiento de la situación fáctica establecida en la ley, automáticamente subjetiviza la situación general prevista por ella y crea por sí sola la deuda del contribuyente, sin ningún otro requisito o recaudo.

Por tanto, la obligación tributaria o, si se prefiere, la deuda tributaria, nace al producirse la *situación de hecho* prevista por la ley como determinante del gravamen y a la cual se designa, genéricamente, como el *presupuesto del tributo* (56).

** 211. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA EN LAS DOCTRINAS DINÁMICAS O FUNCIONALES. — Las llamadas concepciones dinámicas o funcionales, según hemos visto con anterioridad (57), han desarrollado el esquema fundamental del derecho tributario, no en virtud de un derecho de crédito del Estado y una obligación del contribuyente, sino del ejercicio administrativo de imposición al cual no necesariamente corresponde un derecho de crédito.

Al decir de Micheli, el esquema básico del derecho tributario no debe referirse exclusivamente a la relación jurídica tributaria, porque el pago del impuesto puede originarse en un deber al que no corresponde un crédito. De manera que para este autor el crédito impositivo no siempre es correlativo del débito, pues acaecido el hecho imponible, puede no surgir la obligación tributaria, sino nacer una situación pasiva deudora que no necesariamente debe correlacionarse con el derecho a exigir el tributo.

(55) Ver: GOMES DE SOUSA invocando a NAWIASKY (*Proyecto* cit., p. 204).

(56) GIANNINI, *I concetti*, p. 152.

(57) Ver título I, capítulo II, punto 21, de esta obra.

Según hemos tenido oportunidad de analizar, distintos son los en-foques de los restantes autores enrolados en estas corrientes, aunque en general no visualizan el fenómeno tributario exclusivamente por medio de la relación jurídica tributaria.

En síntesis, la insuficiencia del concepto de relación jurídica compleja. originó los esfuerzos doctrinales ya señalados para tratar de superar dicha tesis a través de enfoques dogmáticos tributarios, que han potenciado el estudio de las potestades administrativas, con especial énfasis en la aplicación del tributo (58).

212. SUMARIO. —Resumiendo lo expuesto en el capítulo, decimos:

1) La *relación jurídico-tributaria*, que es de derecho público, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares —contribuyentes o terceros—, como consecuencia del ejercicio del poder tributario.

2) La *obligación tributaria*, que es parte de aquélla:

a) consiste en un *vínculo personal* entre el Estado y el contribuyente:

b) siempre es una obligación de *dar* sumas de dinero o cantidades de cosas;

c) tiene su fuente única en la *ley*;

d) nace al producirse la *situación de hecho* a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (*presupuesto del tributo*);

e) presenta caracteres que permiten calificarla de *autónoma*, no solamente frente a las obligaciones del derecho privado, sino también con respecto a otras instituciones del derecho público, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos del derecho financiero.

3) Los otros deberes u omisiones, establecidos con respecto al contribuyente o a terceros, tienen existencia *paralela* a la obligación tributaria, sin relación de subordinación.

** (58) Además de la bibliografía citada en la remisión de la nota 57, ver sobre la tesis de la relación jurídica y compleja y su superación: JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, ob. cit. (Madrid, 1991, p. 332); RAMÓN FALCÓN Y TELLA, *Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico* (Universidad de Córdoba, España), con detallada bibliografía española, italiana y alemana; RAMÓN VALDÉS COSTA, *Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria* ("Cívitas" nº 73, ps. 5 y sigtes.); J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO, *Curso...*, ob. cit. (Madrid, 1991, ps. 331 y sigtes.); GABRIEL CASADO OLLERO, *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual* ("Cívitas", nº 59, ps. 350 y sigtes.); debiendo destacarse sus muy documentadas notas, en todo lo relacionado a la evolución de las posiciones procedimentalistas y al enfoque conciliador de Berliri sobre el tema.

El debate en cuanto a si el concepto de obligación tributaria constituye el centro de gravedad del derecho tributario aún subsiste en la doctrina española a través de sus representantes más destacados (ver J. J. FERREIRO LAPATZA, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, ps. 10 y 244; E. GONZÁLEZ GARCÍA, *El sujeto pasivo de lo potestad de imposición y el sujeto pasivo de la obligación tributaria: espe-*
[illegible] XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tri-

Con propósito memorativo, este sumario puede traducirse en el siguiente cuadro sinóptico:

- Relación jurídico-tributaria
  - 1. Obligación tributaria
    - a) vínculo *personal* entre el Estado y el sujeto pasivo;
    - b) siempre es obligación de *dar* (sumas de dinero o cantidades de cosas);
    - c) tiene su fuente en la *ley*;
    - d) nace al producirse el *presupuesto de hecho* previsto por la ley;
    - e) es *autónoma*, aun con respecto a otras instituciones del derecho público.
  - 2. Otros deberes u omisiones
    - a cargo del contribuyente;
    - a cargo de terceros;
    - a cargo del Estado.

Capítulo III

Elementos de la obligación tributaria

213. Enumeración. — En la obligación tributaria, que, según vimos en el capítulo anterior, es un vínculo jurídico de carácter personal, encontramos fundamentalmente dos elementos característicos: el *sujeto* (*sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor*) y el *objeto*. Una parte de la doctrina, ateniéndose al esquema generalizado en el derecho privado, agrega un tercer elemento, la *causa*; pero como tendremos ocasión de apreciar más adelante, esta circunstancia es ajena a la relación jurídico-tributaria, pues aparte de su imprecisión, en ciertos desarrollos teóricos adquiere caracteres metajurídicos.

§ 1. *Sujeto activo de la obligación tributaria*

214. El Estado. — Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el *Estado* en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades. Disponiendo los tres órdenes de facultades tributarias análogas, de carácter originario (1), en nuestro país todos ellos son sujetos activos a título propio, y no delegado.

Por la circunstancia expresada, carecen de aplicación las consideraciones que la doctrina europea dedica al tema, pues en general aparecen influidas por el régimen unitario de gobierno, y aun cuando se refieran a ciertos "entes autárquicos territoriales" descentralizados —tales como provincias, regiones, municipios, etc.—, los consideran delegaciones o desprendimientos del poder central (2), lo que no ocurre en la Argentina. Puede decirse, entonces,

---

(1) En favor del poder *originario* de los municipios: Cocivera, Principî di diritto tributario, vol. 1, p. 125.

(2) Trotabas y Cotteret, *Finances publiques*, 4ª ed., ps. 44 y sigtes.; Giannini, *I concetti*, ps. 193 y sigtes.; Pugliese, Istituzioni, ps. 35 y sigtes.; Usera, *El sujeto activo de la relación jurídica tributaria* (en "Archivio Finanziario", vol. I, 1950, p.99). Sosteniendo que las provincias y municipios no tienen potestad tributaria delegada sino derivada, en cuanto nace de un acto de voluntad del Estado: Tesoro, *Principii*, p. 78; Alessi-Stammati, *Istituzioni di diritto tributario*, p. 44; Perulles, *La relación jurídico-tributaria*, p. 57; Berliri, *Principî* (2ª ed., vol. I, p. 298). Por su parte, Cortés Domínguez considera que hay poder tributario originario, cuando es establecido por la ley constitucional y poder tributario derivado si emana de ley ordinaria (*Ordenamiento tributario español*, Editorial Tecnos, Madrid, 1968, p. 336). Cazorla, Ramallo y Ferreiro interpretan el art. 2º de la Ley General Tributaria y las disposiciones de la Constitución de 1978 en el sentido de que el poder tributario del Estado sólo está condicionado y limitado por la Constitución, mientras que las comunidades autónomas y las corporaciones locales están

que por lo común, el sujeto activo de la potestad tributaria coincide con el sujeto activo de la obligación tributaria, sobre todo porque en este país el cobro de los tributos —aun los de orden local— es efectuado directamente por el Estado, sin intervención de "concesionarios", lo cual hace inoperantes las dudas suscitadas acerca de la naturaleza de estos sujetos subrogados en los derechos del fisco.

215. ORGANISMOS ESPECIALES. — Hay situaciones excepcionales, en que el Estado al crear ciertos organismos específicos, los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas. Es el caso de los entes paraestatales reguladores de la economía, y de ciertas asociaciones profesionales (colegios de abogados y procuradores, p.ej.). Tales organismos carecen de potestad tributaria, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal, en virtud de ley, y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación.

Esas contribuciones especiales que una parte de la doctrina denomina *parafiscales*, y que examinaremos en detalle ulteriormente, son de naturaleza tributaria, por lo cual sus titulares revisten el carácter de sujetos activos de obligaciones de derecho público, que pertenecen a dicha categoría.

* No incluimos aquí las contribuciones de seguridad social pertenecientes a la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES), porque el sujeto es el Estado mismo.

216. ORGANISMOS SUPRANACIONALES. — Si del plano nacional pasamos al internacional, hallaremos algunos organismos con facultades tributarias y que, además, son sujetos de obligaciones fiscales nacidas como consecuencia del ejercicio de tales poderes. Si bien es verdad que esas instituciones, por lo común, obtienen sus principales recursos por aportes de los Estados miembros, algunos de tipo superior están dotados de personalidad jurídica amplia y tienen la facultad de contratar empréstitos, aplicar impuestos, tasas y contribuciones especiales, de modo que pueden ser sujetos activos de las obligaciones correspondientes.

En esta categoría debemos mencionar, en primer término, la *Organización de las Naciones Unidas*, que ha establecido un *impuesto progresivo* a los sueldos de sus funcionarios, cuyo producido disminuye equivalentemente las contribuciones exigidas a los Estados (3). No hay duda, pues, que la UN es el sujeto activo de la obligación derivada del ejercicio de tal poder, cuyos sujetos pasivos son dichos funcionarios.

Igualmente cabe hacer referencia a la *Comunidad Europea del Carbón y del Acero* (C.E.C.A.), que constituía una entidad supranacional, independiente de los Estados nacionales que la constituían y con autonomía financiera. La *C.E.C.A.* había instituido un gravamen sobre la producción de carbón y acero, que era aplicado directamente por la entidad (sujeto activo) a las empresas productoras (sujetos pasivos), exigido compulsivamente y que se hacía efectivo mediante depósito en la cuenta bancaria de la *Alta Autoridad* que ejerce el gobierno de aquélla: un verdadero *impuesto supranacional* a la producción (4). Incuestionablemente se trataba de un *tributo* —contribución de derecho público exigida coactivamente— y de una *obligación* correlativa, cuyo sujeto activo era la *C.E.C.A.*

condicionadas en este ámbito por las constituciones y las leyes. En razón de ello, como hemos visto en la nota 105 del Capítulo I del presente título, Ferreiro concluye que tal distinción ha perdido sentido para explicar el actual ordenamiento (*Curso...*, ob. cit., p. 86).

Estamos en presencia de una nueva modalidad de sujeto pasivo, aparecido como consecuencia de la internacionalización de las finanzas públicas, y aun cuando la "obligación" surja del ejercicio de un poder tributario supranacional, responde a un esquema similar al que caracteriza la obligación que tiene la realización en el ámbito nacional: un sujeto activo (organismo supranacional), un sujeto pasivo (personas físicas o empresas productoras) y un objeto (prestación). Existen diferencias formales pero sustancial identidad jurídica.

§ 2. *Sujeto pasivo de la obligación tributaria*

217. SUJETO DEL IMPUESTO Y SUJETO DE LA OBLIGACIÓN. — La correlación existente entre *tributo* y *obligación tributaria*, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el *sujeto pasivo del tributo* (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el *sujeto pasivo de la obligación tributaria* (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); pero de esto no se deduce que, *necesariamente*, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo (es decir, el *contribuyente*, según la terminología corriente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente.

La doctrina extranjera (5) suele hablar de la diferenciación entre sujeto de la *potestad* tributaria (o *poder* tributario) y sujeto de la obligación tributaria, pero no siempre atribuyen el mismo alcance a cada una de esas categorías.

* (4) Trotabas y Cotteret, ob. cit., ps. 68 y sigtes. Por su parte, Reuter considera que si bien puede hablarse de un impuesto a la producción, en sentido económico, tal interpretación resulta discutible desde el punto de vista jurídico (ob. cit., p. 347), pero no da el fundamento de esta opinión, la cual, por lo demás, no aparece razonablemente aceptable. La Corte de Casación de Turín ha considerado que las contribuciones de la C.E.C.A. revisten el carácter de tributo directo, conclusión compartida por Allorio (*Intorno alla natura dei prelievi generali effettuati dalla C.E.C.A.*, en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1964-II, ps. 3 y sigtes.). Ver igualmente, Cartou, *Droit financier et fiscal eturopéen* (Dalloz, Paris, 1972, p. 20).

En un artículo aparecido en el órgano oficial de la Comunidad se expresa: "El gravamen no es, sin embargo, un impuesto específico, es un impuesto ligado en realidad a la producción pero que tiene en cuenta el valor de los productos" (ver: *El gravamen C.E.C.A.*, en "Comunidad Europea", año V, 47, mayo de 1969, p. 13). En la doctrina reciente Sáinz de Bujanda entiende que la Comisión no queda facultada para establecer el tributo, sino jurídicamente impelida a ello. Al contrario, Falcón y Tella entiende que el gravamen constituye un auténtico tributo propio de las comunidades. Ver este aspecto y más detalles actualizados del tributo en R. Falcón y Tella, *Introducción...*, ob. cit. (Cívitas, 1988, ps. 399 y sigtes.).

(5) Cocivera, *Principî di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1959, vol. I, p. 157); Alessi-Stammati, ob. cit., p. 56; Amorós, *Derecho tributario*, ps. 209 y sigtes.

Algunos autores, en efecto, identifican al sujeto de la obligación con el contribuyente, reservando la expresión sujeto de la potestad para otros obligados; de aquí que Sáinz de Bujanda (6) al referirse a la terminología de la ley general tributaria española diga que "lo pertinente es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible", y lo mismo manifiesta en sustancia Cortés Domínguez (7) cuando expresa "que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible". Y para subsanar la presunta contradicción que podría derivar del art. 30 de dicho ordenamiento legal conforme al cual "es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo", se dice "que el contribuyente y el sujeto pasivo son siempre la misma persona, salvo que exista sustitución, en cuyo caso lo único que acontece es que en vez de un obligado hay dos: el sujeto pasivo *stricto sensu* (al que la ley llama innecesariamente contribuyente) y el sustituto" (8).

* El Código Tributario del Brasil coincide con el concepto de la ley española, pero limitando el concepto a la "obligación principal", que se vincula con la realización del hecho generador y que pueden integrar el contribuyente o el responsable (sustituto según la ley española), en tanto que el sujeto pasivo de la obligación accesoria es el obligado a las prestaciones por mandato de la ley (arts. 113, 121 y 122). El Código peruano dice lo mismo, pero llamando "deudor tributario" a lo que otros denominan "sujeto de la obligación", aludiendo, igualmente, a contribuyentes y responsables (art. 7º). El Modelo de Código de OEA/BID adopta una terminología que nos parece menos propensa al equívoco, cuando define al sujeto pasivo como "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable" (art. 22), explicando que "son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria" (art. 24) y responsables quienes "sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos" (art. 27); conceptos que, con cierta variante de palabras, exponen los arts. 17 y 19 del Código uruguayo. En cambio, el Código mejicano (reforma de 1967) atribuyó la condición de sujeto pasivo de un crédito fiscal a la persona "obligada al pago de una prestación determinada" (art. 13), lo cual induce a de la Garza a criticarlo (9) porque también son sujetos pasivos personas o entidades responsables por adeudo ajeno. El Código Fiscal actualmente vigente en Méjico desde 1983 establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas (art. 1º), y enumera los distintos supuestos de responsables solidarios (art. 26), pero no da una definición de contribuyente o sujeto pasivo directo (10).

(6) *Los sujetos de la obligación tributaria* (en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", segundo número extraordinario, México, 1966, ps. 615 y sigtes., esp. p. 638).

(7) Ob. cit., ps. 341 y 343.

* (8) Ob. y lug. cits. en nota 6; Cortés Domínguez expresa la misma idea (ob. cit., p. 349). En la doctrina, ver J. J. Ferreiro Lapatza, *Curso...* (ob. cit., 13ª ed., Madrid, 1991, p. 366), señalando que la ley puede utilizar la sustitución tanto en la obligación tributaria principal como en otras obligaciones distintas. Martín Queralt-Lozano Serrano se expresan en igual sentido, señalando la confusión introducida por el art. 30 de la L.G.T.; también con cita de Cortés Domínguez, J. Martín Queralt-C. Lozano Serrano (ob. cit., Madrid, 1990, p. 351).

(9) *Derecho financiero mexicano*, p. 451.

** (10) Gregorio Sánchez León, *Derecho fiscal mexicano*, 1983, ps. 272 y sigtes.; Margáin Manautou, ob. cit., p. 289.

** El Código de Venezuela establece que son sujetos pasivos los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (art. 19).

Por nuestra parte, compartimos la opinión de Vanoni que estima superflua la discusión acerca de si el sujeto de la obligación es el deudor del tributo, como opina la doctrina prevaleciente, o es el responsable por el pago del tributo; agregando estos conceptos: "Si bien el fin último del tributo es el de procurar el pago de un determinado importe en las cajas del ente de imposición, esta finalidad es realizada mediante una serie de obligaciones de contenido diverso, y que pueden afectar a diferentes sujetos. Cada uno de éstos es sujeto de obligaciones tributarias: la mayor o menor importancia del vínculo que afecta a cada obligado individual, a los fines de la realización de los fines prácticos del tributo, no basta para disminuir en el obligado la calidad de sujeto de relaciones jurídicas tributarias (11).

En consecuencia, podemos decir que *sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.*

Por cierto que el traspaso de la responsabilidad de un sujeto a otro u otros nada tiene que ver con el fenómeno económico de la traslación del impuesto, estudiado por la ciencia de las finanzas, en virtud del cual la carga del tributo se desplaza a veces del contribuyente *de jure* hacia otra persona que lo soporta en definitiva y se denomina contribuyente *de facto*. El derecho financiero no se ocupa de tal cuestión, de modo que al hablar de contribuyente o de deudor se entiende referido exclusivamente al *de jure*, esto es, a quien la ley señala como sujeto jurídico del gravamen (12).

Antes de considerar en detalle las dos categorías de sujetos pasivos (el deudor o contribuyente, por una parte; el responsable o sustituto, por otra), lo que haremos después por razones de método, consideraremos ahora la capacidad para ser sujeto de la obligación tributaria y de algunas modalidades de sujetos —o a quienes se considera tales— que adquieren relevancia en nuestro país.

218. CAPACIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA (13). — El problema de la naturaleza y alcances de la capacidad para ser sujeto de obligaciones tributarias ha pre-

(11) *Elementi di diritto tributario* (en *Opere giuridichi*, vol. II, p. 137).

(12) Hensel, ob. cit., p. 83; Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 584; Sáinz de Bujanda, ob. cit. en nota 6, p. 624.

* (13) Hay una abundante bibliografía sobre el tema. Entre las obras generales puede consultarse: Hensel, ob. cit., ps. 74 y 85; Blumenstein, *Sistema*, ps. 42 y sigtes.; Giannini, I concetti..., p. 206; Alessi-Stammati, ob. cit., ps. 59 y sigtes.; Pugliese, *Istituzioni*, p. 48; Tesoro, *Principii*, ps. 110 y sigtes.; Berliri, *Principî* (1ª ed., vol. I, ps. 183 y sigtes.; 2ª ed., vol. I, ps. 332 y sigtes., esp. ps. 339 y 340); íd., *Corso istituzionale*, vol. I, p. 28; Pérez de Ayala, *Derecho tributario* (Madrid, 1968, ps. 183 y sigtes.); Cortés Domínguez, ob. cit., ps. 363 y sigtes. En particular, y con relación a la capacidad tributaria de entes de hecho que carecen de personalidad jurídica, ver artículo de Ramón Falcón y Tella, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Paulo de Barros Carvalho, Palestra Editores, Lima, 2003, ps. 537 y sigtes.

Como estudios especiales ver: Amorós, *Los sujetos pasivos en la ley general tributaria* ("Rev. Der. Fin. y de Hac. Pública", 1964, ps. 374 y sigtes.); Antonini, *Profili soggettivi*

como "la unidad económica de producción", (27) en tanto que la *explotación* tiene significado técnico restringido, ya que paralelamente al ciclo de la explotación, la empresa puede desarrollar otras actividades que han dado en llamarse *acíclicas* (actividades similares o complementarias, etc.) (28). Tampoco puede ser confundida con el *establecimiento* o *negocio*, como suelen consignar ciertas normas fiscales, pues constituye un *elemento* de la empresa, aun cuando parte de la doctrina italiana considere que en esencia la *empresa* es el *fondo de comercio* (29).

Para Durand "la empresa está constituida por un conjunto de elementos humanos y de medios materiales, ordenados para un fin", que es la "consecución de un provecho en una actividad económica determinada", pero si encuentra en ella desde el punto de vista jurídico, todos los rasgos distintivos de las universalidades, estima que en el estado actual del derecho, "no constituye un patrimonio, una *universalidad de derecho*", sino que debe ser calificada como "*universalidad de hecho*". Por su parte, Ripert recuerda que no existe un concepto jurídico de empresa, pues si es admitida como una unidad económica de producción, falta saber en qué consiste tal "unidad económica"; por lo cual estima que el concepto de empresa debe buscarse en otras disciplinas autónomas que, como el derecho fiscal y el derecho laboral, pueden prescindir de los conceptos tradicionales, debiendo considerársela como una institución, y no un contrato de carácter político-social, ya que "debe perseguir el interés común de quienes participan de ella y el bien común del pueblo" (30). En presencia de tales dificultades, las Jornadas de Derecho Civil (Luxemburgo) llegaron a la conclusión luego de extenso debate, que sería prematuro reconocerle otro valor que el económico, y la comisión reformadora del Código de Comercio francés rechazó la noción de empresa como fundamento del acto de comercio (31).

La doctrina italiana ha profundizado el estudio de la *empresa*, diversificándose entre quienes la identifican con la *hacienda comercial* (fondo de comercio) y quienes la distinguen de ella, concibiéndola la última corriente, ya como actividad, ya como organización de personas, ya como un organismo de producción del cual formaría parte el fondo de comercio, con carácter económico únicamente o también con carácter jurídico; en cuanto a la jurisprudencia, se orienta hacia el concepto de empresa como actividad (32). Sin entrar al análisis de las diversas interpretaciones, que no interesa en el caso, recordaremos que Mossa, identificando el fondo con la empresa, concibe a esta última como "al organismo viviente de trabajo y de cosas materiales e inmateriales destinado, en comunidad de hombres y, de

(27) Ripert, *Aspects juridiques du capitalisme moderne* (Libr. Générale, 2ª ed., Paris, 1951, p. 266).

(28) Défossé, *La gestion financière des entreprises* (Presses Universitaires, Paris, 1952, t. I, ps. 10 y sigtes.).

(29) Acerca de la indeterminación del concepto de empresa y de las diversas interpretaciones acerca de ella, ver: Martín Oviedo, *Aspectos administrativos y fiscales de las uniones de empresas* (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, ps. 9 y sigtes.); Halperin, *Curso de derecho comercial* (Depalma, Buenos Aires, 1967, vol. I, ps. 73 y sigtes.); Rubén O. Asorey, *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*, Editorial La Ley, 1985, Buenos Aires, ps. 16 y sigtes. Para una bibliografía sobre el tema, ver las obras citadas y además: Sáinz de Bujanda, *La concentración de empresas. Régimen de exenciones tributarias* (en "Hacienda y Derecho", t. III, ps. 519 y sigtes.); Rubén O. Asorey, *Reorganizaciones empresariales*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1996.

(30) Ripert, ob. cit., ps. 267, 278 y 318.

(31) Ver Satanowsky, *El contenido del derecho comercial en el proyecto de reformas del Código de Comercio francés* (en JA, 1952-IV-sec. doct.-11).

(32) Barletta, *L'azienda nel Codice Civile* (Giuffrè, Milano, 1955, ps. 13 y 19).

capitales, a los fines de la economía social" (33), y que Bolaffio la define como "la organización, para el cambio, de los factores de la producción, con el riesgo inherente" (34). En cuanto al derecho positivo, el Código Civil italiano, al exponer el concepto de empresario, define implícitamente la empresa como "una actividad económica organizada a un fin de producción o de cambio de bienes o de servicios" (art. 2082), en concordancia con la noción de hacienda del art. 2555, o sea, "el conjunto de los bienes organizados por el empresario para el ejercicio de la empresa", lo cual conduce a decir que la *empresa es una idea, un concepto*, que el empresario realiza por medio del fondo de comercio (35).

Estas elaboraciones de los privatistas carecen de relevancia para el derecho financiero, pues a éste sólo interesa una realidad económica que se llama *empresa*, sin importarle que su caracterización jurídica radique en la actividad o en la organización y que se identifique o no con el fondo de comercio; pero de esto no debe deducirse que cualquier aglutinación de personas y de elementos con fines comerciales constituye una empresa, a los efectos tributarios. Aun desde el punto de vista económico, la empresa supone una "coordinación racional", una organización, y por ello se han resumido sus características expresando que "es un organismo autónomo que trabaja para el mercado" (36). Tal vez podría esbozarse un concepto genérico, diciendo que *existe empresa, cuando una o varias personas crean una organización que, mediante la utilización armónica de hombres, y de elementos materiales, persigue una finalidad económica.*

La legislación tributaria argentina no contiene un concepto preciso de empresa, ni siquiera proporciona elementos para elaborarlo, aunque fuere aproximadamente, y unas veces emplea el término como sinónimo de explotación comercial, aunque sean cosas distintas, en tanto que en otros casos le da el significado de ente jurídico, no faltando situaciones en que una misma disposición utiliza la expresión en ambos sentidos (ver, por ejemplo, el art. 5º del decreto reglamentario del derogado impuesto a los beneficios extraordinarios). Sin embargo, era posible hallar un hilo conductor en las palabras del reglamento (art. 5º citado), al referirse a "explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, se les deba considerar como un solo negocio"; o en la interpretación de la Corte Suprema de la Nación, al decir que la caracterización fiscal de la "empresa o explotación" depende de la *naturaleza de los negocios*, cuando según ella y conforme a la *realidad de las cosas*, aparezca *unidad económica o de negocio* (37). Por cierto que el concepto es muy vago y que cada situación particular debe examinarse con suma prudencia para no incurrir en arbitrariedad.

Vimos anteriormente que según la derogada ley (art. 1º), el impuesto a los beneficios extraordinarios recaía sobre la empresa o explotación (incidía en ella, conforme al art. 5º del reglamento), pero eran *responsables* de su pago los dueños

(33) *Trattato del nuevo diritto commerciale* (Milano, 1942, t. I, p. 165).

(34) *Derecho comercial. Parte general* (trad. esp., Ediar, Buenos Aires, 1947, t. I, p. 397).

(35) Barletta, ob. cit., ps. 121 y sigtes.

(36) Baudin y Barrère, *Manuel d'économie politique* (8ª ed., Libr. Générale, Paris, 1958, t. I, p. 382).

(37) Fallos, 223:233 (La Ley, 68-507).

o gestores de ella, de manera que podía ocurrir una disociación entre el *sujeto del impuesto* y el *sujeto de la obligación tributaria* (38). Si la empresa pluripersonal actuaba como universalidad de hecho o de derecho, poseyendo patrimonio propio y unidad de voluntad o dirección, sin duda reunía la doble condición de sujeto del impuesto y de sujeto de la obligación; pero cuando en virtud de la legislación fiscal por *fusión* o por *fisión* de elementos (39), se procedía a *reconstruir* el concepto de empresa o explotación estábamos en presencia de una mera figura del derecho financiero, o de una idea o concepto abstracto que por vía de presunciones o suposiciones permite crear *unidades fiscales* que tal vez puedan ser sujetos del impuesto, pero que, indudablemente, carecen de capacidad jurídica tributaria para poder ser sujetos de la obligación. Como señala con toda propiedad Hensel no toda figura económicamente autónoma pero jurídicamente incapaz, puede considerarse deudora de impuestos, sino que es menester que *por su función económica* (independientemente de la forma jurídica), puedan ser consideradas como *verdaderas personas jurídicas* (40), lo que no ocurre en el último supuesto; aquí los sujetos de la obligación eran "los titulares, socios, directores o representantes" de las entidades propietarias de los elementos fusionados o disociados, según fuere la estructura jurídica de ellas.

** Entre los antecedentes del concepto de empresa cabe señalar la exposición de motivos de la ley 22.903, modificatoria de la Ley de Sociedades, que entiende por empresa en sentido económico al recurso técnico de toda organización pluripersonal que persiga la producción de bienes o servicios.

** La legislación tributaria vigente no contiene un concepto de empresa, utilizando tal expresión en algunas leyes como sinónimo de explotación (derogada ley 23.760, sobre impuesto a los activos), y en otras como conceptos diferentes (art. 77, ley 20.628, de impuesto a las ganancias) (41).

220. b) CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS. EL "CONJUNTO ECONÓMICO" (42). — El principio de que el derecho financiero debe tener en cuenta realidades económicas

(38) En un fallo de la CNac. Rosario, en la causa "Barra", se precisa muy bien este distingo (fallo de 11 de octubre de 1957, en La Ley, 93-166).

(39) La legislación sobre impuesto a los beneficios extraordinarios autorizaba la reunión en un solo balance de los resultados de entidades jurídicas distintas (unidad de empresa con pluralidad de sujetos jurídicos) y también a "desdoblar" capitales y "separar sus resultados", aunque pertenezcan a la misma persona (pluralidad de empresas con unidad de sujeto jurídico), cuando por la naturaleza de las explotaciones aparezca un fin económico unitario o "un solo negocio" (decreto reglamentario, art. 5º).

(40) Hensel, ob. cit., ps. 86 y 87.

(41) Ver sobre el concepto de empresa en la legislación tributaria argentina: Giuliani Fonrouge-Navarrine, *Imposición al capital* (Depalma, Buenos Aires, 1983, ps. 18 y sigtes.), y Rubén O. Asorey, *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos* (Ed. La Ley, Buenos Aires, 1985, p. 18); *Reorganizaciones empresariales*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1996.

* (42) Sobre concentración de empresas ver el libro de Martín Oviedo y el artículo de Sáinz de Bujanda mencionados en la nota 29; además, Pepe, *Studio sulle fusioni di imprese di società per azioni* (Giuffrè, Milano, 1957); Motos Guirao, *Fusión de sociedades mercantiles* (Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, s/f.); José Sánchez Olivan, *La fusión de sociedades* (Edersa, Madrid, 1987); Pierre Gastineau, *Le régime fiscal des fusions de sociétés et opération assimilées* (Litec, Paris, 1980); Maurice Cozian, *Les grands principes de la fiscalite des entreprises* (Litec, 10ª ed., Paris, s/f., p. 429).

Acerca del tratamiento internacional de las sociedades vinculadas o imbricadas, ver: Bühler, *Principios de derecho internacional tributario* (trad. esp., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, ps. 119 y sigtes.); 15º Congreso de la I.F.A. (Jerusalén, 1961), en "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. XIV, y 17º Congreso (Paris, 1963) en "Cahiers" cit., vol. XLVIII "a", 33er Congreso de la I.F.A. (Copenhagen), en "Cahiers" (ob. cit., vol. LXIV-B).

antes que exterioridades jurídicas, y el hecho de que la organización económica contemporánea se caracterice por la creación de grandes empresas, explican que se preste mayor atención a los aspectos jurídicos y tributarios de los grandes conglomerados industriales o comerciales. Consecuencia de ello es la concentración y la unión de empresas, ya sea en forma total o parcial, con o sin pérdida de la individualidad jurídica de los integrantes del conjunto, ya en el plano horizontal o verticalmente; unas veces para racionalizar la producción, otras para disminuir o perfeccionar los medios de comercialización, así como también para dominar o retener mercados en el ámbito interno de un país o en el orden internacional. De esta manera han surgido figuras jurídicas nuevas que estudia la doctrina y que han originado una novedosa legislación, especialmente interesada en el fomento de la concentración económica.

* Esta tendencia a la concentración no sólo interesa a la actividad privada, a los comerciantes, a los industriales, sino también a la comunidad por sus implicancias socio-económicas y hasta políticas.

Obras de amplia difusión (43) han puesto de manifiesto la inquietud de los pueblos de Europa frente a la potencialidad de las empresas norteamericanas y la necesidad de ampliar las dimensiones de las organizaciones mercantiles para hacer frente al peligro de aniquilamiento desde el punto de vista económico. Y por cierto que esa situación, que ya es apremiante en dicho continente y que ha contribuido a la creación del *Mercado Común* y de la *Unión Europea* (U.E.) se proyectará día más, día menos, hacia América Latina.

* Tales problemas, esas inquietudes, explican que las legislaciones comerciales se modernicen para incluir las nuevas formas organizativas de la gran empresa (concentraciones, fusiones, etc.) y que se otorguen incentivos fiscales para estimular las fusiones. En este último sentido cabe mencionar la ley 196/63 de España, llamada de "Asociaciones y uniones de empresas", y la ley 18/1982, que se refería a las uniones de empresas sin pérdida de personalidad jurídica (uniones estables y temporales), y en materia de fusiones (unión de empresas con pérdida de personalidad jurídica), ley 76 del 26 de diciembre de 1980 y su reglamento (decreto 2182/81) (44).

* La Ordenanza francesa 67-821, del 23 de setiembre de 1967, creó las "agrupaciones de interés económico", punto intermedio entre la sociedad comercial tradicional y la asociación civil (45).

* (43) Armand y Drancourt, *Plaidoyer pour l'avenir* (Calmann-Lévy, Paris, 1961); Drancourt, *Les clés du pouvoir* (Fayard, Paris, 1964); Servan-Schreiber, *El desafío americano* (trad. esp., Zig-Zag, Santiago de Chile, 1968); Julien, *L'empire américain* (Grasset, Paris, 1968); Armand y Drancourt, *Le pari européen* (Fayard, Paris, 1968); *Solomon, Las empresas multinacionales y el nuevo orden mundial* (trad. esp., La Ley, Buenos Aires, 1980).

** (44) Ver su análisis en las obras de Martín Oviedo y de Sáinz de Bujanda mencionadas y en la obra más actualizada de Narciso Amorós Rica, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t. XVIII, vol. 2, *Regímenes especiales* (Edersa, Madrid, 1984, ps. 3 y sigtes.); Alfonso Roje Ramírez, *Principios contables y fiscalidad de la fusión de sociedades* (Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, ps. 48 y sigtes.), y bibliografía citada en la nota 32.

(45) Durand y Latscha, *Le groupement d'intérêt économique* (Librairies Techniques, Paris, 1968).

Las uniones de empresas (46) desde el punto de vista económico se efectúan unas veces en el plano horizontal, por lo común entre quienes realizan el mismo proceso productivo y para organizar la competencia, con las designaciones de *consorcio, cartel* y *sindicato*; otras veces tienen lugar verticalmente y se caracterizan por el *grupo* o *concerno* (del alemán *Konsern*) que no persiguen esencialmente el dominio del mercado sino la racionalización industrial o comercial. En el aspecto jurídico se aprecian diversos criterios tipológicos, pero, en general, puede decirse que en ocasiones la concentración no tiene por efecto la pérdida de la personalidad jurídica de sus integrantes, pudiendo consistir en uniones estables y en uniones temporales; en tanto que otras veces produce la pérdida de esa personalidad y tiene lugar mediante *fusión* de las entidades en una nueva entidad, o por *absorción* de una o varias de ellas por otra que subsiste.

* Es indudable que en cuanto pueda relacionarse con el tema en consideración, de la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, la situación varía según la naturaleza de la unión o concentración empresaria. Si el ente colectivo empresario tiene personalidad atribuida por ley privadista que las rija, pueden ser sujetos de la obligación; si no tuvieren personalidad propia asignada, esa posibilidad dependerá de los caracteres: la simple asociación, por sí sola, no basta al efecto, pues es menester que el ente constituya un todo orgánico, disponga de autonomía funcional y tenga una voluntad propia, es decir, que aparezca una verdadera *persona*, entendiendo la expresión en sentido lato de ente con vida propia, aunque no disponga de personalidad jurídica de derecho privado. Los simples acuerdos horizontales o verticales, que no se traducen en un ser jurídico orgánico sino que tienen fines de regulación del mercado, no ofrecen los caracteres exigidos al efecto indicado; en cambio, ello tiene lugar en otras formas organizativas, como las previstas en la legislación española y en la francesa antes mencionada, incorporadas a la ley 19.550, de Sociedades Comerciales, por la ley 22.903.

La ley española de 1963 sobre "asociaciones y uniones de empresas", complementada por disposiciones posteriores (47), autoriza la creación de entidades con dos formas específicas: las *sociedades de empresas*, de carácter estable o permanente (arts. 2º a 6º), y las *agrupaciones temporales de empresas*, de carácter transitorio como resulta de su propio nombre (art. 7º). Ambas tienen personalidad propia, independiente de los integrantes y, por tanto, son sujetos de obligaciones, al par disfrutan de beneficios tributarios.

Lo mismo ocurre con la *agrupación de interés económico* autorizada por la Ordenanza francesa del 23 de setiembre de 1967 (48), que es una nueva modalidad en el derecho de ese país, y que puede ser integrada por personas individuales o por personas colectivas. En efecto, el art. 3º de la ordenanza establece que dicho ente "goza de la personalidad moral (nosotros decimos *jurídica*) y de plena capacidad a partir de su inscripción en el registro de comercio", y por consiguiente tiene vida propia, siendo beneficiaria de un tratamiento impositivo de privilegio.

(46) Seguimos en esta parte a Martín Oviedo, ob. cit., ps. 26 y sigtes. Sobre el *concerno* ver: Bühler, *Principios de derecho internacional tributario*, p. 119.

(47) Martín Oviedo, ob. cit., p. 33 y restantes citas nota 44.

(48) Durand y Latscha, ob. cit., ps. 21 y 116 y sigtes.

** La ley 22.903 incorporó a la Ley de Sociedades Comerciales (t.o. de ley 19.550) formas contractuales de colaboración empresaria invocando los antecedentes de España, Francia e Italia. A tal efecto se han previsto los contratos de agrupación de colaboración (arts. 367 a 376), mediante los cuales las sociedades constituidas y los empresarios individuales domiciliados en el país pueden establecer una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar sus actividades, las de sus miembros o mejorar sus resultados. Estas agrupaciones no constituyen ni son sujetos de derecho. Según la exposición de motivos, la finalidad de estos acuerdos es mutualista en cuanto las ventajas que genera la actividad debe recaer directamente en los participantes y la organización consorcial no puede ejercer funciones de dirección.

** Los otros contratos de colaboración son las uniones transitorias de empresas (arts. 377 a 383), régimen contractual que posibilita transitoriamente la reunión de empresas para el desarrollo de un servicio u obra concreta. En este caso también se excluye la condición de sujeto de derecho no existiendo en la nueva relación una nueva empresa.

** La presencia de estos regímenes contractuales sin personalidad jurídica, y la falta de un tratamiento impositivo específico, ha originado una gama de problemas que en parte se hubieran evitado de haberse tenido en consideración la recomendación del legislador societario (ver consideración final del mensaje de la ley 22.903) en cuanto entendió oportuno dictar una legislación impositiva que fomente estas nuevas figuras. En la legislación tributaria se había incorporado a la derogada Ley de Sellos de la Capital Federal una alícuota reducida para los contratos mencionados, sus prórrogas y ampliaciones, y pasaron a ser sujetos del Impuesto al Valor Agregado.

* Vamos a referirnos, ahora, a una institución particular del derecho alemán, el *Organschaft*, que tiene vinculación con el problema de la personalidad o subjetividad tributaria, por cuanto trata la relación orgánica entre empresas. La *teoría del órgano* (*Organtheorie*) (49) comenzó por creación jurisprudencial y luego fue incorporada al derecho positivo en el § 114 de la Ordenanza tributaria (*Abgabenordnung*) y en el § 15, punto 2, de la Ley de adaptación impositiva (*Steueranpassungsgesetz*) y en el § 73 del Código de 1977. La primera disposición establecía: "si una persona jurídica se hallase de tal forma subordinada a la voluntad de otra empresa (a la voluntad de un empresario) que no tuviera voluntad propia alguna responderá de aquellos impuestos de la empresa dominante (empresario) en los que la obligación tributaria se base en la explotación de una empresa"; la segunda consigna que "si una corporación o una asociación de personas que según el derecho civil es independiente, pero económicamente se presenta como un establecimiento regido por separado dentro de la organización de una empresa", se considera con domicilio en la sede de la empresa dominante. Por otra parte, diversas leyes tributarias contienen normas que establecen la prescindencia

* (49) *Ley de adaptación impositiva alemana* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1964, esp. la nota 29 de Susana C. Navarrine en ps. 49 y sigtes.); Antonini, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria* (en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1963-I, ps. 88 y sigtes., esp. ps. 95 a 102); Serick, *Apariencia y realidad en las sociedades comerciales* (trad. esp., Ed. Ariel, Barcelona, 1958, p. 149 en nota); Bühler, ob. cit., ps. 129 y sigtes.; Rubén O. Asorey, *La doctrina Parke Davis no ha sido restablecida*, La Ley, 1985-B, 414.

de la sociedad dominada, atribuyendo a la dominante una situación particular derivada de esa situación.

Según la reglamentación de la ley de impuesto a la actividad industrial y para la doctrina, es presupuesto de la existencia del *Organschaft*: "la dependencia financiera (cuando la sociedad madre domina la otra empresa a través de posesión de la mayoría de las acciones); la dependencia organizativa (cuando el órgano social de la empresa dominada es controlado por la empresa dominante a través de un único consejo supervisor y una única presidencia); o la dependencia económica (cuando desde el punto de vista económico constituye una empresa única)" (50).

Las particularidades señaladas han provocado discusiones en la doctrina acerca de las consecuencias del *Organschaft* sobre la capacidad jurídica de la empresa dominada, que se polariza en dos direcciones: una parte (Becker y Faller) cree que la teoría sólo tiene efecto en el hecho generador de la obligación pero no incide en su capacidad jurídica; la otra corriente (Bühler y Wilser), en cambio, entiende que desaparece la personalidad y la capacidad jurídicas de la empresa dominada en razón de su total subordinación a la dominante, hablando el segundo de esos autores de fusión de sujetos autónomos (51).

* Por su parte, Antonini (52) se afilia a la opinión expuesta en primer término, y entendemos que está en lo cierto. El *Organschaft* no afecta la subjetividad o personalidad de la empresa dominada, sino tan sólo constituye un medio técnico para solucionar problemas tributarios suscitados entre empresas de ciclo completo y empresas de ciclo parcial, y en algunos casos (*AO*, § 73, texto 1998) importa un caso especial de responsabilidad solidaria.

Terminada la consideración en general de los problemas derivados de la concentración o unión de empresas, examinaremos la figura de la *unidad económica* o *conjunto económico* del derecho tributario argentino, que la legislación menciona en forma oscura e imprecisa y que se aplica confusamente (53).

* En el orden nacional aparece con significación especial, en el art. 5°, inc. *c*, de la ley 11.683 (t.o. 1998), y también —aunque equívocamente— en las de impuestos a las ganancias e impuestos internos; en cambio, es considerada genéricamente por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 1999. "Los actos, operaciones o situaciones –dice el art. 14, párrafo segundo–, en que interviniese una persona o entidad, se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquélla tenga *vinculaciones económicas o jurídicas*, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas

(50) Susana C. Navarrine, ob. cit.; Antonini, ob. y lug. cits.

(51) Antonini, ob. cit., ps. 99 y 100.

(52) Ob. cit., ps. 100 y sigtes.

* (53) Otero Monsegur, *El conjunto económico en nuestro sistema impositivo nacional* (Buenos Aires, 1956); Amigo, *El conjunto económico en la legislación, doctrina y jurisprudencia argentina* (en "La Información", abril de 1967, p. 215); Jarach, *La reorganización de sociedades frente al impuesto a los réditos* (en JA, 1943-II-40, sec. doctr.); Scotti, *Algunos aspectos impositivos de la fisión y reorganización de sociedades anónimas* (en "Der. Fiscal", VI-38); Giuliani Fonrouge, *La "reorganización" de sociedades desde el punto de vista fiscal* (en La Ley, 92-418); Dichiara, *Reorganización de empresas y su tratamiento fiscal* (en "Rev. Der. Fin. y de Hac. Pública", 1968, p. 117); Rubén O. Asorey, *Reorganizaciones empresariales de impuestos*, Ed. La Ley, 1984, ps. 8 y sigtes.

o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una *unidad* o *conjunto económico*"; y agrega: "En este caso, *ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores* de los gravámenes con responsabilidad solidaria y total".

Esta norma permite advertir la diferencia señalada anteriormente entre sujeto del impuesto y sujeto de la obligación, mas no explica qué debe entenderse por unidad o conjunto económico, por lo cual deberá estarse a las prácticas comerciales y al destino e interdependencia de los bienes, circunstancias todas de difícil y variable apreciación subjetiva, proclive a lo discrecional.

La legislación nacional utiliza la expresión *conjunto económico* con diversas acepciones, como permite apreciarlo un breve examen de las disposiciones al respecto, a saber:

* a) *Impuesto a las ganancias*: el art. 77 del t.o. 1997, y el art. 105, inc. *c*, de la reglamentación, se refieren a esta materia con motivo de la "reorganización" de sociedades, explicando el último que existe "conjunto económico" cuando una parte sustancial (80 % como mínimo) del capital de la nueva entidad pertenezca al dueño o socios de la empresa que se reorganiza. Como se ha señalado, estas disposiciones se limitan a una adaptación del concepto de *control* de una entidad por otra, formulado por la legislación fiscal norteamericana que le sirvió de fuente, por lo cual no tipifica la figura de contribuyente tal como fue elaborada por el derecho financiero, sino "como símil de permanencia en las mismas manos de la propiedad del patrimonio de la nueva entidad en su parte sustancial" (54).

En un caso de jurisprudencia relacionado con el impuesto a los réditos se estableció que el concepto de "conjunto económico" es análogo al de "significación económica" empleado por los arts. 1° y 2° de la ley 11.683, t.o. 1998, y que para establecer la existencia de la vinculación entre empresas, era necesario determinar si existía identidad de capital, identidad de medios de producción e identidad de objeto (55). Y en otro posterior se estimaron decisivos como factores determinantes de la existencia del conjunto económico: la total o preponderante participación en el capital y en la dirección de las empresas; tanto más si, en el caso fallado, aparecían otros aspectos corroborantes, tales como: plan de cuentas impuesto desde el exterior para confeccionar balances homogéneos, fiscalización por auditores enviados desde el exterior y la existencia de un "Manual de precios", circunstancias todas que no permiten dudar de que la empresa argentina integraba una organización mundial (56). En tales casos no se mencionó la "teoría del órgano" en forma explícita, pero las conclusiones fueron similares a las establecidas por el derecho alemán.

* b) *Impuesto a las ventas*: hasta el 31/12/1973, fecha en que fue derogado, el art. 5° de la ley 12.143, texto ordenado en 1968, aludía a la existencia de *vinculación económica* (no hablaba de "unidad o conjunto económico") en dos situaciones: 1) cuando se realicen ventas a personas o sociedades que "económicamente *puedan*

(54) Otero Monsegur, ob. cit., p. 14.

(55) CFed. Rosario, 30/12/54, "Monti de Samper", en La Ley, 80-403.

(56) CFed., sala cont. adm., 23/2/61, "General Electric", en JA, 1961-V-598.

considerarse vinculadas" con el vendedor (o cuando las operaciones se realicen por su intermedio), "en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc."; circunstancia que "se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas sea absorbida por las otras empresas, o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas, es efectuada a un mismo responsable"; 2) en los casos de exportación se presume tal vinculación entre el exportador del país y el importador extranjero, salvo prueba en contrario, cuando "no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino".

* ¿Cuál era el efecto de esas normas? En el primer caso, considerar ficticio o simulado el precio de venta a la entidad que podríamos llamar "títere" y computar el mayor precio obtenido por la última; en el supuesto de la exportación, liquidar el impuesto según el precio mayorista vigente en el lugar de destino, con deducción de los gastos posteriores al embarque.

* No es difícil advertir que en dichas situaciones tampoco se configuraba el *conjunto económico* como sujeto tributario independiente, esto es, "como unidad y centro de atribución de derechos y obligaciones" (57); la finalidad de la ley era, únicamente, evitar al fisco la tramitación de un juicio de simulación, haciendo "caer", por imperio de la ley, un valor ficticio, y reemplazándolo por el real: es un caso de ajuste de valores por el juego de presunciones fiscales y nada más. Ello explica que la Corte Suprema dijera que si bien "no es reprensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos" (58); expresando otro tribunal, en concordancia con ello, que no cabe exagerar el rigorismo formal de las figuras jurídicas para legalizar una evasión fiscal, por lo cual el fisco puede impugnar facturaciones irreales, sin que sea menester al efecto un texto legal expreso sobre el llamado "conjunto económico" (59).

* En ese orden de consideraciones se estableció la existencia de conjunto económico en las siguientes situaciones: 1) si una de las sociedades integra la otra con el 75 % de su capital, en mercaderías, estando la dirección y gerencia a cargo de una misma persona y en un solo local (60); 2) si el dueño de la fábrica, persona física, la arrienda a una firma que se constituye en "productora" sin desprenderse del giro, y al propio tiempo enajena elementos de trabajo a otra firma que es la "vendedora", constituyendo una tercera entidad que actúa como "administradora" de operaciones comunes; aparte de que aquella persona es asesor técnico *ad honorem* de las firmas, percibe fondos de la "administradora", es árbitro único de todas las entidades y la "productora" sólo puede vender sus productos a quien indique esa persona (61); 3) si hay dirección principalmente unitaria del negocio, elevado número de operaciones realizadas entre ellas y participación en las utilidades (62); 4) cuando los productos tenían salida a los tanques de almacenamiento de otra empresa, a quien se entregaba la casi totalidad de ellos; que al crearse el gravamen se hizo un

(57) Voto en fallo Cámara de Apelación de Buenos Aires, en La Ley, 71-586, esp. p. 591.

(58) CSJN, 27/8/58, "ICA, S.R.L.", Fallos, 241:210 (La Ley, 93-152).

(59) CFed., sala cont. adm., 17/3/66, "Imbiosciano Hnos. S.R.L.", La Ley, 122-804, y JA, 1966-IV-278.

(60) CSJN, 27/8/56, "ICA, S.R.L.", Fallos, 241:210 (La Ley, 93-152); y CNac. Rosario, 24/9/57, en La Ley, 93-198, en el mismo caso.

(61) CSJN, 24/4/59, "Notto y Cía.", Fallos, 243:332 (La Ley, 96-37, y JA, 1959-IV-166); y CNac. Rosario, 20/9/57, La Ley, 94-129, en el mismo caso.

(62) CSJN, 6/7/62, "Buriasco Hnos.", Fallos, 253:218 (La Ley, 11-213, y JA, 1963-III-156).

arreglo de consignación, el cual quedó sin efecto al sustituirse el impuesto; y si establecido un régimen especial de comercialización ambas empresas, en un solo "grupo", celebraron convenio de ventas (63); 5) cuando la relación de paridad de capitales se altera por la preponderancia de uno de sus integrantes como consecuencia de la adquisición de otras acciones, existiendo identidad de las personas dirigentes de la empresa (64); origen común de los capitales, absorción por una empresa de la mayor parte de la comercialización de mercancías importadas por la otra, aparte de que la primera efectúa más de la mitad de sus compras totales a la segunda entidad (65).

En general las decisiones asignan a las disposiciones de la ley de impuesto a las ventas en el aspecto considerado, una amplitud de contenido de que carecían las normas implicadas. Evidentemente mediaba vinculación económica entre empresas aparentemente independientes, y en caso mencionado en el punto 2 se trataba de un solo dueño diversificado en varias entidades supuestas, pero en ningún caso estaba implicada la posibilidad de alterar la condición de sujeto del impuesto sino, tan sólo, de hacer valer una presunción de la ley para evitar la burla de la ley tributaria, vale decir, que se utiliza un medio técnico para regular el hecho imponible sin afectar la personalidad. Por lo demás, nunca se invocó la teoría del órgano.

* *c) Impuestos internos*: la ley de impuestos internos, ley 24.674, art. 6º, reproduce las disposiciones contenidas en la ley de impuesto a las ventas, cuando establece que tratándose de operaciones realizadas en favor o por intermedio de personas o entidades "vinculadas económicamente", debe computarse el mayor precio obtenido y crea al efecto las mismas presunciones *juris tantum*, lo que hace aplicable a su respecto lo expuesto al tratar de dicho gravamen.

En un caso examinado por la justicia, la Corte Suprema estableció que basta la comprobación del hecho objetivo del desdoblamiento de la entidad responsable del impuesto en dos entidades aparentemente desvinculadas entre sí, con identidad en cuanto al origen de los capitales, igual dirección y reparto de utilidades, para determinar que hay vinculación económica que autoriza el reajuste del tributo, sin necesidad de examinar si se dan las situaciones previstas por las presunciones de la ley (66).

d) Impuesto a los beneficios extraordinarios (67): en el régimen de este gravamen tuvo gran trascendencia el concepto de *conjunto económico*, tanto por la estructura del impuesto, que afectaba el superrédito, como por su incidencia en la empresa objetivamente considerada. Se referían a la materia, el art. 8º de la ley y los arts. 5º y 20 de la reglamentación, pero como estas disposiciones eran ambiguas e incluían bajo la denominación de *conjunto económico* situaciones dispares (68), es menester precisar diferenciaciones.

El art. 8º de la ley facultaba a la autoridad fiscal a reunir en un único balance impositivo los resultados de distintas empresas, siempre que: 1) constituyan un

(63) CFed., sala cont. adm., 6/3/63, "Diadema", La Ley, 111-427.

(64) TFiscal, 28/8/63, "Casa Denk Aceros Boehler", La Ley, 114-610; JA, 1964-III-141.

(65) TFiscal, 26/12/64, "Talleres Güemes S.A.", JA, 1965-V-282.

(66) CSJN, 24/6/64, "Bigarreau Silca S.R.L.", Fallos, 259-60 (La Ley, 116-426, y JA, 1964-VI-378).

(67) El impuesto a los beneficios extraordinarios primero fue declarado "en suspenso" durante los años 1962, 1963 y 1964 (decreto 8724/62) y luego derogado por la ley 16.656, art. 5º, sancionada el 30/12/64.

mismo conjunto económico; 2) se hayan organizado o reorganizado después del 21 de abril de 1941 o se organicen o reorganicen en el futuro; 3) "*eludiendo el pago del presente impuesto mediante el desdoblamiento de sus capitales*". Creemos importante destacar la fecha subrayada en el punto 2, que corresponde a la creación del impuesto y la idea contenida en el punto 3, porque ponen de manifiesto una restricción legal al derecho de refundición de resultados: *la existencia de un propósito de elusión fiscal*. Sin embargo, el art. 5º del reglamento prescindía de esta circunstancia esencial para la interpretación cabal de la norma legal y autorizaba la reunión de balances *sin restricción alguna*, cuando las empresas "pertenezcan a una misma persona o conjunto económico y se trate de explotaciones que por su naturaleza, de acuerdo con el uso y costumbre comercial, se las deba considerar como un solo negocio". Además, excediendo una vez más el concepto de la ley, la misma disposición reglamentaria contemplaba la situación opuesta, autorizando a exigir "el desdoblamiento de los capitales y la separación de sus resultados" de las empresas fusionadas cuando "no se les debía considerar como un solo negocio", como también a redistribuir los beneficios o quebrantos que hayan trasladado entre sí, las personas o empresas integrantes de un conjunto económico.

* Con toda razón se dijo que las dos situaciones mencionadas en último término nada tienen que ver con el conjunto económico, pues a la inversa de esta idea que, por esencia, importa *unidad*, las normas reglamentarias tendían a lo contrario, a *desunir* por consideraciones económicas, lo que jurídicamente aparecía unido (69). Tales disposiciones serían aceptables como aclaración del concepto incorporado al art. 13, hoy 12, de la ley 11.683, que permite prescindir de estructuras o formas jurídicas para atender a las realidades económicas, pero nunca por vía de reglamentación de la ley de beneficios extraordinarios, que nada dice al respecto, y menos —desde luego— vinculándolo con la idea de conjunto económico.

La vaguedad de la ley y la extralimitación del reglamento originaron interpretaciones arbitrarias, proporcionando un instrumento de opresión fiscal, con olvido de que si "las leyes fiscales están destinadas a afectar situaciones económicas, tal como aparecen en la realidad, sin preocuparse de lo que valen en derecho... es necesario conciliar este principio con el postulado, tan válido como aquél, de la seguridad jurídica" (70). Con todo, el último agregado al art. 5º del reglamento, al fijar la presunción de unidad en la posesión del 80 % del capital, algo mitigó el discrecionalismo.

El concepto inspirador del art. 8º de la ley era, repetimos, combatir la sustracción a la obligación fiscal, pues la reunión de los balances no correspondía en cualquier situación sino cuando la pluralidad de empresas o el desdoblamiento de capitales, hubiera tenido en mira *eludir el impuesto*, siguiendo de tal modo —deliberada o involuntariamente— principios predominantes en el derecho suizo. Este último y en especial la jurisprudencia del Tribunal Federal, han recurrido primeramente a la creación de los llamados *presupuestos de hecho suplementarios* (*Ersätztatbestände*) o situaciones sucedáneas para la imposición, y a hacer radicar la elusión fiscal en el aspecto subjetivo de la *intención de ahorrar un impuesto* (la configuración del hecho no se hubiera producido sin el propósito de atenuar la carga fiscal) y en la faz objetiva de *anormalidad de los procedimientos* elegidos o de la configuración considerada; de no mediar tales circunstancias,

(69) Otero Monsegur, ob. y lug. cits.

(70) Wurlod, *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales* (F. Rouge et Cie., Lausanne, 1947, p. 129). Ver, además: Jarach, *La discrecionalidad de la administración en el impuesto a los beneficios extraordinarios* (en JA, 1946-II-sec. doct.-33); íd., *Reorganización de empresas y empresas asociadas en un solo conjunto económico ante el impuesto a los beneficios extraordinarios* (en JA, 1946-II-sec. doct.-37).

especialmente cuando pueden establecerse otros motivos determinantes de la actitud adoptada o demostrarse que el ahorro del impuesto está equilibrado por otros hechos, no hay motivo para apartarse de las formas elegidas por el contribuyente y agravarle la carga tributaria (71). En resumen: ni formalismo jurídico, que aseguraría libertad de maniobra a los particulares; ni apreciación discrecional e ilimitada de las situaciones económicas, por parte de la autoridad fiscal.

* Desgraciadamente nuestra escasa jurisprudencia en general no fue a la médula de la cuestión, deteniéndose en lo superficial; con todo, estableció algunas directivas de interés, a saber: 1) para que dos o más empresas pertenecientes a una misma persona o grupo económico, puedan considerarse como un solo contribuyente del impuesto a los beneficios extraordinarios, era menester la existencia entre ellas de *una relación directa y necesaria, y que de sus elementos de constitución y funcionamiento, resulte cierta amalgama* (72); 2) si conforme a los usos y costumbres del comercio, no existe *razonable vinculación económica* entre las distintas actividades de una firma comercial, es improcedente la reunión de sus resultados (73); 3) la unidad o independencia de las empresas o explotaciones, depende de la naturaleza de los negocios: *ni el contribuyente puede hacer fusiones artificiales, ni el Estado pretender desdoblamientos allí donde, según la realidad de las cosas, existe unidad económica o de negocio* (74); 4) si una empresa extranjera posee una parte preponderante en el capital de una empresa argentina (más del 96 % en los casos fallados), aquélla no puede ser considerada como un tercero sino como integrante de un solo conjunto a pesar de que jurídicamente sean independientes, de modo que no puede existir un *contrato* entre ellas, pues requeriría dos voluntades (75).

De esta revisión de antecedentes se desprende que no existe un concepto unívoco de *unidad* o *conjunto económico* en el derecho tributario argentino, estableciendo las diversas leyes supuestos específicos independientes como generadores de esa situación sin elementos orientadores ya que usualmente se remiten a ideas tan imprecisas como "usos y costumbres del comercio", "naturaleza de los negocios", "razonable vinculación económica" y cosas parecidas. Además, algunas de esas leyes desvirtúan el concepto elaborado por el derecho financiero, utilizando la expresión para referirse a meras presunciones fiscales o a la libre atribución de presupuestos tributarios.

Es un error creer que cualquier reunión de capitales o de actividades con un fin económico particular, puede dar lugar a una *unidad económica* en el sentido que atribuye el derecho financiero a este concepto. Es menester que la entidad económica constituya un todo orgánico y disponga de autonomía funcional, realizando negocios o desarrollando actividades como ente independiente, y por esa razón, cuando otras legislaciones usan esa expresión, lo hacen para dar a

(71) Blumenstein, *Sistema*, ps. 26 y sigtes.

(72) CFed. Rosario, 30/11/49, en La Ley, 58-262, y JA, 1950-II-300; íd., 25/11/53, en La Ley, 75-155; CSJN, 22/4/54, en Fallos, 228:394 (La Ley, 76-310).

(73) CFed. Rosario, 25/11/53, en La Ley, 75-155; CSJN, 22/4/54, en Fallos, 28:394 (La Ley, 76-310).

(74) CSJN, 31/7/52, en Fallos, 223:233 (La Ley, 68-507); íd., 3/6/53, en Fallos, 226:22 (La Ley, 71-151); íd., 22/4/54, en Fallos, 228:394 (La Ley, 76-310); CNac. Mendoza, 27/11/52, en La Ley, 69-377, y JA, 1953-III-18.

(75) Caso "Refinerías de Maíz": CSJN, 10/7/64, Fallos, 259:141; CFed., sala cont. adm., 14/10/63, La Ley, 112-723; JA, 1964-I-469; ED, 6-918; TFiscal, 6/12/61, en Fallos T.F., 1-655. Caso "Massey Ferguson"; CFed., sala cont. adm., en Fallos T.F., 1-711; TFiscal, 12/12/61, La Ley, 109-39; JA, 1962-V-570.

entender que no es indispensable que el organismo reúna las cualidades que exige el derecho privado para la capacidad jurídica, pero siempre suponen que dispondrá de patrimonio propio y tendrá una "voluntad". Una sociedad anónima en formación, o una asociación que aún no ha obtenido el reconocimiento estatal, pueden, no obstante, constituir un sujeto tributario porque disponen de la unidad económica estructural y funcional necesaria al efecto.

* Empero, aun admitiendo que el *conjunto económico*, tal como es concebido en la legislación argentina, pueda ser un *sujeto* independiente, lo sería del *tributo*, mas no de la *obligación*; siendo para nosotros indudable que la *unidad o conjunto económico* no goza de personalidad tributaria a los fines de la responsabilidad y que, por tanto, no es sujeto pasivo de la obligación (76).

221. CATEGORÍAS DE SUJETOS PASIVOS. — Hemos visto anteriormente que el sujeto del tributo no siempre coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aun cuando en la mayoría de los casos pueda darse tal coincidencia. El obligado al tributo es, por lo común, el deudor de la obligación, pero en ciertos casos el derecho financiero atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales, a terceras personas extrañas a la relación tributaria, haciendo de tal manera la diferenciación entre *deudores* y *responsables*.

No existe uniformidad en la terminología a este respecto y cada autor desarrolla sus ideas personales (77); sin embargo, creemos que la distinción antes consignada es la más sencilla y adecuada (78), aunque exige algunas aclaraciones.

* El anterior Ordenamiento alemán (*AO*) disponía en el § 97, inc. 1º (79), que se halla *obligado al impuesto* (*Steuerpflichtiger*), quien según las leyes tributarias debe satisfacer un gravamen como *deudor impositivo* (*Steuerschuldner*), agregando en el inc. 2º, que las disposiciones referentes a los "obligados al impuesto" se aplican, con las necesarias adaptaciones, a los que son personalmente responsables *junto* con aquéllos o *en su lugar*. Estas normas han sido consideradas poco claras, expresando Hensel que sería preferible utilizar el concepto *obligado al impuesto* con alcance genérico, aplicable a las personas que deben cumplir obligaciones tributarias de cualquier naturaleza y reservar la expresión *deudor del impuesto* para quien debe soportar la ejecución forzada en sus bienes (80). En el texto vigente en 1998 del Código de 1977 se expresa que "es contribuyente quien debe impuesto, es responsable por ello..." (§ 33, 1ª parte) (81).

(76) Hensel, ob. cit., p. 87.

(77) Ver las explicaciones que proporciona Giannini (*I concetti*, p. 251, en nota).

(78) En el mismo sentido: Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 583.

(79) En la versión de Eizaguirre la disposición es traducida de esta manera: "Contribuyente en el sentido de la Ordenanza Tributaria alemana, es quien, según las leyes tributarias, deba satisfacer un impuesto en calidad de deudor tributario". Sin embargo, creemos que la traducción más propia de *Steuerpflechtiger* es: obligado al impuesto.

(80) Hensel, ob. cit., p. 85 (en nota). En otra nota (p. 166) aclara que en su tratado llama *deudor del impuesto* al obligado a la prestación según la relación obligatoria de impuesto; y *obligado* a quien soporta o puede soportar obligaciones en el campo del derecho tributario administrativo. Refiriéndose a la extensión de la obligación impositiva hacia terceros, alude a *pluralidad de deudores, sucesión* en la deuda tributaria, *responsabilidad colateral y responsabilidad de garantía* (ps. 94, y sigtes.).

** (81) Según la trad. brasileña. Según la traducción de Carla Schuster, el art. 33.1 expresa "obligado tributario es quien adeuda un impuesto, responde por un impuesto..." (ver Boletín

Blumenstein considera que el *deudor del impuesto* es, en primer término, contribuyente, esto es, quien se halla sometido a la potestad tributaria, pero qu puede ser reemplazado por un tercero (*sustituto del impuesto*) que asume, po disposición legal, la condición de deudor originario (82).

** La doctrina italiana no ha sido uniforme, ya que unas veces siguió la inspira ción del ordenamiento alemán, admitiendo la existencia de un obligado princip (deudor), de su reemplazante total (sustituto) o de quien asume una responsabil dad paralela (responsable), en tanto que en otros casos ha desconocido que lo "responsables" puedan constituir un sujeto independiente (83). Igualmente ha sid variable la terminología y el alcance atribuido a cada expresión, habiéndose elabo rado complejas y sutiles subdivisiones que no han tenido apoyo en fundado distingos.

La interpretación inspirada en la antigua legislación se había polarizado en la dos situaciones previstas por los arts. 14 y 15 del viejo texto único de impuesto directos, concretadas en el *sustituto* impositivo y el *responsable*, desarrolland interpretaciones que resumieron en forma clara y concreta, Parlato (84), y poste riormente Culmanelli (85) y Alessi-Stammati (86). Pese al cambio de la legislación doctrina más reciente sigue hablando de ambas instituciones, el *sustituto* y el *re*

(82) *Sistema*, ps. 42, 58, 241 y sigtes.

(83) Giannini considera sujeto pasivo únicamente a la persona sometida a la potesta tributaria (*contribuyente*), pero reconoce la existencia de otros obligados al pago del impue to, que son los *responsables* (representantes legales, administradores, gerentes, notario etc.) que actúan paralela o conjuntamente con el sujeto, y los *sustitutos* (agentes de reten ción, etc.) que *reemplazan* al sujeto (*I concetti*, ps. 200 y sigtes., 251, 255).

Tesoro llama *deudor* a quien debe pagar el impuesto; *contribuyente*, al que soporta e definitiva la carga; *responsable*, al deudor subsidiario, pero estima que los tres son sujeto pasivos de la obligación tributaria y pueden clasificarse de esta manera: *a) sujetos pasivos e sentido formal y sustancial* (deudor-contribuyente; sucesor del deudor; deudor integral-con tribuyente *pro rata*); *b) sujetos pasivos en sentido formal únicamente* (deudor no contribu yente); *c) sujetos pasivos en sentido sustancial únicamente* (contribuyente no deudor); *responsables*; por responsabilidad subjetiva —por la función, por la actividad económica, po vínculos familiares—; por responsabilidad objetiva (ob. cit., ps. 98 y 99).

Pugliese considera sujeto pasivo a quien *jurídicamente* está obligado al pago del im puesto, con lo cual excluye al contribuyente *de facto* de la ciencia de las finanzas, y *respons bles* a quienes la ley designa como sujetos pasivos al solo fin de satisfacer la obligación tributar frente al Estado, pero sin que a tal situación corresponda una relación de impuesto real. Cl sifica todos esos sujetos pasivos de esta manera: I) *Sujetos pasivos por deuda propia con re ponsabilidad directa*; Ia) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilida directa; Ib) Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena con respon sabilidad en parte directa y en parte conjunta (solidaria); II) *Sujetos pasivos por deuda aje con responsabilidad sustitutiva*; III) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilida conjunta (solidaria)*; IV) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objeti* (*Istituzioni*, ps. 38, 58, 60 y 61).

Para Berliri, sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son término equivalentes; luego admite al *sustituto* como sujeto pasivo diferente del deudor común, pe no a la figura del *responsable* (ob. cit., vol. II, ps. 121 y 151). En una obra posterior, Berliri no tan rotundo (ver *Corso istituzionale*, Milano, 1965, t. I, p. 121); sin embargo, establece en co clusión que "en realidad, el responsable de impuesto no es, con respecto a la obligació tributaria, más que un deudor puro y simple" (p. 126). En la última edición (*Corso istituzional* Giuffrè, 1985, p. 150), se habla del responsable como sujeto pasivo impropio.

(84) Parlato, *Il responsabile d'imposta* (Giuffrè, Milano, 1963).

(85) Gulmanelli, *Identificazione concettuale e individuazione giuridica del sostitu d'imposta* (en "Archivio Finanziario", vol. XIII, 1966, p. 407). Ver asimismo: Cocivera, *Il sostitu d'imposta* (en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1959-I, p. 327).

ponsable, como las vigentes en el derecho italiano. El *sustituto* es deudor por deuda propia, y no meramente un responsable por deuda ajena; por su parte, el *responsable* es la persona obligada por disposición legal al pago del impuesto juntamente con el sujeto pasivo (87). Basta leer las obras italianas y analizar su legislación, para advertir que el sustituto no es otra cosa que el responsable de nuestra ley 11.683, y la segunda categoría corresponde a casos de responsabilidad parcial; siendo de notar que la doctrina continúa perpleja ante ciertos vericuetos de esta distinción. Se trata, en suma, de una, responsabilidad total y de una responsabilidad parcial, pero no admite al sustituto como nueva institución.

** Se ha querido ver un caso de "sustitución" en una norma del impuesto al valor agregado (IVA), pero quienes se refieren al tema no hablan de la admisión de aquélla como institución del derecho tributario, sino de un caso de responsabilidad con sustitución total, que no es lo mismo (88).

El derecho tributario español ha seguido la misma orientación. El art. 32 de la Ley General Tributaria establece: "Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley, y *en lugar de aquél*, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro" (esto es, nuestros "agentes de retención"); fijando estos conceptos el art. 37, punto 1: "La ley podrá declarar responsable de la deuda tributaria, *junto a los sujetos pasivos* o deudores principales, a otras personas solidaria o subsidiariamente". Los conceptos de ambas legislaciones son análogos, pero parece más perfeccionada y completa la redacción de la ley española: el sustituto ocupa el lugar del deudor; el responsable actúa paralelamente al deudor, ya en forma solidaria o en subsidio.

** Como corolario del art. 37, se crean relaciones de responsabilidad solidaria como la de los causantes o colaboradores de infracciones tributarias (art. 38.1) y supuestos genéricos de responsabilidad subsidiaria definidos por la Ley General Tributaria o por normas particulares de cada tributo.

La doctrina ha analizado con prolijidad esas normas a la luz de las opiniones de los autores (89), destacando Cortés Domínguez que en el derecho español "no

** (87) Micheli, ob. cit., 7ª ed., 1985, ps. 129 y sigtes.; Emanuele, *Elementi di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1978, p. 33). Ver sobre el tema Pérez de Ayala-González García, *Curso*, ob. cit. (Madrid, 1989, 5ª ed., t. I, p. 244); un agudo análisis sobre *Sujetos pasivos y capacidad económica* desde una perspectiva no constreñida a una situación normativa, se puede ver en José I. Ferreiro Lapatza ("Cívitas", nº 71, p. 309); del mismo autor puede verse las técnicas de determinación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria con especial referencia a la legislación española, *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria* ("Cívitas", nº 72, p. 463); Alejandro Menéndez Moreno, *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, Comentarios de la Ley General Tributaria*, ob. cit. (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, ps. 499 y sigtes.).

** (88) Raimondi-Otero-Lauría, *El nuevo sistema al valor agregado* (Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1980, ps. 97 y sigtes.); García Mullin, *La sustitución tributaria* (en "La Información", XLVI-445, 1982).

* (89) Cortés Domínguez, ob. cit., ps. 430 y sigtes. y 450 y sigtes.; Pérez de Ayala, ob. cit., ps. 165 y sigtes. y 178; ver antecedentes y estado actual del tema en la doctrina española en Pérez de Ayala y González García, *Derecho tributario* (Plaza Universitaria Edición, 1994), ps. 219 y sigtes, Eusebio González García y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario* I, Plaza Universitaria Ed., Salamanca, 1997, ps. 242 y sigtes.; Juan M. Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, 5ª ed., Aranzadi Ed., ps. 133 y sigtes. Para una visión actual del tema ver Carlos Lete Achirica, *La responsabilidad tributaria en el Derecho Español*, Cívitas, nº 105, enero-marzo 2000; Ana María Delgado García, *El alcance de la responsabilidad tributaria; una cuestión abierta*, Cívitas, nº 106, abril-junio 2000; Manuela Fernández

puede decirse, en rigor, que el responsable es un deudor por cuenta ajena", pues se trata de "verdaderos deudores" (90); y sintetiza muy bien al expresar que el sustituto se diferencia del responsable "porque éste responde junto y el sustituto en lugar, lo que significa que el responsable es siempre o deudor solidario o subsidiario; en cambio, el sustituto es siempre deudor principal y nunca lo es ni solidario ni subsidiario. Además, el responsable sólo responde de la deuda, y el sustituto lo hace también de las obligaciones llamadas formales" (91).

** Pérez de Ayala y González García destacan que la sustitución supone siempre una alteración de los principios lógicos, y que el sustituto no debe soportar la carga del impuesto, por lo cual la ley debe concederle un derecho a recuperar del verdadero contribuyente el tributo pagado (92).

* Fuera de las normas de derecho positivo mencionadas anteriormente, la legislación de otros países no es uniforme. El Código Tributario de Brasil habla únicamente de contribuyentes y responsables (art. 121); el Código peruano califica como "deudor tributario" a contribuyentes y responsables (arts. 7º a 9º), y después de referirse a la responsabilidad solidaria (arts. 16 a 18), establece una *responsabilidad directa* para los agentes de retención o de percepción (art. 18), sujetos todos a quienes otorga el derecho de reembolso o de repetición de los respectivos contribuyentes (art. 20); el Código tributario del Ecuador habla de contribuyentes y responsables (arts. 24 y 25); el Código mejicano de 1967 suprimió los distingos entre contribuyentes y responsables hablando sólo de responsabilidad solidaria (art. 14) (93) y el Código Fiscal vigente en la actualidad desde 1983 separó a los contribuyentes de los responsables solidarios (art. 26), precisando los distintos casos de responsabilidad solidaria (94); el Código venezolano establece normas precisas para los contribuyentes y responsables (arts. 22 a 29), otorgando a estos últimos el derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de lo pagado; por último, en el Modelo de Código Tributario para América Latina los sujetos pasivos se dividen en contribuyentes y responsables (art. 22), calificándose los primeros como "las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria" (art. 24), y los segundos como "las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos" (art. 27).

* Como ha dicho la Cámara Federal, sala contenciosoadministrativa, en la legislación tributaria argentina sólo existen dos categorías de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables, excluyendo otros distingos que admiten leyes extranjeras y cierta doctrina (95). En efecto, la ley 11.683, texto ordenado en 1998, menciona a los *responsables por deuda propia o contribuyentes*

Junquera, *Responsables tributarios: situación actual y perspectivas de futuro*, Cívitas, nº 117, enero-marzo 2003. Con anterioridad a la sanción de la Ley General Tributaria ver: Amorós, ob. cit., ps. 325 y sigtes., quien habla del sustituto y del responsable, y Perulles sólo del sustituto (*La relación jurídico-tributaria*, J. M. Bosch, Barcelona, 1957, p. 118).

(90) Ob. cit., p. 449.

(91) Ob. cit., p. 472.

** (92) Pérez de Ayala y González García, ob. cit. en nota 89, p. 221.

* (93) La doctrina, al aludir a ese texto, hablaba de sujeto pasivo por adeudo ajeno, que puede ser el responsable por sustitución y el responsable por solidaridad (De la Garza, ob. cit., ps. 456 y sigtes.).

** (94) Ver en la doctrina actual a Sánchez León, *Derecho fiscal mejicano*, Méjico, 1994, ps. 238 y sigtes.; De la Garza, ob. cit., 28ª ed., 1994, ps. 497 y sigtes.

(95) Fallo del 22/4/68, en "John Deere Argentina S.A.", en Impuestos, t. XXVI (1968), p. 864.

(art. 5º) y *responsables por deuda ajena* (art. 6º y art. 8º, inc. *d*); siendo del caso aclarar que los restantes incisos del art. 8º no instituyen una tercera clase de responsables paralelos o adjuntos, como parecería a primera lectura, pues se limitan a determinar el alcance de la obligación de quienes responden por deuda ajena. Es decir, en suma, que el *responsable* del derecho argentino incluye al sustituto y al responsable de los derechos español e italiano.

Por nuestra parte, consideramos *sujeto pasivo* de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por disposición de la ley esté obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; y llamamos *deudor* a quien deba satisfacerla a título propio, prefiriendo esa expresión a la de *contribuyente* generalmente utilizada, porque esta última la reservamos para el *sujeto del tributo*, sin desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquél emana; finalmente: designamos con la expresión *responsable* a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución.

Como complemento de lo expuesto con carácter general acerca del sujeto pasivo, trataremos a continuación de las dos categorías que integran ese concepto —deudores y responsables— en nuestro derecho positivo.

222. DEUDOR DE LA OBLIGACIÓN. — Para quienes no estén familiarizados con nuestro régimen institucional, diremos que la legislación tributaria es múltiple y emana de los tres órdenes de entes públicos con potestad tributaria: la Nación, las provincias y los municipios, según señalamos al ocuparnos del sujeto activo de la obligación. Por consiguiente, la condición de deudor dependerá de las leyes dictadas en cada una de las respectivas jurisdicciones, y si bien existe coincidencia en los principios esenciales, hay algunas diferencias en sus aplicaciones.

* *a) En el orden nacional.* El ordenamiento básico en esta materia corresponde a la ley nacional 11.683, que actualmente se halla en vigencia con el texto ordenado en 1998, que cubre la gran mayoría de los tributos, como resulta del art. 112. Por otra parte, el desarrollo inconexo de la legislación ha dejado fuera de su régimen a los tributos aduaneros.

Estas aclaraciones bastan para dar una idea de la confusión existente en la materia, que reclama su unificación, y que complica el estudio principalmente para quienes miran desde el extranjero.

Prescindiendo de incorrecciones gramaticales y de la confusión de conceptos que implica, el art. 5º de la ley 11.683 declara "responsables del cumplimiento de su deuda tributaria", es decir, deudores de las obligaciones, a las siguientes personas: *a)* los que sean contribuyentes según las leyes respectivas, o dicho con más precisión, las personas a cuyo respecto se verifique el hecho generador de la obligación; *b)* sus sucesores a título universal (herederos); *c)* los sucesores a título particular (legatarios y adquirentes de empresas). Como puede apreciarse, hay un solo deudor de la obligación: el contribuyente; los supuestos de los incs. *b* y *c* son casos de sucesión a título universal o particular.

Como complemento de lo dicho, el mismo art. 5º efectúa una enumeración de quienes son "contribuyentes", pero los incs. *a*, *b* y *c* se limitan a consig-

podría ser de otra manera, porque la condición de contribuyente deriva de que "se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria" (art. 5º, párrafo segundo). No obstante esa impropiedad de concepto, veamos las distintas cláusulas de esa disposición, en el sentido de que son contribuyentes:

1) las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho privado (la ley dice "derecho común", cuando el tributario es también "común"). Los incapaces deben cumplir sus obligaciones sustanciales y formales por medio de sus representantes legales (art. 6º, inc. *b*, y art. 7º).

* 2) las personas jurídicas del Código Civil. Según el art. 33 de éste, reformado en 1968, son personas jurídicas de *carácter público*: el Estado nacional, las provincias, los municipios; las entidades autárquicas; la Iglesia católica; y son personas jurídicas de *carácter privado*: las asociaciones y fundaciones; las sociedades civiles y comerciales o entidades con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones. Conforme al art. 34, Código cit., son también personas jurídicas los Estados extranjeros, sus provincias y municipios, así como también los establecimientos, corporaciones o asociaciones del extranjero.

3) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que sean sujetos de derecho según la legislación privada. Esta categoría está subsumida en la anterior, luego de la mencionada reforma del Código Civil.

4) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no dispongan de personalidad según el derecho privado, y aun "los patrimonios destinados a un fin determinado", cuando todos ellos sean considerados por las leyes tributarias como "unidades económicas" para la atribución del hecho imponible;

5) las sucesiones indivisas cuando las leyes tributarias los consideren como sujetos (p.ej., art. 33 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. 1997).

* 6) Finalmente, el art. 777 del Código Aduanero establece que es deudor "la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera".

La intercalación en una ley general, como es la 11.683, de disposiciones específicas sobre impuesto a los réditos, tuvo su explicación en el hecho de que fue sancionada en el año 1932 para regular el impuesto a los réditos y el impuesto a las transacciones. Al ampliarse su ámbito de aplicación, los legisladores o sus asesores olvidaron en algunos casos efectuar la necesaria corrección, trasladando esas normas específicas al ordenamiento de la materia.

* *b) En el orden provincial.* Resultaría tarea ardua el análisis de los códigos tributarios provinciales, pero es factible tomar como modelo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires por haber sido el primero en el país y, además, en razón de que sus disposiciones fueron copiadas casi textualmente por las restantes provincias. Ahora bien, ese ordenamiento, t.o. 1999, se inspira en la ley nacional 11.683. En efecto, el art. 14 dispone que "los contribuyentes o sus herederos, según las disposiciones del Código Civil, los responsables y terceros, están obligados al cumplimiento de las disposiciones de este Código y de las normas que establecen gravámenes". La redacción difiere pero el concepto es el mismo del art. 5º, párrafo primero, de la ley 11.683

* El art. 13 del t.o. en 1974, en cambio, era más correcto que su original y fijaba quién era el deudor en las tres categorías de tributos: *a)* en materia de impuestos, eran contribuyentes las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realizaban los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponibles; *b)* respecto de tasas era declarado contribuyente quien recibía un servicio administrativo o judicial retribuible mediante el pago de una tasa; *c)* en cuanto a las contribuciones (entiéndase "contribuciones especiales"), eran contribuyentes quienes obtengan el beneficio o mejora que sea causa de la obligación pertinente.

* El actual art. 15 (t.o. 1999) establece que son contribuyentes "las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica, que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideran causales del nacimiento de la obligación tributaria".

Algunas observaciones formuladas al régimen nacional antes examinado son aplicables a estas normas, y si bien la redacción ha mejorado, pueden objetarse ciertos aspectos. Pero, baste lo dicho para mostrar cuál es el criterio de la legislación de Buenos Aires, que sirvió de modelo al resto del país.

* *c) En el orden municipal.* Si difícil resulta considerar cada uno de los regímenes provinciales, ello es imposible en materia de municipios. En primer término, por la gran cantidad de entes de esta naturaleza, ya que solamente en la provincia de Buenos Aires hay más de ciento veinte, y existen miles en el total de la República; en segundo lugar, por la carencia de publicaciones adecuadas. Pero, se puede decir que las respectivas leyes orgánicas no contenían normas acerca de la materia que tratamos, limitándose en general a legislar sobre cuestiones de otra índole (elección de autoridades, facultades de éstas, límites del poder tributario, etc.); sin embargo, se observa en los últimos años la incorporación de algunas normas al respecto, especialmente en los municipios de la provincia de Buenos Aires.

* Hay normas precisas en la Ordenanza fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, capital de la República, cuyo texto vigente en 1982 establecía en el art. 8º que eran contribuyentes las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las personas jurídicas y las sociedades, asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realizaban los actos o se hallaban en las situaciones o circunstancias que esa ordenanza consideraba como hechos imponibles o que obtenían beneficios o mejoras que originaban la contribución pertinente y aquellas a las que la Municipalidad prestaba un servicio que debía retribuirse; redacción que ponía de manifiesto la influencia del Código Fiscal provincial examinado en el punto anterior y de la ley 11.683 (96).

* El art. 9º de ese texto ordenado (1982) revelaba el mismo origen cuando disponía que "están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones

** (96) Ver texto en: Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Impuesto a los ingresos brutos* (Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 219). Sobre el tema ver: Enrique Bullit Goñi, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1997.

en la forma establecida en la presente ordenanza, personalmente o por intermedio de sus representantes legales; los contribuyentes y sus herederos, según las disposiciones del Código Civil".

** El art. 13 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece que "son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las normas respectivas":

1) las personas físicas, capaces o incapaces; según el Código Civil;

2) las personas jurídicas del Código Civil y todas aquellas entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, incluso las organizadas bajo la ley nacional 20.337;

3) las entidades que no posean la calidad prevista en el inciso anterior, los patrimonios destinados a un fin determinado, las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración y los demás consorcios y formas asociativas que no tienen personería jurídica, cuando son considerados por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible, las sociedades no constituidas legalmente deben considerarse como sociedades irregulares e inscribirse a nombre de todos sus integrantes.

Las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración y los demás consorcios y formas asociativas que no tienen personería jurídica, deben inscribirse incorporando el nombre de todos sus integrantes.

4) las sucesiones indivisas, cuando las normas tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible;

5) las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y empresas estatales mixtas, salvo exención expresa;

6) los fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional 24.441, excepto los constituidos con fines de garantía (97).

d) Sucesión en la deuda. En un estudio especial sobre el tema se hace notar que los tratadistas de derecho tributario poco se han ocupado de la materia, limitándose a remitirse a los principios del derecho civil, a pesar de no poder afirmarse que "sucesión civilista y sucesión tributaria estén colocadas en el mismo plano" (98). "Según la doctrina dominante —señala Potito—, la sucesión consiste en ubicar a un sujeto en la misma posición jurídica que otro, con respecto a una relación jurídica que subsiste igual" (99), ya sea a título particular y a título universal, pero no ha considerado algunas particularidades en el aspecto tributario.

La doctrina germánica ha profundizado la materia. Una primera teoría pretende que la obligación de pago tiene lugar siempre en el ámbito de la sucesión hereditaria (Myrbach-Rheinfeld); otra, sustentada por Blumenstein y otros autores, principalmente suizos, considera que debe distinguirse entre deuda exigible y deuda no exigible, en el primer caso regulada por el derecho civil y en el segundo como una "sucesión en el procedimiento" tributario; finalmente, una tercera teoría sostiene que la sucesión en las deudas tributa-

** (97) Ley 541 (t.o. 2003).

(98) Potito, *La successione nei rapporti tributari* (Jovene, Napoli, 1964, p. 7).

(99) Ob. cit., p. 9.

rias del *de cujus* siempre tiene como único fundamento la ley tributaria (Schneider y Plattner) (100).

* Descartando la segunda teoría, que estimamos inaceptable por lo ficticio de la división que entraña, ninguna de las otras dos tiene validez absoluta, por lo menos en nuestro país. Estimamos que la sucesión a título universal debe regirse por las disposiciones del Código Civil, que es legislación de fondo; en tanto que la sucesión a título particular queda reservada a la legislación tributaria, como ocurre en el art. 8º de la ley 11.683, t.o. 1998. Nos hallaríamos, entonces, ante una combinación de las doctrinas mencionadas por Potito como primera y tercera.

Nuestra legislación tributaria carece de disposición específica sobre transferencia de la deuda a título universal, por lo cual resulta indudable la aplicación de los principios del Código Civil, según el cual el heredero es continuador de la persona del causante y, como tal, recibe todos los derechos y obligaciones de éste y responde por ellos (arts. 3266, 3279, 3417, 3431, 3432, Código Civil). En nuestro derecho, pues, el heredero es la prolongación del causante mismo y, en consecuencia, es *deudor* de la obligación fiscal, por lo cual carece de importancia que ésta hubiere sido o no, materia de determinación por la autoridad fiscal (101), aparte de que la obligación se perfecciona por la realización del presupuesto de hecho.

En caso de pluralidad de herederos, cada uno responde en la proporción de la cuotaparte que recibe en la herencia, por aplicación de los principios del derecho civil, que no presume la solidaridad (arts. 3371, 3485, 3492, 3496, 3498, Código Civil) y análoga limitación rige en cuanto a los legatarios (art. 3499). En general, la doctrina admite que en ciertas situaciones, cuando las leyes tributarias contienen normas expresas y el fisco dispone de un especial derecho de garantía, puede invocar la responsabilidad solidaria de los herederos (102), pero ello podría plantear entre nosotros problemas de orden constitucional por la preeminencia del Código Civil.

e) Transmisión por convenio de la calidad de deudor. La naturaleza *ex lege* y de derecho público de la obligación tributaria, determina que sólo la ley pueda fijar la calidad de deudor o de responsable, sin que sea dado a los particulares la posibilidad de modificar tal situación por acuerdos privados, de modo que la condición de deudor no es transmisible o sustituible por convenio.

La doctrina, con rara uniformidad, se manifiesta en el sentido de que las convenciones de ese tipo no son oponibles al fisco (103), discrepando únicamente acerca de la validez o nulidad de aquéllas.

(100) Ob. cit., ps. 13 y sigtes.

(101) En el sentido del texto: Giannini, *I concetti*, p. 246; Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 584; Tesoro, ob. cit., p. 101; Pugliese, ob. cit., p. 64, que usa la misma terminología del art. 22, Código mejicano de 1967; Myrbach-Rheinfeld, ob. cit., ps. 145 y 146. Contra, en el sentido de que la obligación debe estar "determinada", Blumenstein, *Sistema*, p. 59.

(102) En el sentido del texto: Pugliese y Tesoro, ob. y lug. cits. en nota anterior. Contra y por la indivisibilidad, Ingrosso, ob. y lug. cits. en nota anterior. Giannini, por su parte, considera discutible el caso, pero se inclina por la solidaridad, en razón del carácter unitario de la obligación tributaria derivada de un presupuesto único (*I concetti*, ps. 246 y 247).

(103) Potito, ob. cit., ps. 106 y sigtes., y los antecedentes de doctrina y jurisprudencia que

En realidad, las discrepancias se limitan a los autores italianos, quienes e tuaron sus interpretaciones en torno a la deficiente redacción del art. 109 de l de registro, que declaraba la nulidad de los convenios privados "a todos los e tos"; pero, cuando el art. 1º del decreto-ley 2313, del 13 de enero de 1956, acla concepto disponiendo que la nulidad quedaba reducida "a los efectos tributar entonces desaparecieron las dudas y quedó aceptado casi unánimemente que t actos no afectan al Estado pero conservan validez en cuanto a las relaciones e los particulares (104).

* Es la solución adoptada por el derecho positivo de otros países. Si en algu casos las legislaciones se limitan a declarar su inoponibilidad al fisco —Código Brasil, art. 123; del Perú, art. 26; Modelo de Código OEA/BID, art. 19—, en otro dispone que la ineficacia de tales actos y convenios con respecto a la adminis ción tiene lugar "sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas" (ley gen de España, art. 36), que es la solución correcta. En cambio, el art. 19 del Cód Tributario del Ecuador, luego de establecer que las estipulaciones con terce sobre traspaso de la obligación tributaria no pueden modificar la obligac tributaria ni el sujeto de ella, acepta la posibilidad de su admisión al decir la segu parte de esa disposición que el Estado puede exigir el pago a la persona oblig contractualmente; lo cual implica una solución peligrosa y en pugna con la natu leza del débito tributario, tanto más cuanto que la protección del interés fis puede lograrse por medios más eficaces.

Entre nosotros "los acuerdos sobre la carga de los impuestos no exim los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables de las obli ciones que les impongan las leyes, reglamentos o instrucciones impositivas. concepto confirmado por la jurisprudencia, que en distintos niveles ha int pretado que así como la condición de deudor no es transferible a terceros p convención privada, tampoco es válida la situación inversa, pues si la l califica al sujeto como "responsable", éste no puede trasformarse en "deud (o contribuyente) por el solo hecho de que un contrato ponga a su cargo pago del tributo (105).

* Es el caso señalar la deformación de los principios jurídicos aludid en que se incurre con el solo propósito de incrementar la recaudación. efecto, el art. 145, párrafo segundo, del decreto reglamentario de la ley impuesto a las ganancias, establece: "Cuando el pago del impuesto se e cuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abon do por aquél, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago con un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual", con lo cual se aumen ficticiamente el monto imponible. Aparte de la impugnación que merece norma desde el punto de vista constitucional por emanar de un decreto, y de una ley, única que puede regular todo lo atinente a la obligación tributar es condenable porque los acuerdos privados deben ser considerad inexistentes desde el punto de vista jurídico. Y lo peor es que invocando "realidad económica" se la defienda a pesar de su invalidez jurídica, con agravante de que se había llevado la misma solución al impuesto a la tran

(104) Potito, ob. cit., p. 109 y antecedentes de ps. 110 y 111, en nota.

(105) CFed., sala cont. adm., 25/7/66, "Knittax Argentina S.A.", en JA, 1966-V-407; TFisc 5/4/67, "John Deere Argentina S.A.", en Impuestos, t. XXV (1967), p. 702; CFed., sala co adm., 22/4/68, en el mismo caso, en Impuestos, t. XXVI (1968), p. 864; y CSJN, 28/8/68 en

misión gratuita de bienes acerca de los llamados "legados libres de impuestos" (106) y al derogado impuesto a las ganancias con motivo del desplazamiento del deudor (107).

La solución del mencionado art. 145 reglamentario, es inconstitucional y antijurídica, como dijimos, pero, aparte de ello, surte un efecto nefasto en el ámbito económico, cuando la obligación de pago del gravamen se pone a cargo de licenciados residentes en la República, pues como es de pública notoriedad, los licenciantes del exterior —casi siempre grandes empresas— generalmente exigen la inclusión de la cláusula de traslado de la obligación, que resulta en detrimento del interés y desarrollo de la industria argentina al aumentar indebidamente sus costos.

223. EL ESTADO COMO DEUDOR. — Tanto en la doctrina como en el derecho público de varios países —Estados Unidos y Argentina entre otros—, se ha puesto en duda y hasta se ha negado enfáticamente la posibilidad de que el Estado pueda ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. Veremos, sin embargo, que esa interpretación deriva, en parte, de antecedentes extranjeros originados en sistemas políticos que difieren del nuestro y, en cierta medida, en la generalización inadecuada de principios extrajurídicos.

* Parte de la doctrina italiana se inspira en el concepto de que la potestad tributaria corresponde únicamente al gobierno nacional y que las demás entidades de derecho público sólo actúan por delegación, lo cual conduce a sostener que es inconcebible que el Estado se aplique impuestos a sí mismo y, además, que quienes tienen poderes *delegados* o *derivados* —como son los llamados "entes menores"— no podrían exceder las facultades que les otorgara la autoridad concedente; en virtud de lo cual llegan a la conclusión de que el Estado nacional no puede ser sujeto pasivo de impuestos locales, en tanto que las provincias y municipios están sometidos, en principio, a los gravámenes aplicados por el poder central. Algunos autores hacen una excepción para el supuesto de que el Estado desarrolle actividades industriales o comerciales, en cuyo caso admiten la imposición (108).

** Sin embargo, Giannini, Berliri y Micheli, concluyen que el Estado puede ser sujeto pasivo de los propios impuestos (109).

(106) Giuliani Fonrouge, *Los legados libres de impuestos ante la ley 11.287* (en La Ley, 58-747). Contra: Jarach, *El tributo sobre legados libres de impuestos* (en JA, 1944-IV-569); íd., *El problema fiscal de los legados "libres de impuestos"* (en JA, 1950-III-649).

(107) Nos referimos al caso del vendedor que ponía a cargo del comprador el pago del impuesto, en cuyo supuesto el fisco aceptaba la sustitución e incorporaba al precio el monto del gravamen. En el sentido del texto y hasta sosteniendo la nulidad de la cláusula traslativa: Rabinovich, *Impuesto a las ganancias eventuales* (Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1959, ps. 30 y sigtes.).

* (108) Existen discrepancias en cuanto a los fundamentos, pero en las conclusiones que se señalan en el texto. Ver: Scoca, *Gli enti pubblici impositori quali soggetti passivi dell'imposizione* (en "Riv. Ital. Dir. Fin.", 1937-I, ps. 229 y sigtes.; Berliri, ob. cit., vol. I, ps. 194 y sigtes.). Tesoro rechaza el concepto de potestad delegada y la considera derivada, pero expresa, en definitiva, que "el ente público nunca puede ser sujeto pasivo de una obligación tributaria por una actividad pública, sino, únicamente, por su actividad económico-privada" (ob. cit., ps. 78 y 122 a 127); igualmente: Pugliese, ob. cit., p. 47.

** (109) Giannini, siguiendo a la doctrina germánica, está en posición opuesta. Trata el punto en el capítulo de las *exenciones subjetivas*, y dice que "el principio dominante en el derecho

En derecho alemán es principio aceptado la imponibilidad recíproca del Reich, "Länder" y municipios, aunque son corrientes las exenciones establecidas en las leyes tributarias en favor de los organismos oficiales, no sólo en cuanto a las actividades y bienes vinculados al ejercicio del poder público, sino también de ciertas empresas lucrativas (110). Lo mismo ocurre en derecho suizo, si bien por razón de normas superestaduales de la Confederación, los cantones y sus entes autárquicos territoriales están obligados a conceder exenciones en favor de la Confederación misma y de las instituciones o personas (de derecho público o privado) dependientes de ella (111).

Los antecedentes norteamericanos (112) alguna vez invocados entre nosotros, tienen su origen en la elaboración de una doctrina política por parte de la Corte Suprema federal que comenzada bajo el signo de un privilegio de exención en favor del gobierno federal, evolucionó hacia la eximición recíproca de aquél y de los Estados, con tendencia a trasformarse en un derecho de imposición limitado por parte de los diversos órganos estatales. En efecto, la Constitución de los Estados Unidos no contiene disposición alguna que prohíba la aplicación de impuestos federales sobre los medios o instrumentos de gobierno (*instrumentalities*) estaduales, e inversamente; pero la doctrina judicial tuvo su iniciación en el conocido caso "Mc Culloch vs. Maryland", donde Marshall desarrolló la teoría de los poderes implícitos del gobierno federal para el cumplimiento de sus fines y de la prohibición para los Estados

italiano y extranjero es que, en los diversos casos configurados, no sólo los entes públicos menores sino también el Estado, están sujetos al impuesto como norma, salvo las numerosas excepciones establecidas en cada una de las leyes tributarias"; por lo cual, en principio, el Estado es "sujeto pasivo de los impuestos establecidos por él mismo y de los impuestos establecidos por los entes menores ..." (*I concetti*, p. 233). Ahora, que sólo concibe las limitaciones jurídicas del poder financiero ordinario creadas por normas de derecho interno, en los Estados federales, pero "no pueden existir, como es natural, en el Estado italiano, que es un Estado unitario", donde sólo ocurren en cuanto a los "entes públicos menores", en razón del carácter derivado de su poder tributario (ob. cit., p. 232).

Berliri también se pronuncia en favor de la imposición del Estado. En su obra, luego de analizar las distintas interpretaciones en la materia, expone la siguiente conclusión: "En definitiva, pues, nos parece que salvo que en la ley exista una disposición expresa en contrario, para un impuesto determinado, debe entenderse que el Estado puede ser sujeto pasivo de impuestos creados por él" (*Principî*, 2ª ed., vol. I, p. 364).

En el mismo sentido puede señalarse un fallo de la Comisión Provincial de Impuestos de Roma, del 17 de noviembre de 1958, que establece que el Estado no está exento del impuesto de riqueza mobiliaria; decisión que fue criticada por Brancaccio (*Inassoggettabilità dello Stato e degli enti ad esso parificati all'imposta di richezza mobile*, en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1961-II, p. 265). Micheli dice que si bien faltan normas de carácter general, existen disposiciones que permiten concluir que el Estado es sujeto pasivo de los propios impuestos, citando el D.R.P. del año 1973 sobre exención del impuesto sobre la renta de terrenos y edificios del Estado, la ley de timbre, etc. Similar conclusión en cuanto al sometimiento al impuesto obtiene para las regiones, provincias, municipios y otros entes locales. *Corso...* (Utet, 7ª ed., 1985, Torino, ps. 128 y 129).

(110) Hensel, ob. cit., ps. 92, 93 y sus notas.

(111) Blumenstein, *Sistema*, p. 56.

(112) Sobre esta parte, ver la excelente obra de Adrogué, *Poderes impositivos federal y provincial sobre los instrumentos de gobierno* (Kraft, Buenos Aires, 1943, ps. 271 y sigtes.), y también: Groves, *Financing government* (4ª ed., Henry Holt & Co. New York, 1954, ps. 386 y sigtes.); Shultz y Harriss, American public finance (6ª ed., Prentice-Hall, Englewood-Cliffs, 1956, ps. 146-47 y 157-158).

de gravar las "instrumentalidades" de aquél (113). Pero esa interpretación, que data de una época (1819) en que era necesario afianzar la autoridad del gobierno central, liberándolo de trabas, sufrió importantes atenuaciones con el andar del tiempo, orientándose en dos direcciones, a saber: en primer lugar, restringiendo el concepto de *federal instrumentalities* (114) a los aspectos absolutamente esenciales para el cumplimiento de la acción de gobierno; además, otorgando análogos beneficios a los organismos y medios de gobierno de los Estados, en forma de restablecer el equilibrio alterado por la inmunidad concedida anteriormente al Estado federal.

Según hemos visto al tratar del poder de eximir, la orientación actual de la doctrina jurisprudencial norteamericana es que tanto el gobierno federal como los Estados tienen amplias facultades tributarias y que estos últimos pueden aplicar impuestos sobre instrumentalidades federales, en tanto sean de carácter *general* y *no discriminatorio* (115). La opinión general es que la doctrina de la inmunidad "aparece absolutamente innecesaria para preservar la soberanía" y ha servido para "perturbar el sistema impositivo" (116), pues no obstante la liberal orientación de los últimos tiempos, "subsiste como una embarazosa restricción a los poderes impositivos estaduales y locales, originando injustas discriminaciones y pretextos de evasión" (117).

* No hemos de repetir lo expuesto anteriormente; baste recordar, ahora, que el Poder Ejecutivo de la Nación, en el pasado, se ha atribuido una inmunidad absoluta y para justificarlo recurrió a doctrinas en pugna con la tradición argentina. Así, en el Acuerdo de Ministros nº 110.043, del 4 de febrero de 1942 ("aclarado" por decreto 14.635/44), se consigna "que la Nación no es un sujeto contribuyente de las provincias ni de los municipios", entre otros motivos, por "una razón elemental de jerarquía, nacida de la naturaleza de los poderes y de las razones que competen a su gobierno", por todo lo cual *decreta* que el gobierno nacional *sólo pagará* las contribuciones locales autorizadas por leyes nacionales y las tasas retributivas de servicios, cuando los gobiernos locales en iguales condiciones y circunstancias también los paguen, salvo que exista disposición nacional en contrario (118). Esa interpretación fue modificada desde el 1 de enero de 1951, en virtud de lo establecido en el art. 19 de la ley 13.922, según el cual el gobierno nacional deberá satisfacer tasas y contribuciones de mejoras (no impuestos).

(113) En este fallo aparece la conocida frase de Marshall, de que "el poder de gravar implica el poder de destruir", pero quienes la invocan hoy, olvidan que posteriormente la Corte corrigió sus alcances expresando que "*el poder de gravar no es el poder de destruir en tanto esta Corte sesione*" ("Panhandle Oil Co. vs. Knox", 277 U.S. [1928] 218, y "New York vs. U.S.", 326 U.S. [1946] 572), e igualmente que "*no es únicamente el poder de destruir, sino también el poder de vivificar*" (*to keep alive*) (en "Nicol vs. Ames", 173 U.S. [1899] 509).

(114) Nunca se ha dado una definición del concepto de "*instrumentality*" pero se lo aplica, genéricamente, a los organismos, bienes y créditos, derechos o actividades relacionados con funciones de gobierno.

(115) Groves, ob. cit., p. 387, *in fine*; Shultz y Harriss, ob. cit., p. 147.

(116) Groves, ob. cit., p. 392.

(117) Shultz y Harriss, ob. cit., p. 158.

(118) Ese acuerdo señala estos antecedentes: decreto del 20/10/1926, en el sentido de que el gobierno nacional no está obligado a pagar tributos provinciales o municipales por sus propiedades públicas; decreto del 20/12/1937, que hizo extensiva la doctrina a los vehículos

Tal doctrina es una manifestación de la política centralizadora y de absorción desarrollada por el gobierno federal a partir de 1932. Reconoce origen extranjero, como es la referencia a "jerarquías" de los organismos de gobierno (119) y el argumento de algún dictamen del procurador del Tesoro, que pretendió fundar la inmunidad en que el gobierno carece de "capacidad contributiva" (120), siguiendo una interpretación que criticamos por no corresponder a una condición esencial de la tributación. Por lo demás, nunca fue aceptada por las provincias, como lo hizo constar la de Buenos Aires en el decreto 10.415 del 1 de julio de 1942, al no declinar la facultad incuestionable de aplicar impuestos a bienes o actos de la Nación.

** Por su parte, la gravabilidad del Estado originó un abuso del poder de eximir, con la posterior reacción que implicó la derogación de todas las disposiciones de leyes nacionales que eximían a los fiscos y sus empresas (121).

En verdad, no hay razón jurídica o de orden constitucional que haga imperativa la inmunidad recíproca, si bien una buena política de gobierno aconseja, por razones de armonía interestatal y de pacífica colaboración en la consecución de fines de bien común, que se consignen exenciones en las distintas leyes tributarias, como, por lo demás, es práctica uniforme en el país (122).

La preservación de nuestras instituciones federales, con el equilibrio de poderes, impone la conveniencia de restringir la eximición tributaria a situaciones en que, fuera de duda, la imposición podría constituir, ya por discriminación o por su intensidad, una traba para las funciones de gobierno; pero es inadmisible en el caso de que sus efectos sean únicamente incidentales o hipotéticos o no alcancen a dificultar realmente la acción gubernativa (123).

En lo que respecta al Estado como empresario de actividades comerciales o industriales, no existe problema entre nosotros, en razón de expresas disposiciones legales. En efecto, el art. 9º, párrafo primero, de la ley 13.653 (texto ordenado por decreto 4053/55), sobre organización y funcionamiento de empresas estatales, dispuso que ellas –excluidas las que prestan servicios públicos– "estarán sujetas a todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales, provinciales y municipales vigentes o a crearse, con excepción de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios, a las ganancias eventuales y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes". Como se ve, el legislador reconoce el principio de imponibilidad y, al propio tiempo, otorga exenciones por razones que no interesa examinar a los fines de este capítulo (124).

** En consonancia con lo dicho, la ley 21.282 agregó como último párrafo del art. 5º de la ley 11.683 que las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empre-

(119) Según vimos anteriormente, la doctrina italiana había siempre de entes "mayores" y "menores", con una jerarquía y subordinación extraña a nuestras instituciones.

(120) Dictamen del 21/7/1950.

** (121) Ver un análisis del estado actual del tema en el título tercero, capítulo I, punto 179, *d*, de esta obra.

(122) El hecho de que los ordenamientos tributarios, tanto de la Nación como de las provincias, consignen la eximición, demuestra que, en principio, se admite la imponibilidad y sólo por vía de *excepción* la inmunidad.

(123) Igual en lo sustancial: Adrogué, ob. cit., ps. 288 y 289.

** (124) Ver [illegible] citados en nota 121.

sas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) regidos por la citada ley y a los restantes tributos nacionales, incluidos los aduaneros, estando obligados a su pago, salvo exención expresa.

224. RESPONSABLES. — Con la expresión *responsables*, designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser *deudores* de la obligación. Nos apartamos, pues, de la terminología de la ley 11.683, que alude a "responsables por deuda propia" y "responsables por deuda ajena" (arts. 5º y 6º) (125), y de quienes hacen el distingo entre "responsables" y "sustitutos" (126), que no aparece suficientemente justificado según explicamos anteriormente (127).

* Esta categoría de sujetos asume destacada importancia y responde a características propias del derecho financiero. La ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas, distintas del deudor de ella, que sumándose o reemplazándolo íntegramente, se constituyen en *sujetos pasivos directos*. No son deudores subsidiarios, pues esta expresión –en el sentido que tiene entre nosotros– supone una situación condicionada a la actuación de otra persona, lo que no siempre ocurre: el responsable tributario tiene una *relación directa* y *a título propio* con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no *en defecto* de éste.

Por cierto que nuestra ley 11.683 no es muy clara al respecto, pues en su preocupación por asegurar el mayor número de obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, en el art. 8º declara que *todos* los responsables son obligados solidarios con los deudores, lo que no es absolutamente exacto. La solidaridad significa que la totalidad del objeto de la obligación puede ser demandada a cualquiera de los deudores (art. 699, Código Civil), lo que no ocurre normalmente con el agente de retención, que constituye una importante categoría.

El agente que cumple con el deber impuesto por la ley y efectúa la retención del impuesto, reemplaza íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera a éste de la obligación; de modo tal que si distrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al fisco, éste no puede formular reclamo alguno contra el deudor, pues quedó liberado al sufrir la amputación patrimonial

(125) En esta obra llamamos *deudor de la obligación tributaria* a quien la ley 11.683, art. 5º, denomina "responsable por deuda propia", reservando la expresión *contribuyente*, utilizada en esa disposición legal, para designar al *sujeto pasivo del impuesto*; y calificamos como *responsable de la obligación tributaria* a los sujetos pasivos de la obligación pero que no son "deudores" de ella y a quien el art. 6º de la ley califica como "responsable por deuda ajena".

(126) Giannini se refiere al "responsable del impuesto", como aquel a quien la ley declara obligado al pago o al cumplimiento de otros deberes fiscales, *paralelamente o al lado* del deudor; y "sustituto del impuesto", a la persona que toma el lugar del deudor, lo *reemplaza* o *sustituye* completamente en esa condición (*I concetti*, ps. 251 y 255).

(127) Ver punto 220 de este mismo título y capítulo. Ingrosso y Berliri, el segundo con amplias consideraciones, han demostrado el error de la separación en ambas categorías, pero se diferencian en que el primero adopta la palabra *responsable*, en tanto que Berliri se decide por *sustituto* (Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 583; Berliri, ob. cit., vol. II, ps. 121 y sigtes.; ps. 151 y sigtes.).

impuesta por la ley (128). No juega en el caso la solidaridad del art. 8º, porque resultaría contrario a un elemental principio de justicia, que el deudor que no pudo sustraerse a la retención tuviera que pagar por segunda vez en caso de insolvencia del agente.

* Por el mismo orden de consideraciones, porque hay sustitución total de sujeto, si el agente hubiere omitido efectuar la retención, el Estado tiene que proceder contra él y no contra el deudor (129), salvo la acción de reembolso que el agente podría ejercitar contra el deudor o la prueba –que la ley admite por razones de equidad– de que el último había pagado el gravamen (art. 8º, inc. c, ley cit.). Recién comprobada la insolvencia del agente de retención, el fisco podría accionar contra el deudor que no fue objeto de retención; pero entonces, no por la solidaridad (que permite optar por uno u otro sin hacer previa excusión en los bienes) que parecería atribuir esa disposición, sino por la insolvencia que autoriza a usar la acción de reembolso que originariamente competía al agente y sin la cual habría un indebido enriquecimiento del deudor.

* A pesar de la confusión de conceptos que revela el art. 8º mencionado —sin hablar de la deficiente redacción de esta y otras disposiciones de la ley—, importa destacar que el *responsable* es un obligado directo y a título personal por mandato de la ley (130), y por petición corresponde a los contribuyentes y a los responsables, lo que resultaría inconcebible en otro supuesto. Si bien en las situaciones contempladas por el inc. *a* del art. 8º –que excluye al agente de retención– debe efectuarse una intimación previa al deudor, por vía administrativa, esto no altera las cosas, pues la condición jurídica del responsable no se modifica, ya que no es menester hacer excusión en bienes del deudor: el Estado acciona directamente contra el responsable, y no en subsidio.

* Acabamos de señalar que el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo ésta puede crear obligaciones: "Ningún habitante de la Nación —según el art. 19, Const. Nac.— será obligado a hacer lo que no manda la ley..."; por lo cual dijo bien un fallo del Tribunal Fiscal de La Plata que la Dirección de Rentas carece de facultades para asignar el carácter de agente de retención, puesto que ello es materia exclusiva del Código Fiscal o de leyes especiales (131); y por lo mismo está acertado el Modelo de Código OEA/BID cuando al definir los responsables dice en el art. 27 que deben ser instituidos "por disposición expresa de la ley". En consecuencia, resulta condenable el art. 22 de la ley 11.683, t.o. 1998, referente a la percepción en la fuente, al permitir que la Dirección General Impositiva "por considerarlo conveniente,

(128) Así lo resolvió con acierto el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (11/3/58, "Noval", JA, 1958-III-342).

(129) El caso más frecuente se presenta con motivo de pagos efectuados a personas residentes en el exterior o a empleados y obreros sin responsabilidad económica. El Estado (Dirección Impositiva o Administración de Seguridad Social) no puede ir a buscar a cada contribuyente de impuestos o aportes jubilatorios; se limita a accionar contra el agente de retención.

(130) En el sentido del texto el Tribunal Fiscal de La Plata, el cual ha puntualizado que el responsable es un deudor directo del fisco, y no un garante o fiador de obligaciones ajenas (fallo del 10/7/61, "Salomone y Lima S.R.L.", La Ley, 104-480).

(131) Fallo de 5/2/62, "Bianchi y Darricau", en La Ley, 107-2; JA, 1962-IV-571.

disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención o percepción", pues importa una delegación de facultades que carece de validez constitucional y se presta a los mayores abusos.

Y así como únicamente la ley puede instituir a los responsables, así también es únicamente ella la que rige su condición legal, por lo cual es correcta la jurisprudencia que establece que las convenciones privadas no pueden alterarla; de modo que si la ley instituye a una persona individual o colectiva como "responsable", ésta no se trasforma en "deudor" (o contribuyente) por acuerdos particulares que sólo tienen validez en el ámbito de las relaciones privadas (132).

La característica singular del agente de retención crea dos problemas que interesa aclarar y que son éstos: si puede intervenir en el proceso de determinación del impuesto y si el deudor está facultado para llevar a juicio al agente para discutir la legalidad y procedencia de la retención efectuada.

En nuestra opinión, el primer supuesto se resuelve por la negativa, ya que el agente no es mandatario ni representante del deudor y no podría articular defensas o consideraciones que pudieran obligarlo o causarle agravio (133). Únicamente puede hacer valer aquellas circunstancias que le competan a título personal y en la medida que afecten su condición legal, pero nunca ocupar el lugar del deudor en la determinación impositiva. En cambio, puede admitirse que el deudor se haga parte en las contiendas entre la administración y el responsable, ya que en virtud de la acción de reembolso sería quien, en última instancia, recibiría el impacto fiscal (134).

En la segunda situación también parece imponerse la respuesta negativa, pues el deudor no está facultado para discutir con el responsable, en forma directa o por vía indirecta, el cumplimiento de la obligación de pagar (o retener en su caso), a menos que el responsable hubiere procedido con manifiesta negligencia, omitiendo hacer conocer a la administración antecedentes de que disponía y que podían hacer variar la determinación. Pero es inaceptable, como se ha pretendido en juicios de trabajo, por ejemplo que el empleado u obrero discuta con el patrono la legalidad o constitucionalidad de la retención cumplida por exigencias legales, ya que el punto debe dilucidarse con la administración fiscal, que es ajena a las contiendas de orden privado que puedan suscitarse entre aquéllos (135).

(132) CFed., sala cont. adm., 25/7/66, "Knittax Argentina S.A.", en JA, 1966-V-407; TFiscal, 5/4/67, "John Deere Argentina S.A.", en Impuestos, t. XXV (1967), p. 702; CFed., sala cont. adm., 22/4/68, en el mismo juicio, en Impuestos, t. XXV (1968), p. 884; CSJN, 23/8/68, Fallos, 272:54 (en Impuestos, t. XXVII (1969), p. 28).

(133) El responsable, ha dicho la Corte Suprema, es un tercero ajeno a la relación tributaria que motiva la retención (sentencia de 10/11/67, "National Carbon", en Fallos, 269:261; Impuestos, t. XXVI [1968], p. 210; ED, 21-316). El agente de retención que ingresó impuestos en cumplimiento de su obligación, tiene derecho al reembolso de lo pagado (CCom., sala C, 24/7/61, "Pallavecini y Cía. S.A. c. Cía. Azucarera Mercedes S.A.", en JA, 1962-I-237).

(134) En este sentido: Giannini, *I concetti*, p. 201; Berliri, ob. cit., vol. II, p. 150; TFiscal de La Plata, 7/10/57, "Losciale S.A.", La Ley, 92-419, y JA, 1958-II-195. El Tribunal Fiscal de la Nación admitió en algún caso la intervención del tercero interesado, en tanto que la rechazó en otro (ver: fallos de 20/10/67, "Del Atlántico S.A.", y 23/10/67, "Dowell S.A.", en Impuestos, t. XXVI [1968], ps. 573 y 574, con nota de J. E. Bello).

(135) CTrab., sala IV, 28/7/67, "Hudspeth c. Salgo", La Ley, 128-509, y JA, 1967-VI-125.

Por cierto que la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor. Las causas o motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples: representación legal o voluntaria, ejercicio de una función o cargo público, relación laboral, sucesión a título particular, etc., pero siempre sobre la base de cierta vinculación.

Con referencia al caso de los responsables que reemplazan totalmente al deudor (los "sustitutos del impuesto" según cierta doctrina), se han procurado diversas explicaciones, a saber: *a)* una forma especial de ejecución hacia terceros (Pugliese, Tesoro); *b)* un simple intermediario instituido por el Estado (Bühler, Myrbach-Rheinfeld); *c)* representación *ex lege* del derecho público (Uckmar); *d)* la sustitución como institución general, con efectos sobre el derecho sustancial y procesal (Bodda) (136). No parece admisible, tampoco, la teoría de la distinción entre *deuda (Schuld)* y *responsabilidad (Haftung)* porque, aparte de las objeciones que ella suscita en derecho obligacional, en el caso tratado hay una equiparación absoluta entre deudor y responsable; ambos son sujetos en igual grado y con idénticos efectos, ocupando la misma posición frente al Estado (137).

Las características especiales que asumen los responsables, autoriza la conclusión generalizada de que constituye una institución típica del derecho tributario que tal vez tenga orígenes lejanos en las instituciones financieras, pero que no reconoce eficaz explicación en figuras o situaciones del derecho público o privado (138).

225. LOS RESPONSABLES SEGÚN EL DERECHO POSITIVO NACIONAL. — Si bien las leyes nacionales y sus reglamentos utilizan la palabra "responsables" para referirse tanto al "deudor" como al "responsable" propiamente dicho, nosotros tomaremos en consideración únicamente las normas que corresponden a la última acepción (139). Por razones de método, los distribuiremos de esta manera: A) Responsabilidad vinculada con una situación jurídica o con una representación (legal o voluntaria); B) Responsabilidad vinculada con la sucesión a título particular de los bienes; C) Responsabilidad vinculada con la tenencia de bienes o con un cargo o función pública.

A) *Responsabilidad vinculada con una situación jurídica o con una representación (legal o voluntaria):*

* *a)* el cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro (art. 6º, inc. *a*, ley 11.683, t.o. 1998);
* *b)* los padres, tutores y curadores de los incapaces (art. 6º, inc. *b*, ley cit.);

(136) Ver análisis y crítica en Giannini, *I concetti*, p. 258. Ver un resumen de esas posiciones en Pérez de Ayala-González García, *Curso...* (ob. cit., 3ª ed., 1983). En la 5ª edición estos autores han prescindido de tal exposición (ver 5ª ed., Madrid, 1991, p. 237, nota 32).

(137) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 589.

(138) Ingrosso, ob. y lug. cits.; Giannini, *I concetti*, p. 259; Pugliese, ob. cit., p. 78; Tesoro, ob. cit., p. 103.

(139) Omitimos referirnos a las situaciones mencionadas en el art. 8º, inc. *e* (terceros que por culpa o dolo faciliten la evasión del impuesto), y en el art. 9º (responsabilidad por hechos u omisiones de los subordinados), por tratarse de responsabilidades de índole penal que veremos en otro capítulo.

* *c)* síndicos y liquidadores de quiebras; síndicos de concursos civiles; representantes de sociedades en liquidación; administradores legales o judiciales de las sucesiones, y si no existieren, el cónyuge supérstite y los herederos (art. 6º, inc. *c*, y art. 8º, inc. *b*, ley cit.; este último, modificado por ley 23.314, B.O., 8/5/86);

* *d)* directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas, asociaciones, sociedades, empresas o entidades y de los patrimonios de afectación (art. 6º, inc. *d*, ley cit.);

* *e)* los administradores de patrimonios, empresas o bienes, que en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente los hechos imponibles con respecto a los titulares de los bienes (art. 6º, inc. *e*, ley cit.);

En estos casos la responsabilidad cesa si se demuestra que los mandantes, representados, etc., han colocado al responsable en la imposibilidad de cumplir adecuadamente con sus deberes fiscales (art. 8º, inc. *a*, ley cit.).

* *f)* los agentes de retención y los de percepción de los impuestos (art. 6º, inc. *f*, ley cit.).

* *g)* los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de ella, si se impugnara la existencia de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago (art. 8º, inc. *f*, ley cit., incorporado por ley 23.314).

** Asimismo, la ley 25.795 (B.O. 17/11/03) incluyó un último párrafo al art. 6º de la ley 11.683 por el cual se instituyó a los responsables sustitutos como responsables, por deuda ajena.

B) *Responsabilidad vinculada con la sucesión a título particular en los bienes*: Corresponde, en primer término, a los donatarios y legatarios de la persona fallecida, y también a los sucesores particulares en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes fiscales consideran como una unidad económica, susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios o titulares (art. 5º, párrafo primero, y art. 8º, inc. *d*, ley cit.; art. 19, Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999; arts. 1839, 1840, 3263 y 3266, Código Civil). En el supuesto de sucesión de empresas, la responsabilidad cesa: *a)* a los tres meses de efectuada la transferencia, si ella fue comunicada con quince días de anticipación; *b)* en cualquier momento, si el Estado acepta la solvencia del transmitente o la fianza ofrecida por él (ley y art. cit.).

* C) *Responsabilidad vinculada con la tenencia de bienes o con un cargo o función pública*: Se trata, ante todo, de los denominados, genéricamente, *agentes de retención* (arts. 22 y 6º, inc. *f*, ley cit.; art. 17, Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999), cuya especificación se halla diseminada a través de las distintas leyes tributarias y que alcanza a personas o entidades públicas o privadas (140). Sin propósito exhaustivo, en razón de la complejidad de la legislación, podemos mencionar las siguientes situaciones más frecuentes:

* (140) Las leyes y reglamentos incluyen entre los *responsables* a verdaderos *deudores* del impuesto, como en los supuestos del art. 71 del reglamento de impuestos internos y los incs. *a* y *d* del art. 10 del decreto reglamentario del derogado impuesto a las ventas. En cuanto a la responsabilidad de transportistas y de terceros poseedores, establecida en la ley de impuestos internos y en la de derechos aduaneros, es de carácter penal.

* *a)* emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas u otras entidades públicas o privadas que paguen o acrediten rentas de debentures o de valores al portador;

* *b)* personas o entidades que paguen o acrediten ganancias de cualquier categoría a sociedades o personas del exterior (o a sus agentes, representantes o mandatarios en el país); como asimismo quiénes los reciban en el país por cuenta de personas o entidades del exterior (art. 91, imp. gananc.);

* *c)* en general, quienes paguen o acrediten honorarios, comisiones o remuneraciones, etc., a profesionales, contratistas, y otros beneficiarios, por el impuesto a las ganancias sobre aquéllos;

* *d)* escribanos públicos, por las operaciones realizadas por ante sus registros;

* *e)* empleadores que paguen sueldos, salarios o cualquier forma de remuneración, por el impuesto a las ganancias; y por aportes para regímenes de previsión social (leyes varias).

226. SOLIDARIDAD. — Es principio corriente en derecho tributario, que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es *solidaria*, esto es, que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. La legislación argentina ha admitido este concepto aunque no siempre en forma orgánica, y las dudas que preocuparon a la doctrina italiana han respondido, en parte, a la carencia de una norma general sobre la materia y también a una disposición del Código Civil de Italia (art. 1118), que fue sustituida en la reforma de 1942. El art. 1294, en efecto, establece que "los codeudores están obligados *in solidum* si de la ley o del título no resulta lo contrario", con lo cual ha adoptado la solidaridad como norma general, en contra de lo estatuido en los arts. 700 y 701 del Código Civil argentino que, siguiendo la vieja doctrina, sancionan el principio de que ella sólo puede resultar de la ley, de convención expresa, o de sentencia judicial (141).

Desde luego que la ley puede crear la solidaridad entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, pero lo interesante es investigar si esa característica es inherente a la naturaleza del débito y, por tanto, puede surgir sin necesidad de norma expresa al respecto; caso afirmativo, si alcanza a todas las situaciones o solamente a algunas de las que se presentan en derecho tributario. Al efecto es menester tener presente los dos tipos de sujetos que hemos examinado, o sea, los *deudores* y los *responsables* ("responsable por deuda propia" y "responsable por deuda ajena", según la terminología de la ley 11.683).

Cuando los deudores participan directa y conjuntamente en el presupuesto de hecho determinante de la obligación, quedan reunidos con el

* (141) Siguiendo a la mayor parte de la doctrina italiana, Cocivera estima que la obligación solidaria tributaria no se distingue de la obligación de derecho privado, refutando la interpretación contraria de la jurisprudencia y de ciertos autores como Giaquinto, Ingrosso y Blumenstein (*Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva*, "Rev.Der.Fin.", 1960, p. 9). En el sentido de que la solidaridad legislada tributariamente es igual a la del Código Civil y un análisis de las normas vigentes puede verse en Micheli, *Corso...* (1985, Utet, ps. 140 y sigtes.).

107

vínculo de la solidaridad (142), o dicho de otra manera: la responsabilidad es solidaria, porque existe unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos; en cambio, si el hecho fuera atribuible a otro sujeto distinto del deudor, que, por lo tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la obligación, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad (143).

** Autores como Fantozzi y D'Alessio, en Italia, aceptan la posibilidad de que pueda existir solidaridad, aunque haya pluralidad de hechos generadores. Señalan Martín Queralt y Lozano Serrano que de esa forma se acercan a las reformulaciones que la doctrina civilista que llega a negar que haya una obligación única en los casos de solidaridad, admitiendo que existen diversas obligaciones o deberes como sujetos. También, autores alemanes como Tipke y Kruse entienden que siendo el interés público en el cobro del tributo la razón por la cual se prevé la solidaridad tributaria, la concurrencia obligatoria de varios sujetos en un mismo hecho no es requisito para que el ordenamiento pueda arbitrar la solidaridad (144).

* Por cierto que es preferible consignar en la ley fiscal una norma que contemple ambas situaciones, no solamente como afirmación de la autonomía del derecho financiero, sino para evitar controversias. Resulta así loable el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 1999), cuyo art. 16, párrafo primero, se refiere al "deudor solidario" y dice así: "Cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas, todas se considerarán como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad (145), salvo el derecho del fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas".

* Los modernos ordenamientos tributarios tratan de la solidaridad y casi unánimemente hacen el distingo entre solidaridad en la deuda y solidaridad en la responsabilidad. El § 44, inc. 1, del Código alemán de 1977, texto vigente 1998, trata de la primera situación; la ley española en su art. 34 establece la solidaridad en la deuda cuando hay pluralidad de titulares en el hecho imponible, salvo disposición en contra, y el art. 38 se refiere al caso de la responsabilidad; el Código Tributario del Brasil trata la materia en el art. 124, cuyo inc. 1 habla de la coincidencia de personas en la deuda y el II de los responsables; el Código peruano menciona la solidaridad en la deuda, art. 19; finalmente, el Modelo OEA/BID fija la solidaridad en el art. 23, que en su primer párrafo dispone la solidaridad en la deuda para las

(142) Tesoro, ob. cit., p. 133.

(143) Jarach, *El hecho imponible*, ps. 141 a 143. En igual sentido, la casi totalidad de la doctrina: Myrbach-Rheinfeld, ob. cit., p. 144: Ingrosso, *Diritto finanziario*, ps. 590 y sigtes.; Giannini, *I concetti*, ps. 238 y sigtes.; Berliri, ob. cit. vol. II, ps. 160 y sigtes.; Blumenstein, *Sistema*, ps. 44, 45 y 243; Zingali, *Solidarietà formale dell'obbligazione tributaria* (en "Archivio Finanziario", vol. I, 1950, ps. 348 y sigtes.). En contra: Pugliese, *Istituzioni*, p. 64 en nota, aunque basándose en el Código Civil italiano anterior a la reforma de 1942.

En un estudio sobre la responsabilidad de los directores y gerentes de personas jurídicas, Freytes hace notar con toda razón que no debe confundirse al "deudor solidario" (*Determinación de la responsabilidad tributaria por deuda ajena*, en "Derecho Fiscal", julio de 1967, p. 15).

** (144) J. Martín Queralt-Carmelo Lozano Serrano, *Curso...*, ob. cit. (Tecnos, Madrid, p. 364).

* (145) Las palabras "en su totalidad" importan redundancia, porque se refieren al efecto

"personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador", y en el segundo, a la solidaridad en otros casos, que debe ser "establecida expresamente por la ley", concepto que recoge el art. 20 del Código uruguayo (146).

* En efecto, la ley 11.683 se limita a establecer, con carácter general, que los responsables están obligados "con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen" (art. 8º, párrafo primero), así como también "los terceros que aun cuando no tuvieran deberes impositivos a su cargo faciliten por su culpa o dolo la evasión del impuesto" (art. 8º, inc. *e*), pero nada dice de los deudores; además, mayor resulta su insuficiencia por cuanto las normas sobre responsabilidad por infracciones, tanto de los deudores como de los responsables, omiten toda referencia a la solidaridad, como era necesario ante la redacción de los arts. 6º y 8º (147).

* En algunas leyes tributarias existen disposiciones aisladas sobre solidaridad, que destacan la falta de técnica en la materia y la carencia de principios normativos, pudiendo citar las siguientes: *a)* ley de impuestos internos, art. 59, ley 3764, establece la responsabilidad solidaria en cuanto al gravamen, respecto de los poseedores, depositarios, trasmisores, etc., de productos que no lleven adheridos los instrumentos probatorios del pago del impuesto; *b)* el derogado impuesto de sellos (arts. 18, 60 y 61 ley 18.524); *c)* arts. 887 y 888, Código Aduanero, por las multas.

227. DOMICILIO FISCAL (148). — Aunque el domicilio no adquiere en la Argentina importancia esencial como criterio de sujeción al poder tributario, por asignarse preponderancia a los vínculos de dependencia económica, siempre ofrece interés por algunos problemas derivados del sistema fede-

** (146) Los antecedentes y demás consideraciones sobre solidaridad en el Código uruguayo puede verse en Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués Areco, *Código tributario, concordado y anotado* (3ª ed., Montevideo, Ediciones Fernández, 1986, ps. 197 y sigtes.; ídem en la edición de 1995, p. 226).

(147) El art. 8º de la ley 11.683, párrafo primero, luego de fijar la responsabilidad solidaria por el impuesto, agrega: "sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas". Esto no importa extender la solidaridad a las multas por infracciones, pues se concreta a dejar a salvo la posibilidad de sancionar individualmente a los responsables si hubieren incurrido en actos punibles.

* (148) Ver Giuliani Fonrouge, *El domicilio en el derecho fiscal* (en La Ley, 66-513); Martínez, *El domicilio fiscal* (en JA, 1960-II, sec. doctr., p. 64). Para una visión de conjunto del domicilio en el derecho comparado, aparte de la obra anterior, consúltese: *a)* en cuanto a las personas físicas: 5º Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Zurich, 1951, en "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. XVII, y vol. XX, ps. 46 a 52; *b)* en cuanto a las empresas comerciales: 11º Congreso, Viena, 1957, en "Cahiers" cit., vol. XXXIV-A, ps. 193 a 366. Ver también Pérez de Ayala y González García. *Curso....*, p. 250 y bibliografía allí citada. Para el régimen anterior al decreto-ley 20.024/72, reformatorio de la ley 11.683 (ahora incorporado al t.o. 1974) ver: Martínez, *El domicilio fiscal*, en *Estudios de derecho fiscal* (Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1974, ps. 109 y sigtes.). Angel Baena Aguilar, *El domicilio en el derecho español*, Aranzada, Pamplona, 1995; Amparo Navarro Faure, *El domicilio tributario*, Universidad de Alicante, Marcial Pons, Madrid, 1994; Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, ps. 257 y sigtes.; Juan M. Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Povedo Blanco, *Derecho Tributario*, 5ª ed., Ed. Aranzadi, 2000, ps. 142 y sigtes.

ral de gobierno, aparte de su relevancia para el cobro y determinación de los tributos.

En verdad, aunque la legislación tributaria no pudo sustraerse totalmente a la influencia del derecho civil, advertida de la insuficiencia de la noción de domicilio, otorgó preferencia al lugar de presencia efectiva y prolongada del contribuyente, antes que al de su habitación permanente. El domicilio fiscal, se ha dicho con acierto, no se halla donde se tiene el designio de vivir y está la familia, sino allí donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio en que trabaja (149). Por otra parte, el elemento subjetivo e intencional que caracteriza al domicilio civil es muy difícil de establecer, y la administración de los tributos —que exige rápida y tempestiva recaudación— hace imperioso tener en cuenta, únicamente, situaciones de fácil apreciación objetiva, según signos externos, que permitan conocer con certeza la situación de las personas: de aquí, que en materia fiscal se otorgue preferencia al lugar de *residencia habitual* en cuanto a las personas físicas, y al *centro principal de la actividad* en lo que respecta a las personas colectivas.

* Sin embargo, las leyes de los diversos países son deficientes o incompletas, y en Italia, por ejemplo, donde ha alcanzado tanto desarrollo la elaboración doctrinal del derecho financiero, no hay conceptos especiales de los términos "domicilio" y "residencia", aunque se acentúa el predominio de la segunda (150), aunque tiende a prevalecer la noción civilista del domicilio (151); y lo mismo cabe decir de Alemania, cuyo Código tributario de 1977 considera domicilio el lugar donde la persona tiene una vivienda con intención de conservarla y usarla (§ 8). En Francia, la *residencia fiscal* corresponde a un concepto más amplio que el domicilio civil, pues se lo concibe como sinónimo de "habitación" o "permanencia prolongada" (*séjour*) de la persona física (152).

Lo mismo que en otros países, en Gran Bretaña la residencia difiere del domicilio, si bien adquiere preponderancia; empero, se hace el distingo entre residencia *ordinaria* y residencia *simple*, que equivalen a la residencia permanente y habitación, respectivamente (153). La determinación de la residencia ordinaria es cuestión de hecho y debe apreciarse según las circunstancias de cada caso particular, pero se admite que la ausencia ocasional no afecta dicho concepto; en cambio, la residencia simple se adquiere mediante

(149) Clara Campoamor, *El domicilio a los efectos fiscales* (en JA, 1946-II, sec. jur. extr., p. 7).

(150) Giannini, *I concetti*, ps. 202 y 212; Pugliese, ob. cit., ps. 50 y sigtes.; Tesoro, ob. cit., ps. 136 y sigtes.

(151) Micheli, 7ª ed., 1985, p. 155.

* (152) Trotabas y Cotteret, ob. cit. (4ª ed., ps. 373 y 374). El art. 4º del Código General de Impuestos considera elementos atributivos de *residencia habitual* de la persona física, la posesión de una habitación a título de propietario, usufructuario o locatario, o cuando las personas hacen del país "el lugar de su permanencia principal". Por otra parte, algunas disposiciones del mismo Código se refieren en el doble sentido de lugar de permanencia y de casa-habitación (arts. 10, 164, inc. 2, 165, inc. 1, 167, inc. 3); otras se refieren a "domicilio" (arts. 164, inc. 1, 166, 167, inc. 1), aunque en parte definido con el significado de residencia. Ver, igualmente, Tixier y Gest, ob. cit., 1981, p. 368.

(153) Las dos comisiones codificadoras del impuesto a la renta han propuesto la simplificación de los conceptos corrientes (residencia, residencia ordinaria y domicilio); para evitar confusiones: Income Tax Codification Committee, Report (Londres, 1936, t. I, p. 34); Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Final Report (Londres, 1955, ps. 87 y sigtes.).

la permanencia en el país, sin tener habitación, por más de seis meses en el año fiscal, en un solo período o en períodos sucesivos, pero si llega a tenerse una morada o las visitas al país son muy frecuentes, se trasforma en residencia fiscal aunque la permanencia no alcance a dicho período (154). En cuanto a las sociedades, como dijo lord Loreburn en un fallo de principios del siglo, es factible una aproximación con las personas físicas, pues si bien "una sociedad no puede comer o dormir, ella puede tener casa y realizar negocios... y los verdaderos negocios se realizan allí donde actualmente se encuentran la administración central y el contralor" (155), entendiéndose que lo importante es determinar el lugar de dirección efectiva de la empresa, el "cerebro", y la administración de los negocios (156).

En los Estados Unidos no siempre se establece la necesaria diferenciación entre residencia y domicilio, como en el impuesto a las herencias y donaciones, que los considera sinónimos (157); sin embargo, en el impuesto a la renta tienen distinto significado, pues según la interpretación de las Cortes de justicia "*residencia* significa vivir en determinado lugar y sólo exige la presencia corpórea como habitante en el mismo, en tanto que *domicilio* significa vivir en dicho lugar con la intención de hacer de él un hogar fijo y permanente" (158). Como norma general y a los efectos del *income tax*, constituye residencia la permanencia en los Estados Unidos, a menos que se trate de un extranjero de paso o transeúnte, lo cual resultará de la naturaleza y duración de la estada; siendo transeúnte quien llega al país con una finalidad determinada y por breve plazo, a menos que la tarea se prolongue y haya morada temporaria, en cuyo caso se adquiere la calidad de residente no obstante el propósito de regresar al país de origen; por otra parte, la salida con motivo de negocios o vacaciones, no interrumpe la residencia en los Estados Unidos. En cuanto a las sociedades de capital, la legislación distingue entre las nacionales y extranjeras, siendo el elemento determinante de la radicación, el ejercicio de alguna actividad lucrativa (159).

La doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Federal han desarrollado en Suiza ciertos conceptos de base económica, que merecen exponerse. Desde luego, se considera en primer término el *domicilio* en el sentido civilista, como el lugar donde la persona "reside con la intención de establecerse" (art. 23, Código Civil suizo) o, en otras palabras, el lugar donde se mantiene con un propósito de permanencia duradera y que constituye, por cierto, el

* (154) Lhomme, *L'impôt sur le revenu en Angleterre* (Libr. Générale, Paris, 1939, ps. 161 y sigtes.). La situación descrita en el texto se mantiene según puede verse en British Master Tax Guide, 1985, ob. cit., ps. 56 y 57.

(155) Fallo de 1906, *apud* "British Tax Review", 1958, p. 427.

(156) Koch, *Taxation of foreign subsidiaries: the doctrine of control by English parent companies* (en "Taxes", 1950, p. 955).

(157) Ver reglamentos y jurisprudencia en: Schneider, *Aliens and the United States estate and gift taxes* (en "Taxes", 1957, ps. 281 y sigtes.).

(158) Schneider, *Aliens and the United States Income tax-1956* (en "Taxes", 1956, ps. 583 y sigtes. esp. p. 585); Joseph, *Domicile and residence of individuals for American tax purposes* (en "Taxes", 1951, p. 916). Richard Doernberg, *L'International Taxation*, West Publishing Co., 1993, p. 84.

(159) Seghers, *Federal income taxes on foreign transactions and foreign persons* (en "Taxes", 1948, p. 108). Bernard Wolfman, *Federal Income Taxation of Corporate Enterprises*, Little Brown Co., 1990.

centro de los intereses y de las relaciones jurídicas de la persona; y en segundo término, la *residencia* como lugar de permanencia o habitación, con una finalidad especial o transitoria, con cierta duración y regularidad. Lo que diferencia a ambos, no es tanto la duración de la permanencia, ya que muchas veces la residencia deriva en domicilio, sino, más bien, "el hecho de que la creación de un domicilio supone la de un nuevo centro de vida y que la permanencia importa relaciones menos estrechas con el lugar de residencia, aunque sean más extensas en el tiempo" (160) (161).

Pero, al lado de esas nociones, se ha elaborado el concepto de *domicilio de negocios*, que adquiere preponderancia en derecho fiscal y corresponde, en cuanto a las personas físicas, al supuesto de que la actividad económica se localice en un lugar distinto al del domicilio, que se trasforma de tal modo en el "centro de sus intereses"; y en lo que respecta a las personas colectivas, donde se halla la dirección efectiva de la empresa, que puede diferir del domicilio civil o estatutario (162). De aquí que la doctrina y la jurisprudencia aludan frecuentemente a un *domicilio general o primario* (domicilio real) y a un *domicilio fiscal secundario* (domicilio de negocios) que en ciertas situaciones desplaza a aquél.

* Es de notar, finalmente, que el primer informe del Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) atribuye preferencia al lugar donde la persona individual dispone de un *hogar permanente*, y en caso de coexistir en varios Estados, entonces prevalece el lugar que constituya el *centro de sus intereses vitales*, es decir, donde son más estrechos sus "vínculos personales y económicos"; en último extremo, cuando aquéllos no pudieren determinarse con certeza, se considera la *morada habitual* (163). Este criterio se mantuvo en el informe de la O.C.D.E. de 1992.

* La legislación argentina, nacional y provincial, oscila entre la noción civilista y la particular del derecho tributario; y sin ir más lejos, conceptos de una y del otro aparecen en el art. 3º de la ley 11.683, t.o. 1998. Esta disposición fue modificada varias veces y actualmente establece en su primera parte: "El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la Dirección General es el domicilio de origen, real, o, en su

(160) Maurer, *La jurisprudence relative au domicile fiscal des personnes physiques dans les relations intercantonales* (en "Revue de Droit Adm. et de Droit Fiscal", 1953, ps_ 161 y sigtes., y ps. 213 y sigtes.); Blumenstein, *Sistema*, ps. 46 y sigtes. (Téngase presente al compulsar esta obra que el traductor italiano usa la expresión *residencia* por *domicilio*, sin que resulte atendible la explicación que proporciona y a la que se refiere la nota siguiente).

(161) El distingo entre ambos conceptos, pero a la inversa, esta contenido en el art. 43 del Código Civil italiano: domicilio es el lugar donde la persona "ha establecido la sede principal de sus negocios e intereses" y residencia el "lugar en el cual la persona tiene su morada habitual". Esta circunstancia de que la "residencia" del Código italiano corresponda, aproximadamente, a lo que es "domicilio" en el derecho suizo, e inversamente, es la razón de la anomalía de traducción mencionada en la nota anterior.

(162) Brack, *Jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale* ("Revue" cit., 1957, ps. 169 y sigtes.); Blumenstein, *Sistema*, ps. 52 y 80; Maurer, ob. cit., ps. 214 y sigtes.

(163) Ver texto completo en: *L'élimination des doubles impositions. Rapport du Comité Fiscal de l'O.E.C.E.* (Paris, 1958, ps. 19, 20, 33, 35, 45 y 55). Traducción española en: Giuliani Fonrouge, *La doble imposición en el primer informe del Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica* (en La Ley, 96-768).

caso, legal legislado en el Código Civil"; pero en otro párrafo adhiere al concepto específico del derecho tributario, al disponer que cuando aquéllos se domicilien en el extranjero y carezcan de representación en el país, "se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la República en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de sus recursos o, subsidiariamente, el lugar de su última residencia" (164).

La norma, pues, se remite esencialmente a los conceptos del derecho civil. ¿Cuáles son éstos? La respuesta está en los arts. 44, 89 y 90 del Código Civil. El primero dice que las *personas jurídicas* nacionales o extranjeras tienen su domicilio en el lugar "en que se hallaren, o donde funcionen sus direcciones o administraciones principales, no siendo el caso de competencia especial"; el art. 89 se refiere a las personas individuales, consignando que el *domicilio real* "es el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios" y que el *domicilio de origen* corresponde al domicilio de los padres al nacer los hijos. Finalmente, el art. 90 legisla sobre *domicilio legal*, señalando que "es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente...", y luego enumera nueve situaciones en que ello ocurre a saber: 1) funcionarios públicos, eclesiásticos o seculares; 2) militares en servicio activo; 3) corporaciones, establecimientos y asociaciones; 4) empresas con muchos establecimientos o sucursales; 5) transeúntes o ambulantes; 6) incapaces; 7) personas fallecidas; 8) trabajadores que actúan o están integrados a casa ajena; 9) mujer casada y mujer separada, y la viuda. En todos estos supuestos el codificador proporciona soluciones que no estimamos del caso repetir.

En consecuencia, tales conceptos deben ser tenidos en cuenta a los fines de la ley 11.683 por la remisión que el art. 3º de ésta efectúa al derecho civil (165).

* Advertimos en el ordenamiento tributario citado, primero el concepto de *domicilio* según el derecho civil (domicilio de origen, real o legal), y luego los de *residencia* y *asiento principal de los negocios*, que frecuentemente hallamos en derecho tributario nacional e internacional. La ley de impuesto a las ganancias declara que las personas de existencia visible o ideal *residentes* en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, y que los *no residentes* tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina (art. 1º), alude a los servicios prestados por agencias noticiosas internacionales "a personas o entidades *residentes* en el país" (art. 10); las cargas de familia son computables siempre que las personas asistidas "*residan* en el país" (art. 23). En cuanto a las sociedades y otras personas colectivas, la legislación tributaria nacional no hace alusión al domicilio o sede de ellas, ya que se refiere, únicamente, a las *constituidas* en el país o en el extranjero (arts. 9º y 69, ley de impuesto a las ganancias).

** (164) Para analizar esta disposición y sus alcances: Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Procedimiento tributario*, actualizado por S. Navarrine (8ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2001, y sigtes.).

(165) Sobre domicilio y residencia en derecho civil, ver Spota, *Tratado de*

En cuanto a las circunstancias que constituyen *residencia* desde el punto de vista fiscal, solamente la ley de impuesto a las ganancias contenía normas, aún vigentes, sobre deducción de cargas de familia, considerando residentes en la Argentina "las personas de existencia visible que vivan más de seis meses en el país, en el transcurso del año fiscal", y las que se hallen en el extranjero al servicio de la Nación, provincias o municipalidades (art. 26, ley cit.).

** Con la adopción del criterio de renta mundial, el concepto de residencia adquiere importancia ya que tal como lo estipula el art. 1º de la ley 20.628 (t.v.) los residentes en Argentina pasan a tributar por sus rentas de fuente argentina y extranjera, mientras que los no residentes tributan únicamente por las ganancias de fuente argentina. A su respecto se sigue aplicando, como vemos, el principio de la fuente.

** El art. 119 de la ley citada, respecto de las personas físicas, considera residentes a los nacionales argentinos, nativos o naturalizados, a los extranjeros que hayan obtenido su residencia permanente en el país, y a los extranjeros que sin la condición anterior hayan permanecido en el país por un período de 12 meses con autorizaciones temporarias.

** A su vez existen disposiciones que establecen circunstancias por las cuales se pierde la condición de residente. En ese sentido, el art. 120 enumera: la adquisición de la residencia permanente en otro país y la permanencia en el exterior durante un período continuado de 12 meses.

** Finalmente la ley también contempla en el art. 125 el concepto de doble residencia a los efectos tributarios (166).

* El número de provincias y la abundancia de su legislación fiscal no permite el análisis detallado. En el caso del Código Fiscal de Buenos Aires, sus conceptos precisos en la materia concordaban con principios específicos del derecho tributario. En efecto, el art. 18 de su texto ordenado en 1984, luego modificado, establecía que el domicilio fiscal de las personas físicas es el lugar de *residencia habitual* y el de las personas colectivas donde se hallare el *centro principal de sus actividades*; pero cuando el deudor se domiciliare fuera de la provincia, sin tener en ella representante o no se conociere su domicilio, entonces "se considerará como domicilio fiscal el lugar de la provincia en que el contribuyente tenga sus inmuebles o su negocio, ejerza su explotación o actividad lucrativa, o subsidiariamente, el lugar de su última residencia en la provincia" (167). Sin embargo, el actual art. 28 del texto ordenado en 1999 establece que el domicilio fiscal de los contribuyentes es el domicilio real o legal, según el caso, legislado en el Código Civil.

* La ley 23.658 derogó la facultad que otorgaba el art. 13 de la ley 11.683 en cuanto a que el contribuyente podía constituir un *domicilio especial* a los efectos tributarios, pero era facultativo de la administración aceptarlo o rechazarlo, pues según el art. 13, ley 11.683, t.o. 1978, *podía* admitirlo cuando "no obstaculice la determinación y percepción de tributos", considerándoselo aceptado si a los noventa días la D.G.I. no se opusiera en forma expresa. Por otra parte, el texto actual del artículo establece que todo deudor o responsable que hubiere presentado alguna declaración jurada o enviado comunicación a la Dirección General Impositiva (lo que supone declarar un domicilio), está obligado a denunciar todo cambio de domicilio, bajo pena de multa, sin perjuicio de considerarse subsistente el anterior para todos los efectos administrativos y judiciales (art. 3 citado).

Como las leyes fiscales no contienen disposiciones acerca del domicilio de la mujer casada y de los incapaces, debe estarse a los principios del derecho civil, que son los siguientes: *a)* la mujer casada tiene el domicilio del marido, salvo divorcio o separación de hecho, que le permite tener uno distinto (art.90, inc. 9, Código Civil); *b)* los incapaces tienen el domicilio de sus representantes (art. 90, inc. 6, Código Civil), es decir, los menores el del padre o la madre —según quien ejerza la patria potestad— o el de su tutor, y los demás incapaces, el del curador; normas, por lo demás, vigentes en la mayoría de los países (168).

En lo que respecta a las personas colectivas, especialmente empresas comerciales e industriales, el derecho fiscal internacional y las convenciones sobre doble imposición, han desarrollado el concepto de *establecimiento permanente* como complemento del concepto nacional de *centro principal* de la actividad, esto es, donde se halla la dirección efectiva y control de los

** (166) Para el tema de residencia en el derecho tributario, puede verse artículo de Giuseppe Marino, en *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da Víctor Uckmar, CEDAM, Padova, 2002, ps. 233 y sigtes.

* (167) Los ordenamientos tributarios modernos legislan sobre domicilio fiscal adoptando, en general, para las personas individuales la *residencia habitual* y para las personas colectivas la *sede* o la *dirección* de la entidad. Ver al respecto:

Código del Brasil, art. 127: personas físicas, residencia habitual; personas jurídicas de derecho privado, la sede de la entidad; personas de derecho público, el territorio donde se hallan radicadas.

Código del Ecuador, arts. 58 y sigtes.: personas naturales, residencia habitual donde ejerzan sus actividades económicas, donde estén sus bienes o donde se produzca el hecho generador; personas jurídicas, de acuerdo con el instrumento de constitución o el lugar donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas; personas del extranjero, los mismos criterios.

Ley general de España, art. 45 y 46: personas naturales, residencia habitual; personas jurídicas, domicilio social siempre que en él "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios", pues "en otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestión o dirección".

Código del Perú, arts. 11, 12, 13 y 14: personas físicas, residencia habitual o en subsidio: lugar en que desarrolla sus actividades, donde elija la administración, donde se encuentren los bienes; personas jurídicas, donde se encuentre la dirección o administración efectiva; en subsidio, el centro principal de su actividad, donde elija la administración, donde estén los bienes; personas domiciliadas en el extranjero, domicilio del establecimiento o de los representantes.

Modelo OEA/BID, arts. 32, 33 y 34: personas físicas: lugar de residencia habitual; y en subsidio: donde desarrolle actividades; el de elección; donde ocurra el hecho generador; personas jurídicas: lugar de dirección o administración efectiva; y en subsidio: centro principal de su actividad; el de elección; donde ocurra el hecho generador; personas del extranjero: si tienen establecimiento permanente, las normas anteriores, en otros casos domicilio del representante, o donde ocurra el hecho generador. Con algunas variantes, son los criterios consignados en el Código de Costa Rica (arts. 26 y 28) y de Bolivia (arts. 32 a 34). El Código uruguayo establece: "A todos los efectos tributarios se considera domicilio indistintamente, el lugar de residencia del obligado, o el lugar donde desarrolle principalmente sus actividades. Si no pudiera determinarse el domicilio en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador" (art. 26).

(168) En los Estados Unidos los incapaces pueden tener domicilio propio, si poseen suficiente discernimiento. En Suiza, la persona sometida a curatela puede elegir libremente su domicilio y los interdictos (menores y mayores bajo tutela) tienen su domicilio legal en la sede de la autoridad tutelar (Maurer, ob. cit., p. 226). Ver, obras citadas en la nota 148.

negocios de la empresa. Frente a la extensión de la actividad en la organización económica moderna, el último elemento no bastaba para determinar la sujeción al poder tributario estatal; de aquí la necesidad de otro concepto que contemplara más adecuadamente la realidad contemporánea, recurriéndose entonces a la noción de establecimiento permanente que, si bien no precisado en su conjunto, supone una autonomía económico-contable que deriva de estos elementos: *a)* una instalación, que exige objetos corporales fijados en un lugar determinado; b) que forme parte de la empresa; *c)* con carácter permanente, esto es, que sea utilizada duraderamente en el cuadro general de la actividad; *d)* que tenga relación con el objeto de la empresa (169).

Si bien subsisten algunas situaciones no aclaradas, en general los modelos de convenciones bilaterales elaborados por la Liga de las Naciones (Ginebra, 1935; Méjico, 1943; Londres, 1946) y los acuerdos celebrados bajo los auspicios de las Naciones Unidas, incluyen en el concepto de "establecimiento permanente" (170): sedes centrales o centros efectivos de dirección, gerencias, sucursales, minas y pozos petrolíferos, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes, depósitos, oficinas, establecimientos, instalaciones, locales profesionales y otros locales fijos de negocios. Por lo común se excluyen, en cambio, las meras agencias carentes de la facultad de contratar y negociar, las filiales, las simples oficinas de compras, los corredores o comisionistas independientes (171). Con el propósito de aclarar la materia, el informe del Comité Fiscal de la O.E.C.E. a que antes aludimos y luego el de 1963 del Comité Fiscal del O.C.D.E., definieron el establecimiento permanente como "una instalación fija de negocios donde la empresa ejerce toda o parte de su actividad" (172).

** Este concepto de establecimiento fue utilizado en los posteriores proyectos de convenios de la O.C.D.E. y parcialmente en la preparada por el Comité de Expertos de las Naciones Unidas (173).

* La doctrina prevaleciente en Latinoamérica, de la radicación económica de la riqueza (teoría de la fuente) como determinante de la sujeción al poder tributario, reducía considerablemente nuestro interés sobre esta variante del domicilio de las empresas comerciales e industriales, que tanta importancia asume en Europa y los Estados Unidos. Sin embargo, la Argentina ha alterado su política tradicional en los distintos convenios sobre doble imposición ce-

(169) Lenz, *Les conventions suisses de double imposition* (Nouvelle Bibliotèque de Droit et de Jurisprudence, Lausanne, 1951, ps. 102 y sigtes.

(170) Sobre el concepto de *establecimiento permanente*, ver también: Michel, *La notion d'établissement stable en droit fiscal international* (en "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. I, ps. 213 y sigtes.); "Cahiers" cit., vol. XXXIV-A, ps. 193 y sigtes.; Guillermo Tejeiro, *Homenaje a Fernando A. Legón*, Depalma, p. 256; Francisco A. García Prats, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996 y demás doctrina citada en Título III, Capítulo 1, punto 202.

(171) Ver: Michel, ob. cit., p. 101; Societé des Nations, Comité Fiscal, *Modèles de conventions bilatérales*, 2ème conférence fiscale régionale, México, D.F., julio de 1943 (Genève, 1945, p. 16); íd., *Rapport sur les travaux de la dixième session du Comité*, Londres, mazo de 1946 (Genève, 1946, ps. 34/35), Naciones Unidas, *Acuerdos fiscales internacionales*, ts. I a VII.

(172) Ver referencias de la nota 163, especialmente la explicación del Comité en ps. 45 y sigtes. de su informe, y *Projet de convention de double imposition concernant le revenue et la fortune*, O.C.D.E., París, 1963, ps. 45 y 72 y sigtes.

(173) Sobre establecimiento permanente y su desarrollo y utilización en los proyectos de convenios citados, ver título tercero, capítulo 1, puntos 201 y 202 de esta obra.

lebrados, que siguen al pie de la letra el proyecto del O.C.D.E. (174), al igual que en su legislación interna. En efecto, por un lado la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, contiene normas inspiradas en el citado concepto de establecimiento permanente, y por otro se modificó el concepto de fuente en el impuesto a las ganancias, gravando a los residentes por la totalidad de sus ganancias, cualquiera fuera la fuente (175).

§ 3. *Objeto de la obligación tributaria*

228. a) OBJETO DE LA OBLIGACIÓN Y OBJETO DEL TRIBUTO. — Para evitar equívocos en esta materia, es menester establecer un distingo preliminar entre *objeto de la obligación tributaria* y *objeto del tributo* mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de aquélla corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél (176) (177).

229. b) NATURALEZA DE LA PRESTACIÓN. — Conforme a la posición adoptada, la prestación objeto de la obligación consiste exclusivamente en un *dare*. Las

** (174) Ver el tema en detalle en la cita de la nota 173.

(175) Ver leyes 23.760 y 24.073. La ley 25.239, vigente a partir del 31/12/99, establece normas sobre el concepto de residencia a los efectos de hacer operativas las reformas del principio de renta mundial en el impuesto a las ganancias.

(176) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 577; Hensel, ob. cit., p. 75; Tesoro, *Principii*, p. 144. Para Berliri hay que distinguir entre la *prestación* que constituye el contenido de la obligación y el *bien* que es objeto de dicha prestación (ob. cit., vol. II, p. 169).

(177) En un extenso estudio sobre el hecho imponible —cubre trescientas veintiséis páginas—, Sáinz de Bufanda critica nuestra frase: "El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto de la obligación", señalando que contiene un error de concepto, pues debe distinguirse entre "objeto" del tributo y "presupuesto objetivo" de la obligación, distinción que "no siempre ha sido vista con entera claridad por los autores".

Cabe aclarar que dicha expresión fue utilizada por nosotros en forma incidental, al tratar del objeto de la obligación tributaria, asignando a la palabra "presupuesto" el sentido gramatical de supuesto previamente o *antecedente* de la obligación. Aun admitiendo que pudimos haber prescindido de la expresión para evitar confusiones terminológicas, estimamos que el asunto carece de mayor trascendencia dada su referencia marginal. En la cuestión de que trata esta parte del libro, nuestra opinión coincide con la de Sáinz de Bujanda, quien dice: "Objeto de la obligación tributaria es, como en todo vínculo obligacional, la prestación que al deudor incumbe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero... etc." (*Análisis jurídico del hecho imponible*, en "Revista de Derecho Tributario y de Hacienda Pública", 1965, ps. 769/922; 1966, 35/166 y 343/385, esp. ps. 798, 799 y 801). Juan J. Ferreiro

otras exigencias o deberes, que la ley impone al deudor y aun a los terceros, no integran la obligación tributaria; con referencia al primero (deudor), forman parte integrante de la relación jurídico-tributaria pero son extrañas —paralelas o complementarias— a la obligación, y en cuanto a los terceros (responsables o no), son cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación de los tributos. En esta categoría deben incluirse las exigencias sobre presentación de declaraciones o informaciones, deber de aceptar investigaciones de carácter fiscal, etc.

Tal tipo de deberes puede consistir en un *facere* o un *non facere*, generalmente lo primero, y se vincula con el cumplimiento de la obligación, lo que ha originado en algunos autores la idea de que forman parte integrante de ella; se trataría, en suma, de una obligación principal y de otras obligaciones accesorias o secundarias, pero surgidas de un tronco común (178). En nuestra concepción, según dijimos, actúan paralelamente pero al margen de la obligación.

* Los principales deberes de *hacer* en nuestra legislación, consisten en la presentación de denuncias o declaraciones por parte del deudor o de terceros, con respecto a bienes, actos o hechos imponibles; exhibir libros, documentos y antecedentes relacionados con aquéllos; otorgar comprobantes; proporcionar informes y efectuar comunicaciones en forma verbal o escrita; comparecer ante las oficinas fiscales cuando fuere requerida la presencia personal (arts. 33 y 35 incs. *a* y *b*, ley nacional 11.683, t.o. 1998; art. 41, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 1999).

* Deberes de *no hacer*: no destruir libros y documentos por el tiempo que fijen leyes o reglamentos, tolerar inspecciones en libros y documentos y visitas domiciliarias en lugar y establecimientos donde se desarrollan actividades sujetas a obligaciones fiscales o a los bienes que constituyan materia imponible; en ciertas actividades especiales (destilerías, p. ej.), admitir intervenciones de carácter permanente (arts. 33 y 35, incs. *c*, *d* y *e*, ley 11.683 cit.; art. 41, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

* Algunas dudas se han suscitado con respecto a los *intereses* por mora en el cumplimiento de la obligación de pagar, a la actualización, y a las *sanciones* pecuniarias (multas). Los primeros, en realidad, son como una prolongación o derivación de la obligación y con esta significación puede hablarse de un *accesorio* de ella, no en el sentido que le atribuye Tesoro (179) de obligación accesoria pero distinta de la principal, y por ello integra el concepto del *dare* que caracteriza al objeto. La actualización teniendo la misma naturaleza que el objeto actualizado también constituye el objeto de la obligación. En cuanto a las multas, su naturaleza jurídica es distinta del impuesto y no pueden considerarse accesorios del impuesto, aun cuando en determinados casos puedan estar incluidas en el acto de determinación del tributo; en consecuencia, no forma parte integrante de la obligación tributaria (180).

(178) Ver, asimismo, la aclaración de Tesoro acerca de su divergencia doctrinal con Pugliese, en *Principii*, p. 155 en nota.

(179) *Principii*, p. 156.

(180) Ingrosso, *Diritto tributario*, p. 578; Tesoro, ob. cit., p. 157.

230. c) IMPUESTOS PERIÓDICOS E INSTANTÁNEOS (181). — El objeto de la obligación puede consistir en una prestación *única* o en una prestación *periódica*, según que el presupuesto de hecho corresponda a una circunstancia aislada o a una situación de carácter permanente, que se prolonga en el tiempo.

* En el caso de impuestos *instantáneos*, como el de sellos, impuestos al consumo, etc., la prestación es única, pues la obligación es una sola, y si el hecho imponible se reprodujere en el futuro, daría nacimiento a nuevas obligaciones independientes de la precedente.

En los impuestos *periódicos* (ganancias, inmobiliario, etc.) la obligación se repite y renueva automáticamente, hasta que cese o desaparezca la circunstancia que la motivó, pero debo tenerse en cuenta que no se trata de la misma obligación cuyo cumplimiento se reparte en el tiempo, sino de operaciones separadas, que renacen al reproducirse la situación de hecho (el presupuesto) que determina la imposición.

** 231. ACTIVIDADES ILÍCITAS O INMORALES. — Como señala un autor alemán con respecto a la doctrina y legislación de su país, la imposición de negocios ilícitos o inmorales, ha sido un punto que suscitó vivas discusiones, pudiendo advertirse una divergencia importante, entre su tratamiento por el derecho privado y por derecho financiero (182). Digamos desde ahora como un anticipo al desarrollo de la materia en párrafos subsiguientes, que en derecho financiero se acepta sin discrepancias la imponibilidad de tales actividades. Pero veamos el desarrollo del tema en derecho privado primeramente y luego con relación a la tributación.

** *a) En derecho privado.* Tanto la legislación como la doctrina privadista condenan unánimemente las obligaciones derivadas de operaciones ilícitas o inmorales. Las obras clásicas de derecho civil francés tratan de este tipo de operaciones y señalan que el código de ese país adopta principios que fueron adoptados por nuestro código en los arts. 2051 y sigtes., cuyas notas no dejan dudas acerca del origen del tratamiento de tales obligaciones. En la obra de Ripert sobre la norma moral en las obligaciones civiles, se mencionan situaciones producidas con motivo de contratos relacionados con casas de tolerancia y con el concubinato. La solución coincidió con la de nuestro derecho.

** El art. 2052 de nuestro Código Civil legisla sobre contrato de juego y el art. 2055 prohíbe demandar en juicio las deudas de este origen, estando vedado asimismo su compensación o novación (art. 2057) ni la repetición de lo pagado por tal concepto (art. 2063); pero hay una excepción en el art. 2069 para las rifas y loterías permitidas por disposiciones administrativas o policiales. Naturalmente la materia es muy resbaladiza y la jurisprudencia abunda en ejemplos de matices, pues la validez de los contratos depende de particularidades muy sutiles. Por otra parte, mucho influye el estado de la sociedad en que tienen lugar; así, por ejemplo, antiguamente un interés obligacional superior

(181) Ver Giannini, *I concetti*, p. 176; Tesoro, ob. cit., p. 152. Ver además la bibliografía citada en el título III, capítulo 1, punto 166.

** (182) Kruse, *Derecho Tributario* (trad. de la 3ª ed. alemana, Ed. Der. Financiero, Madrid, 1978, p. 203). Luis Mateo Rodríguez, *Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral*, Cívitas, "R.E.D.F.", nº 39, 1983, ps. 343 y sigtes.

110

al 10 o 12 % anual era considerado usurario y contrario a las buenas costumbres, en tanto que en nuestro país han sido corrientes intereses superiores al 100 % o más en colocaciones a plazo fijo o en préstamos comerciales. Por otra parte, actividades como la quiniela estuvieron prohibidas por mucho tiempo y perseguidos criminalmente quienes se dedicaban a ellas, pero en la actualidad el juego ha sido oficializado y gestionado por el propio Estado, todo lo cual exige mucha parsimonia en su apreciación.

** Pero, de cualquier manera y en resumen, se puede decir que el derecho privado reprueba los contratos de apuesta y otros derivados de actividades inmorales, invalidando los instrumentos respectivos.

** b) *En derecho financiero.* Algo diferente ocurre en el derecho financiero y particularmente en el derecho obligacional tributario. En éste predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición de las actividades ilícitas o las inmorales. No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud. En efecto, suele hacerse el distingo entre un mero incidente de comercio legal, por ejemplo, ganancias de mercado negro, por violación del régimen de control de precios y beneficios derivados del derecho penal, como los provenientes del robo, de la estafa o el juego clandestino. Existen situaciones intermedias difíciles de clasificar —ganancias de contrabando, por ejemplo— y las referentes a actividades en pugna con la moral, tales el caso de la prostitución y del proxenetismo.

** ¿Debe la ley gravar el resultado de operaciones que el Estado prohíbe o reprueba? En cambio ¿es justo que el enriquecido con una actividad ilícita o inmoral resulte con mejor tratamiento fiscal que quien realiza actividades lícitas o morales? Tal es el dilema que se plantea en esta materia (183).

** En la ley argentina de impuesto a las ganancias, t.o. 1986 y modif., tal tipo de actividades está alcanzado por el gravamen. Ni la ley ni el reglamento lo dicen explícitamente, pero en la reforma de 1946 del impuesto a los réditos, dijo el informe oficial que la ley "grava las utilidades y no admite los quebrantos" de tal naturaleza, con lo cual persigue un fin represivo; por lo demás, así está consignado en el art. 88, inc. *j*, al prohibir la deducción de los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas (184). Fuera de este impuesto que, indudablemente, es el de mayor trascendencia económica y social, hay otros

* (183) Hensel, *Diritto tributario* (trad. ital. Giuffrè, Milano, 1956, p. 65); Zingali, *Aspetti ed effetti dell'autonomia del diritto tributario* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin", 1953-II-213, esp. p. 222); Forte, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite* (en "Riv." cit., 1952-II-119); Wheatcroft, *What is taxable income?* (en "British Tax Review", 1957, ps. 310 y sigtes., esp. p. 324); Spilky y Halprin, *Embezzlers have tax problems too* (en "Taxes", 1958, p. 798), quienes señalan los distingos que efectúa la jurisprudencia norteamericana; Wilson, *Are overceiling payments parts of the cost of goods solds* (en "Taxes", 1953, p. 359); Giorgetti, *Il reddito d'impresa e i problema della sua imposizione tributaria* (2ª ed., Istituto Italiano Edizioni Giuridiche, Città di Castello-Roma, 1958, p. 141); Davis, *Settlement of price ceiling violations* (en "Taxes", 1953, p. 988); Anteproyecto brasileño Gomes de Sousa, art. 135); Araújo Falção, *El hecho generador de la obligación tributaria* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1964, ps. 59 y sigtes.); Luccini, *La fiscalité des divertissements* (en R.S.F., 1984, p. 8330); Toulemon, *Les sources de revenus dans le monde* (Libr. Générale, París, 1958).

** (184) Ver: Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Impuesto a las Ganancias*, actualizado por S.

ejemplos de imposición de actividades ilícitas o inmorales. La ley 20.630, sobre impuesto a premios de ciertos sorteos y concursos de azar, ha dejado a un lado las consideraciones morales que suscita la explotación del juego, tanto más cuando lo es por el Estado; y reflexiones parecidas suscita la imposición por el impuesto a los ingresos brutos, de locales que encubren el gravamen a lugares para facilitar el contacto carnal; y así se da la situación paradójica de que la persona que facilitare una vivienda para el efecto indicado estaría incursa en proxenetismo y caería en las sanciones de los arts. 126, 127 bis y 129 del Código Penal, en tanto que los explotadores de los lugares mencionados son admitidos y sus beneficios gravados por la ley indicada.

** La Corte Suprema de los Estados Unidos resolvió en varios casos que el producto de negocios ilegales era renta gravable, pero en otros estableció que el resultado de una defraudación no lo era por cuanto el beneficiario no tenía "título" a los bienes, aludiendo con ello a ciertas particularidades del derecho de aquel país. La justicia inglesa también ha utilizado consideraciones extrañas a nuestro medio jurídico señalando, en general, que las ganancias y beneficios derivados de operaciones comerciales ilícitas *prima facie* están sujetos al impuesto, en tanto que si la ilegalidad no es mero incidente de comercio legal sino que afecta a la raíz, a la esencia, de la operación, los beneficios o ganancias se consideran provenientes de delitos y, como tales, fuera de la imposición. En esos países se suscitaron muchos problemas de esta índole con motivo de operaciones realizadas con naciones enemigas en la guerra o vinculados al comercio prohibido (ley seca, etc.).

** En Alemania es principio admitido la imponibilidad de las actividades ilícitas o inmorales, y así lo dice expresamente el § 40 del AO-1977 (texto vigente en 1998) al consignar que "a los fines de la tributación, es irrelevante el carácter lícito o inmoral del acto que haya realizado, total o parcialmente, el presupuesto previsto en la ley tributaria". Por otra parte, el Tribunal de Finanzas, que primitivamente excluyó de gravamen los ingresos provenientes de la prostitución profesional, cambió luego de criterio y los admitió, aunque finalmente parecieran haber quedado excluidos, al decir de Kruse (185).

§ 4. *Causa de la obligación tributaria* (186)

232. TEORÍA DE LA CAUSA. — Numerosos autores consideran que existe otro elemento integrante de la obligación tributaria, de tanta importancia que sin él carecería de validez jurídica: la *causa*. Se reproduce, pues, en derecho financiero, un problema que ha apasionado a los cultores del derecho privado, pues frente a aquella corriente doctrinal, aparece otra que le niega trascen-

** (185) Kruse, ob. y lug. cits.

(186) Para una apreciación de conjunto del problema jurídico de la causa, con especial referencia al derecho tributario, véase las completas y muy documentadas obras siguientes: Ulhöa Canto, *Causa das obrigações fiscais* (en Repertórico Enciclopédico do Direito Brasileiro, Editor Borsoi, Río de Janeiro, vol. VIII, ps. 2 a 25); Rotondi (Aster), *Appunti sull'obbligazione tributaria* (Cedam, Padova, 1950, ps. 1 a 71); Berliri, *A causa do imposto e a capacidade contributiva* (en "Limitações constitucionais ao poder de tributar", 2ª ed., Revista Forense, Río de Janeiro, 1960, ps. 293 y sigtes.); Sáinz de Bujanda, *Análisis jurídico del hecho imponible* (en "Rev. Der. Fin.", 1966, ps. 47 y sigtes.); J. M. Tejerizo, *La causa de los tributos* ("H.P.E." nº 64,

dencia y sostiene que carece de significación, aparte de que importa una confusión de conceptos que oscurece las soluciones.

La teoría causalista, defendida tenazmente por la escuela de Pavía, con su maestro el prof. Griziotti, tiene en mira impedir el ejercicio abusivo de la potestad tributaria, erigiendo una valla jurídica a la arbitrariedad, aspecto de capital importancia en países de omnipotencia del poder legislativo, circunstancia que no ocurre en la Argentina, donde existen limitaciones constitucionales e impera el principio del control judicial de los actos emanados de los otros poderes (187). Esa finalidad aparece clara al analizar el desarrollo histórico de la *causa impositionis* en la escolástica y se trasparenta en la obra de Griziotii, que hace de la causa el fundamento de un nuevo concepto de poder financiero y de la clasificación y análisis de los ingresos públicos (188); mas pese a la nobleza de intenciones, no resultan logrados sus propósitos, ni admisible la causa como elemento de la obligación.

Pero, antes de examinar las diversas interpretaciones propuestas en nuestra materia, conviene averiguar si en el derecho privado y en el derecho administrativo, disciplinas más evolucionadas, ha podido elaborarse un concepto claro y preciso de causa.

233. LA CAUSA EN EL DERECHO PRIVADO (189). — En el *derecho romano* no se elaboró una teoría general de la causa en el sentido moderno de la expresión, no obstante mencionársela en diversos textos. Para los juristas de la época, esencialmente formalistas la obligación llevaba en sí misma su propia justificación, no teniendo cabida en sus conceptos la investigación acerca de los motivos determinantes de la voluntad.

La teoría de la causa se esboza en el *derecho canónico*, a partir del momento en que la obligación bilateral asume el carácter de un deber de conciencia, haciendo incurrir en culpa por el incumplimiento, interviniendo la idea de justicia conmutativa, pero penetrando en el fuero interno y para apreciar el valor moral de la obligación. Primero fue elaborada en el aspecto formal, como exigencia probatoria del contrato, evolucionando luego hacia una condición de validez de éste y extendiéndose a los contratos sinalagmáticos (correlación de obligaciones). Los *posglosadores* precisaron el concepto de causa que los canonistas habían extraído del análisis de la voluntad, pero bajo la influencia romanista buscaron una explicación al hecho de que el mero acuerdo de voluntades engendrara una obligación, y la hallaron en la causa,

(187) La Constitución italiana (1947) creó una Corte *constitucional*, con facultad de pronunciarse sobre la "legitimidad constitucional" de las leyes y actos del Estado y las Regions (arts._ 134 y sigtes.).

(188) Ver: Griziotti, *Le entrate irrazionali* (en *Saggi*, p. 381); íd., *Classificazione delle pubbliche entrate* (en *Saggi*, p. 387); y muy especialmente, *Sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario (1908-1953)*, donde expresa que "la causa del impuesto es necesaria para justificar toda transferencia patrimonial y para tutelar contra los tiranos, así como contra el fisco..." (*Saggi*, cit., p. 100).

(189) En razón de la extraordinaria producción sobre la causa en el derecho privado y lo incidental de su consideración en esta obra, no es oportuna una enumeración bibliográfica amplia. Nos limitamos, pues, a señalar algunos estudios de conjunto, que ofrecen una visión integral del problema, a saber: Facultad de Derecho de Buenos Aires, *La causa de las obligaciones en el Código Civil y en la reforma* (Curso de investigación dirigido por el prof. H. Lafaille, Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Buenos Aires, 1940); Ulhöa Canto y Rotondi, ob. cit., en nota 186; Planiol y Ripert, *Traité élémentaire de droit civil* (2ª ed., Libr. Générale, París, 1947, t. 2, ps. 103 y sigtes.).

que aparece como el fin perseguido por quien se obliga (*causa finalis*), opuesto a la *causa impulsiva* o motivo ocasional que mueve la voluntad.

Llegamos así a la *teoría clásica* de la causa, expuesta por Domat, admitida por el Código Napoleón y mantenida por los autores del siglo XIX. Domat no fue un creador, pero desarrollando el concepto del derecho canónico, le infundió nuevo vigor, si bien alejándose del principio dominante en éste, ya que en lugar de buscar la causa en la voluntad de quien se obliga, la ve en los aspectos objetivos del contrato. Las tres ideas fundamentales de la doctrina de Domat y sus continuadores, son éstas: *a)* en los *contratos sinalagmáticos*, la obligación de cada parte tiene su causa en la obligación asumida por la otra; *b)* en los *contratos reales* la causa consiste en la entrega de la cosa, que "forma" la obligación y constituye su "fundamento" (o causa); *c)* en los *contratos gratuitos* la causa radica en los motivos de la liberalidad, es decir, en la razón dominante que impulsó al autor del acto (190). La causa, pues, asume carácter objetivo y se diferencia del motivo (razón individual y contingente que mueve a contratar), que no es esencial.

Diversos autores combatieron esas ideas, agrupándoselos bajo el rótulo de *anticausalistas*. En primer término Ernst (1826), que consideró inútil y fuente de errores y confusiones aquella teoría; luego Laurent para quien estaba fuera de lo jurídico; Planiol, que la calificó como falsa e inútil: lo primero, porque ambas obligaciones nacen simultáneamente, e inútil, porque es posible llegar al mismo resultado por otros medios técnicos, especialmente por la noción de objeto; Baudry-Lacantinerie y Barde, que la estimaron metafísica y superflua; finalmente Dabin, que la consideró producto de un error histórico y una concepción desprovista de valor lógico y jurídico.

Las críticas dirigidas a la doctrina y su examen, dieron motivo a su renacimiento en forma vigorosa y bajo nuevos aspectos. Entre los *neocausalistas* cabe mencionar principalmente a Capitant, para quien la causa es el *fin* contemplado por las partes, pero finca en la ejecución de la obligación asumida por el cocontratante; Josserand, que hace radicar la causa en el porqué de los actos, apreciado en función de los móviles determinantes y del fin a que tienden; y Ripert, que critica a los causalistas por haber abusado de la objetividad, omitiendo el elemento subjetivo, y a los anticausalistas por prescindir del carácter psicológico de la causa, estimando que ésta es "el *motivo determinante* de la obligación, que se atribuye a la voluntad según el análisis de las prestaciones proporcionadas en ejecución del contrato"; de modo tal que hace de la causa un elemento objetivo, ya que "la consideración que la voluntad ha debido tener de determinada prestación, se confunde con la prestación misma" (191).

La doctrina francesa participa de un concepto finalista de la causa y en la misma dirección se orienta la italiana, que en general la considera como el fin esencial por el cual se contrata, la razón de ser de la obligación, el porqué del negocio. Como ha dicho la Corte de Casación de Italia: "La causa de un negocio jurídico radica en la función económico-social del negocio mismo y, exactamente, en el *fin último*, objetiva y socialmente apreciable, que las partes entendieron obtener con él, y que el ordenamiento jurídico reconoce y tutela" (192); de modo tal que existe una causa objetiva, bien determinada y constante, para cada tipo de negocio jurídico, que se diferencia de los "motivos", de las "fuentes", del "objeto" y del "consentimiento" (193).

(190) Ver: Ripert, ob. cit., p. 105.

(191) Ob. cit., p. 110.

(192) *Apud* Rotondi, ob. cit., p. 4.

(193) Rotondi, ob. cit., ps._7 y 12.

* Sin embargo, la doctrina argentina más autorizada (Segovia, Colmo, Salvat, Lafaille, Galli) considera que en nuestro ordenamiento jurídico la causa funciona como *fuente o hecho generador* de la obligación, aun cuando no se descarta que en ciertos aspectos pueda considerarse que el Código Civil argentino la prevé y legisla como *fin* (194).

Pero, sea cual fuere la posición que se adopte, es evidente que nos hallamos frente a un concepto impreciso y fluctuante, discutible y discutido; negado por unos y aceptado por otros en sentido diverso, por lo que puede repetirse que "decidir que la causa es fuente, es fin, es objeto, motivo u obligación, no será falso en gran número de casos, pero evidentemente no es tampoco cierto en todos" (195).

234. LA CAUSA EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO (196). — Si las doctrinas privadistas no han podido ofrecer una noción clara e inobjetable de la causa, el derecho público y el administrativo en especial, no son más afortunados: en ellos el problema de la causa constituye "uno de los temas más complejos y más debatidos" (197), enfrentándose causalistas y anticausalistas, sin coincidir los primeros en lo que debe entenderse por causa de los actos administrativos. Pero, aun admitiendo la causa, no parece posible una simple transposición de los conceptos elaborados por el derecho civil —con el predominio, según vimos, de una noción objetiva de fines—, sino que es menester orientar la investigación en un sentido distinto, adaptado a los caracteres específicos del derecho público. En el derecho privado es manifiesto el predominio de la voluntad de los particulares en el surgimiento de las obligaciones; en el derecho público, en cambio, se trata en la mayoría de los casos de actos o decisiones ejecutorias unilaterales, derivadas de situaciones regladas por ley, de modo que debe excluirse toda posibilidad de vincular el concepto de causa con el propósito o motivo, fin, etc., de obtener una contraprestación, ni con la voluntad inicial de un acto jurídico sinalagmático.

En conjunto, pues, es posible afirmar que la noción privadista de causa es inaplicable en derecho público (198), aun cuando ciertos autores, como Trotabas, procuran una conciliación, sosteniendo que no hay oposición de conceptos, sino que existe una causa, concebida en sentido amplio y objetivo que es de derecho común y aplicable con generalidad, y causas subjetivas y limitadas, en principio, al análisis de situaciones creadas por una decisión unilateral (199).

Entre los causalistas, aparece en primer término Hauriou con su teoría de la *causa categórica*, concibiéndola como un hecho determinante (no como *motivo* determinante), que clasifica el acto en una categoría legal y con estas características: *a)* constituye un elemento *objetivo*; *b)* se vincula con el principio de las categorías jurídicas; *c)* tiene raíces comunes con la causa del derecho privado, pero se separa de ella por la diferencia de sistemas. Sigue su huella Vedel, para quien "la causa de un acto administrativo es la situación objetiva de hecho o de derecho, que constituye la base del acto; cuando está prevista y definida por la ley, la costumbre o la jurisprudencia, esa situación tiene por efecto determinar, ya el acto en su

(194) *Curso de investigación*, cit., ps. 430 y sigtes., esp. ps. 388 y 389.

(195) *Curso* cit., p. 337.

(196) Para la apreciación de conjunto, ver: Prat, *De la desviación del poder* (Facultad de Derecho, Montevideo, 1957, ps. 55 a 106); Vedel, *Essai sur la notion de cause en droit administratif français* (Sirey, París, 1934, ps. 245 y sigtes.).

(197) Prat, ob. cit., p. 56.

(198) Prat, ob. y lug. cits.

(199) Trotabas, *L'applicazione della teoria de la causa nel diritto finanziario* (en "Riv. e Sc d. Fin.", 1937-I, ps. 34 y sigtes., esp. ps. 38 a 42). Para Vedel, en cambio, hay "unidad funcional y no conceptual" (ob. cit., p. 494).

totalidad, ya la categoría jurídica del acto" (200); finalmente, Desgranges con noción imprecisa de causa que abarca una serie de hechos o actos, y Charlier la concibe como un vínculo entre diversos elementos.

Otra corriente doctrinal predominante entre los autores italianos (Ranell de Valles, etc.), aunque no exclusiva de ellos, corresponde a la *teoría de la presu sición*, inspirada en el derecho privado, y según la cual la voluntad del agente comprometerse, tiene en mira ciertas situaciones de hecho o de derecho presuponen el acto, situaciones que no forman parte integrante del acto pero se vinculan a él por el efecto querido por el autor de la decisión; es decir que, general, es un concepto *subjetivo*, que identifica la causa con el fin inmedi perseguido por el agente. Para una tercera orientación (*teorías de la causa-inte público*), y pese a discrepancias de detalle, la causa se identifica con el fin, pero é siempre se vincula con el interés público; este interés público, que es objetivo, na tiene que ver con el móvil ocasional (subjetivo), carente de influencia sobre el ac Es ésta la posición asumida por una parte importante de la doctrina italiana (Bod Vitta, Tivaroni, Zanobini, Cammeo) y por Belin en Francia.

Los *anticausalistas* son numerosos y de prestigio: Duguit, que niega la existen y la utilidad de la causa, y sólo reconoce valor jurídico al fin y al objeto de los act dado que los antecedentes —motivos impulsivos— no integran el acto jurídic siendo anteriores y externos a él e irrelevantes para su validez; Jèze también recha la noción de causa y formula su teoría de los motivos determinantes; Bonnard (teo del motivo objetivo) considera que la causa no puede explicar el vínculo entre el ac y los motivos, únicos que deben considerarse; Alessi, para quien nada hay en com entre la causa del acto y el interés público; Giannini, que niega la aplicación de noción de causa, pudiendo sólo hablarse de relación causal entre voluntad y obje y que, por tanto, no sería un elemento sino un atributo del objeto.

El análisis de las distintas teorías elaboradas acerca de la causa en derech público, especialmente en derecho administrativo, permite apreciar tantas i terpretaciones como autores. Aparece razonable, por tanto, la alternativa qu ofrece Prat para el supuesto de introducir la noción de causa en derecho adm nistrativo: o se admite la causa como elemento del acto y entonces se identifica ría con el motivo, o se la considera independientemente de cualquier element del acto, en cuyo supuesto quedarían comprendidos en ella los motivos, el fin hasta el objeto del acto. Por todo lo cual y en conclusión, la causa —noció fluctuante e incierta— es innecesaria y resulta de inconveniente utilización e derecho público (201).

235. CAUSA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA (202). — Examinado el problema de l causa en el derecho privado y en el derecho público, en los cuales no halla mos soluciones satisfactorias, corresponde considerarlo en el caso específic de la obligación tributaria, motivo esencial de nuestra investigación. Sin anti ciparnos a las conclusiones, podemos decir, desde ahora, que también e este caso encontramos opiniones de la más diversa índole, absolutamente divergentes algunas veces y en desacuerdo parcial otras, por lo común bru

(200) Vedel, ob. cit., p. 361.

(201) Prat, ob. cit., p. 106.

(202) Para el estudio de las diversas teorías en conjunto: ver las obras de Ulhõa Canto Baleeiro y Rotondi cit., en nota 186. Sobre el desarrollo histórico de la noción de causa en e impuesto, ver la documentada e interesante obra de Pomini: *La "causa impositionis" nell svolgimento storico della dottrina finanziaria* (Giuffrè, Milano, 1951). En cuanto a los detalle de las teorías [illegible]

mosas y extrajurídicas, y en la gran mayoría de los casos confundiendo dos cosas distintas: *causa del tributo* y *causa de la obligación tributaria*.

El examen del desarrollo histórico de la teoría de la causa en materia tributaria conduce a hallar su origen en la teología medieval (203), como un aspecto de la lucha contra la arbitrariedad y el despotismo. Aquélla aparece en Santo Tomás de Aquino y en otros teólogos, con el distingo entre impuestos *justos* (*con causa*), que es pecado no satisfacer, e impuestos *injustos* (*sin causa*), que no deben pagarse por responder al proceder arbitrario del soberano. Con esta idea se elabora una doctrina que llega a establecer el distingo entre *causa finalis*, vinculada con el bien común o interés público a que debe destinarse el tributo; *causa efficiens*, consistente en la potestad tributaria actuando dentro de sus limitaciones (soberanía); *causa formalis*, o sea, la relación proporcional entre el tributo y las posibilidades del individuo (adecuación a la capacidad contributiva); y *causa materialis*, que indica las personas y cosas susceptibles de imposición (204).

La doctrina del causalismo sufre un eclipse en la segunda mitad del siglo XVII, principalmente por influencia de la obra de Ziegler (1681), que inspirándose en las nuevas concepciones filosóficas, desvinculó el derecho de toda apreciación de índole moral e hizo reposar el poder de imposición en la orden del soberano (205). Por cierto que la nueva orientación admite la distinción entre impuestos justos e injustos; pero, a diferencia de los causalistas, considera que en cualquier supuesto la orden debe cumplirse; en una palabra: la justa causa ya no es elemento a considerar para la validez del tributo.

Paulatinamente los jurisconsultos fueron abandonando la consideración del problema causal; además y paralelamente, la materia tributaria dejó de ser estudiada por los juristas y pasó a los economistas, principalmente los ingleses, que se inclinaron a tratarla como una ciencia aislada (206). Finalmente, el concepto de causa *reaparece* a fines del siglo XIX en la escuela jurídica italiana, con Ranelletti, quien considera que el servicio, entendido en general, que presta el Estado a la sociedad, es la *causa primera y mediata* del impuesto; y como no es posible determinar la importancia de aquél con respecto a cada contribuyente, ni la porción de gastos atribuibles, se ha tomado en cuenta la riqueza, de modo tal que la posesión o el consumo de ella constituye la *causa última e inmediata* (207).

(203) Pomini, ob. cit. p. 1.

(204) En un excelente y amplio estudio, Cortese efectúa una revisión del desarrollo de la teoría de la causa en el derecho medieval. Al final de sus conclusiones expresa: "La *causa impositionis* medieval se vincula al cuadro complejo de su época, a presupuestos mentales, a exigencias, a puntos de vista, a condiciones muy particulares", por lo cual pone en guardia a los modernos acerca del error de tomar en cuenta "precedentes" trasnochados (*Intorno alla "causa impositionis" e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali*, en *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Giuffrè, Milano, 1961, ps. 317 y sigtes., esp. p. 394).

(205) Pomini, ob. cit., ps. 285 y sigtes.

(206) En este aspecto debe señalarse una separación entre las orientaciones de la escuela inglesa, netamente económica, y las escuelas italiana y francesa, principalmente la primera, que siempre mantuvieron la vinculación de las finanzas con lo jurídico y social.

(207) Ranelletti, *Natura giuridica dell'imposta* (extracto del "Municipio Italiano", 1898). *Apud* Pomini, ob. cit., ps. 308 y 309; y Griziotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario* (en *Saggi*, ps. 296 y 297).

Así llegamos al período contemporáneo, en que también se advierten las corrientes opuestas de causalistas y anticausalistas y donde las primeras se diversifican en tal forma que se hace difícil la sistematización. Entre los autores causalistas, unos son partidarios de aplicar la obligación tributaria, el concepto de causa elaborado por el derecho privado; otros, en cambio, consideran que la causa tiene en derecho público una significación especial; algunos —como Trotabas— buscan una conciliación entre ambas tendencias; la mayoría de los tratadistas concibe la causa en sentido finalista, pero otros como fuente o como motivo. En cuanto a la función e importancia de la causa, ciertos autores hacen de ella un elemento esencial para la validez jurídica de la obligación, en tanto que otros la conciben, únicamente, como medio o antecedente de interpretación. En presencia de estas discrepancias —algunas sustanciales, otras de matiz—, examinaremos a continuación las principales interpretaciones, para exponer al final nuestro concepto.

236. a) LA CAUSA VINCULADA CON LOS BENEFICIOS RECIBIDOS DEL ESTADO Y CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. — Por la trascendencia de su obra y por haber sido el primero en asignar importancia fundamental a la idea de causa, esta reseña debe comenzar por la teoría del prof. Griziotti.

Su producción pone de manifiesto la evolución del pensamiento de este maestro de la ciencia financiera. En sus primeros trabajos, consideró que la causa consistía, únicamente, "en las ventajas generales y particulares que derivan de la asociación, en cuanto estas ventajas, precisamente, son el fin práctico de la contribución y la razón económica y jurídica, por la cual el contribuyente se adapta y desea formar parte de la asociación" (208) rechazando el concepto de capacidad contributiva que incluía Ranelletti (209).

En verdad, el propósito inicial de Griziotti fue crear una interpretación que le permitiera combatir con éxito las ideas prevalecientes en derecho financiero internacional, donde imperaba el concepto de ciudadanía como atributivo de potestad tributaria, y hallar un medio jurídico para eliminar la doble imposición (210). Más tarde, empero, modificó su pensamiento (211), extendiendo la idea de causa a la doctrina general y vinculándola con la *capacidad contributiva*, de modo tal que en su concepción final la causa del tributo radica, en primer término, en las ventajas derivadas de los servicios prestados por el Estado, que sería la *causa primera o mediata*, y además, en la capacidad contributiva, que vendría a constituir la *causa última* o *inmediata*; por otra parte, en la última formulación de su doctrina, establece un nexo entre ambas causas: el Estado, al organizar los servicios generales incrementa

(208) Griziotti, *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze* (Cedam, Padova, 1929, p. 156).

(209) "Como se ve —dice en p. 157—, el concepto de causa presentado por Ranelletti en este desarrollo se trasforma y difiere del mío".

(210) Griziotti, *L'imposition fiscale des étrangers* (en "Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye", 1926, ps. 5 y sigtes.).

(211) Según Jarach, esa evolución se produjo como consecuencia de sus críticas e ideas (*El hecho imponible*, p. 851, pero Griziotti posteriormente rechazó los conceptos de aquél y manifestó que las objeciones de Jarach fueron expuestas durante la guerra y cuando "no podía conocer los últimos escritos teóricos que se referían a la causa jurídica del impuesto" (*Il principio della capacità contributiva e sue aplicación*, en *Saggi*, ps. 347 y sigtes., esp. p. 364).

la producción, constituyéndose en copartícipe de la creación de riqueza y determinando el aumento de la capacidad contributiva (212).

Se advierte en Griziotti, pues, un rechazo total de las teorías privadistas y de las imperantes en derecho público. Su idea de causa es muy particular y extrajurídica, en concordancia con su concepción personal de las finanzas, que siempre pretendió entroncada con la tradición italiana anterior al siglo XVIII y alejada de la tendencia juridicista de la escuela alemana (213).

237. b) LA CAUSA COMO PUENTE ENTRE EL PRESUPUESTO DE HECHO Y LA LEY. — Aunque pertenecientes a la escuela de Pavía, la interpretación de Pugliese y de Jarach, especialmente la del último, se aleja de las ideas de Griziotti.

Pugliese (214) no es muy claro en su desarrollo, pues si bien rechaza las críticas dirigidas a la doctrina de Griziotti, su conclusión está más próxima a la de Jarach en cierta medida. Considera, en suma, que desde un punto de vista *general*, el concepto de causa en el derecho tributado tiene un "contenido filosófico y ético jurídico, considerándolo como la culminación de una investigación destinada a establecer el fundamento último del derecho del Estado a establecer los impuestos"; pero, considerándolo en forma más *especial*, "no es otra cosa que la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis* o, mejor dicho, la justificación de tal relación que, necesariamente, debe existir para que una obligación tributaria pueda surgir válidamente".

En cuanto a Jarach, desde su primera obra desechó todo argumento de orden político vinculado con el interés público, por cuanto, a su juicio, la causa jurídica no puede omitir el interés individual, y si bien aludió a la capacidad contributiva con una idea básica y próxima a la de Pugliese (215), hizo de la causa un fundamento del *negocio jurídico* derivado del acto de determinación. "Desde un punto de vista estrictamente jurídico —decía—, la deuda tributaria no surge, pues, abstractamente por la pertenencia al Estado y por el goce de las ventajas que de ella derivan: esto conduciría a admitir la existencia de una deuda en abstracto, aun cuando su medida concreta fuese nada y faltara cualquier riqueza apta indicativa de capacidad contributiva, puesta por el derecho objetivo como causa de la imposición tributaria", por lo cual en cada caso especial debía "llegarse a una síntesis del concepto de *potencialidad para contribuir a las cargas públicas*, adoptada por el legislador como *razón justificadora*, como *causa*, de aquella especie de impuesto" (216).

En su obra posterior explicó que había logrado una "generalización conceptual", al extender el concepto de causa a los *hechos jurídicos*, vinculándola con el "presupuesto de hecho de la obligación", y no con el acto de determinación como anteriormente" (217). Adopta, pues, "el concepto de causa como puente entre el presupuesto y la ley, es decir, como razón por la cual la ley asume hechos de una determinada naturaleza como presupuestos de las relaciones tributarias", señalando que en la "*tasa* esta razón es la contraprestación de un servicio administrativo; en la *contribución* (218), la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública"; y en el *impuesto*, el criterio justificativo, la razón última, radica en la capacidad contributiva, considerando que la causa jurídica puede identificarse con el concepto de capacidad contributiva (219).

238. c) FINES DE LA ACTIVIDAD PÚBLICA. — Como los anteriores, Vanoni también pertenece a la escuela de Pavía: sin embargo, su concepto de causa ofrece marcadas diferencias, y si acusa vinculación con la primera interpretación de Griziotti, se distancia sustancialmente en la última. Según vimos, éste, en definitiva, vinculó la causa con dos circunstancias: las ventajas derivadas de la pertenencia al Estado y la capacidad contributiva; además, hizo de la causa una condición de *validez* del tributo, sin la cual carecería de aplicación y debía ser desconocida por la autoridad judicial (220).

Vanoni admite en cierto modo la primera fundamentación, pero repudia claramente los otros aspectos. Reconoce que en una primera aproximación la causa del tributo radica en la actividad pública, y como el individuo ve en ella un medio destinado a realizar un fin (satisfacción de determinadas necesidades), a su respecto adquiere especial importancia el momento de satisfacción de tales necesidades como efecto de la actividad pública: es en este sentido y con relación a los individuos, que Vanoni acepta el criterio de Griziotti, de que la causa del tributo radica en las ventajas generales o particulares que la actividad estatal puede proporcionar a los sujetos (221). Pero, aparte de esto, considera que la causa finca en la necesidad de recursos del Estado para la realización de sus fines, rechazando la exigencia de una proporcionalidad entre ventajas y tributos, ya que basta la posibilidad potencial de que los últimos se destinen a los servicios públicos. Por esto, aun faltando una causa idónea, el juez no podría invalidar la ley respectiva, si bien cree que tratándose de tasas y contribuciones especiales, podría pronunciarse por la inexistencia de la obligación, cuando se demuestre la falta de prestación del servicio (222).

---

(212) *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario* (en *Saggi*, ps. 295 y sigtes.); *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni* (en *Saggi*, ps. 347 y sigtes.); *Sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto (1908-1953)* (en *Saggi*, esp. ps. 25, 60, 85, 99 y 100).

(213) En un estudio sobre los financistas italianos, Garino Canina manifiesta sus reservas sobre la doctrina de Griziotti (*Aspects de la pensée financière italiene*, en R.S.F., 1956, ps. 58 y sigtes., esp. p. 75). Pero la crítica más detallada y aguda pertenece a Sáinz de Bujanda (ob. cit. en nota 186 de este capítulo, ps. 84 y sigtes.).

(214) *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, ps. 100 a 102.

(215) "En el derecho financiero, finalmente, la causa jurídica no es otra cosa que la aplicación directa o indirecta, de los principios políticos que han inspirado al legislador a instituir los diversos tributos; se comprende, pues, cómo ella constituye el nexo de causalidad entre los fundamentos de hecho de la imposición y la *ratio legis*" (Jarach, *Principi per l'applicazione della tassa di registro*, Cedam, Padova, 1936, p. 29 y nota).

(216) Ob. cit. en nota anterior, ps. 16 y 18.

(217) Jarach, *El hecho imponible*, p. 82, nota 130.

(218) Conviene tener presente, para evitar equívocos, que Jarach, siguiendo a la doctrina italiana, llama "contribución" a las contribuciones especiales y en particular a la de mejoras.

(219) *El hecho imponible*, p. 84.

(220) Griziotti, V° *Diritto finanziario* (en *Nuovo Digesto Italiano*, p. 1064); íd., *Sul rinnovamento* cit. (en *Saggi*, ps. 99 y 100); íd., *Le entrate irrazionali* (en *Saggi*, p. 387); Jarach, *Principi*, p. 19.

(221) Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* (Cedam, Padova, 1932, ps. 101, 103, 106 y 109).

Menciona, es verdad, la capacidad contributiva, pero tan sólo como un fin tenido en mira por la ley tributaria, sin atribuir importancia al hecho de que ésta pueda contemplar inadecuadamente tal circunstancia. Es decir que en cierto modo su interpretación ofrece semejanzas con la teoría que funda la causa en el presupuesto de hecho, que veremos inmediatamente.

239. d) EL PRESUPUESTO DEL TRIBUTO. — Autores como Scoca (223) y Tesoro (224) excluyen la posibilidad de aplicar los conceptos elaborados por el derecho privado y por el derecho administrativo, entendiendo que la causa asume en materia tributaria un significado tan distinto del que tiene en la ciencia jurídica general, "que con fundamento puede dudarse de la oportunidad de trasportar a nuestro campo, una terminología hasta ahora utilizada esencialmente con respecto a manifestaciones de voluntad" (225). Por cierto que de esta declaración, a negar la causa como elemento de la obligación tributaria, hay muy poco trecho (226).

Estima Tesoro, que así como en las obligaciones *ex lege* del derecho privado, la causa puede significar la relación de hecho existente con una persona o con una cosa, la obligación tributaria surge como consecuencia "de una relación entre el obligado y determinado bien o acto o hecho económico, que es el *presupuesto de hecho* de la obligación", de modo que ésta nace en cuanto exista esa situación de hecho motivo de la imposición, sin la cual sería nula o anulable. En tal sentido particular "*el presupuesto de hecho puede ser considerado como la causa jurídica de la obligación tributaria*" (227).

Naturalmente que como el presupuesto de hecho es variable, puede consistir en hechos económicos, o en actos o hechos jurídicos relacionados con un hecho económico, es posible decir: 1) que en los impuestos, consiste en circunstancias de orden económico y, por lo común, en manifestaciones de capacidad contributiva, y sólo por excepción el presupuesto puede ser extraño a cualquier hecho económico; 2) en cambio, en las tasas, normalmente es ajeno a hechos económicos, correspondiendo a una actividad administrativa o jurisdiccional del sujeto activo; 3) en las contribuciones el presupuesto es mixto: un hecho económico del sujeto pasivo y una actividad del sujeto activo.

240. e) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y ACCIÓN DEL AGENTE. — La concepción del prof. Trotabas (228) en cierta parte coincide con la idea de Griziotti, pero en su aspecto principal revela orientación administrativista influida por el contencioso-fiscal de Francia. Por lo pronto, ensaya una conciliación entre la noción

(223) *Sulla causa giuridica delle imposte* (en "Riv. Dir. Pubblico", 1932-I, p. 660).

(224) *La causa giuridica dell'obligazione tributaria* (en "Riv. Ital. di Diritto Finanziario", 1937-I, ps. 31 y sigtes.); *Principii di diritto tributario*, ps. 162 y sigtes.

(225) Tesoro, *La causa*, p. 39; *Principii*, p. 170.

(226) Criticando la identificación de la causa con el presupuesto de hecho, ha dicho Jarach que ello importaría "rechazar el concepto de causa, porque este concepto no cumpliría ya con su función característica, la de representar el puente lógico entre la voluntad de la ley y la situación de hecho, de las cuales al mismo tiempo la relación jurídica deriva" (*El hecho imponible*, p. 87).

(227) *La causa*, ps. 40 y 41; *Principii*, ps. 171 y 172.

(228) *L'applicazione della teoria de la causa nel diritto finanziario* (en "Riv. Dir. e Sc_ d. Fin", 1937-I, ps. 34 y sigtes.).

de causa en el derecho público y en el derecho privado, que le conduce a expresar que la causa aparece, ante todo, en su significado *objetivo*, como condición determinante de un acto o de una situación jurídica, cuya investigación es de derecho común; y luego en su sentido *subjetivo*, se manifiesta en el derecho público, como el elemento determinante de la voluntad que se traduce en un acto jurídico. Con la primera significación (causa objetiva) forma parte integrante del acto o de la situación que él determina; con la segunda (causa subjetiva) permanece inherente al agente y no se incorpora como elemento esencial, al acto sinalagmático o a la situación contractual.

Aplicando estas ideas al derecho financiero, acepta la capacidad contributiva como *causa objetiva* de la imposición, y no obstante reconocer su utilidad para el progreso de los estudios financieros, estima de mayor importancia práctica estudiar la causa en el contencioso tributario. Como los elementos fundamentales que fijan la posición del contribuyente son la ley de presupuesto (229) y la ley impositiva, por una parte (fundamento legal de la imposición), y los actos administrativos por otra (aplicación de esas leyes), la situación del contribuyente resultante de la conjunción de tan diversos elementos depende de las causas determinantes de ellos.

La soberanía de la ley presupuestaria torna inútil o imposible toda discusión sobre el conjunto de los gastos públicos como causa de la imposición, si bien el juez francés algunas veces puede investigarla en materia de tributos locales; tampoco puede analizarse la causa de la legalidad fiscal en la ley impositiva, que es libre en su elección, ya que la causa puede ser exclusivamente fiscal, económica o social. Pero cuando se trata de los actos administrativos de aplicación, la causa (causa subjetiva) reviste importancia al permitir juzgar si el agente de la administración actuó dentro de sus facultades, es decir, si los móviles que lo guiaron estaban de acuerdo con los fines que debían determinar su actividad.

Como se ve, el prof. Trotabas deriva el problema al derecho administrativo, considerando "razonable, incluir en la teoría de la causa, por lo menos en el derecho público y especialmente en el derecho financiero, las hipótesis de causa subjetiva del tipo de la desviación de poder" (230).

241. f) LA CAUSA FUNDADA EN PRINCIPIOS LEGALES Y CONSTITUCIONALES. — El prof. Bielsa (231) hace un planteo que presenta ciertos puntos de contacto con los expuestos anteriormente, especialmente por Trotabas, pero que ofrece características propias. Considera, ante todo, que la determinación de la causa es necesaria para explicar el fundamento político de todo tributo, su base jurídica (constitucional) y para determinar el régimen jurídico de cada tributo, atribuyéndole mayor importancia que en derecho administrativo; además, debe ser un elemento esencial para explicar el fundamento de la obligación y para permitir el control de legitimidad de los actos fiscales.

Hace el distingo entre el *motivo* económico-político o político-económico o económico-social, que es materia de política financiera, y la causa jurídi-

(229) En Francia, la ley de presupuesto autoriza a la administración a recaudar los impuestos.

(230) Ob. cit., p. 51.

(231) *La noción de causa con particular referencia al derecho financiero* (en *Estudios de derecho público, II. Derecho fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951, ps. 183 y sigtes.).

113

ca del impuesto, que es institución de derecho financiero, si bien ambos con base constitucional, directa o indirectamente (232). Con respecto a la causa, recomienda no confundir "lo que se considera causa política o político-social (interés general), es decir, la razón de establecer la contribución fiscal, con la causa jurídica, que es el motivo determinante inmediato o necesario" (233) y debe radicar en la ley, y no en el acto administrativo que es su consecuencia, agregando que "la ley en sentido material debe, pues, tener su causa, y la validez de esa causa puede determinarse con referencia a la Constitución", ya que toda contribución tiene su *causa constitucional* (234).

Concretando las conclusiones de su estudio (235), el prof. Bielsa señala que en derecho administrativo y fiscal la causa puede considerarse como de índole *objetiva* para fundar la revocación por inconveniencia o inoportunidad, debiendo referirse el *acto determinante* al interés público, esto es, a la formación del tesoro público o fondo financiero (al servicio público si es acto administrativo); y como de índole *subjetiva* cuando se trata de una facultad discrecional, porque entonces no sólo debe considerarse el acto con respecto a la ley, sino también a la intención o propósito con que el órgano administrativo o fiscal ha ejercido su facultad discrecional.

En el planteo se advierte, como en Trotabas, la influencia administrativista, si bien con un contenido constitucional que no aparece en el autor francés. Ambos hablan de causa objetiva y de causa subjetiva, aunque con distinto contenido, y atribuyen trascendencia excepcional a la causa, para el control de legitimidad de los actos de la administración.

En la misma orientación está Linares Quintana (236) que considera la causa como elemento esencial de la obligación tributaria y se remite a la opinión de Bielsa.

Aunque ha sido considerado anticausalista, en verdad Gomes de Sousa debe ser incorporado a esta categoría, porque no rechaza la noción de causa sino que la vincula con aspectos legales y constitucional. En efecto, el distinguido profesor brasileño considera la causa como un elemento de la obligación tributaria, identificándola con la ley y estimándola "importante en la práctica para establecer si el tributo es debido o no, esto es, como materia de defensa en los procesos fiscales y como fundamento del pedido de restitución de tributos indebidos" (237). Con tal propósito, el examen de la existencia de causa de la obligación se proyectaría en tres planos sucesivos, a saber: el *constitucional*, para establecer la validez de la ley creadora; el *legislativo*, a

(232) Ob. cit., p. 193.
(233) Ob. cit., p. 203.
(234) Ob. cit., p. 206.
(235) Ob. cit., p. 217.
(236) *El poder impositivo y la libertad individual* (Alfa, Buenos Aires, 1951, ps. 70 a 73).
(237) *Compêndio de legislação tributaria* (Edições Financeiras S.A., Río de Janeiro, 1952, p. 72). Según Baleeiro, en una obra anterior (de 1949) *Gomes de Sousa* habría precisado su pensamiento en estos términos: "la noción de causa, por consiguiente, es para nosotros una noción al propio tiempo anterior y externa a los elementos de la obligación tributaria en especial, mas también, superior al problema positivo, pragmático, a resolver en cada caso, porque es una noción que, tomada en los tres estadios sucesivos en que la formulamos, sirve para asegurar la conformidad del ordenamiento tributario específico con los principios constitu-

fin de apreciar si ella es aplicada según la hipótesis prevista; y en el *administrativo*, para verificar si la actividad administrativa de determinación, estuvo de acuerdo con la ley. No hay diferencia sustancial, pues, con la posición adoptada por Bielsa y Trotabas, que hemos examinado.

En una exposición en la Universidad de Pisa en 1961, el prof. Pesenti también se manifiesta partidario de la teoría de la causa. No comparte las ideas de Griziotti por entender que el asunto debe sacarse de las especulaciones morales e idealistas que entroncan con un jusnaturalismo superado, pero no duda que hay una causa en el derecho financiero y que debe sustentarse en realidades jurídicas; por ello traslada el problema de los conceptos generales al derecho positivo italiano.

Para Pesenti, en concreto, la causa de la obligación tributaria radica en tres normas básicas de la constitución del país: el art. 81, que asegura que los gastos públicos corresponden a la capacidad global de la economía nacional; el art. 23, que garantiza el principio de certeza del tributo y de igualdad; y el art. 53, que dispone la contribución a los gastos públicos basada en la capacidad contributiva. Por consiguiente, estos principios generales representan "el fin, el interés social a lograr, o sea, la causa, y que constituye en esencia, y con aspecto jurídico, también la mens legis" (238).

Ese planteamiento en la realidad constitucional, justifica la mención de la interpretación de este autor en el presente capítulo.

242. g) LA CAUSA COMO CIRCUNSTANCIA VARIABLE SEGÚN EL TRIBUTO. — En un trabajo que tiene, entre otros, el mérito de la claridad, Adriani (239) manifiesta su concepto sobre la causa, luego de pasar en revista las opiniones de los economistas y de los juristas de Holanda, su patria. Por lo pronto, expone con precisión lo que debe entenderse por causa jurídica del impuesto, que concibe como "la razón por la cual se reclama impuesto a *esta* persona, *en* estas circunstancias", refiriéndose de tal modo a la *causa del tributo*, y no a la *causa de la obligación tributaria*.

Adriani se ubica a sí mismo "entre los causalistas, o sea, entre los sostenedores de una causa en el derecho tributario, y especialmente también en cuanto a los impuestos", pero al par que rechaza la interpretación formalista que identifica la causa con el presupuesto de hecho y en términos generales prefiere la orientación de la escuela de Pavía, se cuida bien de aclarar su distanciamiento de la teoría de Griziotti, en razón de no admitir "*una causa única para todos los impuestos*" (240). Estima que los impuestos personales tienen su causa en la capacidad contributiva, sin desconocer la acentuación cada vez mayor del interés en participar de la vida del Estado (tal como sostiene Griziotti), pero no así en los impuestos impersonales, donde no juega aquel concepto y debe estarse a los diversos actos o situaciones concretas vinculadas con el impuesto, que podrá consistir en formas jurídicas o en aspectos sociales o económicos contemplados por la ley. Finalmente, atribuye a la causa una función en la interpretación de la ley impositiva, y no como elemento inherente a la existencia o validez de ella.

(238) Pesenti, *Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario* (en "Rivista", 1961-I, ps. 133 y sigtes., esp. ps. 143 a 148).
(239) *La causa giuridica delle imposte nella dottrina e giurisprudenza olandese* (en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1941-I, ps. 241 y sigtes.).
(240) Ob. cit., p. 249.

Incluimos en la misma categoría a Rotondi (241), no por similitud de su doctrina con la de Adriani, ya que su originalidad la coloca en lugar aparte, sino porque tampoco él acepta un concepto unitario de la causa.

Se declara causalista porque, en su concepto, el hecho de que la obligación tributaria sea *ex lege* no basta para excluir la causa de la obligación misma y, además, por cuanto sirve para dar razón de la imposición fiscal e indica "por qué" debe pagarse el impuesto. Pero al concretar la idea de causa, hace un desarrollo jurídico para las tasas, a las cuales extiende principios elaborados por el derecho privado, en tanto que para el impuesto efectúa un planteo de tipo político-social absolutamente distinto.

En efecto, "causa de la obligación no es el fin económico-social perseguido por el contrato (*causa obligandi*), sino la razón de ser o el fundamento jurídico del deber de cumplimiento (*causa debendi*)", principio que aplicado a las tasas lleva a concluir que la causa radica en la prestación del servicio por parte de la administración, que es, justamente, la *causa debendi* de ellas (242). En cambio, tratándose de impuestos directos, ya no es posible establecer ninguna relación individual entre prestación y contraprestación, por lo cual la investigación debe orientarse en sentido distinto al privadista; a su respecto no puede hablarse de servicios particulares y de relación individual, pues "los impuestos deben pagarse si y en cuanto sean prestados todos aquellos servicios que son de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en especial, sino que, inmediata y necesariamente, interesan a todos" (243), de modo que no exista una relación causal de orden particular sino de orden general, aplicable a toda la masa de ciudadanos. Sólo así, en esta concepción amplia, de relación entre la comunidad de habitantes en conjunto, con el Estado, puede concebirse la causa en el impuesto.

Advertimos en Rotondi, pues, los dos conceptos de causa a que antes aludimos: uno inspirado en la elaboración del derecho privado (válido para las tasas) y otro de concepción metajurídica, de naturaleza especial, que no es susceptible de aplicación individual (para los impuestos).

243. h) ADMISIÓN PARCIAL DE LA CAUSA. — Ciertos autores demuestran escaso entusiasmo por la idea de causa, y si no fuera porque no la rechazan en forma absoluta o la aceptan parcialmente, aunque con tibieza, estaríamos tentados de incorporados a la corriente anticausalista.

Bühler (244) es uno de ellos. Cree que la causa tiene mayor trascendencia en el derecho tributario internacional antes que en el derecho tributario interno (y en éste limitada a los casos de doble imposición), en lo que demuestra consecuencia con la orientación del derecho alemán, pues en derecho público —a diferencia de lo que ocurre en derecho civil— la única causa de nacimiento de la obligación es el cumplimiento del *presupuesto de hecho de*

(241) Ob. cit. en nota 186.
(242) Ob. cit., ps. 64 y 66.
(243) Ob. cit., p. 71.
(244) *La causa giuridica nel diritto tributario* (en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1939-I, ps. 9 y sigtes.).

la ley. Lo mismo que Hensel (245), nuestro autor (246) cree que la teoría del presupuesto de hecho (*Tatbestand*) ocupa el lugar central de la doctrina de la obligación tributaria, aunque en la relación establecida entre el Estado y el contribuyente no existe *igualdad de posiciones* sino una *relación de poder*, que destaca la supremacía del primero.

En su análisis del problema, Bülher establece la diferencia entre *motivación del derecho a aplicar impuestos*, cuyo análisis corresponde a la ciencia de las finanzas y es de naturaleza político-económica o filosófico-política, y *motivación del crédito de impuesto*, o sea, de la obligación fiscal. En cuanto a lo primero, que sería la *causa jurídica lato sensu*, carece de mayor importancia en el derecho tributario alemán porque el derecho de imponer es extraño a toda consideración jurídica; y en cuanto al segundo aspecto, que corresponde a la *causa jurídica en sentido restringido*, con acepción privadista, "significa la relación económica derivada en primer término del presupuesto de hecho, también identificándose alguna vez con la *ratio legis*, en virtud de la cual el Estado adopta, en cada caso, una determinada exigencia tributaria" (247). En este sentido y como elemento subsidiario de interpretación, la causa tiene cierta eficacia, especialmente en la doble imposición internacional.

Tampoco Blumenstein (248) acepta integralmente el concepto de causa, que a su juicio no puede utilizarse en el mismo sentido que en las obligaciones de derecho privado. La única posibilidad de establecer cierta analogía a su respecto y en determinados tipos de obligaciones de derecho público, puede hallarse en la circunstancia de que "la exigencia de la prestación por parte de la entidad pública, como también la determinación de su especie y de su medida, es fijada con respecto a ciertas relaciones personales del obligado con la entidad pública y, al propio tiempo, con el motivo y con el objeto de la prestación" (249).

Este es el concepto de causa admitido por el maestro suizo: la vinculación del sujeto pasivo, con el objeto o motivo de la prestación; tan sólo cuando pueda establecerse tal relación individual habrá *causa*. Por esto el concepto de causa (que concibe como *fundamento* de la obligación) no puede adaptarse a *todas* las obligaciones de derecho público y le permite establecer una diferencia sustancial entre los *tributos causales* y el *impuesto*.

Basta dicha clasificación para comprender que Blumenstein excluye la causa en el impuesto, por lo menos en su función específica, pues sólo admite que en determinadas circunstancias puede adquirir importancia para la interpretación del derecho positivo (en materia de impuestos) y en las relaciones interestatales. La acepta plenamente, sí, en los tributos de monopolio, contribuciones especiales, tasas y gravámenes sustitutivos (*Ersatzabgabe*), que integran la categoría de *tributos causales*, en los cuales se establece la relación personal del deudor con el Estado y con el objeto del tributo, que ofrece cierta afinidad con el fundamento de la obligación del derecho priva-

(245) *Diritto tributario*, ps. 71 y 72.
(246) Ob. cit., ps. 19 y 20.
(247) Ob. cit., p. 43.
(248) *La causa nel diritto tributario svizzero* (en "Riv. Dir. e Sc. d. Fin.", 1939-I, ps. 355 y sigtes.); *Sistema*, p. 2.
(249) Ob. cit., p. 357.

do. En estos supuestos, la estructura del vínculo obligacional depende de la realización en cada caso, de las circunstancias previstas por la ley (contraprestación o beneficio especial), actuando la causa, igualmente, como elemento determinante de la *medida* del gravamen. En resumen, la causa estaría en la ley.

En un sentido sustancialmente análogo se pronuncia D'Alessio (250), que sólo acepta la causa en aquellos tributos en que es posible establecer una correlación directa: en los demás casos, la causa radica exclusivamente en la ley, que crea la obligación, determina el sujeto, fija su medida y disciplina las modalidades.

244. ANTICAUSALISMO. — Frente a esa abundancia de interpretaciones causalistas, donde hay para todos los gustos, calificados tratadistas rechazan la causa como elemento de obligación tributaria. En primer término mencionaremos a Ingrosso (251), quien luego de precisar el alcance de la expresión "causa", excluye toda interpretación que la vincule con el poder tributario y la *ratio legis*, que responden a conceptos políticos, llegando a la conclusión de que tomada en su significado técnico, la adaptación "de la noción de causa jurídica resulta inoperante" (252), aun para las tasas.

También es anticausalista Giannini (253). Señala, lo mismo que Ingrosso, el error de la doctrina de la capacidad contributiva de la escuela de Pavía y destaca que la realización de los servicios públicos de cualquier tipo, no constituye el presupuesto para el nacimiento de la deuda tributaria; la necesidad de reunir fondos para atenderlos constituye el motivo (prejurídico) de la imposición, no la causa (jurídica) del impuesto. Concretamente, niega "toda relevancia jurídica al requisito de la causa", considerando insostenible la doctrina de Griziotti y sus discípulos, como también la que vincula la causa con el presupuesto de hecho adoptado por la ley (254) (255).

No podemos omitir en esta reseña de autores anticausalistas, a Berliri, que ha dedicado extensas consideraciones a la crítica de la doctrina de Griziotti y de quienes siguen sus enseñanzas (256), concretando su pensamiento en la última de sus obras. En ella, luego de resumir los motivos de impugnación, termina con estas palabras a manera de conclusión: "Las teorías contrarias (sostenidas por Griziotti, Jarach, Pugliese y, en forma muy circunspecta, por Blumenstein y Vanoni) radican en un equívoco, ya sea confundiendo el momento político con el jurídico, la razón por la cual el legislador dispone que al producirse determinado hecho de la ley nace la obligación de pagar el tributo; o de una confusión entre causa y *ratio legis*, o de una incorrecta interpretación de normas legales que pueden ser rectificadas sin recurrir al inadmisible

(250) *Corso di diritto finanziario* (Jovene, Napoli, 1938, ps. 280 y sigtes.). *Apud* Rotondi, ob. cit., p. 59.

(251) *Istituzioni di diritto finanziario* (vol. II, ps. 63 a 65); *Diritto finanziario*, ps. 578 a 582.

(252) *Diritto finanziario*, p. 582.

(253) *Istituzioni*, ps. 83 y sigtes.; *I concetti*, ps. 155 y sigtes.

(254) *Istituzioni*, p. 86; *I concetti*, ps. 157 y 159.

(255) Einaudi sostiene la misma interpretación que Giannini, viendo en la ley la causa única del impuesto (*Il sistema tributario italiano*, Torino, Einaudi, 1939, ps. 231 y 232). *Apud* Rotondi, ob. cit., p. 45.

concepto de causa, o, finalmente, de una confusión terminológica en cuanto la expresión causa es utilizada para indicar la fuente de la obligación (la ley) o el presupuesto de hecho de cuya realización nace la obligación" (257).

Entre los autores brasileños podemos señalar a Baleeiro y Ulhõa Canto. Baleeiro (258), tras examinar las diversas teorías y señalar la complejidad del problema, acierta al decir en conclusión que "si la causa aún no es un concepto nítido y pacífico para el derecho privado, donde se originó, no podrá serlo para el derecho fiscal, donde se pretende adoptarla". En cuanto a Ulhõa Canto (259), cree que la causa de la obligación tributaria sólo puede llevar este nombre en las tasas por servicios que el contribuyente es libre de aceptar o rechazar, pues tal supuesto puede asimilarse a un verdadero contrato de adhesión; mas en todos los demás casos, inclusive otros tipos de tasas, "en lugar de causa es más apropiado hablar de un fundamento del derecho del Estado al tributo, *in genere*, y éste consiste en la necesidad del Estado de contar con medios económicos para poder cumplir sus fines colectivos" pero, entonces, concluye, se trata de *fundamento*, y no de causa.

El uruguayo Peirano Facio igualmente se halla en la misma corriente al expresar que "la causa podrá considerarse como la justificación ético-política del impuesto, pero no como un elemento que integre la relación jurídica tributaria fundamental" (260). Entre los autores españoles, Perulles también la niega como elemento constitutivo de la obligación (261), y Fenech, sin desconocer el ideal de justicia que encierra la doctrina causalista, la estima "peligrosa e inexacta, ya que la pretendida causa de la obligación podrá ser en muchos casos la *ratio* o *mens legis*, pero nunca presupuesto de la relación" (262); por su parte Rossy, independientemente de reconocer al asunto escaso interés práctico, se limita a identificar la causa próxima con la situación-base prevista y la causa remota con la ley, lo que importa negarla como elemento esencial de orden jurídico (263). Por último, Sáinz de Bujanda señala en forma terminante, "que la noción de causa no debe integrarse en el sistema de la disciplina" (el derecho financiero) (264).

245. CONCLUSIONES. — El examen del problema de la causa en el derecho financiero a través de los diversos expositores, nos conduce a la misma incertidumbre que pudimos apreciar al considerarlo con respecto al derecho privado y al derecho público. No es posible saber a ciencia cierta, qué es o en qué consiste la causa en el derecho financiero.

Hay quien procura aplicar el concepto de causa elaborado por el derecho privado, sin advertir que no proporciona una noción precisa al respecto, no pudiéndose establecer si es fuente, fin, objeto, motivo u obligación, aparte de las características específicas de la obligación tributaria. Otros, como Bühler y

(257) Berliri, *Corso istituzionale* (Giuffrè, Milano, 1965, p. 117).

(258) Ob. cit. en nota 186, p. 244.

(259) Ob. cit. en nota 186, p. 23.

(260) *El impuesto a las ventas* (Facultad de Derecho, Montevideo, 1955, p. 223).

(261) *La relación jurídico-tributaria* (J. M. Bosch, Barcelona, 1959, p. 14).

(262) *Derecho procesal tributario* (Librería Bosch, Barcelona, 1949, t. I, ps. 206 y 207).

(263) *Instituciones de derecho financiero* (Librería Bosch, Barcelona, 1959, ps. 302 y 403 y sigtes.).

(264) Ob. cit. en nota 186, "Rev. Der. Fin.", año 1966, p. 143.

Blumenstein, sostienen que el derecho público no puede adoptar las nociones privadistas, pero ya vimos la diversidad de interpretaciones administrativistas; Trotabas cree posible una conciliación entre la noción de causa en derecho privado y en derecho público, sosteniendo que hay causa en sentido objetivo (general) y causa en sentido subjetivo (especial); finalmente, Griziotti, Tesoro y Scoca rechazan uno y otro tipo de doctrinas, exponiendo que la causa asume en nuestra materia una significación diferente de la que tiene en la ciencia jurídica general, lo que hace necesario elaborar un concepto especial de ella, y dedicados a esta búsqueda, llegan a dispares conclusiones.

Tampoco hay coincidencia en cuanto a la *finalidad* de la causa. Para Griziotti, Pugliese, Jarach y Bielsa, la causa es esencial para apreciar la *validez* de la obligación, llegando el primero a sostener que los jueces deben rehusarse a aplicar la ley cuando falte la causa (265), lo que es inaceptable en nuestra organización institucional; otros autores (Adriani, Bühler, Vanoni, Blumenstein) la conciben, en cambio, como elemento de *interpretación* de la ley.

En general se advierte una confusión entre *causa del impuesto* (aspecto prejurídico) y *causa de la obligación* (aspecto jurídico), considerando la mayoría de los autores el primero de esos aspectos. No es ello extraño en el caso de Griziotti, por su preocupación de no segregar lo jurídico de lo económico-político-social, pues según propia declaración no fue un jurista sino "un economista que buscaba profundizar el derecho financiero desde un punto de vista fundamental y no solamente formal, según la escuela alemana" (266); su doctrina, empero, es particularmente objetable. Vincular la causa con las ventajas o beneficios derivados de los servicios estatales y con la capacidad contributiva, es colocar el asunto en un terreno metajurídico y de peligrosa vaguedad, aparte de que los presupuestos tributarios pueden ser ajenos a dicha circunstancia, no pudiendo rever el poder judicial la elección efectuada por el legislador, ni pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la ley.

Compartimos la opinión de quienes creen que la obligación tributaria existe con prescindencia de la causa y que ésta carece, por tanto, de relevancia jurídica, ya que la necesidad de reunir los medios económicos para afrontar los gastos producidos para el cumplimiento de los servicios públicos indivisibles, constituye el motivo (prejurídico) de la imposición, no la causa (jurídica) del impuesto" (267). Ni siquiera sirve en materia de tasas, porque a su respecto cabe decir lo mismo que en el impuesto, que son satisfechas por obediencia a un mandato del Estado (268); hay diferente presupuesto de hecho, pero identidad sustancial de índole jurídica.

La noción de causa permanece incierta y no es menester torturar el razonamiento jurídico en su búsqueda, si los mismos objetivos pueden lograrse recurriendo a otras circunstancias, tales como fundamento, motivo, *ratio legis* o presupuesto de hecho del gravamen. El propósito perseguido por el causalismo de la escolástica y de Griziotti, de concretar en la causa una valla

(265) Griziotti, Vº *Diritto finanziario* (en *Nuovo Digesto Italiano*, p. 1064).

(266) Griziotti, *Analogies et différences entre la doctrine de Gaston Jèze et la doctrine italienne en matière de sciences des finances et de législation financière* (en R.S.L.F, 1954, ps. 254 y sigtes., esp. p. 256).

(267) Giannini, *I concetti*, p. 157.

(268) Ingrosso, *Diritto finanziario*, ps. 580 y 581.

contra la arbitrariedad, es obtenido en la Argentina —donde ningún poder es ilimitado—por el juego armónico de los principios constitucionales de la tributación y por el control de las leyes y de los actos administrativos por parte del poder judicial (269).

En suma, la noción de causa es fuente de errores y confusiones, hallándose fuera de lo jurídico en materia financiera: además, es inútil, porque otros elementos pueden reemplazarla ventajosamente en la obtención de los fines perseguidos (270).

Nada mejor para apreciar una visión de conjunto la carencia de conceptos claros y precisos en esta materia, así como las divergentes doctrinas al respecto (271), que el siguiente cuadro sinóptico:

** (269) J. M. Tejerizo se adhiere a la posición de Giuliani Fonrouge expresando: "Resulta más útil utilizar alguna otra expresión que venga a significar lo mismo, pero que no conduzca a confusión_ A estos efectos, puede admitirse la de fundamento del hecho imponible que utiliza Sáinz de Bujanda, o mejor aún, la de *ratio legis*, de la cual hablan Giuliani Fonrouge o Ferreiro" (*La causa de los tributos*, "H.P.E.", nº 64, 1980, p. 218). Ver crítica a esta posición en Gabriel Casado Ollero, *Los esquemas conceptuales...* trabajo citado ("Cívitas", nº 59, p. 387, nota 172).

(270) Jarach nos ha atribuido "adhesión" a la teoría expuesta por Scoca y Tesoro, que identifica la causa con el presupuesto de hecho del tributo (ver *El hecho imponible*, p. 77, nota 112). En realidad, nunca expresamos tal "adhesión", y para comprobarlo basta leer la nota que aparece en ps. 395 y 396 del "Anteproyecto". Unicamente pudo decir, como lo advirtió sagazmente Gomes de Sousa, que habíamos considerado esta tesis como la más aceptable dentro de la teoría causalista, aunque sin darle (su) adhesión formal" (*Estudios de directo tributário*, Edição Saraiva, São Paulo, 1950, p. 33, nota 45). Desde la redacción del "Anteproyecto" (1942) hemos meditado sobre el tema, adquiriendo la convicción de la inexistencia de causa y la inocuidad de tal concepto.

(271) Para la crítica de las doctrinas causalistas, ver las obras citadas en el curso de la exposición, porque cada autor se preocupa de mostrar las excelencias de su propia interpretación, y destruir las ajenas. No obstante, para una visión completa y resumida, consúltese los trabajos de Rotondi, Sáinz de Bujanda y Ulhôa Canto mencionados en la nota 186.

I. Causalismo

1. Admisión *integral* de la causa como
   - ... beneficio obtenido del Estado (causa mediata) y como capacidad contributiva (causa inmediata): Griziotti, Ranelletti.
   - ... razón determinante del tributo o puente entre el presupuesto de hecho y la ley, especialmente como capacidad contributiva: Jarach, Pugliese.
   - .. fin de la actividad pública o necesidad del Estado de obtener recursos, sin relación de proporcionalidad con los servicios públicos: Vanoni.
   - ... presupuesto de hecho del tributo: Scoca, Tesoro.
   - ... capacidad contributiva (causa objetiva) y como motivo de acción del agente (causa subjetiva): Trotabas.
   - ... principio legal y constitucional: Bielsa, Linares Quintana, Gomes de Sousa, Pesenti.
   - ... circunstancia variable según la categoría del tributo: Rotondi, Adriani.
2. Admisión parcial de la causa con respecto
   - ... al derecho tributario internacional principalmente, identificándola con la *ratio legis*: Bühler.
   - ... a los atributos con relación individual entre el deudor y el Estado y el objeto del gravamen (monopolios, tasas, contribuciones especiales, tasas sustitutivas): Blumenstein, D'Alessio.

II. Anticausalismo
- La noción de causa es inoperante (Ingrosso).
- Carencia de relevancia jurídica: la obligación deriva de la ley (Giannini, Peirano, Facio, Perulles, Rossy).
- La ley es la única causa del impuesto (Einaudi).
- Es inadmisible, por no ser concepto nítido y pacífico (Baleeiro).
- No hay causa; más propio es hablar de "fundamento" (Ulhõa Canto).
- Es peligrosa e inexacta (Fenech).
- No debe integrarse en el sistema del derecho financiero (Sáinz de Bujanda).
- La doctrina de la causa radica en un equívoco (Berliri).

Capítulo IV

Determinación de la obligación tributaria

246. Concepto y función de la determinación. — La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama *determinación* de la obligación.

* En algunos casos suele emplearse entre nosotros la palabra *liquidación*, pero ella, en verdad, tiene un sentido restringido, vinculado al aspecto final del proceso de determinación, que es la planilla o cuenta que lo resume y exterioriza (1); por lo demás, la expresión "determinación" está incorporada al léxico de la materia y es utilizada por la ley 11.683, que regula la aplicación de los principales impuestos nacionales, como también por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y por otros ordenamientos inspirados en este último.

La doctrina italiana, preocupada por ciertas particularidades de la legislación de su país, ha discutido si la expresión "determinación" *(accertamento)* debe ser entendida en sentido amplio, comprendiendo actos de la administración y de los particulares o en forma restringida, concretada a actos de la administración exclusivamente. Los autores de esta última tendencia han tenido que soslayar el problema planteado por los gravámenes que en Italia no exigen un acto expreso determinativo de la administración (ciertos impuestos de timbre, especialmente), diciendo —como Carnelutti (2) y Tesoro (3)— que la llamada *autodeterminación (autoaccertamento)* es mera "aplicación" del impuesto, mas no "determinación"; o como Berliri (4), que es algo "extraño al mundo jurídico" (5).

---

(1) Como bien dice Ingrosso, los diversos momentos de la determinación se resumen y unifican en un procedimiento o juicio lógico, que se inicia con la investigación sobre el *an debeatur* del impuesto y termina en el *quantum debeatur* o suma cierta a pagar *(Diritto finanziario*, p. 298).

(2) Indice bibliográfico (en "Riv. Dir. Proc. Civ.", 1937-I, p. 95); *Lezioni di dir. proc. civ.* (Cedam, Padova, 1926), *Introduzione*, ps. 132 y sigtes.

(3) *Il c. d. autoaccertamento* (en "Riv. Italiana di Diritto Finanziario", 1937-I, ps. 12 y sigtes.); *Principii di diritto tributario*, p. 284.

(4) *Appunti in tema di accertamento* (en "Riv. Italiana di Diritto Finanziario", 1937-I, ps. 85 y sigtes., esp. p. 87); *Principii di diritto tributario*, vol. II, p. 184, y vol. III, ps. 5 y sigtes.; id., *Corso istituzionale*, Giuffrè, Milano, 1985, ps. 261 y sigtes.

(5) Mayer considera que la *determinación* es "un acto administrativo de forma común" y no encuentra mejor manera de resolver la dificultad mencionada en el texto, que establecer

A pesar de que el art. 28 de la Ley General Tributaria de España establece claramente que el hecho imponible determina "el nacimiento de la obligación tributaria", uno de sus comentaristas considera "que la interpretación sistemática de la ley no lleva a la afirmación de que la obligación tributaria surge de la mera realización del hecho imponible, sino que el sentido de la ley parece ser exactamente el contrario: no basta con la realización del hecho imponible; es necesario algo más: la liquidación del tributo" (35). Pocas líneas después, el mismo autor destaca que es necesario efectuar una separación entre "devengo" y "hecho imponible" y que en los impuestos periódicos, donde la institución tiene relevancia, "los partidarios de la teoría según la cual la mera realización del hecho imponible hace surgir la obligación tributaria, advierten que devengo equivale a nacimiento de la obligación tributaria" (36).

250. c) OTRAS TEORÍAS. — Preocupados siempre por el hecho cierto de que el fisco emite el acto de determinación, el famoso *accertamento* del derecho italiano, como condición previa para la exigibilidad y aun para el pago espontáneo de la deuda; pero convencidos, al propio tiempo, de que el hecho generador radica, esencialmente, en el cumplimiento del presupuesto tributario, algunos autores intentan una explicación que permita conciliar las tendencias extremas. Es así que Pugliese, si bien reconoce que "la determinación no tiene eficacia constitutiva", porque su función es únicamente declarar la existencia de una relación jurídica ya constituida, admite que ese acto administrativo "constituye una condición *indispensable* para que la relación misma sea jurídicamente concreta y eficiente, salga del mundo de las sombras para entrar en el mundo sensible" (37), por lo cual —concluye— "el instituto de la determinación *(accertamento)* por cierto no posee verdadera y propia eficacia constitutiva... pero desempeña, en cierto sentido, una *función constitutiva*, exactamente, tales elementos o presupuestos materiales, que de otro modo quedarían latentes e incapaces de producir sus propios efectos constitutivos"; no pudiendo desconocérsele, pues, "eficacia constitutiva, aunque fuere limitada e indirecta" (38).

En parecidos términos se pronuncia Tesoro, para quien "la determinación tiene naturaleza esencialmente declarativa, puesto que carece de relevancia para la creación, para la formación de la obligación tributaria... sino, únicamente, para su especificación concreta, para su *liquidación*"; sin desconocer, empero, su importancia "esencial" para el *perfeccionamiento* de la obligación y lo que más cuenta para su *exigibilidad* (39). "La determinación tributaria, por tanto, tiene naturaleza esencialmente declarativa, pero en parte, también, constitutiva..." (40).

(35) CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español* (Tecnos, Madrid, 1968, p. 322).
(36) Ob. y lug. cits.
(37) Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario, p. 135.
(38) Ob. cit., p. 136.
(39) *Principii di diritto tributario*, p. 186.
(40) Ob. cit., p. 187.

Para estos autores, así como para otros que participan de la misma orientación en cuanto a lo principal, el acto de determinación, aun sin ser constitutivo, no reviste el carácter de una simple formalidad procesal, sino que es condición de orden *sustancial o esencial*, connatural a la obligación misma (41). En esta corriente debe incluirse a Pérez de Ayala, cuando al examinar los textos del derecho positivo español, llega a las siguientes conclusiones: 1) los efectos de la declaración tributaria son los de una confesión extrajudicial cuando su contenido es positivo; 2) esa confesión (o manifestación positiva) recae sobre la existencia o inexistencia y valor del hecho imponible; 3) por consiguiente, es una prueba de la realización del hecho imponible y, por lo tanto, la afirmación de la certeza del nacimiento de una obligación tributaria material; 4) debe asignársele efecto *declarativo* de la existencia de la obligación; 5) sin embargo, como la declaración puede ser rectificada por la administración o por el propio interesado, se trata de una declaración positiva provisional de la existencia de dicha obligación (42); conclusión esta última que pareciera inclinarse hacia un efecto mixto, declarativo-constitutivo.

** Este autor, en trabajos posteriores (43), pero especialmente en su *"Curso"* en colaboración con E. González García (44), desarrolla su teoría enmarcada dentro de los criterios funcionales o dinámicos, concluyendo que de la interpretación de la Ley General Tributaria española surge que la ley "liga a la simple realización del hecho imponible un deber de hacer (presentar una declaración) o un deber jurídico particular de entregar cierta cantidad a título de impuesto o tasa. Pero frente a él no existe un verdadero derecho subjetivo del ente público, sino una situación de poder. El derecho subjetivo de crédito surgirá, en su caso, una vez practicada la liquidación". Es decir que los autores entienden que:

"1) El art. 28, L.G.T., conecta el nacimiento de la obligación tributaria a la realización del hecho imponible.

"2) Es técnicamente incorrecto estimar que de la realización del hecho imponible surge automáticamente una relación crédito-deuda, porque el presunto acreedor carece de los medios jurídicos habitualmente atribuidos por el ordenamiento en defensa de su derecho.

"3) Ante el terminante mandato del art. 28, L.G.T., y la imposibilidad técnica de que la obligación tributaria surja automáticamente de la realización del hecho imponible, cabe posponer el momento del nacimiento de la obligación a la liquidación de la cuota tributaria. Con lo que, sin contradecir lo dispuesto por el art. 28, se llega a una construcción aparentemente aceptable".

** Conforme a esta teoría de la realización del hecho imponible surgen "dos situaciones jurídicas subjetivas fundamentales de deber y poder, de contenido

(41) TROTABAS, ob. cit., p. 514.
(42) PÉREZ DE AYALA, *Derecho tributario* (Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 237).
** (43) PÉREZ DE AYALA, *Potestad de imposición y relación tributaria*, R.D.F.H.P., 1970, ps. 178 y sigtes.
** (44) PÉREZ DE AYALA Y E. GONZÁLEZ GARCÍA, 5ª ed., Edersa, Madrid, 1989, ps. 211 y sigtes. Ver opinión similar en E. GONZÁLEZ GARCÍA y ERNESTO LEIBUNE, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria

no recíproco y a cargo, respectivamente, del presunto contribuyente y de la Administración, cuyo desenvolvimiento a través del procedimiento de gestión, fijará, desde luego, la existencia y magnitud del hecho imponible concreto y, en su caso, determinará la cuantía de la deuda tributaria. De suerte que, de una parte, en los tributos que reclamen procedimiento de gestión, sólo a partir de este momento podrá hablarse de acreedor y deudor tributarios; de otra, este esquema no pretende gozar de validez universal, siendo necesario examinar los instrumentos de que se ha servido el legislador para hacer efectiva la prestación tributaria en cada caso".

Por su parte, la doctrina brasileña y algunos códigos tributarios latinoamericanos, establecen una nítida separación entre "obligación" y "exigibilidad de la obligación". Según esta tendencia, la obligación de pagar u obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador, en tanto que la determinación *(lançamento)* tiene por fin constituir el crédito tributario, de modo que este acto tiene un efecto mixto: declarativo en cuanto al *nacimiento* de la obligación y constitutivo con respecto al *crédito* fiscal; así resulta del art. 113, § 1, del Código Tributario nacional con relación al primer aspecto, y el art. 142 al segundo, los cuales no hacen más que recoger las normas propuestas por Gomes de Sousa en los arts. 81 y 105 del proyecto de código y explicadas en términos inequívocos por ese autor (45). En igual sentido se manifiesta Nogueira (46).

Esa disociación entre nacimiento de la obligación y exigibilidad aparece también en los arts. 2º y 3º del Código Tributario del Perú (t.o. 1996), e igualmente es la conclusión a que llega Vicente-Arche Domingo con anterioridad a la ley española de 1963 (47), discrepando con las opiniones de ciertos comentaristas de ese texto, según vimos anteriormente.

Pero no todos comparten esos puntos de vista. Blumenstein, por ejemplo, atribuye a la determinación una función puramente *documental*, para el *perfeccionamiento* del crédito fiscal (48); y D'Amati cree que deben rechazarse las

(45) "Al especificar que la obligación principal deriva exclusivamente de la ley tributaria, el Proyecto toma posición en la controversia doctrinal en cuanto al efecto constitutivo o declarativo de la determinación (*lançamento*)", afiliándose a la segunda corriente (*Trabalhos da Comissão*, ps. 188 y 189). Comentando el art. 105, escribe: "Los estudios más recientes sobre el asunto, reexaminando la copiosa literatura sobre el tema, conducen a una solución que concilia la tesis de la constitución de la obligación por el hecho generador, única compatible con la naturaleza *ex lege* de aquélla, con la comprobación práctica de un efecto constitutivo inherente a la determinación (*lançamento*), parte de su efecto declaratorio de la obligación preexistente" (ob. cit., p. 203).

(46) NOGUEIRA, *Teoria do lançamento tributário* (São Paulo, 1965, p. 39); íd., *Direito financeiro. Curso de direito tributário* (Bushatsky, São Paulo, 1964, p. 80). FERREIRO LAPATZA en España, luego de afirmar que el legislador es libre en cuanto a la elección de atribuir a la determinación efecto declarativo o constitutivo o dentro del propio ordenamiento, elegir sistemas distintos para tributos distintos, entiende que el art. 28 de la Ley General Tributaria es clara en cuanto a que la obligación tributaria se devenga de la realización del hecho imponible, pero que considerar nacida la obligación tributaria no significa que en todos los casos sea exigible. En numerosos casos, la Administración puede exigir en forma inmediata la obligación, pero en otros, desplaza la exigibilidad de la obligación a un momento posterior (*Curso...*, ob. cit., 13ª ed., Madrid, 1991, ps. 347 y sigtes.).

(47) VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Consideraciones sobre el hecho imponible* (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1960, ps. 529 y sigtes., esp. ps. 584 y 587).

(48) *Sistema*, ps. 333 y 335.

doctrinas extremas examinadas anteriormente, porque ambas omiten tener en cuenta que el acto de determinación no cumple una función sustancial sino técnico-formal: es una condición jurídica de *orden formal* y que reviste importancia porque "al jurista interesa el acto formal de la autoridad financiera, antes que la situación económica considerada como motivo de imponibilidad"; en suma, es el término equivalente a la *forma* de los negocios de derecho privado (49).

Pese a ciertas discrepancias parciales, Russo y Jarach pertenecen a esta última tendencia. Según el primero, la declaración tributaria carece de efecto constitutivo de la obligación, pero, al propio tiempo, quienes se inclinan por el efecto declarativo se limitan a decir lo que *no es* el acto, pero omiten señalar *qué es* el acto y cuáles son sus efectos, de manera que ninguna de ambas posiciones extremas resulta satisfactoria. Para este autor y en conclusión, resalta en primer plano "la función de la declaración como acto atinente específicamente a la liquidación y a la recaudación del impuesto adeudado. Ella sirve exacta y exclusivamente a esto: a llevar a conocimiento de la administración los hechos a los cuales la ley vincula la deuda impositiva y a traducir en suma líquida la base imponible, mediante una apreciación analítica o sintética de los elementos que la integran" (50).

Aun diferenciándose de aquél en diversos aspectos —entre otros al negar el carácter confesorio de la declaración—, Jarach se manifiesta en términos muy parecidos. En un trabajo casi contemporáneo al de Russo, y luego de pasar en revista diversas posiciones de la doctrina, sintetiza de esta manera su opinión: "La determinación no es un momento imprescindible de la vida de la obligación tributaria y la declaración tampoco es esencial, aun en los impuestos para los que la ley exige la declaración del contribuyente con el más amplio alcance, ya que la obligación puede nacer y extinguirse sin que el deber de efectuar la declaración haya sido observado. Sólo en el ámbito de la actividad de la administración, tendiente a tutelar el crédito fiscal, la declaración tiene un papel como exteriorización del conocimiento y de la voluntad del obligado, para colaborar en la función de la actividad de verificar *y determinar* con carácter de decisión lo que en derecho corresponde" (51); de lo cual deduce que aquélla "pertenece al ámbito del derecho formal o administrativo", con lo cual reitera su conocida posición en cuanto a la división del derecho tributario en sustancial y formal, que no compartimos.

Por nuestra parte, desde la primera edición concretamos opinión en el sentido de que la determinación es necesaria en todos los tributos, discrepando en ello con ese autor, pero señalando con claridad que ese acto no

(49) D'AMATI, L'imposta di bollo e il problema della natura dell'accertamento (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1957-I, ps. 52 y sigtes., esp. ps. 68 y 75); íd., Nacimiento de la obligación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica (en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", 1962, ps. 549 y sigtes., esp. ps. 579 y 582), Il diritto finanziario (Cacucci Editore, Bari, 1984, p. 22).

(50) RUSSO, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria* (en "Rivista" cit., 1966-I, ps. 231 y sigtes., esp. p. 251).

(51) *Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria* (en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Ensayos de derecho administrativo y tributario para conmemorar el XXX aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, México, 1966, ps. 515 y sigtes., esp. p. 528).

revestía carácter sustancial sino meramente formal y documental de reconocimiento de una obligación preexistente, lo que no aparece en las trascripciones que se hacen de nuestro trabajo.

251. d) CONCLUSIONES. — El análisis de las doctrinas expuestas pone de manifiesto que casi siempre están influidas por características del derecho positivo de cada país, lo que es particularmente aplicable a la abundante producción italiana. Los autores se hallan ante un sistema que atribuye al acto de determinación emanado de la administración pública, efectos de trascendencia con respecto al surgimiento o, cuando menos, a la exigibilidad del crédito del Estado; por esta razón, aun en el caso de admitir el carácter declarativo de ese acto, no pueden menos que reconocer su importancia en el proceso formativo de la obligación tributaria; lo cual les conduce a las más diversas explicaciones jurídicas, ya asignándole una función vinculada con la sustancia de ella, ya de orden meramente técnico-formal o documental.

Consideramos que, desde un punto de vista general y frente al derecho positivo argentino en especial, la obligación tributaria *nace al* producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, y tanto el *deber* de satisfacerla como el correlativo *derecho* a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún *acto sustancial* posterior, bastando al efecto que trascurran los términos o fechas señalados con carácter general por las leyes o reglamentos.

El acto de determinación, que no debe *ineludiblemente* emanar de la administración (puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco), tiene carácter *declarativo y* cumple la función de reconocimiento *formal* de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo —mediante la aplicación de la alícuota correspondiente— el monto *o quantum* de la deuda.

Es la única solución acorde con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria. El deudor o el responsable al formular la "declaración" impositiva (o al sellar un documento) o la administración al efectuar una "determinación de oficio", no *crean* nada, ni *perfeccionan* obligación alguna; simplemente, *reconocen o declaran* en cuanto ha lugar por derecho, para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley. La actividad administrativa al respecto es, como dice con acierto Jarach (52), una actividad de *aplicación*, y no de creación del derecho sustantivo, aunque no compartimos su concepto de que ella tenga más analogía con la actividad jurisdiccional que con la actividad administrativa objetiva (53).

(52) *El hecho imponible*, ps. 32 y 38. Aclaramos, empero, que tampoco estamos de acuerdo con su separación estructural entre "derecho tributario material" y "derecho tributario administrativo o formal" (ver p. 43); que se inspira en HENSEL (*Diritto tributario*, p. 6); para nosotros son dos *aspectos* de un todo orgánico y esencialmente indivisible.

252. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN. — Siguiendo la clasificación tripartita (54), que consideramos adecuada a los principios jurídicos expuestos y a las características del derecho argentino, pueden señalarse tres tipos o procedimientos de determinación: *a)* la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada "autodeterminación") y que denominamos *determinación por el sujeto pasivo; b)* la efectuada *motu proprio* por la administración sin cooperación del sujeto pasivo *o determinación de oficio; c)* la determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo *o determinación mixta*, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores.

A diferencia de lo que ocurre en países con distinta organización fiscal, en la Argentina asume importancia preponderante el primer procedimiento, por ser la forma normal de determinación de los principales impuestos nacionales, esto es, los regidos por la ley 11.683, y de muchos impuestos provinciales, como de ciertos tributos municipales de significación. Los procedimientos de "determinación de oficio" y de "determinación mixta", son de carácter excepcional o rigen para gravámenes de menor importancia, como tendremos ocasión de ver.

253. DETERMINACIÓN POR EL SUJETO PASIVO. — * Según el art. 11 de la ley 11.683, t.o. 1998, la determinación y percepción de los impuestos regidos por ella, "se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables", obligación que puede hacerse extensiva a los terceros que intervengan en operaciones afectadas por tributos, según criterio discrecional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (55). Los formularios respectivos se ajustarán a las formas extrínsecas establecidas en el art. 28 de la reglamentación, especificando detalladamente todos los elementos relacionados con la materia imponible (incluyendo deducciones, exenciones, rebajas, etc.), y consignar, finalmente, la alícuota o alícuotas aplicables y el monto a pagar resultante, para todo lo cual generalmente debe recurrir al asesoramiento técnico privado, en razón de su complejidad; conjuntamente con la declaración, efectúa el pago mediante depósito bancario en la cuenta de la Dirección.

* Basta lo expuesto para comprender que la *declaración jurada* no constituye en este sistema un simple medio de "informar" a la administración la existencia de un hecho imponible, por lo cual es impropia la terminología del art. 11 de la recordada ley 11.683 cuando dice que la determinación se efectuará *"sobre la base de declaraciones juradas"*, la cual sólo hace *conocer el hecho generador, únicamente, en la determinación mixta*, cuando el contribuyente hace saber o denuncia circunstancias susceptibles de imposición y el fisco practica la liquidación correspondiente, y también en la determinación de oficio sobre la base cierta, pero resulta

(54) BLUMENSTEIN, *Sistema*, ps. 331 y sigtes.; GIANNINI, *I concetti*, p. 290. Pueden consultarse los procedimientos de liquidación de tributos en el derecho español en JUAN M. QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO y FRANCISCO POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 5ª edición, Aranzadi Editorial, 2000, ps. 145 y sigtes.

(55) Se refiere a la Dirección General Impositiva dependiente de la AFIP, que tiene a su cargo la administración de los principales impuestos nacionales.

erróneo atribuirle alcance general. Solamente con el prejuicio administrativista de que la "determinación" debe ser, forzosa y necesariamente, un acto emanado de la administración, puede explicarse tal redacción; en nuestro concepto, empero, la autonomía jurídica del derecho financiero, permite concluir que el instituto de la determinación reviste caracteres peculiares que lo distinguen de un procedimiento administrativo general.

* Tampoco es posible sostener que la declaración del art. 11 de la ley 11.683 constituye simple "aplicación" del impuesto, porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectivo y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación. Las dudas interpretativas pueden resolverse mediante el procedimiento de la *consulta*, ya en forma general o particular (56), pero es un medio que no cumple su finalidad por la presencia de normas reglamentarias que pretenden quitarle efectos vinculantes y por la demora en que incurre la administración y que conspira contra la certeza del derecho. Los modernos códigos tributarios latinoamericanos legislan acertadamente al respecto, al conciliar los derechos del fisco y de los particulares por el procedimiento de la aceptación ficta de la propuesta si no hay respuesta en un plazo determinado: Bolivia, art. 153, Costa Rica, art. 119; Uruguay, art. 74.

* Esta forma de determinación, o sea, la obligación "de presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente", es a cargo del sujeto pasivo (deudor o responsable) o de las personas que ejerzan su representación legal o convencional. En lo referente a contribuyentes fallecidos, debe distinguirse entre el período fiscal *anterior al deceso* y el *posterior;* en cuanto al primero, la obligación de presentar declaración cuando no lo hubiere hecho el causante corresponde al cónyuge supérstite y a los herederos o sus representantes legales; en lo que respecta al segundo, incumbe al administrador de la sucesión, y a falta de éste, al cónyuge y herederos, determinar los impuestos por los períodos fiscales posteriores a la muerte (regl., arts. 26 y 27).

El impuesto de sellos también es satisfecho por acción espontánea del contribuyente, ya mediante el uso de máquinas timbradoras, estampillas o depósito bancario con o sin "declaración jurada".

La determinación efectuada por el sujeto pasivo es *definitiva* y lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración (art. 13, ley 11.683); empero, en los tributos regidos por la expresada ley, aquél puede corregir errores de cálculo.

** (56) Para impuestos en general, ver art. 8º, ley 11.683, y el comentario de GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, actualizado por S. NAVARRINE, *Procedimiento tributario*, 8ª ed., 2001, para el derogado impuesto de sellos; GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, *Impuesto de sellos* (Depalma, Buenos Aires, 1981, ps. 64 y sigtes.); OSVALDO H. SOLER, *El impuesto de sellos*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001.

** 254. SECRETO DE LAS DECLARACIONES. — Es norma corriente en las legislaciones tributarias asegurar el secreto de las declaraciones e informaciones aportadas por los contribuyentes y de los datos que la administración haya podido obtener. El secreto, como recuerda Kruse con respecto a Alemania, existe en primer término en beneficio del deudor impositivo, pero también está interesada en ello la colectividad; ya que aquél "está tanto más dispuesto a manifestar sus circunstancias cuanto más garantía tenga de que las autoridades financieras utilizan todas las circunstancias por ellas conocidas solamente para fines impositivos" (57). Igualmente existe el secreto profesional impuesto al fisco en la legislación francesa actual, aunque se reconoce que es de los más relativos (58).

** La L.G.T. española regula este aspecto en su art. 111, tanto en lo atinente al secreto de las declaraciones e informaciones obtenidas por el fisco, como respecto del secreto bancario y del secreto profesional (59).

** Por cierto que la legislación argentina no constituía una excepción al respecto, pues el secreto figuraba tanto en la ley nacional 11.683 como en los regímenes provinciales. Empero, es oportuno hacer una recapitulación del sistema nacional, que sufrió modificaciones en el tiempo.

* En una primera época y por muchos años, el entonces art. 100 de la ley 11.683 estableció el secreto más absoluto de las declaraciones e informaciones, tanto que ni siquiera la mujer en tren de despojo por su marido o el incapaz estafado por sus representantes legales, podían recurrir a las constancias existentes en la D.G.I. para defender sus patrimonios amenazados. Así estuvieron las cosas hasta el 1 de enero de 1965, cuando la ley 16.656 lo suprimió en forma absoluta, desapareciendo con ello la causa de muchas controversias suscitadas por la disposición abrogada; pero, con posterioridad y por efecto de la ley 20.024, se restableció el secreto con atenuaciones que le quitaron aquella rigidez que lo hizo tan odioso en el pasado; reforma que fue incorporada como art. 94 del texto ordenado en 1974 y luego pasó al art. 101 del t.o. 1978, manteniéndose el precepto con dicha enumeración en el texto ordenado en 1998.

* Esta disposición establece en su comienzo un régimen de secreto completo. "Las declaraciones juradas —dice— manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten a la Administración Federal de Ingresos Públicos y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos"; mas el párrafo tercero, luego de especificar que ellas no serán admitidas en causas judiciales, consigna tres excepciones, a saber: 1) cuestiones de familia: 2) procesos criminales por delitos comunes relacionados directamente con los hechos investigados; 3) cuando el interesado lo solicite en juicios contra el fisco (nacional, provincial o municipal) y siempre que la información no revele datos referentes a terceros. Fuera de estas situaciones de excepción, los jueces deben rechazarlas en contiendas judiciales.

(57) KRUSE, ob. cit., p. 349. V. igualmente, § 30 del Código de 1977.

* (58) TIXIER y GEST, ob. cit., ps. 116 y 117.

(59) Ver: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1985, t. II-A, ps. 192 y sigtes. JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, ps. 128 y sigtes., y 190.

119

* Por otra parte, la misma norma que examinamos prohíbe la divulgación o reproducción de las informaciones, bajo pena de la sanción prevista en el art. 157 del Código Penal, esto es, prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial por uno a cuatro años, a quien revelare hechos, actuaciones o documentos que por ley deben quedar secretos. Finalmente, quedan por ver tres situaciones particulares, relacionadas con la dispensa del secreto; primero, cuando por desconocerse el domicilio del responsable sea necesario recurrir a la notificación por edictos y, luego, para los organismos recaudadores nacionales, provinciales y municipales, siempre que los datos que éstos requieran tengan atinencia directa con los tributos de sus respectivas jurisdicciones.

** A estas situaciones debe agregarse la dispensa del secreto fiscal para personas o empresas a quienes la Administración encomiende la realización de tareas administrativas, relevamiento de estadísticas, computación, procesamiento de información, etc.; y para los casos de remisión de información al exterior en el marco de Acuerdos de Cooperación Internacional.

** El art. 101 que analizamos sufrió una importante modificación, por la ley 23.314 (B.O., 8/5/86), que al sustituir su último párrafo dispone que la Dirección General Impositiva dependiente de la AFIP estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de ella, la información financiera o bursátil que le solicitaren, en cumplimiento de funciones legales, la Administración Nacional de Aduanas, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en la Ley de Oferta Pública de Valores y de los agentes de la bolsa ni el secreto fiscal previsto en el título V de la ley de entidades financieras o en cualquier otra norma.

** Cabe decir, por último, que las provincias mantienen en forma por lo general rigurosa el principio del secreto de las declaraciones juradas y de las informaciones que se recojan a su respecto, como, por ejemplo, en el art. 124 del Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999, que lo extiende a las actuaciones ante el Tribunal Fiscal de Apelación, y sólo establece una excepción para los pedidos de informes de las municipalidades de la provincia o previo acuerdo de reciprocidad del fisco nacional u otros fiscos provinciales.

255. DETERMINACIÓN DE OFICIO. — * La determinación es practicada *de oficio* por la administración fiscal, en los casos establecidos en el art. 16 de la ley 11.683 y en ciertas situaciones previstas por las normas creadoras o reglamentarias de otros tributos que no se rigen por aquel ordenamiento, y que pueden sintetizarse de esta manera: *a)* cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo; *b)* si el deudor o responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible; *c)* cuando la "declaración" o "determinación" formulada por el sujeto pasivo, fuere impugnable, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación (falta o no exhibición de [illegible] cuando los exhibidos no merezcan fe o

sean incompletos) (60). En tales supuestos, la determinación puede ser con *base cierta* o con *base presunta* (ley 11.683, arts. 16 a 19; Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999, art. 88), pero teniendo presente que la autoridad fiscal no tiene facultades omnímodas y fuera del control judicial (61).

256. a) BASE CIERTA. — Hay determinación *con base* cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva.

El caso más frecuente corresponde a declaraciones del sujeto pasivo *impugnadas* por la administración, lo cual origina su *rectificación o reajuste*. Las causales son múltiples y pueden corresponder a cualquiera o varias de las siguientes circunstancias: 1) errores de cálculo (numéricos) en que incurriera el particular; 2) omisión de datos, que la administración conoce por otra vía; 3) inexactitud, falsedad o error de los elementos consignados en la declaración; 4) errónea aplicación de las normas fiscales, esto es, cuando todos los datos son inobjetables en su expresión numérica, pero el deudor ha incurrido en error de concepto o los ha computado indebidamente (así, por ejemplo, si ha efectuado deducciones improcedentes, si ha considerado como "no imponible" lo que era gravable, etc.).

Cabe incluir en esta categoría, las determinaciones en el *impuesto de sellos*, en las *tasas judiciales* y en las *contribuciones de mejoras*.

* Respecto de los dos primeros, con frecuencia la determinación se formula conjuntamente con la aplicación de multa por omisión de pago, pero en verdad puede haber un "cargo" por impuesto independiente de la sanción, de modo que se trata de aspectos separados que actualmente se rigen por la ley 11.683.

La determinación en las contribuciones de mejoras se realiza sobre elementos que generalmente posee la administración, tales como costo de la obra, zona de influencia, superficie afectada, valor de la tierra, etc., aplicándose normas especiales en cada caso.

257. b) BASE PRESUNTA (62). — * Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces

(60) Las determinaciones practicadas de oficio cuando las declaraciones de los contribuyentes no están respaldadas por pruebas fehacientes, gozan, en principio, de legitimidad, incumbiendo a quien las impugna la demostración intergiversable de los hechos (CFed., sala cont. adm., 26/11/63, "Fisaber S.A.", La Ley, 114-227; íd., 16/3/67, "Soñora", La Ley, 127-627; Impuestos, t. XXV [1967], p. 557).

(61) CSJN, 6/9/67, "Sia S.A.", Fallos, 268:514 (La Ley, 128-462; ED, 20-461).

** (62) Ver el tratamiento del tema con amplitud en S. NAVARRINE y R. ASOREY, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 64 y siguientes.

puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con *base presunta*. A este respecto el Código Fiscal de Buenos Aires (t.o. 1999) es correcto en la terminología, pues en el art. 36, segundo párrafo, especifica que si el contribuyente o responsable "no hubiera presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta por falsedad o error en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales o cuando... la autoridad de aplicación determinara de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta"; especificando los arts. 37 y 38 cuándo corresponde el primer sistema y en qué casos el segundo.

Tanto las normas de la ley nacional como de la provincial han dado motivo a numerosas decisiones de órganos jurisdiccionales que, fuera de la no presentación de la declaración, autorizan la determinación presuntiva en los siguientes casos: 1) si el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes (63); 2) si la autoridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograrlo (64); 3) si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria (65); 4) si, en general, el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación (66); 5) aunque el contribuyente lleve libros, si hay motivos razonables para proceder al reajuste de la declaración o determinación (67); 6) si la contabilidad no contiene la necesaria discriminación de las actividades desarrolladas por el contribuyente (68); 7) si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes (69); 8) cuando existen discrepancias en la interpretación de las normas tributarias (70).

* En los supuestos indicados —que se refieren, únicamente, a los casos más frecuentes pero no los únicos— la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación (art. 18, ley 11.683; art. 38, Cód. Fiscal Buenos Aires [t.o. 1999]). Esos elementos deben guardar una relación *normal* con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no

(63) TFiscal de Buenos Aires, 20/3/59, "Colas", La Ley, 95-36; 15/10/59, "Lezcano", La Ley, 99-790, sum. 4893; 17/11/59, "Slica", La Ley, 99-789, sum. 4982; 9/6/60, "Calcich", La Ley, 101-680; 29/9/60, "Licari", La Ley, 102-296; 2/4/62, "Katurchi", La Ley, 109-77; 31/5/62, "Granitto y Minazza", La Ley, 107-915; 11/7/67, "Kusnier", en Impuestos, t. XXVI (1968), p. 216.

(64) CFed., sala cont. adm., 17/3/66, "Balestretti", JA, 1966-IV-269; íd., TFiscal de la Nación, 22/7/63, JA, 1964-I-372.

(65) TFiscal de Buenos Aires, 16/9/58, "Valenti", JA, 1959-I-226.

(66) TFiscal de Córdoba, 14/5/64, "Kamentzky", JA, 1965-I-41.

(67) CFed., sala cont. adm., 27/10/61, "General Electric", JA, 1961-IV-598; íd., 15/7/63, "Villa y Ruybal", La Ley, 113-28; JA, 1964-I-282; íd., 12/11/63, "Sola", La Ley, 115-147, JA, 1964-II-58; TFiscal de Buenos Aires, 15/11/60, "Alvarado", La Ley, 103-560.

(68) TFiscal de Buenos Aires, 23/3/65, "Nisivoccia", JA, 1966-I-275.

(69) CSJN, 29/5/57, "Minetti", Fallos, 237:852; CFed., sala cont. adm., 4/9/62, "Buzo", La Ley, 110-89; ED, 6-415; TFiscal de la Nación, 28/11/61, "Fisamer", La Ley, 106-177.

(70) TFiscal de la Nación, 15/4/64, "Philips Argentina", La Ley, 117-64; JA, 1965-II-111; ED, 11-300.

puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios *razonables* (71) (72). Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente (73) o, por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate (74), o según experiencia estadística recogida en actividades de la misma naturaleza (75).

La doctrina rechaza la idea del proceder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad —no de arbitrariedad— en los procedimientos de control (76). La jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza también ha establecido que la determinación de oficio debe fundarse en bases aceptables y, en lo posible, acercarse a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales. Cuando un contribuyente —abogado, en el caso fallado— proporciona indicaciones insuficientes sobre la renta de su trabajo, es inadmisible gravarlo por simples suposiciones u obligarlo, mediante estimación arbitraria, a producir una prueba negativa, por lo cual las autoridades fiscales deben disponer las medidas de investigación que prevé la legislación (77).

* En verdad, no es posible establecer pautas fijas y de aplicación a todas las situaciones, pero el primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683, t.o 1998,

(71) TFiscal de Buenos Aires, 10/9/58, "Falchi y Salvioli", JA, 1959-I-224; 20/3/59, "Colas", La Ley, 95-36; La Ley, 959-96; 10/12/63, "Gurini y Narvarte", La Ley, 114-827; TFiscal de la Nación, 27/8/62, "Preludio", JA, 1964-II-381.

(72) La autoridad fiscal, según la Corte, debe estimar los réditos del contribuyente, conforme a los elementos de juicio que encuentre en la contabilidad y documentos de aquél, pero no mediante apreciaciones exclusivamente subjetivas; pues la realización de cálculos presuntivos —agrega— sólo es lógica cuando no se han presentado elementos legalmente probatorios (CSJN, Fallos, 225:412, y en La Ley, 71-14, y JA, 1953-II-479). Por su parte, la jurisprudencia suiza ha establecido: *a)* el impuesto puede determinarse de oficio aunque la contabilidad esté en orden desde el punto de vista formal, si sus resultados se apartan considerablemente de los coeficientes experimentales y si no existen circunstancias especiales que expliquen tal discrepancia (Trib. Federal, 16/10/55, en "Revue de Droit Administratif de Droit Fiscal", 1955, p. 72); *b)* la negativa a exhibir los documentos requeridos o la presentación de cuentas dudosas, contradictorias, sumarias o incompletas, justifica la estimación de oficio, pero ésta no debe ser arbitraria ni manifiestamente exagerada, sino fundarse en elementos de apreciación que sea posible reunir y estimar (Comisión Cantonal de Recursos del Cantón de Valais, 1/4/47, en "Revue" cit., 1948, p. 217).

(73) CS Santa Fe, 23/8/63, "Boglione", La Ley, 113-732.

(74) CFed., sala cont. adm., "Villa y Ruybal", La Ley, 113-28; JA, 1964-I-282.

(75) TFiscal de Buenos Aires, 9/6/60, "Calcich", La Ley, 101-680.

(76) V. entre otros: Dus, *Considerazioni sulla discrezionalità dell'accertamento tributario* (en "Rivista Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1960-I, p. 238). Ver también EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, *La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria*, "R.A.P.", nº 30, Madrid, 1959, p. 156. TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, *Arbitrariedad y discrecionalidad*, Cívitas, Madrid, 1991, p. 93.

(77) Sentencia del 15/9/61 en el caso "V. c. Commission de recours du canton du Tessin", "Archives", 31-198. Texto en "Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal", 1963, p. 262.

señala diversos elementos a considerar, tales como: capital invertido en la explotación; fluctuaciones patrimoniales; volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales; monto de compras o ventas efectuadas; existencia de mercaderías; rendimiento normal de explotaciones o empresas similares; gastos generales de ellas; salarios pagados; alquiler del negocio y de la casa-habitación; nivel de vida del contribuyente. Esta nómina tiene carácter enunciativo, por lo cual la autoridad fiscal puede recurrir a "otros elementos de juicio" que se procure libremente y aplicar coeficientes o promedios (art. 18 cit.) (78).

* El texto de ese párrafo demuestra que sus redactores tuvieron inicialmente en mira casi exclusivamente el impuesto a los réditos, lo que no es de extrañar porque la ley 11.683 data del año 1932, y fue destinada a ese impuesto y al de transacciones; pero al trasformarse en una ley general, aplicable a muchos gravámenes, es inadecuada esa particularización.

** El mismo art. 18 otorga facultades a la Dirección General para aplicar promedios y eficientes generales con relación a la explotación de un mismo género. Estos coeficientes tienen que estar respaldados en alguna forma por elementos de prueba referidos al propio contribuyente y son distintos de los índices fijos adoptados por ciertas leyes impositivas para determinar beneficios en el país (79).

** Finalmente, la norma del art. 18 incorporó una serie de presunciones en su mayoría relativas que se refieren a renta presunta por alquiler, precios de inmuebles, diferencias de inventario, presunciones basadas en el control diario de las operaciones (sistema de punto fijo), incrementos patrimoniales, contemplándose la incidencia en cada uno de los gravámenes (impuesto a las ganancias, valor agregado, patrimonio neto, etc.), con lo cual se supera la crítica efectuada al primer párrafo de la norma que data de 1932. Para el análisis de la doctrina, legislación y jurisprudencia de estas presunciones puede consultarse las obras especializadas (80).

** Con fecha 17/11/03, se publicó en el Boletín Oficial, la ley 25.795 que, entre otras reformas, agregó dos puntos al art. 18 denominados ambos Operaciones Internacionales. Por el art. 18.1 se establece que el ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, será considerado y tratado como un incremento patrimonial no justificado para el tomador o receptor local. Es una presunción *iuris tantum* ya que se considerará el incremento como justificado, cuando el interesado pruebe que los fondos se originan en actividades efectivamente desarrolladas en esos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Por cierto, entonces, que en la determinación con base presuntiva de otros gravámenes no regidos por la ley 11.683, la autoridad tiene plena libertad de apreciación y puede aplicar sus normas analógicamente, con las necesarias adaptaciones, a condición de respetar los principios generales interpretativos antes enunciados.

** (78) Ver en detalle NAVARRINE-ASOREY, ob. cit., ps. 72 y sigtes.

** (79) Id. nota anterior.

* En el derogado impuesto de sellos (ley 18.254), la determinación debía efectuarla el sujeto pasivo mediante declaración jurada o uso de sellado y estampillas, pero podía ser rectificada por la autoridad; mas en el caso de operaciones de "valor indeterminado", la impugnación sólo podía fundarse en "elementos de información existentes a la fecha del acto" (81), careciendo de eficacia legal los que correspondan a fecha ulterior. Esto tiene especial relevancia para los contratos de regalía por explotación de patentes o marcas y de asesoramiento técnico *("know-how")* y en los convenios sobre representación o concesión de ventas, en que las partes suelen fijar porcentajes o importes relacionados con el precio de venta de productos o mercaderías, para cuya estimación debía estarse a los antecedentes existentes en el momento de formalización del acto (que marca el momento de pago del impuesto), y no los posteriores a él, de modo que la determinación de oficio rectificativa de la practicada por el contribuyente, debía referirse a aquella fecha, lo que confirma su carácter declarativo; y por la misma razón, si el contrato se refiere a un "precio corriente" de fecha futura, debe computarse el "precio de plaza a la fecha del otorgamiento" (art. 54, ley cit.). Tales son las restricciones especiales que limitan la utilización de antecedentes estimativos (presunciones o indicios) en el caso considerado.

258. DETERMINACIÓN MIXTA. — * Pocos son los casos en que la determinación de la obligación se realiza mediante la acción coordinada del fisco y del contribuyente o, mejor dicho, que sea efectuada por la autoridad según elementos o antecedentes proporcionados por el sujeto pasivo. En la Argentina es un procedimiento de excepción, válido en pocos impuestos, a diferencia de lo que ocurría en otros países, como Italia (82) y en Brasil (83), donde constituye la forma ordinaria o normal de fijar los tributos de mayor importancia. Entre nosotros se aplica únicamente en los derechos aduaneros que no se rigen por la ley 11.683, respecto de los cuales el particular afectado debe presentar la declaración de valor de las mercaderías, con la documentación correspondiente, y según esta, la Aduana procede al aforo y fijación cuantitativa del importe a pagar (arts. 217 a 232, Código Aduanero).

---

* (81) Esta limitación, contenida en el art. 33 del decreto reglamentario de la ley, concreta un principio establecido anteriormente por interpretación administrativa; resol. Min. de Hac. nº 298 (9/6/49), en "Bol. Min. de Hac.", nº 165, p. 1968; íd., nº 12 (16/1/51), en "Bol" cit., nº 233, p. 81; íd., nº 108 (17/4/53), en "Bol" cit., nº 329, p. 348.

* (82) "Como se ha señalado —dice GIANNINI—, en la mayor parte de los impuestos, hay un procedimiento de determinación que puede llamarse normal, caracterizado porque en él participan, en medida más o menos amplia, tanto la administración como el contribuyente" *(I concetti*, p. 297). *La* situación actual, después de la reforma, no es tan absoluta según se puede ver en MICHELI, *Corso*, Utet, 1985, ps. 158 *y* sigtes.

* (83) El Proyecto que sirvió de base al Código Tributario del Brasil fija el concepto corriente en ese país, de que "la aplicación de la ley tributaria es privativa de la autoridad administrativa o judicial", por lo cual no puede haber determinación por el sujeto pasivo. La declaración del contribuyente es considerada "simple prestación de informaciones sobre materia de hecho" y requiere, para que constituya "determinación", *su homologación* por acto expreso de la administración; por lo mismo, sólo legisla sobre *determinación de oficio y determinación por homologación* (ver arts. 110 a 112 del Proyecto y los fundamentos del prof. GOMES DE SOUSA en ps. 206 a 211, de los trabajos de la Comisión).

259. MEDIOS PROCESALES. — * La administración puede valerse de toda clase de elementos de juicio para efectuar la determinación, pudiendo requerir confesión (declaración bajo juramento) y recurrir a prueba instrumental, pericial, testigos y aun inspección ocular. Las facultades administrativas son muy amplias a este respecto, y según veremos al analizar las disposiciones de los arts. 35 y 36 de la ley 11.683, t.o. 1998, complementada por los arts. 48 y 49 del reglamento, algunas peligrosamente excesivas (84). En efecto, según dichas normas y concordantes de otras leyes tributarias, la autoridad fiscal se halla facultada para utilizar los siguientes medios:

a) exigir que los contribuyentes y responsables —y aun los terceros "cuando fuere realmente necesario"— lleven libros y registros especiales de operaciones vinculadas con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que tengan libros rubricados llevados en forma y que hagan posible la fiscalización;

b) obligar al otorgamiento de determinados comprobantes;

c) exigir la conservación de documentos y comprobantes y los duplicados de los entregados a terceros, por diez años (y aun por mayor tiempo, en casos especiales);

d) hacer comparecer a las oficinas fiscales al contribuyente y otros obligados o terceros, para proporcionar informes;

e) solicitar informes y comunicaciones escritas;

* *f)* requerir la exhibición de libros y comprobantes e inspeccionar los que estén en poder del deudor, responsables y terceros, facultando la derogada ley sobre impuesto de sellos, a inspeccionar oficinas públicas, administrativas y judiciales, escribanías de registro y en general "toda casa de comercio" (art. 77, ley de sellos). Nos parece, empero, que los terceros podrían invocar el secreto de las operaciones comerciales y exigir orden de autoridad judicial, con arreglo a los arts. 57 a 60, Cód. de Comercio. La exhibición debe hacerse "en la forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación", considerándose "resistencia pasiva a la fiscalización" el no subsanar deficiencias al respecto, cuando lo requirieren los funcionarios (regl. art. 49, ley 11.683), quienes deben dejar constancia en acta —que es medio de prueba— de los elementos exhibidos y de las manifestaciones verbales que se formulen (art. 35, inc. c, ley 11.683).

g) requerir orden de allanamiento del juez nacional;

h) solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública, "cuando (los funcionarios) tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones. cuando dicho auxilio fuere menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento", el cual *debe* prestarse so pena de incurrir en responsabilidad penal.

* Estas últimas facultades (allanamiento y auxilio de la fuerza pública) establecidas en el art. 35, incs. *d* y *e*, de la ley 11.683, t.o. 1998, exigen la

* (84) Ver NAVARRINE Y ASOREY, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 93 y sigtes.

máxima discreción por parte de la autoridad fiscal, en razón de que pueden lesionar derechos individuales asegurados por la Constitución Nacional y dar lugar a fricciones con la autoridad judicial. Consideramos, en primer término, que no basta un simple "pedido" de orden de allanamiento, sino que debe ser un *pedido fundado* debiendo especificarse "el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse" las diligencias, como especifica el recordado art. 35, en el inc. *e*, desde su reforma en 1972; y, además, que el juez, a pesar de que la norma impositiva actual establece que el pedido debe ser despachado dentro de las veinticuatro horas, no cumple una función mecánica, que lesionaría su autoridad, sino que debe otorgar la orden si la estima *procedente y* puede oponerse al requerimiento por auto fundado, ya que la Constitución tiene precedencia sobre la ley fiscal (85); y en cuanto al pedido de auxilio policial, no puede utilizarse en forma que desnaturalice el control judicial.

Aparte de que es doctrina uniforme que la función del juez en materia de allanamiento no es puramente mecánica, como vimos en el párrafo anterior, conviene recordar aquí el problema suscitado por el allanamiento de un estudio jurídico de la ciudad de Tucumán, que adquirió resonancia nacional. En efecto, en el caso "Colombres Garmendia" la Cámara Federal de aquella ciudad estableció la doctrina de que tal acto es una limitación a la libertad individual y que, por tanto, el pedido del fisco debe concretar la causa de la medida que se requiere, resultando improcedente si faltan referencias concretas acerca de lo buscado. La interpretación estricta se hace más necesaria en el caso, dijo el tribunal, si se considera que en un estudio jurídico se conservan documentos y elementos de juicio confiados a la seguridad y reserva que lleva implícito el derecho de defensa y al secreto profesional que ampara la confianza dispensada por todo litigante a su abogado, asesor o apoderado, de modo tal que si no se determinan las causas ni se personaliza su objeto, la orden tendría carácter indiscriminado y permitiría el acceso a toda clase de documentación, por lo cual la justicia no debe acceder a otorgarla (86).

Cabe agregar que esa decisión no llegó a la Corte Suprema por haberse declarado improcedente el recurso extraordinario interpuesto por el fisco y dio lugar a diversos comentarios sobre tan delicada materia (87).

(85) En una situación relacionada con medidas precautorias, la CNFed., sala en lo contenciosoadministrativo, ha establecido que los jueces no tienen la función mecánica de disponer las medidas solicitadas por la administración, pues ello importaría violar el principio constitucional de la separación de los poderes. El juez tiene la atribución —derecho y deber— de examinar el pedido y resolver lo que estime oportuno (fallo del 20/5/60, "Banco Central c. Sodimex", La Ley, 100-24). En igual sentido: CFed., sala I, cont. adm., 7/4/71, La Ley, 145-179/80; ED, 43-589; CFed. de Córdoba, 21/9/71, ED, 43-588; D.F., XXI-1246; CFed., sala II cont. adm., 28/12/71, D.F., XXI-1245; íd., 30/12/71, D.F., XXI-1248.

(86) CFed. Tucumán, 23/9/69, "Colombres Garmendia", La Ley, 138-376. Ver mayores antecedentes y jurisprudencia en: GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Procedimiento*, ps. 269 y sigtes.

(87) BIDART CAMPOS, Allanamiento de un estudio jurídico, en La Ley, 138-376; GRUN, Los *profesionales y el secreto profesional frente al allanamiento de domicilio e incautación de libros y papeles por la Dirección General Impositiva*, en "La Información", XXVI-705; MICELE, *Pedido de orden de allanamiento. Poderes del fisco y facultades judiciales. Presupuestos*

* Facultades de tal amplitud son peligrosas y no condicen con una organización democrática de gobierno, siendo más acorde con los principios institucionales y más respetuosa de los derechos esenciales del individuo, las disposiciones del derogado impuesto de sellos (arts. 65 y 67, ley 18.524), y del Código Fiscal de Buenos Aires (art. 41, t.o. 1999), que someten ambas medidas al criterio judicial. Conforme a ellas, si la autoridad fiscal halla obstáculos a su gestión, podrá *requerir* la orden de allanamiento y el auxilio de la fuerza pública, quedando entendido, por cierto, que los magistrados pueden apreciar libremente las circunstancias del caso.

En el texto que tuvo vigencia hasta 1959, la ley 11.683 no contenía normas de amparo efectivo para los contribuyentes, pero desde su reforma por ley 15.265, que suprimió el *solve et repete* y organizó el Tribunal Fiscal, permite la sustanciación en sede administrativa de las impugnaciones a las determinaciones de oficio, con intervención de la parte afectada; en cambio, las otras leyes impositivas ajenas al régimen de aquélla, no incluyen disposiciones sobre la materia, de manera que debe recurrirse a los principios generales.

260. CONDICIONES DEL ACTO DE DETERMINACIÓN. — * El acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal, es un *acto administrativo unilateral* (88), ya que, por su naturaleza, responde a la actividad espontánea de ella 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 restringido 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 (89). El acto es, siempre, manifestación unilateral de voluntad, pues aunque un fin de justicia no sea extraño a la administración pública o más precisamente se sostenga que "la función administrativa es función de justicia", ello no alteraría el distingo entre *actividad de justicia y jurisdicción* (90).

* Consideramos que puede haber cierta actividad jurisdiccional de la administración pública y, por tanto, no compartimos la opinión de 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" (91); pero aun así, rechazamos el concepto de que el acto de determinación sea de naturaleza jurisdiccional, como se ha sostenido fun-

---

para su procedencia, en La Ley, 145-179. Ver, igualmente: SÁENZ VALIENTE (H.), *El allanamiento del domicilio del contribuyente. Sus limitaciones legales y constitucionales* (D.F., XVIII-316); íd., *A propósito de un allanamiento de domicilio peticionado por el fisco* (D.F., XIX-932); TARANTINO, *Secreto e inquisición fiscal* (D.F., XIX-1062); DE JUANO, *Secreto profesional y fiscalización* (D.F., XX-123).

(88) BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 364. En igual sentido: INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 316; GIANNINI, *I concetti*, p. 319; MORANGE, ob. cit., ps. 548 y 550.

(89) TESORO, *Principii*, p. 293.

(90) ALLORIO, *Diritto processuale tributario* (3ª ed., Utet, Torino, 1955, ps. 10 y sigtes.).

(91) VALDÉS COSTA, *El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria* [illegible] (Buenos Aires, 1969, p. 12).

dándose en las doctrinas de Scialoja y de Chiovenda (92). La actividad de determinación corresponde a la administración activa y persigue el fin declarativo y formal o documental a que nos referimos en parágrafos anteriores, no decidiéndose ninguna situación de contradicción plena; la actividad jurisdiccional recién comienza con la *impugnación del acto*, posterior a su emisión.

En este sentido, podrían surgir dudas en cuanto al recurso de reconsideración autorizado por la ley 11.683, pero entendemos que no es un mero recurso jerárquico invocado ante la misma autoridad o el superior administrativo (93), sino que con él se inicia la actividad jurisdiccional; y por cierto que ello resulta más evidente si en lugar de ese recurso, el contribuyente ocurre por apelación ante el Tribunal Fiscal.

La redacción de la ley 11.683 es confusa e induce a error. Evidentemente está inspirada en la doctrina alemana de que "toda decisión sobre un reclamo debe concebirse como acto de jurisdicción *(Rechtssprechung)*" (94) y por lo mismo alude impropiamente a pronunciamiento y atribuciones de "juez administrativo" y a la "cosa juzgada". En la determinación no hay contienda, ni, por tanto, actúa ningún *juez* que debe decidirla, y cuando a él alude la ley, debe entenderse para otro tipo de situaciones; el aspecto contencioso y jurisdiccional es posterior a dicho acto y nace con su impugnación.

Como acto administrativo que es, el acto de determinación requiere para su validez la observancia de requisitos que hacen a la aptitud del funcionario que lo admite (competencia), al contenido del acto (circunstancias de hecho, motivación, etc.), y a las formas (redacción, etc.).

261. a) COMPETENCIA. — El acto debe emanar de autoridad competente por razón de jerarquía del funcionario y del ámbito territorial en que desempeña sus tareas, es decir, que se requiere competencia *ratione personae* y *ratione loci*.

* Tratándose de los impuestos cuya administración corresponde a la Dirección General Impositiva de la Nación, la ley 11.683 y su decreto reglamentario establecían cuáles eran los funcionarios autorizados para efectuar las determinaciones que corresponde realizar a la administración, a saber: en primer lugar, el director general; en su reemplazo, los subdirectores generales; además de ellos, el Poder Ejecutivo por intermedio del Ministerio de Economía, podía disponer que otros funcionarios sustituyan a aquéllos y en qué materias (arts. 5º, 9º y 10, ley 11.683, t.o. 1978, que se refieren, reiteradamente, a "funciones de juez administrativo"). Según la facultad expresada, el decreto reglamentario establecía quiénes eran los reemplazantes (art. 3º).

---

(92) JARACH, *El hecho imponible*, ps. 34 y sigtes. En contra de ese concepto y en el sentido del texto, ver las acertadas consideraciones de MARTÍNEZ, ob. cit., ps. 83 y sigtes.

(93) MARTÍNEZ, ob. cit., ps. 82 y 83.

(94) BÜHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts, I*, Berlín, 1927, p. 294. *Apud* ALLORIO, ob. cit., p. 26 en nota, quien estima un tanto desusado el concepto.

* Como se deduce de lo expuesto, es menester que el funcionario que suscribía una determinación era de aquellos facultados al efecto por la ley y de aquí que el art. 23 de la ley 11.683, t.o. 1978, párrafo segundo, consideraba conveniente especificar que "las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los impuestos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los arts. 9º y 10". En el párrafo trascrito se advierten dos distingos: el primero, entre "empleados" y "funcionarios", corriente en derecho administrativo para señalar diferencias sustanciales de categoría; en segundo lugar, entre tareas de "fiscalización", que son puramente informativas, y "acto de determinación", que es manifestación unilateral de la autoridad administrativa, por lo cual es del caso reproducir la objeción antes expuesta, al uso de la expresión "juez administrativo".

El agregado de esa norma —que data de 1947, época de sanción de la ley 12.925— tuvo por efecto neutralizar la primitiva interpretación de la Corte Suprema (95), según la cual las liquidaciones formuladas por los inspectores y satisfechas por el contribuyente no podían ser alteradas por la Dirección Impositiva por exigencias de la certeza del derecho, a menos que se hubieren ocultado circunstancias capaces de variar el monto imponible, aunque el propio tribunal modificó su doctrina (96) en el sentido de la ley.

Frente a la norma legal señalada, no es dudoso que los funcionarios competentes para efectuar la determinación de oficio, pueden modificar la liquidación del inspector aun aceptada por el contribuyente, puesto que ella no compromete a la Dirección; pero si la interpretación hubiere sido *aprobada o confirmada* por aquéllos, esto importaría *determinación* no susceptible de modificación por mero cambio de "interpretación" (97), como veremos al examinar las consecuencias de ese acto y los remedios de que puede valerse el contribuyente.

** Mediante el decreto 618/97 se deroga aberrantemente las disposiciones de la ley 11.683 a que hemos hecho referencia modificando la estructura organizativa del organismo de recaudación, entre otras, la función del juez administrativo que se obtenía por delegación del director general y a partir

(95) CSJN, Fallos, 202:443 (La Ley, 39-789; JA, 1946-I-912); íd., Fallos, 205:31. En apoyo de esta doctrina, ver: ZIMMERMANN, *La cosa juzgada en la determinación de la materia imponible en la ley del impuesto a los réditos* (JA, 1946-I-912 y sigtes.). La Corte Suprema, en Fallos, 197:209 (JA, 1943-IV-686), declaró que la liquidación de un inspector *aprobada por la gerencia*, era irrevisible, salvo caso de fraude (ver antecedentes en JA, 1942-IV-476).

(96) CSJN, Fallos, 218:562; íd., 221:73 (La Ley, 65-108; JA, 1962-I-311).

(97) Compartimos al respecto la opinión de MARTÍNEZ, ob. cit., p. 97, y creemos que el criterio sustentado halla confirmación en el art. 8º, último párrafo, al establecer que las rectificaciones de interpretaciones generales "sólo tendrán efecto a partir del momento en que entren en vigor", lo que importa decir que carecen de efecto retroactivo. Nuestra Corte Suprema de Justicia ha establecido reiteradamente que un cambio de criterio interpretativo sobre una norma fiscal no puede aplicarse retroactivamente, y sólo rige para el futuro (Fallos, 258:17, 268:446, 265:60, 262:60, etc.).

del 12/10/88 se atribuye a los directores las funciones de jueces administrativos delegados (98).

262. b) CONTENIDO DEL ACTO. — * El acto debe reunir ciertas condiciones para su validez, que no hacen solamente a las formas externas, sino a su esencia misma. La ley 11.683 es deficiente, pues aparte de su imprecisión y normas contradictorias, omite toda referencia concreta al respecto; en cambio, el texto del Código Fiscal de Buenos Aires vigente hasta el año 1996, ha tenido en cuenta principios generales aplicables a cualquier acto administrativo, especificando con acierto que las determinaciones impositivas deben contener: 1) lugar y fecha de su emisión; 2) nombre del contribuyente; 3) período fiscal a que corresponde; 4) la base imponible; 5) el gravamen adeudado; 6) disposiciones legales invocadas; 7) cuando se practiquen sobre "base presunta", también deben *fundarse*; 8) firma del funcionario (art. 30) (99). En este sentido, la antigua Cámara Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires y luego el Tribunal Fiscal de Apelación, han interpretado que el acto de determinación debe contener imprescindiblemente todos los elementos referentes al *an debeatur* y al *quantum debeatur*, sin los cuales resultaría ineficaz (100).

* El art. 17 de la ley 11.683 establece que en las determinaciones de oficio debe dictarse resolución fundada, pero dispensa de ese requisito si con anterioridad el contribuyente conformara la liquidación practicada por la "Administración".

Por cierto que la *fundamentación o motivación* del acto es imprescindible, para que el sujeto pasivo sepa cuáles son las razones de hecho y de derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos; y como es un requisito esencial de cualquier acto administrativo, aquélla también es necesaria en la determinación con base cierta, aunque fuere rectificativa de la formulada por el sujeto pasivo (declaración jurada), a pesar de que la ley no la mencione expresamente (101).

No obstante tratarse de un principio general de orden administrativo, la motivación del acto de determinación fiscal dio lugar a diversas apreciaciones en la doctrina italiana, quedando aclarada la situación con el art. 1º de la ley de 5 de enero de 1956, nº 1, sobre la justa distribución de los impuestos *(perequazione tributaria)*, al establecer que "las determinaciones de los impuestos directos de-

(98) Ver el régimen de este decreto en GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimientos*, 8ª ed., Depalma, p. 1. Con relación a la administración tributaria en general, puede verse HORACIO ZICCARDI, ob. cit., ps. 189 y sigtes.

(99) La falta de fundamentación determina la nulidad del acto (TFiscal de Buenos Aires, 4/6/65, "Salama de Masses", JA, 1966-I-200).

(100) Antigua CFiscal de La Plata, en La Ley, 72-12 y 553; íd., 73-258; TFiscal de Buenos Aires, en La Ley, 85-94 y 124; íd., 89-667; íd., 90-80 (JA, 1958-II-200); íd., JA, 1958-III-312; La Ley, 13/5/59, sum. 2457; íd., 95-19; íd., 27/9/59, sum. 2546; íd., 101-805. La antigua Cámara Fiscal estableció que la simple fijación de valores no constituye determinación (La Ley, 78-120).

(101) Ingrosso, *Diritto finanziario*, p. 318; Cocivera, *Motivazione e integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956*, nº 1 (en *Commento alla nuova legge* sulla *perequazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1956, ps. 1 y sigtes.).

ben ser detalladamente fundadas" *(analiticamente motivati)*, so pena de *nulidad* (102). Es verdad que la misma norma dispensa de ese requisito la determinación de réditos *omitidos* por el contribuyente *y* cuando su declaración carezca del detalle de los elementos activos y pasivos exigidos por la ley, pero tal excepción ha sido calificada de "poco feliz y, sobre todo, equívoca" (103), porque esas situaciones no dispensan de fundamentación, y en tal sentido se han pronunciado otros autores (104).

La fundamentación del acto determinativo es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el sujeto pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el ajuste y pueda formular su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicia de nulidad el acto (105). También es nula la determinación si la autoridad de aplicación omite tomar en consideración los argumentos expuestos por el contribuyente para desvirtuar los cargos formulados en su contra (106); lo mismo que en el supuesto de que ella no consigne los motivos por los cuales no toma en consideración las manifestaciones del afectado y las causas del rechazo de un medio de prueba tendiente a corroborar una declaración jurada y de cuyo rechazo no se dio conocimiento al contribuyente (107). La violación de los requisitos formales de la determinación de oficio no siempre acarrea la nulidad del acto, pues, como ha declarado la jurisprudencia, los jueces pueden apreciarlos para no incurrir en exagerado formalismo teórico; pero tal nulidad no implica un exceso de formalismo si la resolución administrativa se limita a consignar las cifras rectificativas sin expresar los fundamentos de hecho y de derecho que las explican, nulidad que alcanza a todo el acto y no puede ser parcial (108).

Podemos decir, en conclusión, que todo acto de determinación tributaria debe estar *debidamente fundado*, sin que esto importe pretender que contenga *extensas* consideraciones; pueden ser breves, a condición de ser suficientemente claras y precisas para apreciar las circunstancias de hecho y de derecho en las cuales se basa el proceder de la administración.

263. c) FORMAS EXTRÍNSECAS. — El acto de determinación no está sujeto a formas sacramentales, ni debe revestir necesariamente las características externas de una "resolución" administrativa. Las resoluciones de la administración se dictan, por lo común, con motivo de reclamos o peticiones de los

(102) Consideramos inadecuada la vinculación que establece Cellini, entre ese principio y el art. 111 de la Constitución italiana, por cuanto este último estatuye que "todas las disposiciones jurisdiccionales deben ser fundadas", y ya sabemos que el acto de determinación no es de carácter jurisdiccional (Cellini, *In tema di motivazione degli accertamenti fiscali e delle decisioni dei consessi amministrativi*, en "Archivio Finanziario", vol. VII, Padova, 1958, p. 364).

(103) Cocivera, ob. cit., p. 5.

(104) Liccardo, *La motivazione degli atti tributari* (en "*Archivio* Finanziario", vol. VI [1957], p. 116).

(105) CFed., sala cont. adm., 10/7/67, "Bertolo y Cía. S.R.L.", La Ley, 129-1030, sum. 16.717.

(106) TFiscal de la Nación, 31/8/61, "Raggio, Forchieri *y* Cía.", La Ley, 104-461; SC Mendoza, 28/2/64, JA, 1965-I-317.

(107) TFiscal de la Nación, 11/9/65, *"Krys"*, JA, 1965-V-211.

(108) CFed., sala cont. adm., "Dálmine Siderca S.A.", JA, 1968-II-369.

particulares o de entes estatales y por esto la práctica las ha asimilado a decisiones judiciales que, como actos jurisdiccionales que son, están sujetos a normas especificadas en el Código Procesal (arts. 163 y 164); de aquí que los pronunciamientos contengan una exposición de los hechos cuestionados (resultandos); su apreciación y consideraciones jurídicas aplicables a la situación planteada (considerandos) y, finalmente, la decisión (parte dispositiva).

Pero nada de esto es aplicable a las determinaciones impositivas, por no ser actos jurisdiccionales: ellas no deciden controversias, ni cuestiones suscitadas entre diversas partes en una contienda, en el sentido procesal del vocablo. La Dirección General Impositiva tiene la costumbre de denominar "resoluciones" (generales, internas, etc.) a lo que son meras *disposiciones* (109) interpretativas *o instrucciones* para la aplicación de los tributos, es decir, actos espontáneos de la administración en ejercicio de sus funciones, pero es indudable que las palabras no pueden alterar la naturaleza de los actos.

Un acto de determinación debe ser fundado y contener todos los elementos necesarios para la exacta apreciación del hecho imponible y del monto adeudado, fijando con claridad la posición del deudor o responsable con respecto a las normas tributarias, pero no está sujeto a formas determinadas. Con este criterio, consideramos adecuada la interpretación del Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, que no exige la forma de "resolución" para calificar la determinación que hace viable los recursos legales, pues lo contrario significaría poner en manos de la administración, discrecionalmente, los derechos de los contribuyentes y privarlos de la posibilidad de defenderlos con anterioridad al pago del impuesto, como lo permite el Código Fiscal (110).

264. NOTIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN. — * La determinación efectuada por la autoridad fiscal, debe ser puesta en conocimiento del contribuyente afectado, por los medios autorizados por el art. 100 de la ley 11.683, t.o. 1998, a saber: *a)* carta certificada con aviso especial de retorno; *b)* personalmente, por empleados de la administración (111); *c)* por nota o esquela numerada con firma facsimilar y aviso de retorno; *d)* en ciertos casos —art. 11, *in fine*— por tarjeta o volante de liquidación e intimación de pago; *e)* por telegrama colacionado; *f)* por cédula, por medio de los empleados que designe el administrador federal; *g)* en caso de ignorarse el domicilio, por edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de practicar la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el deudor o responsable. El Código Fiscal de Buenos Aires, t.o.

(109) La Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, con mayor precisión terminológica, hace el distingo entre *disposición* y *resolución*, reservando esta última expresión para los casos de decisiones en reclamos o peticiones de los particulares.

(110) Sentencia de 20 de octubre de 1957, en La Ley, 89-667.

* (111) En nuestras prácticas judiciales y administrativas, la notificación "personal" es la efectuada espontáneamente por el interesado al concurrir a las oficinas respectivas, de lo cual se deja constancia firmada en el expediente.

1999, prevé más o menos los mismos medios, pero es más concreto en la terminología, autorizando la notificación en forma personal, por carta certificada con aviso de retorno, por telegrama colacionado, por cédula y mediante edictos (art. 123).

El procedimiento habitual es la carta certificada con aviso de retorno, pero en la Provincia de Buenos Aires se utiliza con frecuencia la notificación por cédula, que diligencian los empleados de la Dirección de Rentas.

Entendemos que como medio de protección de los derechos individuales, las notificaciones deberían practicarse en días hábiles, pero los ordenamientos fiscales no lo especifican; más aún, no es raro que las cartas certificadas se entreguen en días sábado —que son inhábiles para la administración— y en los días no laborales, cuando están ausentes los interesados y su personal responsable, por lo cual las comunicaciones sólo son conocidas con posterioridad, creando no pocos problemas de orden práctico.

Diversas salas del Tribunal Fiscal de la Nación y algunos tribunales han resuelto que son válidas las notificaciones efectuadas por carta entregada en día inhábil, y que el término para interponer recursos se computa a partir del primer día hábil subsiguiente, es decir que si la notificación tuvo lugar un día sábado, el término se cuenta desde el lunes que le sigue; sistema muy peligroso por la despreocupación de los empleados postales que suelen entregar la correspondencia a porteros y otras personas sin responsabilidad, causando perjuicios a los contribuyentes (112). No es menester mayor imaginación para advertir los peligros de esa interpretación que criticamos en su momento (113); y tanto es así, que el propio Tribunal Fiscal se vio obligado a establecer una excepción para el caso de probarse que la pieza postal no fue entregada en el piso y oficina indicados en el sobre, sino que fue puesta en manos del portero del edificio, quien la hizo llegar al destinatario el día siguiente (114), pero tal prueba no es fácil de lograr.

* Entendemos que se trata de una interpretación equivocada, tanto más si se tiene en cuenta que el Código Procesal —que es legislación supletoria— dispone en el art. 152 que las actuaciones y diligencias se practicarán en días y horas hábiles bajo pena de nulidad. Por todo ello consideramos que la doctrina contraria a la que dejamos reseñada y que también fue aceptada por salas del Tribunal Fiscal y la Cámara Federal, es más congruente con las garantías del contribuyente al sustentar la tesis de que la notificación practicada en día inhábil debe considerarse trasladada al primer día hábil que le siga (115).

---

(112) TFiscal, 12/4/61, "Cervecería y Maltería Quilmes", La Ley, 103-152; íd., 30/11/65, "Malvasia", La Ley, 122-373; ED, 15-62; íd., 17/7/67, "Austral", Impuestos, XXVI-142, confirmado por CCom., sala C, 9/5/68, ED, 25-275; TFiscal, 23/10/67, "Cía. Italo", Impuestos, XXVI-492; íd., 22/4/68, "Bodegas y Viñedos Belleville", Impuestos, XXVII-29; íd., 31/7/68, "Publisher's" (no publicado); íd., 10/12/69, "Escudo Coop. de Seguros", Impuestos, XXIX-1631; íd., 12/11/71, "Assandri", Impuestos, XXXI-326; CFed., sala cont. adm., 6/11/62, "The Patagonian Sheep Farming", en DJ, 24/11/62; CS, 22/12/55, "Sackmann Muriel", Fallos, 263:534.

(113) Giuliani Fonrouge, *Notificación en día inhábil*, Impuestos, XXIX-1631.

(114) TFiscal, 19/8/1968, "Rapaport y Leonson" (no publicado).

(115) CFed., sala penal, 24/4/62, JA, 1962-VI-235; CCiv., sala D, 2/9/66, "Malvasia", D.F., XVII-281; TFiscal, C-205, 29/7/69, D.F., XIX-576; íd., B-403; íd., C-362, 10/12/69, "Escudo Coop. de Seguros" (no publicado); íd., B-403, 23/4/70, "Prodesca S.A." (no publicado).

123

* La ley 11.683, tan meticulosa en todo aquello que signifique obligaciones para los particulares, es deficiente en establecer garantías para ellos. Ni siquiera contiene una disposición similar al art. 61 del Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999, que establece la obligatoriedad de la trascripción íntegra de los fundamentos de las resoluciones que apliquen sanciones.

* En razón de la importancia que reviste la materia, los ordenamientos tributarios legislan con minuciosidad a su respecto, como se puede ver en los arts. 10 y sigtes. del Código de Chile; 103 y sigtes. del Código del Perú; arts. 103 y sigtes. del Código del Ecuador; y art. 121, punto 2, y art. 124 de la Ley General Tributaria de España. Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina de OEA/BID, luego de prever las distintas formas de notificación, establece que cuando se trate de resoluciones que "liquiden tributos o apliquen sanciones se trascribirán íntegramente sus fundamentos", como también que las notificaciones se practicarán en día hábil, y si los documentos llegaran a entregarse en día inhábil, "la notificación se entenderá realizada el primer día hábil siguiente" (arts. 146 y 147).

265. DETERMINACIÓN SUPLEMENTARIA. — * Aunque la determinación de la obligación fiscal no es acto de índole jurisdiccional y, por tanto, no se puede hablar de cosa juzgada a su respecto, la certeza del derecho —que es uno de sus fines— exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ella no pueda ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptada por éste. El acto puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, engendrando un derecho por parte de aquél al mantenimiento de la situación creada, salvo situaciones anómalas que examinaremos.

* Ese principio general estaba implícitamente consagrado en el art. 38, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 1994), al establecer que las resoluciones que determinen impuestos y accesorios podían ser modificadas, siempre que no estuvieren validamente notificadas; y también en el art. 19 de la ley 11.683, t.o. 1998, cuando dice que la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente, en casos especiales. Sin embargo, esta ley contiene agregados que desvirtúan, en parte, aquel concepto.

* En efecto, el art. 19 de la ley 11.683, consigna dos excepciones: 1) si la resolución hubiere dejado constancia que la determinación era parcial, en cuyo caso el reajuste sólo podría afectar los aspectos que no fueron considerados allí; 2) 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)".

* Esta norma es peligrosa por su amplitud y requiere un esclarecimiento. Es incuestionable el derecho del fisco a modificar la determinación, cuando se descubren nuevas circunstancias o antecedentes que fueron *sustraídos al conocimiento* de la administración o, mejor dicho, cuando por acción u omisión del deudor o responsable (culpa o dolo), el órgano estatal no pudo disponer de

todos los elementos necesarios para la correcta determinación del tributo (116); como es el caso del contribuyente que oculta bienes afectados por el impuesto sucesorio o abulta deudas; que omite denunciar réditos o comunicar documentos que influyen en el monto imponible; o también, si no denuncia la realización de construcciones y consiente que el impuesto inmobiliario se liquide sobre la tierra únicamente, etc. En consecuencia, para modificar la determinación firme, es necesario que el error haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable, o que razonablemente pueda imputársele (117).

Consideramos inadmisible la revisión del acto de determinación consentido, por la circunstancia de que los funcionarios administrativos hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en oportunidad, pues como ha dicho la Corte Suprema, no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de sus empleados (118). En este mismo sentido, la Cámara Federal, sala contenciosoadministrativo, ha establecido que la disposición de la ley 11.683 que establece la fijeza de la determinación del impuesto, 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 administrativo (119); y por cierto que esa finalidad no se lograría si en el futuro pudiera reverse el acto, porque los funcionarios efectúan una apreciación distinta de las circunstancias fácticas. Con el mismo propósito de certeza del derecho y estabilidad de los negocios jurídicos, la Corte ha desarrollado la doctrina del efecto liberatorio del pago, otorgándole la protección de la garantía constitucional de la propiedad (120), de manera que el contribuyente no debe satisfacer ningún suplemento de impuesto en tanto la deficiencia no obedezca a mala fe, culpa o dolo de su parte (121).

---

(116) Con arreglo al texto, es inobjetable la disposición del art. 19, primer párrafo de la ley 11.683, que establece la subsistencia de la obligación del deudor o responsable de denunciar y pagar la diferencia de impuesto, si la determinación con base presunta es inferior a la que corresponde, puesto que la deficiencia fue debida a su omisión de las declaraciones juradas o a insuficiencia de los elementos exhibidos.

(117) En igual sentido: MARTÍNEZ, ob. cit., p. 91. En un comentario de ZIMMERMANN se sostiene la misma doctrina en lo sustancial, lo que nos parece objetable (*La cosa juzgada en la determinación de la materia imponible en la ley del impuesto a los réditos*, en JA, 1946-I-912).

(118) CSJN, Fallos, 209:213 (La Ley, 48-630; JA, 1947-IV-799); íd., 210:611 (La Ley, 50-909; JA, 1948-II-520); íd., 237:556 (La Ley, 88-360); 20/11/72, "Garibotti", Fallos, 284:232 (La Ley, 156-651; ED, 57-181).

(119) Fallo del 16/8/63, "Salvo", La Ley, 113-77; JA, 1964-I-345.

(120) CSJN, Fallos, 211:389 (La Ley. 51-306; JA, 1948-III-199); íd., 224:935; íd., 225:703 (La Ley, 71-256; JA, 1953-III-272); íd., 228:72 (La Ley, 74-485); íd., 229:441 (La Ley, 78-326; JA, 1955-I-303); íd., 237:556 (La Ley, 88-360); íd., 22/4/64, "Cía. Swift", Fallos, 258:208 (La Ley, 116-348; Impuestos, XXII-325); 2/9/64, "Katester", Fallos, 259:382 (La Ley. 117-365; ED, 11-255); 19/3/65, "Vadell", Fallos, 261:188 (La Ley, 118-214; JA, 1965-III-79; ED, 11-253); 28/3/66, "Fomerca", Fallos, 264:124; 21/10/66, "Romagnoli", Fallos, 266:81 (JA, 1967-I-24; Impuestos, XXV-347); 3/4/67, "De Milo", Fallos, 267:247 (La Ley, 126-582); 10/11/67, "National Carbon Co.", Fallos, 269:261 (ED, 21-316).

(121) La liquidación practicada por la oficina fiscal según antecedentes correctos suministrados por el contribuyente, no puede ser modificada espontáneamente por distinta valoración de los mismos elementos, en tanto no exista ocultación, omisión o dolo; lo contrario importaría la posibilidad de constante revisión de la determinación tributaria, con la consi-

Unicamente es admisible la rectificación de *errores materiales o aritméticos* (no de concepto), que no pudieron pasar inadvertidos para el particular, como sería el caso —por ejemplo— de que en los fundamentos del acto se haga mención de una cifra y en la parte dispositiva se consigne un importe menor del que aritméticamente corresponda, o exista un error de suma o trasposición de números (122).

266. ACUERDO SOBRE LA DETERMINACIÓN; EL "CONCORDATO". — * Según ciertas legislaciones, las discrepancias que puedan suscitarse entre el fisco y los contribuyentes acerca del monto de la obligación tributaria, pueden resolverse por *acuerdo* entre ambos, que se formaliza por escrito, mediante documento que suscriben las partes; es el acto que en Italia se denomina *concordato tributario*. De aquí pasó a la legislación mejicana, que desconocía la institución hasta la sanción del Código Fiscal (123), que la incorporó en el art. 33, fracción III, luego fue suprimida en la reforma vigente desde 1967, y desde 1975, el fisco la ha visto con desdén, y se ha interpretado que su utilización se da por medio de "bases especiales de tributación y de programas de facilidades de pago" (124).

Mucho se ha discutido con respecto a la naturaleza jurídica del "concordato", y aun cuando la institución es extraña al derecho argentino, el interés doctrinal del tema autoriza la somera consideración del asunto.

Primitivamente fue considerado por la jurisprudencia y por una parte de la doctrina, como una verdadera *transacción*, de características análogas, si no idénticas, a la transacción del derecho privado, es decir, un contrato en el cual las partes intervinientes se hacen mutuas concesiones (125). Tenían en cuenta, para ello, que el importe fijado en definitiva era el resultado de una puja entre el deudor y la administración, quienes luego de forcejeos documentaban el acuerdo logrado.

La naturaleza de la actividad tributaria del Estado y el poder de imperio ejercitado, impiden hablar de un contrato de tipo privadista, aparte de la incapacidad en que se encuentra la administración para disponer de los derechos que constituyen el objeto de la controversia. Se creyó soslayar esa

---

guiente inestabilidad de la situación jurídica del obligado (TFiscal de Buenos Aires, 17/12/57, en La Ley, 17/5/59, sum. 1416; íd. en La Ley, 97-155, 616 y 674; 28/8/61, La Ley, 105-526, y JA, 1962-III-433; 1/12/64, La Ley, 118-900, sum. 12.935; 3/3/67, "Núñez", Impuestos, t. XXVI [1967], p. 379).

(122) Ver al respeto: CN de Mendoza, en La Ley, 69-353, y JA, 1953-III-325; CCiv. 2ª, en La Ley, 59-419 y JA, 1950-IV-482.

(123) Nota de ALFONSO CORTINA a la traducción española de la obra de Pugliese (*Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, Fondo de Cultura, Méjico, 1939, p. 179).

** (124) E. MANAUTOU MARGÁIN. ob. cit., ps. 318 y 319.

** (125) Pareciera ser esta la opinión predominante en derecho alemán. Ver HENSEL, *Diritto tributario*, p. 62 en nota. En igual sentido, TULIO ROSEMBUJ, *La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 83. Con relación a estos métodos comprobatorios puede consultarse: FRANCESCO MOSCHETTI, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, ps. 115 y sigtes.; JUAN ZORNOSA PÉREZ, en la misma obra, ps. 161 y sigtes.; JUAN RAMALLO MASSANET, ibídem, ps. 219 y sigtes. Con referencia al arbitraje tributario, pueden observarse los artículos de FALCÓN Y TELLA, y de FERREIRO LAPATZA, en la misma obra, ps. 257 y sigtes., y 263 y sigtes., respectivamente.

CAPÍTULO V

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

267. MODOS DE EXTINCIÓN. — Existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria, pero su cumplimiento es la forma ordinaria de extinción, como ocurre en las relaciones de derecho privado. Es indudable que consistiendo aquélla en un *dare*, el medio general de extinción es el pago; en cuanto a las obligaciones conexas caracterizadas por un *facere o un non facere*, la cesación tendrá lugar por la observancia de las exigencias de la legislación fiscal (1), tales como presentación de informes, declaraciones juradas, etc.

Según el Código Civil, los modos de extinguir las obligaciones son los siguientes: pago, novación, compensación, transacción, confusión, renuncia del acreedor, remisión de la deuda, desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor (arts. 724 y sigtes.) y también por prescripción de los derechos del acreedor (arts. 3947 y 3949). Algunos de ellos son aplicables en materia tributaria pero con características propias, en tanto que otros resultan inadaptables.

§ 1. *Pago*

268. GENERALIDADES. — A pesar de las particularidades de la obligación tributaria, que determina la configuración especial de algunas modalidades del pago, son válidos los principios esenciales de la institución en derecho privado. Por tanto, puede decirse con el codificador que "el pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación" (art. 725, primera parte, Código Civil), lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del titular del poder tributario o de los organismos paraestatales con derecho a reclamarlo, en virtud de autorización legal. Exigibilidad y liquidez son, entonces, los presupuestos del pago, lo que importa decir que la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada, sin que baste la existencia de un derecho en potencia (2); y correlativamente, que los ingresos *a cuenta* que en ciertos casos efectúa el deudor, no reúnen los caracteres jurídicos de la institución en examen, ni surten efecto liberatorio.

---

(1) TESORO, *Principii di diritto tributario*, p. 453.

(2) La circunstancia de que la "determinación" sea el presupuesto del "pago", no importa alterar el principio de que aquélla tiene mero efecto declarativo y no constitutivo de la obligación. Se trata de un *presupuesto formal*, y no de orden sustancial.

dificultad considerando al "concordato" como un *contrato de derecho público*, pero independientemente de las dudas acerca de la existencia de esta institución, resulta difícil encuadrarlo en el tipo de actos a los cuales aquél puede aplicarse, ni concebir una "transacción de derecho público"; sin embargo, así lo entiende Tesoro (126), "como una relación jurídica de derecho público de carácter sinalagmático, porque los efectos típicos del mismo, derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente".

Una tercera corriente doctrinal considera el concordato como un *negocio jurídico de determinación*, no una transacción, queriendo realizar una conciliación entre las tendencias extremas (unilateral y contractual), para lo cual ve en él un negocio dirigido a concretar una relación jurídica, como es la tributaria (127).

En nuestro concepto, la posición más correcta y que mejor se adapta a las características del derecho financiero es aquella que considera el "concordato" como un *acto administrativo unilateral*. Así lo sostienen Ingrosso (128) y Giannini (129), quienes estiman que no hay una convergencia de voluntades en un acto único, sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado por la administración, como lo ha establecido el art. 4º de la ley de 5 de enero de 1956, nº 1, que habla de "adhesión del contribuyente a la determinación; en una palabra, no existe una nueva fuente de obligación (contractual), sino obligaciones recíprocas pero jurídicamente distintas.

Tal es, por lo demás, la opinión parcialmente objetable de Blumenstein (130) (disposición de la autoridad de acuerdo con el deudor, con los efectos jurídicos de un acto de determinación que ha adquirido fuerza de cosa juzgada) y la de Pugliese (131), que en forma un tanto confusa —y hasta contradictoria— habla de "un negocio transaccional, que asume el carácter de acto administrativo unilateral, válido independientemente de la adhesión del contribuyente, pero eficaz únicamente por efecto de tal adhesión". Pero de todos modos, ambos autores se refieren, esencialmente, a un acto unilateral de la administración con determinados efectos jurídicos a raíz de la intervención del contribuyente.

En derecho francés suele ocurrir una discusión entre la administración y el deudor o responsable que, por lo común, termina con un "acuerdo" sobre el importe de la deuda, por la cual algunos le han atribuido carácter contractual (132). Sin embargo, el Consejo de Estado, no así la Corte de Casación, invariablemente ha rechazado esa caracterización (133), lo mismo que la doctrina (134), que se pronuncia por la unilateralidad del acto administrativo, con exclusión de todo aspecto contractual. En nuestro país no existe la institución del concordato, ni es posible ningún "acuerdo", "convenio", "arreglo" y menos, naturalmente, "transacción" (art. 841, inc. 2, Código Civil), de manera que sólo puede resultar que el fisco admita las observaciones que formule el deudor o responsable, o bien, que éstos acepten lisa y llanamente la determinación administrativa o deduzcan los recursos que la ley autorice (135).

(126) *Principii*, p. 196.
(127) Ver la crítica en INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 438 y sigtes.
(128) *Diritto finanziario*, p. 433.
(129) *I concetti*, p. 316.
(130) *Sistema*, ps. 252 y sigtes.
(131) *Istituzioni*, p. 189.
(132) TROTABAS incluye este acto como *forfail contractuel ou administratif* (ob. cit., 2ª ed., p. 244): en tanto que DUVERGER lo llama, lisa y llanamente, *forfait* sin calificarlo *(Finances publiques*, 6ª ed., Presses Universitaires, Paris, 1968, ps. 376 y 409).
(133) Nota de CHRÉTIEN, en R.S.L.F., 1947, ps. 121 y sigtes.

(134) MORANGE, *La nature juridique des actes d'imposition* (en R.S.L.F., 1950, ps. 540 y sigtes., esp. ps. 542 y 544), pone de manifiesto que se trata de un contrato aparente, pues el particular admite o reconoce la suma fijada por el fisco, de modo que su manifestación de voluntad es de naturaleza diferente de la del Estado; se trataría, quizá, de una "formalidad sustancial", pero nada más.

** (135) Ver el estado actual del tema en algunos países latinoamericanos en VALDÉS COSTA, *Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes*, Rev. del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Uruguay, t. XIII, nº 71, p. 117. Ver opinión favorable a la transacción de las deudas tributarias en SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, *Arbitraje* (Ed. La Ley. Buenos Aires, 1992).

La naturaleza jurídica del pago es un tema densamente desarrollado en derecho civil, por lo cual no es del caso tratarlo ahora con amplitud. Recordaremos, únicamente, que para unos autores el pago es un *acto jurídico* (unilateral o bilateral; contractual o no contractual), para otros constituye un *hecho jurídico y* para ciertos tratadistas es un *acto debido* (3). Consideramos que constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley, y no del acuerdo de voluntades (4); sin embargo, la Corte Suprema ha declarado reiteradamente 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 constituir un "derecho patrimonial" amparado por el art. 17 de la Constitución Nacional (5) (6).

* 269. QUIÉN DEBE EFECTUAR EL PAGO. — Por cierto que el cumplimiento de la obligación está a cargo del sujeto pasivo, pero anteriormente vimos que en materia fiscal puede asumir ese carácter la persona del deudor (contribuyente) o un tercero (responsable), de manera que es menester analizar ambas situaciones.

* 270. a) PAGO POR EL DEUDOR. — El obligado al pago es, ante todo, el deudor, es decir, el contribuyente (7): así lo establece el art. 5º de la ley 11.683, t.o. 1998, para los impuestos afectados por ella, y es una consecuencia del art. 726, Código Civil, para otros gravámenes.

La calidad de deudor de la obligación resultará de las leyes fiscales especiales, según la naturaleza y caracteres de las diversas circunstancias de hecho determinantes de la sujeción al tributo. Podrá consistir en la posesión y adquisición de riqueza (capital o renta), en la realización de actos jurídicos, solicitación o goce de un servicio estatal, beneficio derivado de obras públicas, importación o exportación de mercaderías, etc., según fuere el presupuesto fáctico

(3) BUSSO, *Código Civil anotado* (Ediar, Buenos Aires, 1955, t. V, ps. 291 y sigtes.). También: SALAS, *Código Civil y leyes complementarias anotados* (Depalma, Buenos Aires, 1956, t. I, p. 424).

(4) Para BUSSO, es acto jurídico bilateral (ob. cit., p. 295); SALAS, también refiriéndose a las obligaciones civiles, señala el predominio de la tesis de que el pago es un acto jurídico, pero no un contrato (ob. y lug. cits.).

(5) CSJN, Fallos, 167:5; íd., 209:213 (La Ley, 48-630; JA, 1947-IV-799); íd., 210:611 (La Ley, 50-909; JA, 1948-II-520); íd., 237:556 (La Ley, 88-360); 22/4/64, "Cía. Swift", íd., 258:208 (La Ley, 116-348; Impuestos, XXII-3250); 21/9/64, "Katester", íd., 251:382 (La Ley, 117-385; ED, 11-255); 19/3/65, "Vadell", 261:188 (La Ley, 118-214; JA, 1965-III-79; ED, 11-2530); 28/3/66, "Fomerca", 264:124; 21/10/66, "Romagnoli", 266:81 (JA, 1967-I-24; Impuestos, XXV-347); 3/4/67, "De Milo", 267:247 (La Ley, 126-582); 10/11/67, "National Carbon Co.", 269:261 (ED, 21-316).

(6) Sin compartir sus conclusiones, proclives a la arbitrariedad y discrecionalismo estatal, creemos más acertado en lo que respecta a la naturaleza del pago, el fallo de la Corte Suprema (28 de mayo de 1953) que negó el carácter contractual por ser "inconciliable con la naturaleza de los tributos, que son actos de gobierno y de potestad pública" (Fallos, 225:719; La Ley, 71-141; JA, 1953-III-327).

(7) En la fluctuante terminología de la ley 11.683, el contribuyente también es designado como el "responsable por deuda propia", para distinguirlo del "responsable por deuda ajena" (arts. 5º y 6º).

adoptado por el legislador. Cabe añadir que, por lo común, las leyes están deficientemente redactadas y no siempre precisan quién es el contribuyente, por lo cual deberá examinarse cada situación particular a la luz de las normas específicas y de los principios generales del derecho financiero.

** Cabe mencionar al respecto el pago mediante *anticipos impositivos*, que han alcanzado gran desarrollo y que veremos más adelante (nº 283).

* También están obligados al pago los sucesores a título universal (herederos) por ser continuadores de la persona del causante (arts. 3263, 3266, 3417, Código Civil; art. 5º, ley 11.683; art. 17, Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999); en cuanto a los sucesores a título particular (donatarios, legatarios, adquirentes de fondos de comercio, etc.), su obligación está limitada a los tributos vinculados con los actos jurídicos en que hubieren sido parte y a los bienes singulares trasmitidos (arts. 1839, 1840, 3263, 3266, Código Civil; arts. 5º y 8º, inc. *d*, ley 11.683).

271. b) PAGO POR LOS RESPONSABLES. — Al establecer el distingo entre deudores y responsables, incluimos en la segunda categoría a todas las personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria, sin ser deudores de la obligación; además, los clasificamos según que la responsabilidad se vinculare con una situación jurídica o con una representación (legal o voluntaria), con la sucesión a título particular en los bienes, o con la tenencia de bienes o con un cargo o función pública.

Sin embargo, la situación de los responsables difiere en cuanto al pago. En el caso de ejercer una representación, el representante establecido por la ley o instituido por acto voluntario ocupa el lugar del deudor, siendo total su responsabilidad por la prestación a cargo de aquél, surtiendo el pago efecto extintivo de la obligación; en cambio, en el sucesor a título particular, el pago se vincula con los bienes recibidos o con los actos en que fuere parte, de modo que no siempre coincidirá con el importe que debe satisfacer el deudor y el efecto liberatorio se concretará a su porción. En cuanto a los "agentes de retención", el ingreso de los fondos puede corresponder a un pago en el sentido jurídico del término, con efecto liberatorio de una obligación perfectamente determinada, como en el caso de las retenciones por dividendos o por remesas al exterior (8); pero en ciertas situaciones puede consistir en una entrega a cuenta de una suma a fijarse ulteriormente, de manera que tiene efecto liberatorio en cuanto al responsable, y no del deudor de la obligación.

El sistema de *retención en la fuente*, que pone la obligación de pagar a cargo de terceros responsables (agentes de retención), es un procedimiento

(8) La jurisprudencia ha establecido: *a)* que el agente de retención es un tercero ajeno a la relación tributaria que motiva la retención, por la cual su obligación para con el fisco se extingue una vez cumplidos sus actos de retener e ingresar el impuesto con arreglo a las disposiciones vigentes y ese pago tiene el carácter de un derecho adquirido y, por lo tanto, inalterable (CSJN, 10/11/67, "National Carbon Co.", Fallos, 269:261; ED, 21-316; Impuestos, XXVI-?10); *b)* el agente de retención es un tercero responsable de la obligación, y este carácter no puede modificarse por convención privada celebrada con el deudor de la obligación (CSJN, 23/8/68, "John Deere Argentina S.A.", Impuestos, XXVII-28; íd., CFed., sala cont. adm., 23/4/68, La Ley, 131-462; Impuestos, XXVI-864; íd., TFiscal de la Nación, 5/4/67, Impuestos, XXV-702).

125

ampliamente aplicado entre nosotros y en el extranjero (9). Según el Tribunal Fiscal de la Nación este método se justifica en el impuesto a los réditos como medio de identificar al beneficiario y evitar la evasión fiscal, por lo cual la reglamentación permite dispensar de retener cuando tal contingencia no es previsible (10). Si bien éste puede ser uno de los motivos de su adopción, no parece ser el único ni el principal, porque en numerosos casos el contribuyente está perfectamente identificado y a pesar de ello se efectúa la retención total o parcial del impuesto. Duverger señala que "el sistema tiene la ventaja de hacer menos visible el impuesto para el contribuyente; sin contar que, psicológicamente, resulta menos penoso ser privado de una suma que nunca se ha recibido, que la obligación de desprenderse de una cantidad de dinero que se tuvo entre manos" (11). Pero esto, que es aceptable para el caso de sueldos y salarios, carece de validez en otras situaciones, por ejemplo, en los pagos al exterior, donde cuenta la dificultad —y a veces imposibilidad— de actuar coactivamente contra el contribuyente.

Se trata de un procedimiento que simplifica la recaudación al disminuir el número de obligados y asegura pagadores de amplia solvencia económica, con lo cual se facilita la verificación y disminuyen los costos de administración. Ultimamente se han ocupado de la naturaleza jurídica de la retención algunos autores italianos (Bosello) y españoles (Palao Taboada) (12), pero creemos que basta remitir al lector a lo dicho en ocasión de tratar la naturaleza de los responsables como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

* El sistema se halla previsto con carácter general en el art. 22 de la ley 11.683, t.o. 1998, y de manera particular en leyes tributarias.

* El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece esta forma de pago en el art. 74 (t.o. 1999).

272. c) PAGO POR TERCEROS EXTRAÑOS. — Si bien un autor tan distinguido como Cortés Domínguez considera que existen razones en favor y en contra de la admisibilidad del pago de la obligación por terceros sin vinculación alguna con la obligación, aunque se inclina por la negativa por cuanto ello "se adecua más fielmente a las características de la obligación tributaria"

(9) En Francia se aplica principalmente en el impuesto a la renta sobre sueldos y valores de renta fija. En Gran Bretaña y los Estados Unidos, si bien son iguales en lo sustancial los sistemas de percepción sobre esas categorías, existen diferencias en la forma de realización entre el británico *(pay-as-you-earn)* y el norteamericano *(withholding)*. Ver MURRAY, *Withholding and Pay-as-you-earn: contrast in British and American methods of tax collection* (en "British tax Review", 1962, p. 173).

(10) Fallo de 14/11/67, "Compagnie d'Assurances Générales contre l'Incendie et les Explosions", en Impuestos, XXVI-379.

(11) DUVERGER, *Finances publiques*, 6ª ed., Presses Universitaires, Paris, 1968, p. 387.

(12) Ver análisis de la monografía de BOSELLO en: PALAO TABOADA, *La retención a cuenta* (en "Rev. de Der. Financ. y Hac. Púb.", 1968, p. 257). Ver sobre el responsable tributario, además de su tratamiento en los textos ampliamente citados como FERREIRO, PÉREZ DE AYALA-GONZÁLEZ, MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO, las monografías de J. HERRERO MADARIAGA, *El responsable tributario*, "Civitas", nº 26, ps. 192 y sigtes.; MARÍA DOLORES ABELLÁN ARIAS, *La indisponibilidad de la obligación tributaria. Análisis del art. 36 de la L.G.T. Comentarios a la Ley General Tributaria...* (ob. cit., vol. I, Madrid, 1991, ps. 619 y sigtes.). LUIS ALONSO GONZÁLEZ, *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributa-*

(13), nos parece correcta la doctrina de nuestra Corte Suprema que admite la aplicabilidad de los principios sustentados en los arts. 727 y sigtes. del Código Civil (14). En consecuencia, nada obsta entre nosotros a que el pago se realice de esta manera y libere al deudor.

* La consecuencia normal del pago realizado por un tercero, es desinteresar al Estado con respecto al deudor, ocupando el lugar de aquél con sus derechos, acciones y garantías, como lo veremos al tratar del pago con subrogación. Pero existe otra situación interesante, propia del derecho fiscal, correspondiente al supuesto de que el pago haya sido efectuado por un extraño, no por decisión espontánea, sino por efecto de un convenio celebrado con el deudor, como en la compraventa, cuando el vendedor pone a cargo del comprador el impuesto a las ganancias eventuales; en la locación, cuando el arrendatario toma a su cargo el pago de los gravámenes que afectan a la propiedad y se trata de determinar el impuesto a las ganancias del propietario o cuando se coloca a cargo de un tercero (en las regalías, p.ej.) el pago de dicho gravamen.

No obstante tratarse de situaciones distintas, el fisco las considera de igual manera, dispensándoles erróneamente el tratamiento específico del impuesto a las ganancias; pero, antes de examinarlas, es menester una apreciación de carácter general.

* Desde el momento que la obligación tributaria emana de la ley, sus elementos sólo pueden estar señalados por ella; el deudor será la persona física o jurídica a quien la ley impone la obligación y nadie más, y el acreedor será el organismo estatal que ejerce el poder tributario. La relación obligacional, que es de derecho público, se establece entre *esos* sujetos, sin que esté permitido al deudor cambiar o sustituir las personas, ni el objeto o contenido de la obligación. Por tal razón consigna el art. 37 del reglamento de la ley 11.683 que las convenciones que celebren los particulares sobre la carga de los impuestos, no exime a los deudores y responsables de las obligaciones establecidas a su respecto, por las leyes, reglamentos o instrucciones de orden fiscal, ni facultan a terceros a gestionar exoneraciones o restituciones de derechos.

* En otros términos: los acuerdos o convenios entre particulares carecen de trascendencia para el fisco y no pueden ser opuestos a sus pretensiones tributarias. La sustitución del deudor legal por convención privada resultaría contraria a las normas de derecho público que rigen la relación jurídica entre el contribuyente y el fisco y alteraría, por otra parte, el régimen y alcance económico-social que el poder público tuvo en mira al sancionar la ley (15).

* Establecidos tales principios, no es difícil advertir que el convenio en virtud del cual se desplazaba del vendedor al comprador el derogado impuesto a las ganancias eventuales, no es nula como se ha sostenido (16), sino inoperante para el fisco (17), por lo cual resulta ilegal el procedimiento de adicionar su

(13) CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español* (Tecnos, Madrid, 1968, p. 530).

(14) CSJN, 2/10/57, "Ballin", Fallos, 239:5 (La Ley, 90-54; JA, 1958-II-419).

(15) Ver fallos citados *supra*, p. 488, nota 132.

(16) RABINOVICH, *El impuesto a las ganancias eventuales* (JA, 1958-IV-3); id., *Impuesto a las ganancias eventuales* (Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1959, p. 30).

(17) Así lo han declarado con acierto la CCiv., sala D (en JA, 1956-III-314, y en "Boletín

importe al precio de venta, sin perjuicio de que se lo compute como beneficio imponible en cabeza del enajenante. En el mismo orden de consideraciones y, además, por otras inherentes a la naturaleza del impuesto sucesorio que expusimos con detenimiento en otra oportunidad (18), creemos erróneo el sistema que predominó en la determinación del gravamen en ciertas situaciones.

Una variante se produce en el caso del impuesto a las ganancias. Cuando la ley considera porción integrante del rédito lo pagado por el locatario por impuestos sobre la propiedad (art. 41, inc. *d*) y cuando su reglamentación establece el sistema conocido como *grossing-up*, o sea, que el impuesto satisfecho por un tercero "se acrecentará en el importe abonado" por dicho tercero (art. 145, párrafo segundo), está incorporando al monto imponible un *beneficio de la misma índole* que, por su naturaleza, participa de la calificación que corresponde al bien al cual se adiciona: se suman cantidades homogéneas y no heterogéneas como en los casos anteriores; no obstante lo cual anteriormente expresamos nuestra opinión adversa a este procedimiento.

273. MEDIOS Y FORMAS DE PAGO. — En nuestro país los tributos son recaudados directamente por el Estado, no practicándose el sistema de concesionarios o arrendatarios que tuvo aplicación parcial en el siglo pasado (19). La única excepción corresponde a ciertas contribuciones de mejoras, especialmente por construcción de pavimentos y aceras en localidades de provincia, realizadas en virtud de contratos de vecinos con empresas particulares, en cuyo caso éstas recaudan por delegación estatal y subrogándose en los derechos del fisco.

274. a) PAGO MEDIANTE INGRESO DIRECTO O DEPÓSITO BANCARIO. — * Las obligaciones tributarias son pagaderas en moneda de curso legal, y tratándose de los derechos consulares la conversión era efectuada al tipo de cambio aplicable al día del registro del despacho; siendo la forma más generalizada la del depósito en bancos oficiales o particulares en cuentas de la Dirección General Impositiva de la Nación. Como existen modalidades especiales para ciertos tributos, veremos a continuación las principales características del régimen actual.

* 1) Con respecto a los impuestos de mayor significación financiera y otras contribuciones que tiene a su cargo la Dirección mencionada, el único sistema de pago es el establecido en el art. 36 del decreto reglamentario de la ley 11.683, de ingreso en cuentas abiertas en los bancos oficiales o particulares del país.

* 2) El impuesto de sellos —aparte del régimen de estampillas y máquinas timbradoras que luego veremos— es pagadero en ciertos casos mediante depósito bancario con o sin declaración jurada, tales como escribanos, bancos, instituciones comerciales de solvencia, etc.

(18) Los legados libres de impuestos ante la ley 11.287 (en La Ley, 58-747). En contra: JARACH, El tributo sobre legados "libres de impuestos" (en JA, 1944-IV-569); íd., El problema fiscal de los legados "libres de impuestos" (en JA, 1950-III-649).

(19) El sistema de recaudación directa por el Estado es practicado en la mayoría de los países; sin embargo, en Italia la percepción de los impuestos directos fue realizada por particulares, mediante *appalto* o por contrato de *esattoria*, que se considera ventajoso: PICOZZI, *Il sistema di riscossione delle imposte dirette in Italia* (en "Archivio Finanziario", vol. VII [1958], ps. 177 y sigtes.).

* 3) Los impuestos internos al consumo eran pagaderos en efectivo y mediante estampillas. En la actualidad, el pago de este impuesto se realiza mediante depósito del importe proveniente de la liquidación en el Banco de la Nación Argentina habilitado en la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales, en la institución bancaria habilitada en la Agencia respectiva o en los bancos habilitados, según se trate de grandes contribuyentes, de agencia o de los demás responsables. Sólo el art. 3º de la ley 24.764 autoriza a la Secretaría de Hacienda a establecer que determinados productos lleven adheridos instrumentos fiscales de control (20).

* 4) Los impuestos y tasas aduaneros, así como los derechos portuarios, son pagaderos al contado en las aduanas y receptorías (art. 789, Código Aduanero).

* 5) Contribuciones de seguridad social: ingreso, en efectivo o cheque, en bancos oficiales o particulares en cuentas abiertas a nombre de los distintos entes que tienen a cargo su recaudación.

275. b) PAGO CON LETRAS. — * Aparte del pago en efectivo, los impuestos internos correspondientes al título I de la ley se pagaban, antes de la modificación de la ley 21.930, mediante letras entregadas en canje de los valores fiscales, a treinta días hábiles de plazo (21), que en ciertas situaciones podían ser a cuarenta y cinco días, suscritas por los contribuyentes y depositadas por la Dirección General Impositiva en el Banco de la Nación (arts. 4º, 5º y 6º, ley imp. int. t.o. 1974). Por interpretación judicial el canje de los recibos provisorios por las letras debía realizarse en oportunidad prevista por aquélla, siendo este régimen de cumplimiento estricto (22), y la falta total o parcial del pago del impuesto hacía aplicable a su vencimiento el interés del art. 42 de la ley 11.683 (t.o. 1974) (23).

* Estas letras no importaban novación de la obligación porque ellas por sí mismas no extinguían la deuda; efecto que sólo tenía lugar al levantarse el documento. Su pago espontáneo pero tardío no dispensa del pago de los recargos mencionados (24). Este régimen fue dejado sin efecto por la ley 21.930 para evitar las distorsiones que provocaba el sistema en su aspecto financiero.

276. c) PAGO MEDIANTE ESTAMPILLAS. — * En ciertos casos el anacrónico impuesto de sellos vigente en algunas jurisdicciones era pagadero mediante la aplicación de estampillas a los documentos suscritos por los particulares, cuya inutilización debía ser efectuada por funcionarios oficiales. Después se autorizó el uso de máquinas habilitadoras que sustituyen a aquéllas.

* También debe mencionarse en esta parte, los impuestos internos que se pagaban con estampillas (tabacos, alcoholes, bebidas), las cuales se entregaban bajo depósito o recibo provisional que debía ser cancelado mediante depósito. Hoy la ley 24.764, en su art. 3º, habla de instrumentos fiscales de control que, a diferencia de las estampillas, no acreditan el pago del impues-

(20) Productos alcanzados que pueden llevar adherido el instrumento fiscal son, según el art. 3º, los tabacos, las bebidas alcohólicas y las champañas. Vide LILIAN GUFINKEL DE WENDY, *Impuestos Internos*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 174.

(21) La ley dice, simplemente, treinta días, pero la jurisprudencia ha interpretado que son *treinta días hábiles*: CSJN, 18/10/65, "Massalin y Celasco S.A.", Fallos, 263:63, La Ley, 122-945, sum. 13.657; CFed., sala cont. adm., en íd., 13/8/64, JA, 1965-I-95.

(22) CSJN, 2/6/65, "Martegani", Fallos, 262:7 (La Ley, 120-941, sum. 12.787).

(23) CSJN, 28/3/66, "La Acética S.A.", Fallos, 264:144.

(24) TFN, 27/12/62, "Orandi y Massera S.A.", ED, 4-616; JA, 1963-IV-85.

to, pero su falta hace presumir la falta de pago. Facilitan la fiscalización por medio del control físico de los productos gravados, identifican al responsable por leyendas o por números, implican una protección de la marca o genuinidad del producto (25).

Con excepción de las situaciones especiales mencionadas, las estampillas y demás valores fiscales deben adquirirse con dinero efectivo en las oficinas expendedoras de la Dirección General Impositiva o en lugares autorizados por ella (oficinas de correos, bancos).

277. d) PAGO CON VALORES ESTATALES. — Con el propósito de asegurar la colocación de los empréstitos, es frecuente otorgar fuerza cancelatoria a los valores emitidos por el Estado, lo cual constituye un aliciente para sus tenedores. Así ha ocurrido en diversos países, pudiendo mencionar los siguientes: Francia, que admitió bonos del Tesoro y rentas de títulos estatales (26); Gran Bretaña, valores públicos cotizables (27); Estados Unidos, letras de Tesorería y certificados oficiales (28); Bélgica, donde algunos impuestos pueden pagarse con títulos de empréstitos (29); en Méjico los créditos fiscales fueron pagados con Bonos de la Tesorería o con bonos o cupones de la deuda pública (30).

* En Alemania, durante la segunda guerra mundial se emitieron los llamados "bonos de impuesto" (en 1932 y 1939), sin interés, que constituían un tipo intermedio entre el impuesto y el- empréstito y que se utilizaban para el pago de tributos (31); y en Suiza han existido valores con esa misma denominación, pero tienen otras características, pues son valores que devengan interés, emitidos por el Departamento Federal de Finanzas para el pago del impuesto de la defensa nacional (32).

* En nuestro país no ha sido ésta una forma usual de pago de los tributos, aunque ciertas provincias —Buenos Aires, p.ej.— otorgaron valor cancelatorio a ciertos empréstitos públicos que podían adquirirse en bolsa por valor inferior a la par y darse en pago por su valor nominal, de lo cual resultaba beneficio para los deudores. En el orden federal se recurrió a dos tipos de valores de características particulares: los llamados *Certificados de cancelación de deudas* y los *Certificados de reintegro de impuestos*, cuyas características y efectos pasamos a explicar brevemente.

** Con relación a los tributos nacionales cabe recordar que el decreto 316/95 permitió la cancelación de deudas impositivas con bonos de consolidación de deudas en pesos.

(25) LILIAN GURFINKEL DE WENDY, ob. cit., p. 175 y sigtes.

(26) TROTABAS, *Finances* publiques (2ª ed., p. 569); MEHL, *Science et technique fiscales* (Presses Universitaires, Paris, 1959, t. II, p. 714).

(27) SIMS, *Finance for estate duty* (en "British Tax Review", 1956, ps. 270 y sigtes., esp. p. 272).

(28) Internal Revenue Code 1954, sec. 6312.

(29) VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge* (Éditions Erasme, Bruxelles-Paris, 1958, ps. 327 y 328).

* (30) DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (Porrúa, México, 1994, p. 607). MARGÁIN MANAUTOU menciona que el pago puede hacerse en especie en el impuesto a la producción de oro (ob. cit., p. 314). Idem DE LA GARZA, ob. cit., ps. 322 y 604.

(31) BRINKMAN, *I nuovi boni di imposta in Germania* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1939, I, p. 201): SOTGIA CALVI, *I buoni di imposta tedeschi nel nuevo piano di finanziamento* (en "Riv." cit., p. 203).

1) *Certificados de cancelación de deudas.* Hallándose en dificultades financieras y careciendo el Estado de efectivo suficiente para pagar deudas a sus proveedores, que alcanzaron gran magnitud con los consiguientes efectos en el mercado, se resolvió emitir tales valores que se daban en pago de los créditos. Esos "certificados", reminiscencia de las antiguas letras de tesorería, fueron regulados por el decreto 4898/61, aclarado por el 6120/61 y posteriormente ampliado por el decreto 4530/62, los cuales establecieron que ellos serían nominativos pero trasferibles por endoso y aceptados en pago de deudas tributarias de esta manera: en su totalidad con respecto a los impuestos aduaneros y recargos cambiarios y hasta un 70 % únicamente con relación a otros impuestos, debiendo cancelarse el 30 % restante en dinero efectivo. Unicamente quedaron excluidos del mecanismo los impuestos internos en razón del régimen particular de distribución entre las provincias.

El sistema tuvo vigencia general hasta 1967 y se prolongó hasta 1969 para las deudas de Yacimientos Petrolíferos Fiscales (decreto 2237/69).

2) *Certificado de reintegro de impuestos.* * Con el objeto de fomentar las exportaciones de tipo industrial, se autorizó el reintegro de un porcentaje del valor FOB de productos manufacturados no tradicionales, entregándose los certificados respectivos en el momento de la exportación. Según el decreto-ley 1127/63, modificado parcialmente por decreto-ley 4855/63, con normas de aplicación, según decreto 9588/67, cuyo art. 13 fue sustituido por decreto 1131/69, los valores se entregaban al exportador y eran trasferibles por endoso teniendo valor cancelatorio para las deudas de impuestos comprendidos en el régimen de la ley 11.683.

** También en nuestro país se ha permitido el pago de tributos, mediante regímenes de facilidades de pago con distintos títulos de deuda emitidos por el gobierno nacional o provincial.

278. e) PAGO EN ESPECIE. — * En el Estado moderno es norma generalizada el pago de los tributos en efectivo, pero sería un error afirmar que el pago en especie es cosa del pasado. Autores como Neumark (33) admiten la definición del impuesto no sólo como prestación monetaria, sino también en valores naturales o servicios, y Micheli (34), que comparte esa opinión, recuerda que aun en 1960 la ley sobre finanzas municipales preveía ciertas prestaciones de servicios redimibles en dinero, que fueron declaradas válidas por la Corte Constitucional. Por otra parte, circunstancias de orden económico-social justifican la forma de pago que examinamos, como ocurrió entre nosotros en los tributos aplicados con propósitos de regulación económica —caso de la Junta Reguladora de Vinos, p.ej. (35)—, y en Rusia con la obligación de entregar productos agrícolas a precio inferior al de mercado por parte de las

* (33) NEUMARK, Naturaleza de la imposición (en Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista, trad. esp., Madrid, 1964, p. 392). Ver, sobre pago en especie, RAMÓN FALCÓN Y TELLA, Problemática del pago en especie. Una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias ("Cívitas", nº 54, p. 214).

(34) MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione* (en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d Fin.", 1964-I, ps. 5 y sigtes., esp. p. 14).

(35) GIULIANI FONROUGE, Naturaleza de las contribuciones exigidas por los organismos regu-
ladores de la economía (en La Ley, 367-702).

ranjas colectivas y de los agricultores independientes (36); y en Méjico con l impuesto a la producción de oro que se cubre en especie (37).

Pero, independientemente de esas finalidades extrafiscales, no es raro allar en la legislación contemporánea casos de impuestos aplicados en escie. Así, el citado impuesto mejicano a la producción de oro que se satisface nediante la entrega del metal (art. 14, ley de impuesto a la minería), que tiene omo antecedentes la Ley de ingresos de la Federación de 1965 para el impuesto a la producción de cobre y también el impuesto a la producción de plata (38), aparte de que en 1958 se autorizó a los artistas pintores a pagar el mpuesto a la renta con sus telas (39). En Gran Bretaña puede cancelarse el mpuesto sucesorio con inmuebles, objetos de arte y muebles valiosos, que pasan al *National Trust* (40); en Bélgica el impuesto al capital es pagadero en inmuebles (41); en Francia se satisfizo en especie del impuesto-metal instituido por la ley del 23 de febrero de 1943 (42), y es la forma ordinaria de pagar la tasa vecinal de vialidad *(voirie)*, si bien Trotabas ve en ello un caso de excepción (43).

** Por su parte, la ley 16/1985, con la modificación de la Ley de Fundaciones de 1994, denominada del Patrimonio Histórico Español, estableció en su art. 73 la posibilidad de extinguir la deuda tributaria, entre otros, en el Impuesto sobre las Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscriptos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General (44).

Tales ejemplos demuestran que es arriesgada la afirmación de que el pago en especie es sólo una reminiscencia histórica.

279. f) PAGO DE OBLIGACIONES CONEXAS. — Cuando se trate de este tipo de obligaciones que pueden consistir según vimos en un *facere* o un *non facere*, su cumplimiento, esto es, el pago (art. 725, Código Civil), dependerá de las modalidades de ellas, según las normas legales institutivas, de manera que corresponde remitirse a las disposiciones específicas de cada materia.

280. LUGAR DEL PAGO. — Fuera de la 11.683, las otras leyes tributarias no contienen disposiciones acerca del lugar en que debe efectuarse el pago, por lo cual es aplicable a su respecto la solución que corresponda a la naturaleza y modalidades de la obligación tributaria que en la mayoría de tos casos,

(36) HOLZMAN, Soviet taxation (Harvard Univ. Press, Cambridge, 1955, ps. 81 y 159 y sigtes.). En China y Corea también se perciben en especie ciertos impuestos inmobiliarios (ver: GRANIEL, L'imposition de la propriété financière, en R.S.F., 1958, ps. 657 y sigtes., esp. p. 677).

** (37) MARGÁIN MANAUTOU, ob. cit., Méjico, 1983, p. 314; DE LA GARZA, ob. cit., ps. 322 y 604.

(38) *De la Garza*, ob. cit., p. 584; FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas* (Pont, México, 1955, t. I, p. 36).

(39) Diario "Ultimas Noticias" (México), de 29 de setiembre de 1958.

(40) SIMS, ob. y lug. cits.

* (41) VAN HOUTTE, ob. cit., p. 327.

(42) MEHL, ob. cit., t. II, p. 51.

* (43) MEHL, ob. cit., t. II, p. 714; TROTABAS Y COTTERET, ob. cit., p. 239.

** (44) Vide sobre el tema LLUIS PEÑUELAS I REIXACH, *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001. JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, FRANCISCO POYSDO BLANCO, *Derecho Tributario*, Aranzadi Editorial, 2000, ps. 382 y 417.

pero no siempre, coincidirá con el domicilio del deudor (art. 25, ley cit.; arts. 618 y 747, Código Civil).

* En los impuestos regidos por la ley 11.683, t.o. 1998, el pago debe efectuarse en el lugar del domicilio en el país del deudor o responsable, y en caso de ausencia, en el de su representante (art. 25). Pero agrega la disposición legal que si el domicilio no pudiere determinarse o "cuando haya varios domicilios", la Dirección Impositiva fijará el lugar del pago. En verdad no se puede hablar de pluralidad de *domicilios*, porque en dicho ordenamiento esa expresión es utilizada en su acepción civilista (art. 3°), y en este sentido sólo es admisible *un* domicilio (arts. 89 y 90, Código Civil), de modo que debe entenderse referida al supuesto de que el deudor o responsable residiere *o habitare* en diversos lugares.

* Los derechos y tasas aduaneros deben satisfacerse, lógicamente, en la receptoría correspondiente al lugar de entrada o salida de la mercadería; el derogado impuesto de sellos podía hacerse efectivo en cualquier lugar del país en que existían agentes expendedores de valores nacionales, salvo el caso de pago por declaración jurada o por agentes de retención, en cuyos supuestos regían las normas de la ley 11.683.

281. TIEMPO DEL PAGO. — En razón del carácter *ex lege* de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por el ordenamiento legislativo, que es, en principio, el de realización del presupuesto de hecho, ya se trate de impuestos permanentes o instantáneos. Sin embargo, la diversidad de hechos imponibles y de modalidades de determinación e ingreso (por el deudor o por terceros; declaración jurada o liquidación de oficio), han decidido al legislador a dejar librada a la autoridad fiscal la fijación de las épocas en que debe satisfacerse la deuda tributaria. Como consecuencia de ello, el Poder Ejecutivo al reglamentar las leyes o la Dirección General Impositiva en disposiciones generales, han establecido en cada caso las fechas de vencimiento de los principales gravámenes.

282. DETERMINACIÓN DE OFICIO. — * Cuando la determinación es practicada de oficio por la administración fiscal, ya se trate de determinación sobre base cierta o sobre base presunta, la deuda debe satisfacerse dentro de los quince días de notificada la resolución respectiva, a menos que el interesado hubiere apelado ante el Tribunal Fiscal, pues en razón del efecto suspensivo de la obligación fiscal, ese término queda postergado hasta los treinta días de notificada la sentencia de dicho Tribunal (arts. 20 y 194, ley 11.683, t.o. 1998).

283. AGENTES DE RETENCIÓN. — * En caso de que el impuesto sea ingresado por agentes de retención, el depósito debe efectuarse en los términos que se detallan en las distintas resoluciones que se ocupan del tema.

** 284. ANTICIPOS IMPOSITIVOS (45). — No obstante que la obligación tributaria debe cumplirse íntegramente, la administración se halla facultada para exigir

** (45) Ver sobre esta materia: CORTI, *Anticipos impositivos* (Ed. La Ley, Buenos Aires, 1981); GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Procedimiento tributario*, actualizado por S. NAVARRINE, 8ª ed., 2001, ps. 194 y sigtes.

ingresos a cuenta. Ello ocurre en dos situaciones distintas: en los *anticipos* de impuestos a vencer y en el ingreso *provisional* de impuestos vencidos. En razón del desarrollo de la primera de estas instituciones por voracidad fiscal, y no por razones jurídicas, corresponde darle preferencia en el análisis. La institución es practicada abundantemente en nuestro país, en la mayor parte de los tributos vigentes, y figura en el art. 45 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que habla de "pagos anticipados" y a fijar según las estimaciones del contribuyente. Entre nosotros los anticipos del impuesto a las ganancias se fijan en atención a lo pagado en el período anterior o según otros índices, como dispone actualmente el art. 21 de la ley 11.683.

El anticipo no resulta objetable desde el punto de vista constitucional (46), considerando la jurisprudencia que son importes a cuenta del impuesto, de cuya naturaleza participan, y que deben computarse en la determinación definitiva del tributo que corresponda, no revistiendo el carácter irrevocable del pago, lo que sólo ocurre al presentarse la liquidación final (47). Por otra parte, la Corte Suprema ha dicho que los anticipos son obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos moratorios y en sanciones al infractor; suponen claramente obligaciones distintas con su individualidad propia y fecha de vencimiento también particular y cuyo cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base, pues admitir lo contrario equivaldría a invalidar al concepto determinante del anticipo (48).

** Resumiendo, pues, la doctrina jurisprudencial, se puede decir que los anticipos responden a estas características y efectos: 1) son ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda; 2) no revisten el carácter irrevocable del pago; 3) el pago del tributo y el ingreso de los anticipos constituyen obligaciones independientes con individualidad y fecha de vencimiento propios; 4) su falta de ingreso determina la aplicación de intereses y de sanciones, y actualmente los hace pasibles de la agravación por actualización monetaria del importe respectivo; 5) son exigibles por la vía ejecutiva que autoriza la ley 11.683.

** Cabe señalar, finalmente, que la disposición del art.21 de la ley 11.683, t.o. 1998, en el sentido de que la D.G.I. puede exigir anticipos únicamente "hasta el vencimiento del plazo general" del gravamen de que se trate, ha originado discordancias en las decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Federal en lo contenciosoadministrativo y en la Corte Suprema, habiendo quedado como última interpretación de la Corte la que otorga facultades amplias a la D.G.I. para exigirlos aun después de vencido el plazo de vencimiento general (49); solución que ha merecido críticas de la doctrina que nosotros compartimos.

Fallo Damiano

** (46) FREYTES, *La exigencia de anticipos a cuenta del impuesto y su constitucionalidad* ("Derecho Fiscal", XIV-205, 1966).

** (47) CSJN, 30/11/50, "Campomar de Echeverría", Fallos, 218:596 (La Ley, 61-801; JA, 1951-II-325); íd., 26/3/73, "Gil S.A.", Fallos, 285:177 (ED, 49-326; Impuestos, XXXI-555).

** (48) CSJN, 6/1/81, "Gobierno nacional c. Cimayco S.A.", La Ley, 29/10/81, fallo 80.224; íd., 6/10/81, "Damiano", La Ley, 29/10/81, fallo 80.222; íd., 6/10/81, "Arenera Puerto Nuevo S.A.", La Ley, 29/10/81, fallo 80.223; íd., 2/3/82, "Gobierno nacional c. Keenan", La Ley, 30/4/82 (sumario); "Fisco Nacional c. Luzzi, Luis Nazareno", 14/12/93, Fallos, 316:3019.

** (49) CSJN, 2/3/82, "Gobierno nacional c. Keenan", La Ley, del 30/4/82 (sumario); íd., 8/

** El texto actual del art. 21 de la ley 11.683 contempla que tales facultade de la AFIP se extienden hasta "el vencimiento del plazo general o hasta l fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente

285. PAGO PROVISIONAL. — * En lo que respecta al pago *provisional* d impuestos vencidos, no se alcanza a comprender la razón determinant del art. 31, ley 11.683, t.o. 1998, y menos su extrema severidad. Dispone es norma, en efecto, que si los deudores no hubieren presentado declaraci nes juradas por uno o varios periodos fiscales y la administración tuvier conocimiento —por declaración o determinación de oficio— del mont que debieron tributar, los *emplazará a* ingresar el impuesto dentro de lo quince días; de no efectuarlo, *sin más trámite* podrá exigirlo judicialment por vía de *apremio*. Más aún; iniciado el juicio, la Dirección "no estará obl gada a considerar la reclamación del contribuyente" sino en acción de re petición y "previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y reca gos que corresponda" (50).

Si bien es verdad que esa situación se produce por el incumplimient del deudor, la autoridad fiscal dispone del procedimiento de la determina ción de oficio sobre base presunta, cuya rápida sustanciación está en mano del fisco y no admite argucias dilatorias (51). Por otra parte, la norma e examen resulta en discordancia con las disposiciones de los arts. 17 y sigte de la ley 11.683, to. 1998, y privaría al contribuyente de las garantías cons guientes a la creación del Tribunal Fiscal; aparte de que el Estado tiene en s favor privilegios en caso de insolvencia y puede solicitar medidas cautelare con arreglo a las normas procesales comunes.

La disposición del art. 31 citado era una manifestación del discreci nalismo que imperaba en la ley 11.683 y no debe subsistir frente al régime del contencioso tributario.

286. FACILIDADES DE PAGO. — * Las dificultades financieras que suelen afecta a los contribuyentes y, en especial, la carencia de numerario en determina das circunstancias, determinan que el Estado otorgue facilidades para pago de algunos impuestos que, por su magnitud, pueden afectar la cont nuidad de las empresas y aun insumir el patrimonio de los particulares. Co tal propósito se han dictado decretos y resoluciones de los entes encargado de la aplicación de los diversos tributos, autorizando el pago fraccionado postergado de los distintos tributos, estando la materia regulada por el ar 32 de la ley 11.683, t.o. 1998, y por distintas resoluciones administrativas (52

287. RECARGOS POR MORA. — La complejidad derivada del sistema federal d gobierno y la falta de coordinación entre los ordenamientos tributarios d

ción", XLVI-304 (sumario). En doctrina, ver RUBÉN O. ASOREY, *Exigibilidad de los anticipos co posterioridad al vencimiento anual del gravamen*, Impuestos, XXXVIII-B, ps. 903 y sigte

** (50) Ver antecedentes de doctrina y jurisprudencia en GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Proc dimiento tributario*, ob. cit., p. 225.

(51) MARTÍNEZ, *Derecho tributario argentino*, p. 158.

(52) Sobre esta materia ver GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Procedimiento tributario*, actual zado por S. NAVARRINE, 8ª ed., 2001, ps. 245 y sigtes.

gobierno federal, así como las deficiencias de redacción de las leyes y reglamentos, determina la pluralidad de tratamiento de la mora en el cumplimiento de obligaciones tributarias. En consecuencia, luego de una exposición de principios generales en la materia, ofreceremos un resumen de la legislación argentina y del derecho comparado.

a) Consideraciones generales. En principio, la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible, por importar una trasgresión al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado y en tal aspecto debe ser incluido en la parte penal de la materia tributaria. Pero, aparte de ello, existe otro aspecto, que es la lesión patrimonial que sufre el Estado por la falta de pago oportuno de la obligación, o como dice el art. 508, Código Civil, existe una responsabilidad por los daños e intereses que la morosidad causa al acreedor.

Por esta razón la mora determina, en principio, la exigencia de un interés, que corresponde a la indemnización debida al acreedor como resarcimiento del daño ocasionado por la privación del capital (53), pero ello no impide que en ciertos casos el interés pueda constituir una verdadera pena.

Myrbach-Rheinfeld (54) establece el distingo entre "intereses moratorios" e "intereses compensatorios", aplicables aquéllos en el pago tardío de impuestos, y los segundos en la demorada restitución de las demasías percibidas por el Estado. Los "moratorios" tendrían carácter intimidatorio y resarcitorio a la vez (evitar "la tentación de demorar los pagos todo lo posible", "compensando, por lo menos, el beneficio que de ello pudiere resultar"); en tanto que los "compensatorios" representarían la "compensación (indemnización) por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes".

No hallamos justificada esa diferenciación, que alguna vez fue aceptada por la Cámara Fiscal de Apelación de Buenos Aires (55), porque el *interés* tiene únicamente carácter resarcitorio o indemnizatorio, sin perjuicio de que el derecho positivo establezca una sanción de tipo punitivo, pero entonces independientemente y con sujeción a los principios de lo tributario penal.

Este sistema de coexistencia del interés resarcitorio con un recargo punitorio estuvo en vigencia en la Provincia de Buenos Aires en los últimos años (ver arts. 31 y 50 del texto ordenado en 1966), pero fue modificado en 1970 por la ley 7589; y es el mismo adoptado en lo sustancial por el Modelo de Código Tributario OEA/BID. En efecto, el art. 61 de este proyecto establece que el pago fuera de término determina la "obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales", y posteriormente, en la parte de las infracciones, se incluye la mora (art. 72, inc. 5), conceptuada como el pago de la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto sin haber obtenido prórroga para el cumplimiento, y que se pena "con una multa equivalente

(53) GIULIANI FONROUGE, *Recargos por demora en el pago de obligaciones fiscales*, La Ley, 74-412).

(54) *Précis de droit financier* (trad. franc., Paris, 1910, p. 242, § 69, y p. 245, § 70).

(55) Ver La Ley, 63-395.

al importe de los intereses previstos en el art. 61, independientemente del pago de éstos" (arts. 116 y 117).

Sin desconocer que esa superposición es doctrinalmente admisible, sus resultados en la práctica son inconvenientes porque puede conducir a un incremento inmoderado de la deuda y colocar a los obligados en situación que en épocas de dificultades financieras se torna insoportable, creando situaciones de hecho de tal magnitud, con reflejos sociales, que conducen al vicioso sistema de las condonaciones. En este sentido resultan instructivas la experiencia de la ley nacional 11.683 y de la Provincia de Buenos Aires.

La Corte Suprema de la Nación ha dicho que el interés no constituye una pena en el sentido constitucional, sino "una sanción de carácter puramente civil equiparada al resarcimiento de daños y perjuicios por incumplimiento de la obligación" (56), si bien en cierta oportunidad lo calificó como "pena pecuniaria de índole fiscal, cuya aplicación por las provincias no pugna con principios constitucionales" (57). Para nosotros no es "sanción" de ninguna índole, ni civil ni penal-fiscal, sino resarcimiento de daños, razón por la cual corren de pleno derecho, como lo ha reconocido la jurisprudencia reiteradamente (58); tampoco puede considerársele como un recargo por culpa o negligencia, ni relacionarlo con los arts. 508, 509, 511 y 512 del Código Civil (59).

Entendemos que la legislación tributaria debe adoptar normas razonables y posibles de cumplir en el ambiente social en que deben tener aplicación, apartándose de soluciones puramente teóricas. La mora sólo debe merecer un interés resarcitorio o indemnizatorio con tasa moderada, algo mayor que la aplicada para operaciones bancarias y a fijarse anualmente según el nivel de valor de la moneda. También debe limitarse en el tiempo para evitar la acumulación exagerada; a partir de un tope el interés se capitalizaría y daría lugar a la ejecución forzada de la obligación integral.

Esta opinión se basa en la experiencia y no es incompatible con el punto de vista doctrinal de que, en principio, la falta de pago de la obligación tributaria es una infracción; pero, como dijimos, las leyes y particularmente las tributarias no deben sancionarse con fines teóricos, sino para resolver los problemas de la vida real y según la experiencia recogida en ella.

b) Legislación argentina. El derecho positivo argentino no es uniforme en esta materia, por lo cual deben considerarse por separado los diversos ordenamientos que tratan la mora. Veremos, pues, el régimen aplicado en los principales tributos nacionales y luego someramente el sistema de la Provincia de Buenos Aires según las reformas de 1969 y 1970.

1) *Ley 11.683.* * Las normas sobre mora contenidas en la ley 11.683 han sufrido diversas variaciones. Desde la sanción de la ley (año 1932) hasta 1946, época en que se

(56) Fallos, 160:114.

(57) Fallos, 202:5 (La Ley, 39-465).

(58) CCiv. 1ª, en La Ley, 58-289; CNCiv., sala B, en La Ley, 67-583; CFiscal, en La Ley, 72-12 y 73-265. Ver igualmente los pronunciamientos citados en el fallo de 1ª instancia que se registra en La Ley, 70-718.

(59) Ver JA, 42-331; 44-209 y 901; 49-357. En igual sentido, TFN, "Vicente Robles S.A.M.C.I.C.I.F.", 6/7/84 y "Azar Ramón y otros", 10/10/85.

reformó su estructura general, la mora era reprimida con un *interés punitorio* de 1 % mensual establecido en el art. 20 del capítulo de penalidades, el que se agregaba a las multas. En ese año y en virtud del decreto-ley 14.341/46, ratificado por la ley 12.922, los "intereses punitorios" fueron reemplazados por los llamados *recargos*. Durante ese primer período la jurisprudencia asignó carácter resarcitorio o indemnizatorio a dichos "intereses" (60), pero en virtud de la reforma de 1946 y las posteriores, adquirieron carácter represivo.

* El art. 42 de la ley 11.683 en texto anterior al vigente disponía que "la falta total o parcial de pago al vencimiento de los impuestos, anticipos o ingresos a cuenta, hace surgir sin necesidad de interpelación alguna, la obligación de abonar conjuntamente con aquéllos en concepto de recargos, el 2 % mensual calculado sobre el monto del gravamen no ingresado en término, desde la fecha de vencimiento general y hasta aquella en que se pague o interponga demanda por su cobro judicial".

Esa norma legal originó dificultades en su interpretación. El Tribunal Fiscal de la Nación atribuyó a los "recargos" características *sui generis* (61), lo cual, por cierto, no concretaba calificación alguna; más tarde expresó que eran de naturaleza accesoria y no requerían intimación previa al contribuyente (62). Por su parte, un vocal de ese órgano jurisdiccional en monografía doctrinal expresó el concepto de "que el recargo es una medida coercitiva patrimonial de igual manera que el arresto o prisión por deudas era una medida coercitiva penal, porque, lo mismo que esta última, no representa una pena porque no se impone porque el deudor no haya cumplido sino mientras no haya cumplido", equiparándolas a las *astreintes* del proceso civil (63). Tampoco esto aclara el problema, porque no existe concepto unívoco acerca de cuál es la naturaleza de las *astreintes*, ahora incorporadas al derecho positivo nacional en el art. 37 del Código Procesal de la Nación (64).

Frente a esos antecedentes inciertos y vacilantes, la justicia federal fue clara y categórica, estableciendo la Cámara federal, sala contencioso-administrativo, que "los *recargos son de naturaleza represiva y no resarcitoria o indemnizatoria*" (65), fundando su decisión en estos argumentos: 1) la inclusión del art. 42 en el capítulo VII de la ley 11.683, que trata de "Infracciones y sanciones"; 2) la facultad otorgada a los jueces administrativos para reducirlos o exigirlos cuando la omisión del impuesto deba atribuirse a error excusable de hecho o de derecho; 3) la disposición del art. 51 según la reforma de la ley 16.450, que menciona los recargos entre las sanciones inaplicable si ocurriere el fallecimiento del infractor, así como también cuando se trate de determinadas personas y entidades que carecen de responsabilidad penal (incapaces, sucesiones indivisas, etc.). Es la buena doctrina.

Finalmente, la Corte Suprema, primero de soslayo (66) y luego explícitamente (67), asignó carácter penal, y no meramente reparatorio, a los "recargos" del art. 42 en

(60) CSJN, "García, Ignacio", Fallos, 192:229; íd., "Castellini", 205:173. Ver igualmente: GIULIANI FONROUGE y BELLO, *Procedimiento impositivo* (Depalma, Buenos Aires, 1963, p. 85).

(61) Fallo del 4/5/64. "Halliburton", en Impuestos, XXII-302.

(62) Fallo del 15/10/65, "La Asturiana S.A.", en JA, 1966-I-566; fallo plenario del 24/2/65, "Mulca S.A.", en Impuestos, XXIII-426.

(63) MARTÍNEZ, *El agente de retención en el derecho fiscal argentino* (en Derecho Fiscal, t. XV, ps. 97 y sigtes., esp. p. 105).

(64) Ver los antecedentes doctrinales mencionados en: GIULIANI FONROUGE, *Carácter punitivo del recargo por mora en el pago de impuestos* (en Impuestos, XXV-708).

(65) Fallos del 20/6/67, "Rotania y Cía. S.A.", en Impuestos, XXV-758; "Hilandería Sudamericana S.A.", en Impuestos, XXV-761.

(66) Sentencia del 12/7/67. "Colorín S.A.", en Fallos, 208:179, e Impuestos, XXV-626.

cuestión, "toda vez —dijo— que ellos tienden, primordialmente, a... herir al infractor en su patrimonio", y no a constituir una auténtica fuente de "recursos para el erario".

Pese a la laboriosa elaboración que hemos mencionado, y tal vez para neutralizarla, una modificación introducida desde 1974 por la ley 20.626 trasformó el *recargo* del art. 42 en *interés* con carácter objetivo y resarcitorio antes que punitivo. En efecto, esa reforma dio al art. 42 de la ley 11.683 la siguiente redacción en su primer párrafo: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, anticipos y demás pagos a cuenta devengará desde sus respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna y hasta el día del pago, de pedido de prórroga o de interposición de la demanda de ejecución fiscal o de apertura de concurso, un tipo de interés que no podrá exceder, en el momento de su establecimiento, el interés vigente para el descuento de documentos comerciales incrementado en una décima parte, y cuya tasa fijará anualmente con carácter general el organismo de superintendencia sobre la Dirección, en su caso, en función del lapso de la mora. Estos intereses se devengarán sin perjuicio de las multas que pudieren corresponder por aplicación de los arts. 43, 44 y 45". Tales disposiciones se refieren a los supuestos de infracción formal, omisión de tributos y defraudación fiscal, respectivamente.

* Diremos, para terminar, que la ley 21.281, del año 1976, modificó nuevamente dicho art. 42. Mantiene la caracterización como *interés*, pero lo fija en el interés vigente para descuentos comerciales incrementando hasta un 10 %, que luego la ley 21.858 incrementó en un 100 %, hasta que la ley 23.314 fijó como máximo el doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina. En el t.o. 1998 de la ley 11.683, este artículo pasó a ser 37.

Por otra parte, cuando el fisco recurre a la vía judicial para el cobro de impuestos, intereses y multas se devenga un interés punitorio como lo prevé el art. 52 de la ley 11.683, t.o. 1998, que no puede exceder en más de la mitad de los del art. 37 citado.

** *2) Tributos aduaneros.* Hasta el año 1968 las deudas por tributos aduaneros sólo devengaban el interés bancario. En mayo de 1969 la ley 17.729 incorporó dos artículos a la ley de aduana, t.o. 1962, estableciendo: el interés del 2% mensual para el tributo y de 3 % para el supuesto de ejecución judicial (arts. 95 bis y 103 bis del t.o. 1962).

En la actualidad el Código Aduanero legisla fijando un interés que no supera al doble del vigente para documentos comerciales y del triple en el caso de ejecución fiscal (arts. 794 y 797).

Por otro lado, los arts. 924 y 925 lo extienden a las multas; por lo cual resulta aplicada una sanción sobre otra sanción, aparte de la agravación extraordinaria del monto adeudado.

* 3) *Impuesto al enriquecimiento a título gratuito.* Cuando regía el tributo ley 20.632 se fijaban intereses en esa ley propia del régimen. Trascurridos dos años del fallecimiento del causante se remitían al interés del art. 42 de la ley 11.683, t.o. 1974 (68). En el año 1976 se derogó este gravamen.

(68) Ver: GIULIANI FONROUGE, ob. cit. en nota 52: SPOTA, *El derecho penal administrativo y el*

* 4) *Impuestos de sellos.* El ingreso tardío del gravamen derogado era sancionado con una multa por omisión de impuesto (art. 44 de la ley 11.683, t.o. 1974) graduable entre el 20 % *y* el 90 % de lo dejado de ingresar. Con la modificación de la ley 11.683 por la ley 23.314, del año 1986, se suprimió la figura penal de multa por omisión, si perjuicio de las sanciones que prevé la propia ley de sellos.

5) *Contribuciones de seguridad social.* * La ley 17.122, del 19/1/67, estableció un régimen para regularizar las deudas por contribuciones de seguridad social, fijando intereses variables para las prórrogas autorizadas. Pero el art. 11 había dispuesto que la falta de cumplimiento de los compromisos contraídos determinaría la "mora automática" y el curso de un "interés punitorio" del 2 % mensual por cada uno de le tres primeros meses de atraso, que aumentaría al 3 % para los atrasos mayores.

* Posteriormente la ley 17.250 generalizó y dio permanencia al régimen de la mora, estableciendo un sistema mixto: multa de hasta 30 % de los aportes y contribuciones en mora (art. 15, punto 1, inc. *c*, y punto 3, inc. *b*), y sin perjuicio de ello, el interés punitorio del 2 % mensual hasta el tercer mes de atraso y 3 % mensual después (art. 16).

* Desde el año 1978 se cambió la aplicación de intereses, com. obligación preeminente en caso de mora, y se indexaban los aportes los organismos de previsión y seguridad social. La ley 21.864, del 1 de agosto de 1978, dispuso la actualización de los aportes y los interese por mora automática aplicables a los créditos por obligaciones de seguridad social. Los recargos se fijaron en el 10% durante el prime mes de atraso, el 20 % para el segundo mes de atraso y el 30 % par el tercer mes. A partir del cuarto mes de atraso el capital y los recargos devengados se actualizaban. Esta actualización integraba la base para el cálculo de los intereses, accesorios y multas que pudieran corresponder.

** Con la modificación que la ley 23.659 efectuó a la ley 21.864, desde el 20/1/89, se dejaron sin efecto los recargos por intereses indicados precedentemente, y se dispuso que los intereses resarcitorios y punitorios se calcularán conforme las tasas que fijen los Ministerios de Trabajo y Seguridad Social y de Salud y Acción Social.

** Finalmente, el decreto 507/93 (B.O. 25/3/93) estableció en su art. 24, la aplicación a las deudas provenientes de la seguridad social del interés resarcitorio previsto en el art. 42 de la ley 11.683 (hoy art. 37 según texto ordenado en 1998) (69).

* La llamada Ley de Convertibilidad, ley 23.928, derogó, a partir del 1 de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas. En razón de esta norma, han quedado derogados, a partir de la fecha citada, los mecanismos de actualización, entre otros, los previsionales o impositivos. Las deudas están sujetas a intereses compensatorios y punitorios que se actualizan periódicamente.

** (69) Ver GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Procedimiento tributario*, actualizado por S. NAVARRINE, 8ª edición, 2001, ps. 293 y 877. Por otro lado, en relación al sistema único de seguridad social (SSUS) existe un régimen de multas por mora que van desde el 0,10 % diario al 30 % diario, ambos sobre el total omitido. Ver ley 17.250 y sus modificatorias, ley 22.161 y R.G. (AFIP) Nº 1566 que sustituye la R.G. (AFIP) Nº 3756.

** La prohibición de indexar continúa vigente, inclusive después de la sanción de la Ley de Emergencia Económica (ley 25.561) y el decreto 214/02. Ello fue corroborado por un comunicado de prensa del Ministerio de Economía de fecha 5 de febrero de 2002. La aplicación del CER (coeficiente de estabilización de referencia) rige sólo para los contratos denominados en moneda extranjera que estuvieren en curso de ejecución al 6/1/2002 y hubieren sido "pesificados".

* 6) *Provincia de Buenos Aires.* Al exponer algunas consideraciones generales acerca de la mora, señalamos que la Provincia de Buenos Aires había modificado su tratamiento a partir del año 1969, y que actualmente está contemplado por los arts. 75 y 83 del Código Fiscal, t.o. 1994.

c) Legislación comparada. La legislación tributaria de los países extranjeros ofrece diversos sistemas de tratamiento de la mora en el cumplimiento de la obligación, si bien, en general, parece predominar el régimen de un interés compensatorio o punitorio.

* El régimen de *Alemania Occidental* ha sufrido variantes con el tiempo. En un primer período iniciado en 1919 se aplicó un interés de 5 % desde la exigibilidad del crédito tributario; en 1934 se suprimieron los intereses, tanto en favor como en contra del Estado, y este sistema perduró hasta que la ley del 13 de julio de 1961, denominada *Ley de demora fiscal (Steuersaeumnis-gesetz)*, sancionó normas específicas.

** Posteriormente el § 240, inc. 1, del nuevo Código alemán de 1998 estableció un interés del 1 % mensual para el impuesto atrasado, el cual no incide sobre las prestaciones fiscales accesorias (inc. 2).

** En *Francia* los impuestos directos, incluidos el impuesto a la renta y el IVA, sufren un recargo por mora del 10 % (70).

** Es interesante observar cómo los países de América Latina han adoptado en algunos códigos la eliminación de porcentuales en las tasas de intereses, seguramente por el fenómeno inflacionario, estableciendo tasas relacionadas con las que cobran los bancos centrales. Así, en el *Perú* los intereses se calculan con un interés equivalente a la tasa de interés moratorio con una limitación del 20 % por encima de la tasa activa que publica la Superin-tendencia de Bancos para las deudas en moneda nacional (71). En *Méjico* los recargos se incrementan hasta en un 50 % a las tasas que fije mediante ley el Congreso (72). En el *Ecuador* se aplica el interés anual equivalente al máximo convencional permitido por la ley (73).

** Por su parte, el *Uruguay* aplica un recargo mensual a calcular día por día que es fijado por el Poder Ejecutivo, el cual no podrá superar más cierto porcentaje de las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste (74).

El *Brasil* continúa con el sistema tradicional fijando un interés moratorio mensual (75).

** (70) TIXIER Y GEST, ob. cit., ps. 235 y 237.
** (71) *Código tributario*, art. 33.
(72) *Código de la Federación*, art. 21.
* (73) *Código tributario*, art. 20.
* (74) *Código tributario*, art. 94.
** (75) *Código Tributario Nacional*, art. 161, inc. 1, Editora Atlas, San Pablo, 1986.

288. IMPUTACIÓN DEL PAGO. — Cuando la suma ingresada corresponde exactamente a la deuda, no hay problema, pero las dificultades aparecen si el importe o importes entregados no cubren íntegramente la obligación pendiente. El pago, en efecto, puede ser efectuado por el propio deudor o por responsables y aun por terceros extraños a la relación jurídico-tributaria; además, puede referirse a un solo período fiscal o a varios períodos, a un gravamen determinado o a varios conceptos, lo cual suele ocasionar problemas de imputación.

En principio y como norma general, los deudores y responsables deben informar a la autoridad —salvo disposición general en contrario— el lugar, fecha, concepto, forma y monto de las sumas ingresadas, como también las deudas a que deben imputarse los pagos o ingresos a cuenta (ley 11.683, t.o. 1998, art. 26), norma que en lo esencial es aplicación del principio establecido en el art. 773 del Código Civil, que deja librada la elección al deudor. Por cierto que en el régimen de la ley 11.683 es admisible la opinión de que tal elección puede recaer en deuda ilíquida (76), en razón de que el art. 26 no impone restricciones y la obligación nace al verificarse el presupuesto de hecho, sin necesidad de su determinación, que cumple una función normal; pero resulta insostenible tratándose de tributos a los cuales no se aplica dicha ley, a cuyo respecto rige la norma supletoria del art. 774, Código Civil, que exige la liquidez de la deuda coma condición para la imputabilidad.

Apartando las deudas extinguidas por prescripción, que no cuentan en el caso, el procedimiento de imputación de oficio es distinto en los diversos supuestos que pueden ocurrir y que sistematizamos de esta manera: *a)* deuda correspondiente a un solo tributo; *b)* deuda correspondiente a varios tributos; *c)* deuda correspondiente a diversos conceptos (tributos e intereses o recargos).

289. * a) DEUDA CORRESPONDIENTE A UN SOLO TRIBUTO. — No hay dificultad en el supuesto de que los ingresos correspondan a un período fiscal únicamente, pues los importes depositados a cuenta por el deudor o los retenidos por los responsables, deben imputarse a esa sola deuda. En cambio, si ésta abarcare varios períodos fiscales, el pago debe imputarse a la deuda más antigua: tal es la interpretación que deriva del concepto establecido en la segunda parte del art. 26 para los casos de prórroga y en el art. 28 para la compensación, el consagrado expresamente en el art. 78, Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 1999, y el que se deduce del art. 778, Código Civil, porque la deuda más remota es —en principio— la más onerosa para el deudor.

290. b) DEUDA CORRESPONDIENTE A VARIOS TRIBUTOS. — Si la deuda comprende obligaciones derivadas de distintos impuestos, el pago debe imputarse a la más remota, y si fueren de la misma época, a la más onerosa para el deudor; en caso de igualdad de situaciones o de duda, el importe debe prorratearse, como indica el art. 778, Código Civil, en su parte final.

291. c) DEUDA CORRESPONDIENTE A DIVERSOS CONCEPTOS. — En caso de que el débito corresponda a capital (tributo) e intereses, el pago debe imputarse primero

a los intereses, como establece el art. 777, Código Civil, y lo resolvió con acierto la entonces Cámara Fiscal de Apelación de Buenos Aires (77). Si el adeudo fuere por tributos y recargos o multas, se aplicará a lo más gravoso para el deudor, y en su categoría, por la obligación más remota; es así que si el tributo devengare intereses y la multa, aunque de fecha anterior, no hiciere incurrir en ellos, la imputación debe hacerse al tributo en primer término (lo más oneroso), ya que el fisco no se perjudica por la falta de reserva (art. 37, ley 11.683) y tiene a su disposición la vía del cobro por apremio.

292. PAGO POR CONSIGNACIÓN. — El pago por consignación tiene escasa aplicación en materia tributaria; ante todo, porque de los siete supuestos del art. 757, Código Civil, únicamente el primero podría tener aplicación, esto es, "cuando el acreedor no quisiera recibir el pago ofrecido por el deudor", y luego por ser muy poco probable que el Estado se rehúse a aceptarlo. Sin embargo, se presentan situaciones que exigen recurrir a este procedimiento.

En los tributos de pago espontáneo, en los cuales el deudor puede ingresar los fondos mediante depósito en las cuentas bancarias oficiales, difícilmente se presentan problemas en la práctica; empero, podría la administración negar constancias o comprobantes del pago efectuado o rehusar la autorización para la realización de determinados actos (inscripción en un registro público, p.ej.), y entonces no quedaría más remedio que una acción judicial que, en su esencia, importaría una consignación: perseguir que se declare extinguida la obligación, con todas sus consecuencias jurídicas.

* En cambio, cuando el pago no puede tener lugar sin que la administración otorgue un documento (boleta) que permita el ingreso de los fondos, puede ser necesario un juicio de consignación. Ello podría ocurrir en varios casos: si la Aduana rehusare la aceptación del pago y la consiguiente entrega de mercaderías, aduciendo un cambio de aranceles u otra razón que el deudor juzgue inadecuada. En tal y otros supuestos, el depósito judicial puede resultar indispensable para la liberación del deudor.

También puede ocurrir el supuesto contemplado por el art. 757, inc. 4, del Código Civil, cuando dos o más entes se atribuyan el derecho a la percepción del tributo, en cuyo caso el deudor debe proceder a consignar judicialmente el importe y provocar que en las actuaciones respectivas se aclare quién tiene derecho al cobro.

Esto no es un mero supuesto teórico, pues ocurrió el caso a raíz de que la Administración de Obras Sanitarias de la Nación, por una parte, y la Municipalidad de Quilmes, por la otra, se atribuían el derecho a recaudar la tasa por desagües construidos en ese partido. Como ambos entes amenazaron con recurrir al cobro por vía de apremio, el deudor se vio obligado a consignar el importe ante la justicia federal, donde se aclaró quién tenía derecho a la percepción. Sólo de esta manera el deudor se liberó de su obligación sin efectuar doble pago.

293. PAGO CON SUBROGACIÓN. — Vimos anteriormente que no hay impedimento legal para que un extraño a la relación jurídico-tributaria efectúe el

(77) La Ley, 63-395

pago (78). Ahora bien, "el pago con subrogación tiene lugar —dice el art. 767, Código Civil— cuando lo hace un tercero, a quien se trasmiten todos los derechos del acreedor", ya sea por acuerdo de partes (convencional) o por disposición de la ley (legal).

La subrogación legal, es decir, sin necesidad de una manifestación de voluntad del acreedor, tiene lugar en los cinco casos previstos en el art. 768, Código cit., de los cuales son aplicables a las obligaciones fiscales los tres primeros, a saber: *a)* cuando un acreedor paga a otro acreedor que tiene preferencia; *b)* si la deuda es satisfecha por el coobligado; *c)* cuando el pago es realizado por un extraño y el deudor lo consiente expresa o tácitamente, aun ignorándolo.

El efecto de la subrogación es trasladar al nuevo acreedor todos los derechos, acciones y garantías del antiguo acreedor (art. 771, Código cit.) y no son pocos los casos en que ello se produce en materia tributaria, como lo enseña la jurisprudencia (79). Con motivo de leyes de condonación, el Banco Industrial efectuó préstamos a empresas deudoras del impuesto a las ventas, pagando directamente al fisco con subrogación de derechos y garantizando sus créditos con prenda y pagarés extendidos por el contribuyente (80). El acreedor hipotecario que paga impuestos a cargo del deudor, se subroga en los derechos del fisco, incluso en cuanto al privilegio de éste, y en tal carácter debe ser verificado en caso de concurso (81); cuando el escribano interviniente en una compraventa cancela la deuda impositiva del vendedor, queda facultado para reclamar a éste el importe respectivo, no obstante las convenciones privadas celebradas entre las partes (82).

Pero, aun cuando, en principio, se trasfieren al pagador, no sólo los derechos y las garantías del acreedor (Estado) sino también las *acciones* que le correspondían, se niega al tercero —aunque fuere un codeudor— el ejercicio de la vía de apremio por entenderse que es un procedimiento de excepción instituido en favor del fisco exclusivamente (83).

294. EFECTOS DEL PAGO. — El efecto del pago es la extinción de la obligación y, por consiguiente, la liberación del deudor, que tiene derecho a exigir del acreedor (Estado) el reconocimiento de esta situación y el otorgamiento del recibo correspondiente. Este concepto es tan importante para la estabilidad de las situaciones jurídicas, que la Corte Suprema de la Nación le ha otorgado categoría de *derecho patrimonial* merecedor de la garantía constitucional de la propiedad privada (84), que ampara los actos regularmente concluidos (85). Como expresa un distinguido autor, "el derecho adquirido mediante el pago hecho con sujeción a todo lo que en orden a su forma y su sustancia dispongan las leyes es, con respecto a la legítima obligación a la cual corresponde, inalterable" (86).

Por aplicación de esta doctrina, se ha resuelto con acierto que el pago realizado con sujeción a una resolución o a una interpretación de la autoridad fiscal, tiene carácter definitivo y libera al contribuyente (87), pues así lo exigen el buen orden de la administración y la seriedad y estabilidad de los actos originados con motivo de su actividad (88).

Sin embargo, conviene aclarar que para la aplicabilidad de esa interpretación acerca de los efectos liberatorios, es menester que el pago reúna ciertas condiciones que pasamos a examinar. En efecto, se requiere:

a) que el cobro haya sido efectuado por el Estado lisa y llanamente, sin reserva de ninguna naturaleza. Si, por el contrario, el comprobante otorgado consigna que la recepción del importe tiene carácter "provisional", es indudable que el pago no surte efecto cancelatorio total y que puede reclamarse un complemento o diferencia; como sería el caso, por ejemplo, de hallarse pendiente un reajuste de avalúos de inmuebles o una investigación en trámite, de los que puede resultar un mayor valor imponible. Empero, es inaceptable la interpretación de que la provisionalidad del cobro faculta al Estado a recurrir a "cualquier arbitrio para modificar el gravamen", sin necesidad de ceñirse a la circunstancia consignada en el recibo como determinante de la provisionalidad (89), porque importa abrir la puerta a las mayores extralimitaciones y conspira contra el principio de certeza, que es uno de los fines del derecho. El reclamo adicional, en consecuencia, sólo puede versar sobre el hecho motivo de la reserva.

Tampoco aceptamos sin restricciones el criterio de que el recibo del impuesto impide la aplicación ulterior de una multa por infracción a normas tributarias (90). Las multas son sanciones de índole fiscal cuya naturaleza jurídica y finalidades no permiten su asimilación al impuesto, aunque tengan un origen común, de manera que no hay impedimento —en principio— para que se apliquen con independencia del gravamen; pero, tratándose de una multa que guarda estrecha vinculación con el momento del pago del gravamen (p.ej., pago tardío del impuesto de sellos, como en el caso fallado), indu-

(78) En este sentido: CSJN, causa "Ballin", Fallos, 239:5 (La Ley, 90-54; JA, 1958-II-419).
(79) Ver, entre otros, CNCiv., sala F, 22/2/62, en ED, 2-612.
(80) Ver un caso de estos en: TFiscal, fallo 5233, 13/9/68, "Campomar".
(81) CCiv. 2ª, en La Ley, 39-585; íd., en La Ley, 48-146 (JA, 1957-IV-51).
(82) C2ª La Plata, sala I, en La Ley, 58-452 (JA, 1950-II-182).
(83) CCom., en La Ley, 53-280 (JA, 1949-II-76).
(84) CSJN, Fallos, 209:213 (La Ley, 48-630; JA, 1947-IV-799); íd., 210:611 (La Ley, 50-909; JA, 1948-II-520); íd., 237:556 (La Ley, 88-360); 19/3/65, "Vadell", Fallos, 261:188 (La Ley, 118-214; ED, 11-253; JA, 1965-III-79); 3/4/67, "De Milo", Fallos, 267:247 (La Ley, 126-582); 10/11/67, "National Carbon Co.", Fallos, 269:261 (ED, 21-316; Impuestos, XXVI-310, con nota). En sentido análogo: C1ª La Plata, en La Ley, 67-47; íd., en JA, 1956-I-315. Aunque compartimos la doctrina judicial en lo sustancial, discrepamos con el concepto de que el pago "crea una situación contractual", como señalamos en el texto al considerar su naturaleza jurídica.

En contra de la doctrina de la Corte: MARTÍNEZ, *El pretendido efecto liberativo del pago del impuesto* (en *Estudios de derecho fiscal*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, ps. 9 y sigtes.).

** (85) CSJN, 27/12/77, "Estancias San Gara S.R.L. c. Provincia de Corrientes", ED, 15/9/78, nº 31.145.

(86) IMAZ, *Acerca del efecto liberatorio del pago* (en JA, 1951-I, sec. doct., p. 13); reproducido en la obra *La esencia de la cosa juzgada y otros ensayos* (Arayú, Buenos Aires, 1954, ps. 155 y sigtes.). Ver también: MARTÍNEZ RUIZ, *Amparo constitucional del efecto liberatorio del pago* (La Ley, 55-186).

(87) CFiscal La Plata, en La Ley, 75-216. El pago también surte efecto liberatorio con respecto al comprador de un bien, si la administración otorgó un certificado de "libre deuda" (TFiscal La Plata, en La Ley, 100-117; JA, 1960-V-477).

(88) TFiscal La Plata, en La Ley, 89-482.

(89) CSJN, 28/5/53, en Fallos, 225:719 (La Ley, 71-141; JA, 1953-III-327).

(90) CCiv. 1ª, en JA, 1948-IV-93.

dablemente resulta admisible aquella doctrina, ya que en tal supuesto la sanción debió aplicarse instantáneamente, sin demorar la liberación completa del deudor.

b) La segunda condición es que debe mediar *buena fe* de parte del contribuyente. Si éste ha ocultado o sustraído al conocimiento del fisco, ya por malicia (dolo) o por simple negligencia (culpa), elementos que debió comunicarle y que podían influir en la determinación tributaria, entonces cesan los efectos liberatorios del pago y se pierde el amparo constitucional: sería el caso de un contribuyente que omitió denunciar su domicilio fuera del país, que hacía procedente el recargo por ausentismo; o que no declaró las accesiones o mejoras a los fines del impuesto inmobiliario, etc. (91).

** *c)* El pago debe ser "perfecto", debidamente aceptado como tal, y no con ciertos condicionamientos (92).

Se ha dicho que aun cuando mediare *error* en el cobro, él no podría ser invocado por el Estado para exigir un nuevo pago, por no ser función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir a aquél por el descuido o ineficacia en la percepción de la renta (93), lo que está plenamente justificado como principio general. Empero, si el error es visible a simple vista y no pudo pasar inadvertido para el contribuyente, la aplicación sin restricciones de la doctrina conduciría a amparar el abuso, en detrimento de la buena fe recíproca que debe presidir las relaciones entre el Estado y los particulares; razón por la cual es justificable la norma del art. 19 de la ley 11.683, párrafo primero, que impone la *obligación* de denunciar la diferencia del monto imponible y de pagar el impuesto correspondiente al excedente, si la determinación de oficio resultare inferior a la realidad.

d) * La Corte Suprema ha establecido que sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de la garantía constitucional de la propiedad, que se vería afectada si se pretendiere aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período cancelado (94); doctrina que estimamos una de las más felices creaciones del tribunal (95).

* La Corte Suprema había extendido a la materia tributaria la doctrina establecida en materia de obligaciones derivadas de relaciones laborales, en el

(91) CSJN, en Fallos, 211:389 (La Ley, 51-306; JA, 1948-III-199); íd., 224:936; íd., 225:703 (La Ley, 71-256; JA, 1953-II-272); íd., 228:72 (La Ley, 74-485); íd., 229:441 (La Ley, 78-326; JA, 1955-I-303); CCiv., sala C, en La Ley, 75-310; antigua CFiscal La Plata, en La Ley, 75-216.

** (92) CSJN, 16/10/75, "Fisco c. Coca Cola", Fallos, 293:194; íd., 18/7/78, "Industrias Plásticas por Extrusión S.A.", ED, 5/10/78, nº 31.295.

(93) CSJN, Fallos, 280:213 (La Ley, 48-630; JA, 1947-IV-799); íd., 210:611 (La Ley, 59-909; JA, 1948-II-520); íd., 237:556 (La Ley, 88-360); 22/4/64, "Cía. Swift", Fallos, 258:208 (La Ley, 116-348; Impuestos, XXII-325); 21/10/66, "Aduana c. Romagnoli", Fallos, 266:81 (JA, 1967-I-24; Impuestos, XXV-347, con nota); 28/3/66, "Fomerca", Fallos, 264:124; 1/4/70, "Berlingieri", Fallos, 276:151).

(94) CSJN, 9/12/68, "Facomate", Fallos, 272:299; íd., 10/2/69, "Leers", Fallos, 273:14 (La Ley, 136-353; ED, 29-50); íd., 26/10/70, Fallos, 278:108 (La Ley, 144-502, sum. 27.515); íd., 19/5/71, "Bianchi", Fallos, 279:329 (D.F, XXI-431).

(95) CSJN, 20/11/73, "Kraus", ED, 51-366.

sentido de que el cumplimiento de ellas conforme a la ley y a la jurisprudencia imperante en oportunidad del pago, liberaba definitivamente al deudor de aquéllas y de los cambios que pueden resultar de las modificaciones sobrevinientes de la interpretación judicial o administrativa (96), relativizando esta doctrina en un reciente fallo al exigir que medie aceptación o recibo de pago con efecto liberatorio (97).

§ 2. *Otros modos de extinción*

Señalamos anteriormente que ciertos modos de extinción válidos en derecho privado, carecen de aplicación en derecho tributario, como ocurre con la *novación*, puesto que la obligación fiscal no puede cambiar de naturaleza ni trasformarse en otra, y con la *transacción*, por estar prohibida en virtud del art. 841, incs. 2 y 3, del Código Civil (98). Otros medios, en cambio, son utilizables pero con características propias, y en ciertos casos, con efectos muy limitados.

Es así que en esta parte examinaremos las siguientes formas de extinción: *compensación, confusión, condonación y remisión, imposibilidad de cumplir, prescripción.*

295. COMPENSACIÓN. — En materia de obligaciones civiles, la compensación es un medio normal de extinción y tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (art. 818, Código Civil). Sin embargo, este concepto sufre derogación en las obligaciones tributarias, siendo principio generalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas, no sólo por establecerlo como norma general nuestro Código Civil (art. 823, inc. 1º), sino por consagrarlo así muchos ordenamientos jurídicos extranjeros (99).

La naturaleza especial del crédito fiscal y su pertenencia al derecho público, así como también el deber cívico inherente a las obligaciones de este tipo, como recuerda Blumenstein, son circunstancias que determinan la exclusión de la compensación como medio normal de extinción de obligaciones tributarias, tal como ocurre en Francia, Suiza e Italia (100), si bien en estos

(96) Fallos, 213:34 (JA, 1949-I-454); íd., 211:1278 (La Ley, 55-186; JA, 1948-IV-132); y sus comentarios en ob. cit. en nota 84; 219:64, "Katester", Fallos, 259:382 (La Ley, 117-365; ED, 11-255); CSJN, 20/11/73, "Kraus", ED, 51-366.

** (97) CSJN, "Angel Moiso y Cía. S.R.L.", 24/11/81, Fallos, 303:835. Ver comentarios y jurisprudencia actualizada sobre el problema en título I, capítulo II, punto 65, *e*, de esta obra.

(98) El código brasileño permite la transacción (art. 171). También el Código venezolano, vide Capítulo V, arts. 305 y sigtes.

(99) Tal es, por ejemplo, la doctrina sentada por el Consejo de Estado y por la Corte de Casación de Francia, en numerosos pronunciamientos (ver fallo y referencias en R.S.L.F, 1955, p. 201).

(100) En cuanto al régimen de Suiza: BLUMENSTEIN, *Sistema*, ps. 249 y 439; Código de las Obligaciones, art. 125, inc. 3. Con respecto a Francia: TROTABAS, ob. cit., ps. 202 y 569; DUVERGER, *Finances publiques* (6ª ed., 1968, p. 318); MEHL, *Science et technique*, t. II, ps. 716 y 717, quien hace notar que, en la práctica, la administración considera con benevolencia la situación de los contribuyentes que sufren demora en la efectividad de sus créditos contra el Estado. En cuanto a Italia: PUGLIESE, *Istituzioni*, ps. 341 y 342; TESORO, *Principii*, ps. 496 y sigtes.; INGROSSO,

países no se excluye que el Estado tenga un derecho limitado a invocar la compensación en ciertas circunstancias, aunque la recíproca es diferente. Entre nosotros, Bielsa (101) se ha manifestado en favor de la compensación, criticando el art. 823, Código Civil, especialmente en su inc. 2º, que, a su juicio, desconoce el principio de la unidad del Estado físico y sostiene la inaplicabilidad del art. 7º de la ley 2952, que atribuye el carácter declarativo a las sentencias dictadas contra el Estado (102).

* La tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifiesta en favor de la compensación, unas veces con carácter amplio y otras con limitación a créditos y deudas tributarias exclusivamente. Así, por ejemplo, el Ordenamiento alemán permite que los contribuyentes compensen pretensiones tributarias no litigiosas (§ 226 del Código de 1977) con contraprestaciones incontrovertibles; y también con amplitud, autorizan la compensación la Ley Tributaria española (art. 68), el Código Tributario del Brasil (art. 170) y el Código ecuatoriano (arts. 50 y 51). En cambio, el art. 23 del Código Fiscal de Méjico, vigente desde 1983, la restringen a ciertos créditos y deudas por tributos; y en esta misma tendencia puede anotarse al Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo art. 48 permite compensar de oficio o a petición de parte, créditos y deudas del contribuyente, y que el art. 49 extiende al caso de nuevas obligaciones determinadas por la administración, estando permitida, asimismo, la cesión de los créditos líquidos y exigibles a otros contribuyentes y responsables "al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviese el cesionario en el mismo órgano administrativo".

* Entendemos que es conveniente permitir la compensación, pero limitada a los créditos y deudas tributarias y siempre que no existan problemas de contabilización que, en ocasiones, no la hacen aconsejable. En cuanto al derecho positivo, la ley 11.683, texto ordenado en 1998, autoriza la compensación, tanto en favor del contribuyente como del Estado, en cuanto a los impuestos regidos por dicho ordenamiento (103). En el primer sentido, se permite al deudor o responsable compensar sus deudas hacia el fisco con los saldos existentes en su favor; en el segundo sentido, esto es, en favor del Estado, la compensación se produce en virtud del art. 28, que permite a la autoridad acreditarse "de oficio" los saldos acreedores del contribuyente, por el importe de deudas o saldos deudores declarados por aquél (o determinados por el fisco) y referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos, compensación que se opera con relación a distintos gravámenes y también con respecto a sanciones, o, como dice la ley, puede

Istituzioni, t. II, ps. 54 y 70. En contra: BERLIRI, *Principî*, vol. II, ps. 326 y sigtes., quien pretende destruir —en nuestra opinión sin éxito— los principales argumentos invocados por Tesoro, a saber: 1) necesidad de recaudar rápidamente los tributos; 2) distinta naturaleza del crédito del Estado y de los créditos de los particulares; 3) que no son ejecutables los créditos contra el Estado; empero, sólo admite la compensación legal y rechaza la judicial y la convencional. En España, ver CÉSAR GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992, ps. 257 a 266.

(101) *Compendio*, ps. 86 y 87.

(102) HENSEL, *Diritto tributario*, ps. 158 y 159.

(103) En igual sentido, CSJN, "Urquía Peretti S.A.", 16/9/99, Fallos, 322:2189.

"compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa". Como ha reconocido la jurisprudencia, las obligaciones deben ser líquidas, exigibles y de plazo vencido de modo que se requiere la determinación previa por la D.G.I. (104), aunque este concepto no puede aceptarse en forma absoluta porque existe un *derecho* a la compensación.

Ha sido objeto de discusión judicial la posibilidad de compensar obligaciones de seguridad social con crédito impositivo. El tema fue decidido por nuestra Corte Suprema en forma desfavorable (105), aunque puede colegirse del precedente que tal compensación sería procedente si hubiera una resolución del ente recaudador que la admitiera.

No compartimos el criterio de quienes consideran que el saldo en favor del contribuyente, establecido por sentencia judicial dictada en juicio de repetición, es compensable con deuda tributaria de otro período fiscal (106). En nuestra opinión, esa situación no juega en favor ni en contra del contribuyente, pues como dijo acertadamente el Tribunal Fiscal de La Plata interpretando una norma del Código Fiscal de Buenos Aires similar al art. 28, ley 11.683, la compensación de saldos deudores y acreedores se refiere a los resultantes de la actividad ordinaria de la administración o de administración activa, y no cuando el crédito del particular emana de una decisión dictada por un tribunal jurisdiccional (107): ni el particular puede hacerlo valer para cancelar una deuda, ni el fisco puede efectuar la compensación "de oficio".

** Para que haya compensación es menester que ambas deudas sean líquidas y exigibles (art. 819, Código Civil), y en el supuesto examinado, el crédito derivado de una sentencia condenatoria contra el Estado será líquido, pero no es exigible en el sentido legal, mientras subsistan las normas del art. 88, ley 11.683, t.o. 1998, y del art. 7º, ley 3952, por el carácter declarativo de las sentencias. Creemos inconveniente mantener el carácter meramente declarativo de las condenas, pero esto vale para una reforma, y no ante el derecho positivo actual.

La posición que adoptamos podrá ser perjudicial para el contribuyente en ciertas situaciones, pero en otras le beneficiará, como lo pone de manifiesto el caso resuelto por el tribunal provincial, al impedir una compensación de oficio que lesionaba sus derechos y le privaba, por vía indirecta, de los recursos que eventualmente pudiera invocar contra la determinación administrativa.

* El efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la menor y a partir del momento en que los créditos fueron líquidos y exigibles (art. 818 y nota al art. 828, Código Civil), por lo cual la situación jurídica debe retrotraerse a ese instante, subsistiendo la prescripción en curso tan sólo en cuanto al saldo proveniente de aquélla (108). A este respecto

** (104) CFed., sala III cont. adm., 8/7/80, "Fisco c. Annovelli Hnos.", La Ley, 28/10/80, nº 78.914; íd., 14/4/81, "Fraluga S.A."; íd., sala I, 22/10/81, "Fleischman", Impuestos, XL-A, 325; íd., 24/11/81, "Fisco c. Establecimientos Textiles Ituzaingó"; CSJN, "Taccani y Cía. S.A.", 3/8/89; CNFed. Cont. adm., "Industria Metalúrgica Sud Americana", 19/9/95.

(105) CSJN, 16/09/99, "Urquía Peretti S.A. c. Dirección General Impositiva", La Ley, 2000-B, 427.

(106) MARTÍNEZ, *Derecho tributario*, p. 174; BIELSA, *Compendio*, p. 87.

(107) Sentencia de 2/9/58, en La Ley, 94-269.

(108) Ver en este sentido: MARTÍNEZ, ob. cit., p. 178.

131

conviene tener en cuenta la norma del art. 81 de la ley 11.683, que reabre el proceso de determinación en caso de acción de repetición e, inversamente, cuando se produjere el reajuste de oficio.

296. CONFUSIÓN. — La confusión ocurre cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor (art. 862, Código Civil). Se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales (109), pero en verdad no son pocos los casos en que ella puede producirse (110). No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, suceso a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo.

En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. Esto se pone de manifiesto, especialmente, con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

297. CONDONACIÓN Y REMISIÓN. — Es indudable que el Poder Legislativo puede dictar leyes de condonación de tributos y sanciones fiscales, y por cierto que en nuestro país ha usado ampliamente esta facultad en numerosas oportunidades y con diversos alcances. En cambio, no es unánime la opinión en cuanto a la posibilidad de que la administración efectúe remisión de deudas de esa índole; en Italia se considera, generalmente, que existe prohibición absoluta al respecto (111), en tanto que otras legislaciones la autorizan con restricciones (112).

En la Argentina está permitida y desgraciadamente se la practica con demasiada frecuencia, con injuria de principios éticos.

298. IMPOSIBILIDAD DE CUMPLIR. — Una de las formas de extinción de las obligaciones civiles es la imposibilidad de cumplir sin culpa del deudor, que incluye, entre otras causales, la pérdida de la cosa debida (art. 888 y arts. 890 y sigtes., Código Civil). Es opinión generalizada que ella no encuentra aplica-

(109) TESORO, *Principii*, p. 509. En igual sentido: PUGLIESE, *Istituzioni*, p. 341.

(110) BERLIRI, ob. cit., vol. II, p. 332; GIANNINI, *Istituzioni*, p. 235.

(111) TESORO, ob. cit., ps. 506 y 507; BERLIRI, ob. cit., p. 323; GIANNINI, ob. cit., p. 235; INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 615. En contra: PUGLIESE, ob. cit., p. 343.

(112) *En Alemania:* AO, § 131; HENSEL, ob. cit., p. 159; *en Francia:* MEHL, ob. cit., t. II, p. 755; TROTABAS, ob. cit., p. 560; *en Méjico* se autoriza la condonación o reducción de tributos y de multas, en casos especiales (arts. 30 y 31, Código Fiscal 1967), habiendo sido recogido sólo parcialmente ello por el Código de 1983, en su art. 39; en Brasil puede hacerse remisión de las deudas (art. 172, Código Tributario); en España las deudas tributarias son condonables por ley y las multas por ley o decisión administrativa (art. 69, Ley General); ver, MANUEL GUERRA REGUERA, *Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales*, Marcial Pons, Madrid, 1995, ps. 63 y sigtes.; en el Código peruano (art. 36) y en el Modelo OEA/BID (art. 54) la condonación o remisión sólo puede ser por ley. Con relación a la condonación en el derecho español, ver también J. ANTONIO CORDERO GARCÍA, *La condonación en el ámbito tributario*, Marcial

ción en las obligaciones fiscales (113), pero la materia requiere algún esclare cimiento y es posible su admisión, por lo menos en ciertas situaciones.

Por lo común se parte de la base de que la obligación tributaria tiene po objeto una suma de dinero y en tal supuesto, naturalmente, no puede ocurri la situación prevista por el derecho privado. Pero, si esto es exacto en la mayo ría de los casos, no debe olvidarse que aun en la economía monetaria carac terística de nuestra época, ciertos tributos son fijados en especie, principal mente por razones extrafiscales, en cuyo supuesto puede extinguirse la obli gación por pérdida de la cosa.

En diversos países existen contribuciones pagaderas en productos o cosa y no redimibles en dinero, por tratarse de una cuestión esencial vinculada co la organización económica; y en la Argentina también se aplicaron tributos e especie, instituidos con fines de regulación económica, como la contribució en vino para evitar la baja de los precios, y aunque sean cosas fungibles (114 su desaparición por causas naturales (sequía, granizo, etc.) determina la extin ción de la obligación. No se trata de una obligación en dinero, que *puede* paga se en especie y que por cierto no desaparecería por la pérdida de la cosa fungib —que podría ser reemplazada por otra—, sino de una obligación que *inexcusa blemente* debe satisfacerse con la cosa misma. Repugnaría al principio de ju ticia, que quien deba entregar una parte de *su* cosecha, p.ej., y sufre la pérdid de ella por razones climáticas, deba procurarse la cosecha ajena para satisfac la deuda hacia el Estado; aparte de lo inequitativo de la situación, importar desnaturalizar la obligación cuyo objeto era, repetimos, no una cantidad cua quiera de productos obtenibles en el mercado, sino ciertas y determinad cosas no reemplazables por otras, por las razones expuestas.

Por cierto que el caso es excepcional, pero permite decir que en determ nadas situaciones, la obligación tributaria puede extinguirse por imposibil dad de su cumplimiento sin culpa del deudor.

299. PRESCRIPCIÓN. — En la actualidad es principio universalmente acept do que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, p consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estad durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro Código Civil con carác general (arts. 3947 y 3951) (115).

Mas antes de examinar en detalle la institución, nos detendremos en pretendido distingo entre *prescripción* y *caducidad* que efectúan algun autores. Sostienen éstos, en efecto, que debe establecerse una diferencia orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no pue hablarse de prescripción sino de *caducidad* por el transcurso del tiempo; y

(113) BERLIRI, ob. cit., vol. II, p. 333; PUGLIESE, ob. cit., p. 341; TESORO, ob. cit., p. 341; TESO ob. cit., p. 509.

(114) TESORO, ob. y lug. cits., admite que los impuestos puedan satisfacerse con co fungibles; no obstante, considera inaceptable el modo de extinción que consideramos.

(115) En el antiguo derecho austríaco el crédito por tributos era reputado imprescriptib pero este concepto fue considerado injusto e insostenible por la doctrina y luego modifica por la legislación (MYRBACH-RHEINFELD, *Précis*, p. 231). Ver igualmente la doctrina brasileña c cada por GOMES DE SOUSA (*Trabalhos da Comissão*, p. 226).

derecho a cobrar el tributo, que puede extinguirse por *prescripción*, con el significado que tiene en derecho civil (116).

Consideramos indefendible esta posición. En primer término, porque la diferencia es terminológica, y no esencial, y de cualquier manera extraña al derecho argentino. Como bien ha dicho la Corte Suprema (117), la caducidad es, en definitiva, una prescripción especial más breve y que no puede suspenderse ni interrumpirse; además, tendría explicación en un sistema que atribuya efecto constitutivo a la determinación impositiva, pero no donde sólo reviste carácter declarativo, como ocurre en la Argentina.

La mencionada interpretación tiene su antecedente en el derecho alemán anterior al *Reichsabgabenordnung*, como se puede ver en Mayer (118), que habla de dos clases de prescripción: una correspondiente al período que se inicia con el presupuesto de hecho y otra del derecho al cobro, que nace con la determinación, a las cuales Myrbach-Rheinfeld (119) llama, respectivamente, *término extintivo* y *prescripción*, terminología que utiliza Blumenstein (120). Quienes atribuyen efecto constitutivo al acto de determinación, como una parte de la doctrina italiana (121) y el Código Tributario brasileño (122), comparten ese criterio y se refieren a la *caducidad* de la facultad para determinar el impuesto y a la *prescripción* del derecho al cobro, que surge en el momento de la determinación.

* Pero la primitiva doctrina germánica ha quedado desautorizada por el ordenamiento fiscal, al sentar el principio de que la deuda impositiva nace con la realización del presupuesto de hecho e independientemente de la determinación, desapareciendo de tal modo la separación que antes se hacía, entre la etapa anterior y la etapa posterior al acto administrativo de determinación. Por tal razón, el *AO*, § 144, fijaba únicamente términos de prescripción (123) y Hensel puede señalar que ellos se inician con el nacimiento de la obligación y se interrumpen con la determinación (124), a diferencia de lo que ocurre entre nosotros, donde la deuda nace, sí, con el presupuesto de hecho, pero sólo se extingue con la demanda judicial, y no con el acto de determinación.

---

(116) MARTÍNEZ, *Derecho tributario*, p. 180; Jarach, *La renuncia a la prescripción en curso en materia tributaria* (en JA, 1947-III-71). Ver igualmente, CCiv., sala A, 10/3/68, "Provincia de Buenos Aires c. Bemberg", ED, 22-426/427.

(117) CSJN, Fallos, 220:202 (La Ley, 67-121).

(118) *Derecho administrativo alemán* (trad. esp., Depalma, Buenos Aires, 1950, t. II, ps. 244 y 246).

(119) Este autor distingue entre el *término extintivo* del derecho a la determinación y la *prescripción* propiamente dicha del derecho al cobro (ob. cit., ps. 233 y 236).

(120) *Sistema*, ps. 250 y 251.

(121) INGROSSO, *Diritto finanziario*, ps. 564 y 565; TESORO, *Principii*, ps. 502 y 503; BERLIRI, ob. cit., vol. II, ps. 334 y 335.

(122) El art. 173 dispone que el derecho del fisco a constituir el crédito tributario *se extingue a* los cinco años; y el art. 174 que la acción de cobro del crédito *prescribe* a los cinco años desde su constitución definitiva.

(123) El AO, § 144, establecía los siguientes términos: derechos aduaneros e impuestos al consumo, un año; impuesto inmobiliario, tres años; otros impuestos, cinco años. En el nuevo Código de 1977, el § 169 fija la prescripción general de un año y en ciertos tributos cuatro años, precepto que se mantiene en la versión de 1998.

(124) Ob. cit., ps. 159 y 160.

En verdad no puede ser de otra manera atribuyendo efecto meramente declarativo al acto de determinación, especialmente en el derecho argentino, que normalmente pone a cargo del sujeto pasivo el cumplimiento de ese acto de orden formal, y no sustancial; y tanto es así, que el contribuyente que ingresa el impuesto sin presentar declaración jurada, sólo incurre en *infracción formal*. Corresponde, pues, hablar de *prescripción* lisa y llanamente, de una sola categoría de prescripción, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor (125), cuya actividad debe tender desde entonces al cobro de la contribución, mediante la realización de todas las gestiones administrativas y judiciales necesarias. Esa actividad es unitaria en su sustancia, aunque se exteriorice en formas diversas, y no permite decir que hay dos tipos de derechos: el derecho a la determinación y el derecho al cobro, como sostiene la doctrina inspirada en regímenes foráneos. Finalmente, no se puede olvidar que la doctrina y la legislación argentinas se refieren siempre y en forma exclusiva, a la *prescripción*, que es, por lo demás, la expresión utilizada por la legislación tributaria de la mayoría de los países (126).

* El régimen argentino no ha unificado a la regulación de la prescripción en un solo cuerpo, como sería la remisión de todos los gravámenes a la ley 11.683. Limitándonos a los tributos nacionales, con prescindencia de los provinciales y municipales, podemos anotar algunas anomalías en el sistema, a saber: *a)* La Administración Federal de Ingresos Públicos tiene numerosos impuestos comprendidos en el régimen de la ley 11.683; sin embargo, ello no debe tomarse en forma absoluta porque el art. 112 aclara que algunos impuestos, si sus propias leyes tienen disposiciones especiales, no se aplican las de la mencionada 11.683; *b)* Los impuestos internos hasta el dictado de la ley 21.425 tenían para el título I un régimen distinto de prescripción (impuesto 10 años y multas 5 años). Actualmente se aplica la 11.683 según lo establecido en el art. 14, ley 24.674 (t.v.); *c)* Los impuestos a la cinematografía (entradas de cine), ley 17.741, regulaba la prescripción parte en la ley 11.683 y parte fuera de ella (127). Luego de la derogación del gravamen por la ley 22.294, se reimplantó aquella ley según lo dispuso la ley 23.170 (B.O., 6/3/85). *d)* Los gravámenes a las empresas de televisión y radiotelefonía tenían un régimen confuso (128). *e)* Los gravámenes referentes a arancel consular, canon minero y contribución sobre petróleo crudo y gas se hallan fuera de la ley 11.683, la que sólo rige para los sobreprecios a los combustibles. *f)* Las contribuciones de seguridad social tienen su propio régimen (129).

---

(125) PUGLIESE, *Istituzioni*, p. 394; GIANNINI *Istituzioni*, p. 256; íd., *I concetti*, p. 338.

(126) El propio INGROSSO, aunque pertenece a la otra tendencia, reconoce que las leyes tributarias adoptan normalmente la palabra "prescripción" para todas las situaciones (*Diritto finanziario*, p. 565).

(127) GIULIANI FONROUGE, *Modificaciones en el régimen tributario de la cinematografía*, Impuestos, XXVI (1968), p. 394.

(128) GIULIANI FONROUGE, *Régimen tributario de las empresas de radiodifusión y televisión*, Impuestos, XXXVI-579.

(129) J. MARTÍN, Prescripción de impuestos. Derechos aduaneros, contribuciones de seguridad social y multas. Normas aplicables y reseña jurisprudencial, en Impuestos, XXV (1967), 653.

* Como la materia es compleja procuraremos sistematizarla tratando por separado los siguientes aspectos: 1) *término* de la prescripción; 2) *cómputo del término;* 3) *suspensión;* 4) *interrupción.*

300. 1) TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN. — A pesar de la diversidad de sistemas que hemos señalado, puede apreciarse una tendencia hacia la adopción del término de cinco años. Subsiste aún el de diez años para ciertos tributos, pero constituyen minoría en la actualidad.

* *a) Ley 11.683.* Esta ley hace el distingo entre contribuyentes inscritos y contribuyentes no inscritos en la Dirección General Impositiva (art. 56), fijando el término de cinco años para los primeros y de diez años para los segundos (130).

Con esa modificación —la tercera o cuarta en la materia— desapareció el régimen de imprescriptibilidad para no inscritos que había instituido el decreto-ley 23.598/56 y que, evidentemente, estaba en pugna con el fundamento de la institución y con el sistema de la ley fiscal. La prescripción afecta el orden público y se inspira en razones de interés social, como contribución a la certeza del derecho, y aunque no puede ser declarada de oficio, se produce de pleno derecho por el simple transcurso del tiempo y escapa a la disponibilidad de los particulares mientras se halle en curso (arts. 3947, 3949, 3964 y 3965, Código Civil); además, el sistema derogado desconocía el principio de que el derecho del Estado nace con la realización del hecho imponible, y no con su determinación administrativa.

Por cierto que la situación especial de quienes no se han inscrito como contribuyentes o no han presentado declaración jurada, justifica la ampliación del término, como ocurre en otros países. En Chile, por ejemplo, es de tres a seis años (art. 200, Código Tributario).

b) Tributos aduaneros. Término de *cinco años* (art. 803, Código Aduanero).

c) Seguridad social. Diez años para la prescripción (art. 16, ley 14.236, y art. 54, ley 17.122).

d) Otros tributos nacionales. Los gravámenes excluidos de la ley 11.683 y otros que ésta no menciona, se rigen por la ley 11.585, que fija la prescripción de *diez años* para los impuestos, tasas (131) y contribuciones de mejoras

* (130) Cabe señalar que las leyes 22.490 (B.O., 3/9/81), 22.681 (B.O., 29/11/82) y 23.029 (B.O., 14/12/83), sobre condonación de sanciones e intereses dispusieron la interrupción y suspensión de la prescripción, en algún caso con carácter genérico, lo que fue criticado por la doctrina. Ver SUSANA CAMILA NAVARRINE, *Suspensión de la prescripción impositiva y condonación de sanciones: La Corte Suprema interpreta restrictivamente su aplicación,* D.F., XXXIX-189. CSJN, abril de 1985, "Dellizzotti", en esta causa sostiene que la suspensión de la prescripción opera sólo para los contribuyentes acogidos al régimen de moratoria de la ley 22.681. La D.G.I. acepta este criterio del fallo en instrucción 426, del 30/9/85. Sin embargo, en la causa "Distribuidora El Plata", del 26/11/91 (La Ley, 1992-B, 457 y sigtes.) entiende que las disposiciones de la ley 23.029 resultan de aplicación con carácter genérico a la totalidad de los contribuyentes, con prescindencia de su acogimiento al régimen o no. La ley 24.587 suspendió también con carácter genérico el plazo de prescripción por un año.

(131) CSJN, 171:390; 212:394; 20/6/64, "Obras Sanitarias c. Provincia de Tucumán", Fa- [illegible] "Obras Sanitarias c. Provincia de Entre Ríos", Fallos, 262:965.

existentes al tiempo de su sanción o creados con posterioridad (132); sistema que no es extensivo a los impuestos provinciales (133).

e) Tributos provinciales y municipales. Habiendo establecido la Corte Suprema que, en general, son de aplicación las disposiciones del Código Civil, y siendo la acción de cobro de carácter personal, rige el término de *diez años* del art. 4023 de ese ordenamiento, debiendo rechazarse la aplicabilidad del plazo de cinco años que fija el art. 4027, inc. 3 (134); a menos, naturalmente, que las leyes locales fijaran un término menor.

** En un reciente pronunciamiento (135), la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ratificó la invalidez de las legislaciones provinciales que reglamenten la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil estableciendo que el límite de las facultades provinciales viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter federal.

* Cabe señalar, al respecto, que la Provincia de Buenos Aires ha reformado el régimen de la prescripción a partir de 1978 (ley 7373), estableciendo una disociación entre el derecho del fisco a la *determinación y* el derecho a *cobro,* con lo cual se aumenta el término a quince. En efecto, conforme a entonces art. 98 del Cód. Fiscal, del texto ordenado en 1986, las facultades y poderes de la Dirección, de determinar las obligaciones fiscales o verificar y rectificar las declaraciones juradas de contribuyentes y responsables y de aplicar multas, prescribían a los *diez años, y* a los *diez años* la acción de cobro judicial.

** Aparte del período para la determinación estaba el plazo para el cobro judicial, que se fijaba en *diez años* (art. 98 cit., párr. 2º), de manera que en los supuestos anteriormente considerados el término resultaba de *veinte años* en la realidad. Como vemos, el Código contemplaba dos términos de prescripción: uno para la determinación y otro para el cobro judicial, pero siempre sin distinguir entre inscritos y no inscritos.

Con la ley 11.808, del 10 de julio de 1996, desaparecieron los plazos de prescripción separados para la determinación y el cobro de tributos, estableciéndose un plazo único de *cinco años,* es decir que al fisco se le prescriben las acciones y poderes para determinar y exigir el pago de obligaciones fiscales que se devenguen a partir del 1/1/1996 y las multas en *cinco años* en el caso de los contribuyentes inscritos, como también para los no inscritos que regularicen espontáneamente su situación. Sin embargo, debemos señalar que subsiste un

(132) CSJN, Fallos, 198:214 (La Ley, 34-349; JA, 1944-II-332); 208:299 (La Ley, 47-708; JA, 1947-III-270); 211:894 (JA, 1948-IV-483).

(133) CSJN, Fallos, 205:351 (La Ley, 43-774); 206:244; 224:935.

(134) Ver fallos y críticas: GIULIANI FONROUGE, *Prescripción de tributos municipales* (en Impuestos, t. XXV [1967], p. 632); íd., *Algo más sobre prescripción de tributes municipales* (en misma revista, t. XXVI [1968], p. 625). Ver en favor de la prescripción decenal: CSJN, 171:39[illegible] CCiv. en pleno, 18/10/22, JA, 9-661; CCom., sala B, 30/11/62, "O.S.N. c. Corp. Transp.", ED, [illegible] 247. SPISSO, *Prescripción del impuesto a las actividades lucrativas* (en Impuestos, t. XX[illegible] [1969], p. 498); ARÍSTIDES CORTI, *Jurisprudencia fiscal anotada,* Impuestos, LIV-A, p. 1640, c[illegible] cita de jurisprudencia sobre el tema.

(135) "Filcrosa S.A. s/quiebra s/inc. de verificación de Municipalidad de Avellaneda, [illegible] 30/9/03.

orma incomprensible del Código (art. 120, t.o. 1999) cuando declara que los términos de prescripción no corren mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Administración. Esta disposición sólo se aplica a los tributos instantáneos o de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de registros o cuando haya declaraciones juradas y no medie inspección.

Resumen. Lo dicho acerca del cobro de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) puede sintetizarse en el siguiente cuadro (136):

I. Prescripción de 5 años
1. Contribuyentes inscritos o que regularicen espontáneamente su situación, en cuanto a los gravámenes regidos íntegramente por la ley 11.683 (ganancias; impuesto al valor agregado; impuestos internos, etc.).
2. Tributos aduaneros.

II. Prescripción de 10 años
1. Contribuyentes no inscritos, en los gravámenes regidos por la ley 11.683.
2. Contribuciones de seguridad social de 10 años
3. Otros tributos nacionales no regidos por la ley 11.683.
4. Tributos provinciales y municipales, en tanto las leyes locales no contengan normas específicas.

301. 2) COMPUTO DEL TÉRMINO. — Tampoco hay uniformidad en cuanto a la manera de computar el término de la prescripción, por lo cual deben examinarse por separado los diferentes gravámenes.

a) Ley 11.683. *El art.57 de la ley adopta el sistema del Ordenamiento fiscal alemán (*AO*-1977, § 170, inc. 1), pues la facultad de determinar el impuesto y "las facultades accesorias" según dice el texto legal, y la acción para exigir el pago, prescriben "desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen". Pero, si nuestra ley fiscal difiere del Código Civil en cuanto al comienzo del plazo, nada dispone respecto del modo de calcularlo, por lo cual rige el art. 25, Código cit., que contempla el problema específico de la terminación de los plazos por meses y años, por lo cual estima la Corte Suprema que el término de prescripción que comienza un día dado, termina el mismo día del mes correspondiente (137). Vale decir, por ejemplo, que en el caso de la ley 11.683, el término comenzado el 1 de enero de 1990 termina el 1 de enero de 1995 (o el 1 de enero de 2000 en la prescripción decenal), y no el 31 de diciembre del año anterior, como muchos creen.

** (136) Dado su carácter transitorio no se incluyen los términos mencionados en la nota 129 de este capítulo.

(137) La doctrina mencionada en el texto fue establecida por la Corte con referencia a la prescripción de la acción de repetición, pero siendo análogas las disposiciones en su aspecto sustancial, ella es extensible al punto examinado: CSJN, 10/3/61, "Círculo de Capurro c. Fisco", Fallos, 249:256 (La Ley, 105-776; JA, 1961-V-196).

Ya hemos dicho que no se trata de dos acciones, una para determinar el impuesto y otra para exigir su pago, sino de una sola; de lo contrario habría una duplicación ilegal del plazo, en pugna con el carácter declarativo de la determinación. Por lo demás, esa interpretación es muy visible en el caso de los contribuyentes no inscritos y como consecuencia del régimen de interrupción de la prescripción, a cuyo respecto sólo vale el juicio de apremio u otra acción judicial.

b) Impuestos internos. Como todos los gravámenes de esta ley, se rigen en cuanto al cómputo por el sistema de la ley 11.683, remitimos a lo expuesto en el punto anterior.

* *c) Impuestos aduaneros.* La prescripción se cuenta desde el 1 de enero siguiente al año de la fecha en que debieron hacerse efectivos los derechos, tasas y servicios (art. 804, Código Aduanero).

d) Otros tributos nacionales, provinciales y municipales. Fuera de los consignados anteriormente, si los ordenamientos fiscales no contienen disposiciones acerca de la forma de computar el término de prescripción de los derechos del fisco (138), debe estarse al principio general establecido en el Código Civil, según el cual la prescripción de las acciones personales "comienza a correr desde la fecha del título de la obligación" (art. 3956), o sea, desde que el Estado es titular del derecho al cobro y está en condiciones de actuar contra el deudor. Como esto no siempre resulta fácil de establecer, es menester tener en cuenta las interpretaciones jurisprudenciales en situaciones específicas, entre las cuales debe mencionarse la *contribución por pavimentos*, para la cual se ha establecido, en general, que el término corre desde que la obra se libra al servicio público y no desde la fecha en que se dispuso el cobro de las cuentas (139), pero si la ley fija una fecha de exigibilidad, a partir de este momento (140). Téngase en cuenta, empero, que si la contribución es pagadera por cuotas, cada una de ellas prescribe separadamente, desde la fecha de su exigibilidad (141).

e) Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. En su último texto ordenado (1999) se mantiene el principio de que el término comienza a correr desde el 1 de enero siguiente, pero especificándose que en las obligaciones que se determinan sobre declaraciones de período anual, el término, a igual que en la ley nacional, comienza a correr desde el 1 de enero siguiente

* (138) Como consecuencia de la disociación entre "acción para la determinación" y "acción de cobro", el Cód. Fiscal de la Prov. de Buenos Aires, t.o. 1986, establecía dos formas de computar el término de la prescripción, a saber: en el primer caso, desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refería las obligaciones fiscales, con la salvedad de las obligaciones que se determinaban en base a declaraciones juradas mencionadas en el punto 300, 2, *b*, precedente; en el segundo, desde la fecha de notificación de la determinación impositiva o de las resoluciones y decisiones definitivas que decidan los recursos contra aquéllas (art. 99).

(139) C2ª La Plata, en JA, 1949-I-330.

(140)) C2ª La Plata, en La Ley, 37-487.

(141) C1ª, en La Ley, 40-710; SCBA, en La Ley, 52-379; C1ª La Plata, en JA, 1949-IV-348; C2ª La Plata, sala II, en La Ley, 59-23.

133

al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones (art. 120, Código Fiscal).

Resumen. Las disposiciones sobre cómputo de la prescripción se compendian de la siguiente manera:

Término de prescripción computable desde el...
- ... 1 de enero del año siguiente...
  - ... al vencimiento de los plazos generales: ley 11.683 (contribuyentes inscritos)
  - ... a la fecha de inscripción o presentación de declaraciones juradas o determ. administrativa: ley 11.683 (contribuyentes no inscritos anteriormente)
  - ... a la fecha en que debió pagarse el gravamen: imp. sellos; imp. aduaneros
- ... libramiento al servicio público o desde la exigibilidad de cada cuota: contribuyente por pavimentos
- ... nacimiento del crédito fiscal: otros tributos (no enumerados)

302. 3) SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. — Hay situaciones que determinan la *suspensión* del cómputo del término, cuyo efecto "es inutilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ha durado", de manera que una vez desaparecida la circunstancia que la originara, el tiempo posterior a la cesación se agrega al trascurrido con anterioridad (art. 3983, Código Civil).

* Las causales de suspensión están enumeradas para las obligaciones en general, en los arts. 3966 y sigtes. del Código Civil, pero es fácil advertir que, por su naturaleza, no son aplicables al Estado, ni se adaptan a las características de las obligaciones tributarias, por lo cual los ordenamientos fiscales modernos sólo mencionan la interrupción (142). En el orden nacional, la ley 11.683 consigna un motivo de suspensión del derecho a determinar el impuesto y exigir su pago: corresponde al caso de determinación de oficio de la obligación, ya fuere con base cierta o con base presunta, y dura *un año* contado desde la intimación administrativa del pago, pero que se prolonga hasta noventa días después de la sentencia del Tribunal Fiscal si mediare apelación ante éste (art. 65).

** También se suspende el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el art. 17, cuando se haya dispuesto la aplica-

(142) Ver al respecto: Código tributario de Chile, art. 201; Ecuador. art. 55; Ley española, art. 66; Brasil, art. 174; Modelo OEA/BID, art. 57. En el derecho alemán hay suspensión e interrupción (AO, § 230 y 231 del texto año 1977 vigente), lo mismo que en el Código uruguayo (arts. 39 y 40), en el Código del Perú (t.o. 1996), arts. 45 y 46, y en Código de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 1999), arts. 121 y 122.

ción del régimen especial de fiscalización de la ley 11.683 (capítulo XIII) de nominado comúnmente "bloqueo fiscal".

Por ley 23.658 se introdujo una nueva causa de suspensión por dos año para los inversionistas en empresas que gozaran de beneficios impositivos provenientes de regímenes de promoción industrial, desde la intimación d pago efectuada a la empresa titular del beneficio. En materia aduanera ha varias causales de suspensión, como resulta de los arts. 229, 326 y 805 de código en la materia. La Corte Suprema ha establecido que la intimació administrativa a que se refiere esa disposición, no requiere forma especial aunque se utilicen formularios y se empleen términos rogativos, siempre qu sea inequívoca (CSJN, 23/10/61, "D.G.I. c. Nasiff", Fallos, 251:99).

303. 4) INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN. — La prescripción en curso pued sufrir *interrupción*, en los casos y por las razones establecidas en el ordena miento legal respectivo, y se traduce en la consecuencia de tener como "n sucedido" el término precedente al acontecimiento interruptivo; desapareci do éste, vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescrip ción (Código Civil, art. 3998). La materia es tratada en los arts. 3984 y sigtes del Código citado, pero sólo son adaptables a las obligaciones fiscales la normas de los arts. 3986, 3987, 3989, 3994, 3997 y 3998, pues las restantes so extrañas a la naturaleza de aquéllas.

* En principio, hay dos causas de interrupción de la obligación tributaria demanda ante autoridad judicial y reconocimiento expreso o tácito del dere cho del acreedor (arts. 3986 y 3989); pero, tratándose de los impuestos afec tados por la ley 11.683, la interrupción se produce por estas circunstancias: a reconocimiento expreso o tácito de la obligación; *b)* renuncia al término corrido de la prescripción en curso; *c)* por ejecución fiscal o por cualquie acto judicial tendiente a obtener el pago (art. 67). En lo aduanero la interrup ción está legislada en el art. 806 del Código respectivo, y en el Código Fisca de la Prov. de Buenos Aires en el art. 121. Examinaremos, pues, estas disposi ciones, ya que ellas incluyen las causales del Código Civil.

304. a) RECONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN. — * El primer acto interruptivo admi tido por la ley 11.683 se refiere al "reconocimiento expreso o tácito de la obliga ción impositiva" (art. 67, inc. *a*, ley cit.), es decir, cualquier manifestación que e forma inequívoca, sin lugar a dudas, demuestre que el deudor admite la exis tencia del crédito tributario, por lo cual es menester examinar cada situació particular para determinar si media o no el propósito enunciado (143).

* Esta causal es admitida por las legislaciones tributarias modernas, que s bien difieren en la terminología, son coincidentes en el aspecto esencial d la cuestión. Así, el Código Tributario del Brasil habla de "cualquier acto in equívoco aunque fuere extrajudicial" (art. 174, nº IV); Uruguay (art. 39) s refiere al reconocimiento "expreso o tácito"; el de la Prov. de Buenos Aire

(143) Se ha interpretado, en general, que el reconocimiento expreso no requiere forma lidades especiales, pero que la voluntad de confesar el derecho debe resultar claramente d los términos empleados; y que el reconocimiento tácito debe ser inequívoco y no presuntiv o derivado de términos vagos e imprecisos. Ver al respecto la nota: *Interrupción de la prescrip ción por el reconocimiento del derecho del acreedor*, en La Ley, 55-164.

menciona el reconocimiento "expreso o tácito" (art. 121); el Código del Perú incluye en esta categoría el "reconocimiento expreso", el "pago parcial" o la "solicitud de un plazo" (art.45); el Cód. de Chile, art. 201, requiere un "reconocimiento u obligación escrita"; y el Modelo de Código de OEA/BID incluye el "reconocimiento expreso" y el "pedido de prórrogas u otras facilidades" (art. 57). Como puede apreciarse por estas referencias, el reconocimiento es un medio interruptivo muy generalizado.

Según el art. 721, Código Civil, los pagos efectuados por el deudor importan reconocimiento de la obligación, pero esto no es norma imperativa en derecho fiscal, porque pueden mediar circunstancias particulares que no permitan inducir un propósito inequívoco de reconocimiento de la deuda, como ocurriría, p.ej., cuando se ha tenido la finalidad de evitar una sanción pecuniaria o una perturbación en la actividad normal o se han desconocido ciertos antecedentes que influyen en la consideración del asunto (144).

305. b) RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN EN CURSO. — La disposición del art. 67, inc. *b*, ley 11.683, que autoriza renunciar a la prescripción en curso, está en pugna con el art. 3965, Código Civil, cuya nota expresa, entre otros conceptos, que "renunciar con anticipación a la prescripción es derogar por pactos una ley que interesa al orden público... fomentando la incuria en perjuicio de la utilidad general". Esta disposición de excepción, que va en contra de un principio universalmente admitido y no se halla en ningún ordenamiento tributario moderno, es frecuentemente utilizada por la administración para disimular su morosidad y como elemento de coacción contra los contribuyentes, que no osan sustraerse al requerimiento de los funcionarios por temor a represalias que podrían afectar su situación fiscal.

* Consideramos inaceptable el distingo entre prescripción de obligación determinada o declarada y obligación no determinada, renunciable aquélla e irrenunciable ésta (145), por tratarse de una discriminación extraña a la ley 11.683 y, además, por atribuir al acto de determinación un efecto improcedente en derecho argentino. En nuestra opinión, el problema es de índole constitucional y debe plantearse en estos términos: ¿es válida la disposición del art. 67, inc. *b*, de dicha ley?

Para quienes creemos en la autonomía del derecho financiero o del derecho tributario, si se prefiere, no es dudosa su validez: se trata de una norma equivocada y opuesta a los fundamentos de la institución de la prescripción, pero que constituye una de las tantas derogaciones a los principios generales del derecho privado. En cambio, si partimos de la base de que la materia se rige por las normas del Código Civil, como interpretan la Corte Suprema y demás tribunales, la conclusión debe ser otra.

(144) La jurisprudencia ha asignado el carácter de reconocimiento interruptivo a la carta suscrita por el deudor antes de vencer el término de prescripción, renunciando a ésta sin reserva alguna sobre el derecho del fisco al cobro del impuesto que pudiera resultar de liquidación en trámite (CFed. La Plata, en La Ley, 47-50, y JA, 1947-III-71). La interpretación es objetable por inexistencia de una manifestación inequívoca de reconocimiento, pero no por la falta de determinación, porque ella reviste carácter formal y no afecta la unidad de los derechos del fisco, que tienen origen en el presupuesto de hecho (en contra: MARTÍNEZ, *Derecho tributario*, p. 193).

(145) JARACH, *La renuncia a la prescripción en curso en materia tributaria y sus efectos* (JA, 1947-III-71).

La ley 11.683 es de alcance limitado, válida para ciertos impuestos únicamente; unos establecidos en virtud del poder tributario del Estado nacional y otros *administrados* por él en razón de delegación de las provincias, que no tiene efecto derogatorio o modificatorio de un ordenamiento general y amplio como el Código Civil, sancionado por el Congreso en virtud de facultades conferidas por la Constitución nacional (art. 75, inc. 12). Dicha ley ha sido dictada por el Congreso, es cierto, pero actuando en el ámbito restringido que señala el inc. 30 del art. 75 y ni siquiera tiene aplicación respecto de otros tributos nacionales, tales como las contribuciones especiales, etc., de manera que no podría prevalecer sobre el Código (art. 31, Const. Nac.). Y siendo que éste, en el art. 3965, prohíbe renunciar a la prescripción en curso, por las razones consignadas en la nota del codificador, es indudable que para el tradicionalismo civilista resultaría inválida una norma como la examinada de la ley fiscal.

306. c) DEMANDA JUDICIAL. — La tercera y última causal de interrupción de la prescripción corresponde a la iniciación del juicio de ejecución fiscal o cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago de la obligación tributaria (art. 67, inc. *c*, ley 11.683), es decir, la *demanda* interpuesta ante autoridad judicial, según la terminología del art. 3986, Código Civil. La expresión *demanda* debe entenderse en sentido amplio, pues la jurisprudencia ha considerado que ella se refiere, no solamente a la interposición de una acción en la acepción procesal, sino a cualquier acto judicial que demuestre en forma auténtica la voluntad del acreedor de no perder su derecho, sea cual fuere la modalidad formal elegida (146), como puede ser, por ejemplo, el pedido de declaración de legítimo abono en el juicio sucesorio del deudor (147).

La interrupción se produce con la mera presentación ante el juez, aunque fuere incompetente, sin necesidad de notificación al deudor (148), como también si la demanda fuere nula por deficiencia formal o por incapacidad legal del actor, que en el caso del Estado sólo podría referirse a la capacidad para actuar en juicio (art. 3986, Código Civil). En cambio, según el art. 3987, cesa el efecto interruptivo en tres casos: 1) desistimiento de la acción, porque entonces se tiene por no presentada la demanda; 2) caducidad de la instancia o perención, aunque esto debe entenderse referido a la primera o única instancia, porque su consecuencia es anular todo el procedimiento; en cambio, si ocurriere en una instancia ulterior, su efecto sólo alcanza a la instancia en curso, y no a la anterior; 3) "si el demandado es absuelto definitivamente", es decir, al declararse improcedente la acción.

307. EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN. — El efecto principal, según dijimos, es tener como no sucedida la prescripción anterior (art. 3998, Código Civil), de

(146) CNCiv., sala D, en G.F., 202-154: CNCom., sala A, en La Ley, 71-75; CNPaz, sala I, en La Ley, 79-555.

(147) CCiv. 2ª, en La Ley, 49-190; SCBA, en JA, 1944-II-60, y JA, 1947-III-439; C1ª La Plata, sala II, en JA, 1951-II-83.

(148) Esto es principio admitido entre nosotros: CFed., en La Ley, 61-69; CNEsp., en La Ley, 68-532; CCiv. 2ª, en G.F., 184-34; CCom., La Ley, 38-891; CNCom., sala A, La Ley, 71-75; CPaz, sala III, en La Ley, 51-348. El código tributario brasileño menciona como actos interruptivos la citación personal al deudor, el protesto judicial y cualquier acto judicial que constituya en mora al deudor (art. 174, incs. I, II y III).

manera que empieza a contarse un nuevo período completo. Su cómputo se realizará, en general, inmediatamente después del acto interruptivo, excepto en el caso de demanda, en que se producirá después de la sentencia definitiva; sin embargo, según la ley 11.683, en los casos de reconocimiento o de acción judicial, el nuevo término de prescripción empieza a contarse a partir del 1 de enero siguiente al año en que ellos tuvieren lugar.

Señalaremos, finalmente, que los efectos interruptivos son extensivos al codeudor solidario y al fiador; en cambio, la acción contra éste, no afecta la obligación principal (arts. 3994 y 3997, Código Civil).

308. PROCEDIMIENTO. — * La prescripción puede ser admitida espontáneamente por el Estado acreedor, ya que el decreto reglamentario de la ley 11.683, art. 53, faculta a la autoridad fiscal a no exigir el pago de impuestos prescritos, a menos que el sujeto pasivo hubiere renunciado a su derecho. Caso contrario, no es declarable de oficio por los jueces (art. 3964, Código Civil), debiendo ser invocada por el deudor o responsable por vía de *excepción* al contestar la demanda o en la primera presentación (arts. 3949 y 3962, Código cit., ref. por decreto-ley 17.711/68); es decir, que constituye un medio de defensa para paralizar la actividad del acreedor, pero que no da lugar a una *acción*. El procedimiento o demanda destinado a declarar prescrito un impuesto sólo es posible en ciertas provincias que parecen admitirlo, como Tucumán (149), pero es inaceptable con carácter general. La Corte Suprema ha rechazado tentativas de esa naturaleza, estableciendo reiteradamente que ello conduciría a efectuar declaraciones abstractas que están vedadas al Poder Judicial, ya que sólo puede intervenir en casos contenciosos (150).

309. PRESCRIPCIÓN DE INTERESES. — Fundándose en la disposición del art. 4027, inc.3, del Código Civil, que establece la prescripción de cinco años para lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos, se ha pretendido que los intereses devengados por pago tardío de impuestos prescriben en ese término. Todas las decisiones han sido adversas a ese criterio, por no tratarse del interés de una suma de dinero, pagadero con independencia del capital en plazas periódicos, sino de un recargo que se satisface conjuntamente con el gravamen y en un solo acto; y si las leyes tributarias aluden a determinada tasa de interés "anual" o "mensual", es al solo efecto de establecer el monto del recargo, pero no la forma de pago (151).

Siendo un accesorio del impuesto, de carácter indemnizatorio o resarcitorio (no punitorio), debe seguir la condición de lo principal, de manera que, en principio, prescribe a los diez años por aplicación del art. 4023, Código Civil, o del art. 1º de la ley 11.585 para los tributos nacionales; salvo situaciones regidas por ordenamientos fiscales que establecen un término más breve para la prescripción del impuesto —p.ej., ley 11.683, ley de aduana—, en cuyo caso regirá el mismo plazo para los intereses.

(149) Ver: MARTÍNEZ, ob. cit., p. 179.

(150) CSJN, Fallos, 238:494.

(151) Ver GIULIANI FONROUGE, *Impuesto a la transmisión gratuita de bienes* (Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1937, p. 533); GIULIANI FONROUGE, *Prescripción del impuesto a la transmisión gratuita de bienes*, en La Ley, 61-400; CCiv. 1ª, en La Ley, 34-582 (JA, 1944-II-404); CCiv. 2ª, en

310. PRESCRIPCIÓN DE MULTAS. REMISIÓN. — Las multas y sanciones penales de orden fiscal son independientes del tributo y responden a distinta fundamentación; por la misma razón, el régimen de prescripción tiene características especiales que hacen más conveniente, por razones de sistematización, su consideración en el título referente a violación de las normas tributarias, al cual remitimos al lector.

311. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN. REMISIÓN. — Este aspecto será tratado posteriormente al estudiar el contencioso fiscal, de modo que enviamos a los parágrafos correspondientes.

Capítulo VI

Privilegios y garantías

312. Consideraciones preliminares. — La naturaleza especial de la obligación tributaria y su importancia en la actividad del Estado, explican que todas las legislaciones se preocupen por asegurar su adecuado cumplimiento. Con tal propósito, no sólo establecen normas destinadas a facilitar la recaudación mediante procedimientos compulsivos o por disposiciones de orden administrativo, sino también atribuyendo al crédito del Estado una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones, cuyo conjunto constituye los *privilegios fiscales*, así llamados por estar destinados a tutelar créditos de índole tributaria o fiscal.

La expresión *privilegios* es utilizada por algunos autores con referencia a ciertos procedimientos especiales de ejecución o de percepción —como, por ejemplo, el juicio de apremio, la exigencia del *solve et repete*, etc.—, pero nada justifica esta interpretación que conduce a desnaturalizar la institución (1). En su sentido propio, de orden sustancial, y no formal, los privilegios corresponden, únicamente, al "derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro" (art. 3875, Código Civil), y que, en el caso, es la prelación otorgada al Estado en concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del deudor. Con este alcance —que, por lo demás, es corriente en derecho— es utilizada en el presente capítulo.

313. Naturaleza del privilegio. — La naturaleza de los privilegios en general y el del Estado en particular, ha dado lugar a numerosas discusiones en doctrina, principalmente en nuestro país por razones de organización institucional. Correspondiendo la materia tributaria al derecho público, carece de interés dilucidar el problema civilista de si los privilegios constitu-

* (1) Sobre la diferencia entre *privilegio* (en sentido sustancial) y *procedimiento privilegiado:* Moffa, *Trattato di procedura esecutiva fiscale* (Moyano, Napoli, 1938, vol. I, ps. 25 y sigtes.); Berliri, *Principi di diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1957, vol. II, p. 381); Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario* (Cedam, Padova, 1937, p. 379); Gian Antonio Micheli, *Corso...* (Utet, 1984, 7ª ed., Turín, p. 332); Pérez de Ayala y González, *Curso...* (Edersa, 1983, ps. 296 y sigtes.). En contra y en favor de la división en *privilegios sustanciales* y *privilegios formales:* Greco, *Contenuto ed estensione dei privilegi fiscali* (en "Archivio Finanziario", vol. 1 [1950], ps. 142 y sigtes.). Para el régimen de nuestro país: Martínez, *El privilegio fiscal* (en *Estudios de derecho fiscal*, Ed. Cont. Moderna, Buenos Aires, 1973, ps. 91 y sigtes.). Rodríguez Bereijo, siguiendo a parte de la doctrina italiana (Allorio, D'Amati y Carnelutti), considera a los privilegios como un instituto jurídico típicamente procesal, extraño, por consiguiente, al derecho sustantivo. Alvaro Rodríguez Bereijo, *Las garantías del crédito tributario* ("Cívitas", nº 30, ps. 145 y sigtes.).

yen un derecho personal o un derecho real, acerca del cual las opiniones no coinciden (2); lo importante para nosotros es determinar si el privilegio del Estado por tributos deriva del Código Civil o si, por el contrario, éste no hace más que reconocer la existencia de una preeminencia proveniente de la naturaleza del crédito y de las facultades inherentes al poder público.

La primera opinión es sustentada por la Corte Suprema de la Nación, para quien "la cuestión sobre preferencias de unos créditos sobre otros con respecto al producido de la liquidación de determinados bienes de un deudor común es de derecho civil, aunque entre los acreedores se halle el Estado nacional o los Estados provinciales por concepto de impuestos, sin que pueda fundársela en los principios del derecho público"; correspondiendo al Congreso nacional, exclusivamente, legislar al respecto en virtud de las facultades delegadas y estando vedado a las provincias otorgar privilegio alguno a los créditos provenientes de los impuestos cuya creación les corresponde (3). Una parte de la doctrina acepta esta interpretación (4), si bien no ha podido desconocer que en teoría pura es discutible el carácter civil de las preferencias fiscales y que, por consiguiente, no hay preeminencia de la legislación general sobre el derecho tributario, de modo tal que la aceptación de aquel criterio responde a la consideración objetiva del orden jurídico positivo, y no al examen sustancial del asunto (5).

La doctrina publicista —que compartimos— pretende, en cambio, que la facultad de crear privilegios para asegurar el cobro de los impuestos es inherente al derecho de aplicar tributos (6); corresponde a un punto de derecho público y, por ende, de orden local, que las provincias no han delegado; en consecuencia, si el Código Civil hubiere avanzado sobre ese derecho inherente al poder tributario, la inconstitucionalidad sería del código, y no de las normas provinciales. Esta interpretación ha sido sostenida por la Suprema Corte (7) y otros tribunales (8) de la Provincia de Buenos Aires, así como

(2) SALVAT los considera "verdaderos derechos reales", en contra de la opinión predominante (*Tratado de derecho civil argentino. Derechos reales*, 3ª ed., La Ley, Buenos Aires, 1946, t. 3, ps. 410 y 411). Acerca del privilegio como derecho personal: CORDEIRO ÁLVAREZ, *Tratado de los privilegios* (2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1969, ps. 8 y sigtes.); INGROSSO, *Diritto finanziario* (Jovene, 1946, p. 598).

* (3) Fallos, 209:487 (La Ley. 49-163); 212:587 (JA, 1949-IV-671); 220:202 (La Ley. 67-121); íd., CSJN, 6/9/77, "Banco Nación c. Provincia de Buenos Aires", ED, 22/11/77, nº 30.093, y D.F., XXVII-796. La misma doctrina ha sido sustentada por la CCiv. 1ª (La Ley, 37-745) y por la CPaz Letrada, sala I (La Ley, 38-573).

* (4) GARCÍA BELSUNCE, El crédito hipotecario tiene preferencia sobre el crédito del fisco por contribución de mejoras (en JA, 1949-II-505); TARANTINO, Efectos de la quiebra en el derecho tributario argentino (Imprenta de la Universidad, Córdoba, 1958, p. 123); CORDEIRO ALVAREZ, ob. cit., p. 112; MARTÍNEZ, El privilegio fiscal (en "Derecho Fiscal", t. XIII, p. 361); GUILLERMO ALLENDE Y MARINA MARIANI DE VIDAL, Los privilegios en la Ley de Concursos y en el Código Civil, Ed. Zavalía, Buenos Aires, 1974, p. 160.

(5) FERRERAS, *Privilegio del crédito por impuestos* ("Boletín del Instituto de Derecho Civil", Córdoba, nº 1, enero-marzo de 1945, p. 49).

* (6) En este sentido, DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano* (28ª ed., Porrúa, México, 1994, ps. 581 y sigtes.).

* (7) Ver, entre otros: JA, 1946-II-541, y JA, 1948-II-71 (La Ley, 50-710); íd., 8/4/75, "Ceromi c. Titania S.R.L.", La Ley, 1975-B, 72.133, y ED, 61-543.

(8) C1ª La Plata, en JA, 1947-I-265. En el mismo sentido los fallos que citaremos al tratar

también por autorizada doctrina (9), destacándose que si bien puede conducir a cierta anarquía en la legislación sobre privilegios, ello sería un defecto propio del sistema constitucional en general, de inevitable admisión (10).

"El privilegio del fisco —dice Fornieles— no puede ser una concesión de la ley civil, porque es un atributo propio de la naturaleza de su crédito, como lo prueba el hecho de que todas las legislaciones se lo reconocen. Además, si es verdad que las provincias no han delegado en la Nación su poder impositivo, ese poder tiene que funcionar con toda la extensión necesaria para cumplir sus fines, sin que pueda suponerse que hayan querido cercenar esas facultades entregando al poder central los medios indispensables para su eficacia"; y agrega en otro párrafo: "En definitiva, el privilegio se halla tan íntimamente unido a esta clase de créditos que no se concibe una separación entre el poder impositivo en sí y otro poder distinto capaz de darle o quitarle su condición privilegiada, porque tanto valdría como disminuirlo" (11).

No se nos oculta que al exponer estos conceptos, el maestro se refiere al impuesto inmobiliario, que considera erróneamente como una *carga real*, y a otros tributos que afectan la propiedad inmueble, con prescindencia de aquellos "que gravan la persona del contribuyente o de un modo general el conjunto de sus bienes"; pero sus expresiones son exactas y resultan aplicables a todos los tributos estatales, porque el poder tributario —ya sea ejercido por la Nación, las provincias o las municipalidades— es uno e indivisible, no pudiendo variar el criterio según la categoría real o personal de los tributos (que es materia propia de la ciencia de las finanzas y no afecta la esencia del poder tributario); por lo demás, Fornieles rechaza "las tesis absolutas que sólo miran un aspecto de la cuestión" y admite que en esta materia juega "un motivo superior ante el cual deben ceder los derechos individuales" (12).

Si bien es verdad que el codificador civil argentino legisló sobre privilegios apartándose del modelo francés, según el cual el privilegio del fisco se rige por leyes administrativas (art. 2098, Código Civil francés), ello no impide aplicar conceptos doctrinales acerca de la *naturaleza* de ese privilegio, que es cosa distinta del orden de prelación que se le atribuya. El privilegio del fisco difiere, en cuanto a su fundamento, de los privilegios civiles; éstos regulan conflictos entre intereses privados, en tanto que en el derecho tributario el conflicto se plantea entre uno o varios intereses privados y el interés público (13).

Es necesario abandonar la superstición del Código Civil, que ha dado lugar a la errónea creencia de que diversas instituciones del derecho financiero sólo provienen de aquél. El privilegio del fisco reconoce su fundamen-

(9) JOSELEVICH, Hipoteca contra pavimentos (en La Ley. 37-745); SPOTA, El privilegio del fisco y de las municipalidades por impuestos o tasas. ¿Media, además, un privilegio general administrativo sobre el inmueble afectado por esas contribuciones públicas? (en JA, 69-650); FORNIELES, El privilegio del acreedor hipotecario (en "Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales", Buenos Aires, año I, nº 1, enero-marzo de 1946, ps. 29 y sigtes., esp. p. 39).

(10) JOSELEVICH, ob. cit.

(11) Ob. cit., p. 39.

(12) FORNIELES, ob. cit., ps. 33, 39 y 40.

(13) DAMERVALLE, *La nature juridique de la créance d'impôt* (Libr. Générale, Paris, 1937, p. 111).

to en la naturaleza del crédito que ampara, y no en otras circunstancias (14), por ser inherente a la potestad tributaria. Pertenece, pues, al derecho público y resulta extraño a la materia propia de la legislación ordinaria, que sólo puede regular relaciones de derecho privado; por lo demás, así lo ha reconocido implícitamente la Corte Suprema de la Nación, al establecer que el crédito por impuesto a los réditos adeudado por un contribuyente antes de ser declarado en quiebra, no está sujeto a que sea verificado y pagado en igual pie —en cuanto a oportunidades y formalidades— que los demás créditos, porque los síndicos están obligados a gestionar su verificación y pago, según las normas de la ley 11.683 (15).

Lo expuesto permite decir, en síntesis, que el privilegio del Estado por tributos reúne las siguientes características:

a) reconoce su fundamento en la naturaleza especial de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones del derecho privado y situada en un plano distinto que éstas;

b) guarda íntima conexión con el poder tributario y, por tanto, constituye una institución de derecho público;

c) siendo que las provincias no han delegado en el gobierno federal la facultad de establecer normas para asegurar la percepción de los tributos, pueden legislar en materia de privilegios fiscales;

d) el Código Civil y el Código de Comercio regulan relaciones de orden privado y no pueden avanzar sobre derechos indelegables, de manera que sus normas en materia de privilegios fiscales sólo tienen carácter supletorio y rigen en cuanto no se opongan o desvirtúen disposiciones de derecho público, que es de orden local.

314. DIVISIÓN DE LOS PRIVILEGIOS. — Conforme a principios generalmente aceptados y consagrados en el Código Civil, los privilegios pueden ser *generales* o *especiales*, según que afecten la totalidad de los bienes del deudor, una categoría de ellos, o un bien determinado; por otra parte, pueden recaer sobre la generalidad de los bienes muebles e inmuebles, o solamente sobre los *muebles*, o sólo sobre los *inmuebles* (16). Veremos la aplicación de estas clasificaciones, en cuanto se relacionan con los créditos por tributos públicos.

315. PRIVILEGIOS GENERALES. — Los ordenamientos fiscales de nuestro país no contienen disposiciones generales sobre privilegios, posiblemente por la preponderancia de la influencia civilista: han creado algunos privilegios

(14) FERNÁNDEZ, *De la hipoteca, la prenda y los demás privilegios* (Buenos Aires, 1941, t. II, p. 154); SALVAT, ob. cit., ps. 420 y 421. No consideramos aceptable el criterio de que se trata de un privilegio establecido en atención al sujeto fisco, por la función que éste desempeña (BIELSA, *Derecho administrativo*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1956, t. 4, ps. 484 y 485; íd., *Compendio de derecho público*, III, Derecho fiscal, Buenos Aires, 1953, p. 30). Por su parte, TARANTINO sigue la orientación de Bielsa y expresa que el privilegio se justifica por las dos calidades de "persona" y de "causa", asignando a este último concepto una significación equivocada (ob. cit., p. 119).

(15) Fallos, 205:361 (La Ley, 43-769; JA, 1946-III-705). El fallo menciona el art. 25, inc. 6, del texto entonces vigente y que hoy corresponde a los arts. 6º, inc. *c*, y 8º, inc. *b*, de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones.

(16) SALVAT, ob. cit., ps. 406 y 407.

especiales, pero por lo común, se limitan a establecer garantías para la recaudación de los créditos del Estado, que no constituyen privilegios en la acepción jurídica del vocablo. En presencia de este vacío, debemos referirnos a la legislación ordinaria, comenzando por el art. 3879, Código Civil, según el cual tienen privilegio general sobre todos los bienes del deudor, en primer término los gastos de justicia efectuados en el interés común de los acreedores y, en segundo lugar, "los créditos del fisco y de las municipalidades por impuestos públicos directos o indirectos".

La redacción de esta segunda parte es defectuosa, ya que bastaba una referencia genérica al Estado para que estuvieran incluidos los créditos en favor de cualquiera de los entes políticos que lo integran y aun los de sus organismos autárquicos, pero en verdad era tan sencilla la organización del país al tiempo de sancionarse el Código, que aquellas expresiones no podían dar lugar a dificultades interpretativas. Por otra parte, como señala Fornieles (17), en esa época eran muy pocos los impuestos conocidos y especialmente recaían sobre la tierra, por ser ésta la principal riqueza del país, como en el tiempo de los fisiócratas.

Por cierto que las cosas han cambiado desde entonces, caracterizándose el régimen tributario por el desarrollo del impuesto de tipo personal y a las transacciones económicas, en detrimento de las viejas formas usuales en el siglo XIX (contribución sobre la tierra, patentes, derechos aduaneros). Esto exige, naturalmente, que las normas sobre privilegios sean interpretadas con adecuación a las exigencias actuales. lo cual permite decir que la preferencia consagrada en el art. 3879. inc. 2, *es aplicable a todas las categorías de tributos estatales*, cualesquiera fueren los objetos imponibles y las modalidades de aplicación de los gravámenes, de manera que pueden extraerse las siguientes consecuencias: *a)* el privilegio se refiere tanto a los impuestos nacionales, como a los provinciales y municipales (18); *b)* cubre los impuestos propiamente dichos *y* las tasas y contribuciones especiales, porque la expresión *impuestos públicos*, tal como es empleada en el art. 3879, quiere referirse a los *tributos* estatales (19); *c)* abarca, por tanto, los impuestos llamados *personales* y los *reales*, pues esta clasificación, así como la de impuestos *directos* e *indirectos*, nada tiene que ver con el concepto jurídico de obligación tributaria, que siempre corresponde a un vínculo de orden personal (20).

(17) Ob. cit., p. 39.

(18) FERNÁNDEZ, ob. cit., p. 155; SALVAT, ob. cit, ps. 422 y 423; SPOTA, ob. cit.; CORDEIRO ALVAREZ, ob. cit., p. 106; TARANTINO, ob. cit., p. 127; SCBA, 13/6/67, "Palavecino c. Maxwell", La Ley, 127-747.

(19) La aplicación extensiva del término *impuestos* ha sido consagrada por abundante jurisprudencia; ver al respecto: CCiv. 1ª, La Ley, 48-589 (JA, 1947-IV-88); CCiv. 2ª, en JA, 1947-III-184; íd., GF, 194-378; íd., La Ley, 39-385 (JA, 1945-III-726); CCiv., sala A, 27/10/67, "Gobierno nacional c. Grunblatt", La Ley, 132-1060, sum. 18.591; CCom., sala B, 10/12/65, "Agua y Energía Eléctrica c. Barón de Río Negro", ED, 13-797 (JA, 1966-III-8, sum. 81); CFed. Bahía Blanca, La Ley, 45-336; SCBA, JA, 35-1078; C1ª La Plata, JA, 44-362; íd., JA, 1947-I-265; Cám. 2ª La Plata, La Ley, 8-749; CApel. Azul, La Ley, 50-710 (JA, 1948-III-317) y fallo citado al tratar del conflicto entre privilegios.

En el sentido del texto: CORDEIRO ALVAREZ, ob. cit., p. 106. En contra: CCiv. 1ª, La Ley, 37-745.

(20) No obstante ser FORNIELES un civilista, en el excelente estudio mencionado en este capítulo se libera de la superstición del Código Civil y adopta soluciones que, si bien no compartidas íntegramente, revelan vuelo jurídico. Empero, incurre en confusión cuando cree que la contribución inmobiliaria, por el hecho de ser un impuesto *real*, incide directa-

Cabe señalar, por último, que el derogado art. 15 de la ley 14.236 hizo extensivo a los créditos por deudas de previsión social el privilegio general reconocido a los impuestos del Estado, lo que es lógico en razón de que ellos integran el concepto de contribuciones especiales, esto es, tributos estatales. La jurisprudencia ha reconocido esta situación pero excluyendo del beneficio a los créditos de la Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria, por cuanto la ley 15.233 creó ese organismo como ente independiente del Instituto Nacional de Previsión Social, y desde ese momento perdió el privilegio que hubiera tenido en caso de hallarse integrado en dicho organismo (21).

** Es de señalar que la ley 19.551 confirió privilegio general al capital por retenciones y aportes adeudados a organismos integrantes de los sistemas nacional, provincial o municipal de seguridad social y a organismos del sistema de subsidios familiares y fondos de desempleo (art. 270, incs. 2 y 3), privilegio que subsiste en el art. 246, inc. 2, de la actual ley de quiebras (ley 24.522).

En cuanto a la disposición del art. 3880, inc. 5, que reconoce un privilegio en favor del fisco sobre la generalidad de los bienes muebles, hay coincidencia en la doctrina en el sentido de que es una norma superflua, por cuanto no alcanza a percibirse cuál sería la finalidad de un privilegio sobre *una parte* de los bienes, cuando el artículo anterior se lo dio con respecto *a todos* los bienes del deudor (22).

El privilegio es amplio y sólo cedería ante los gastos de justicia, en tanto éstos hubieren redundado en interés del Estado, pues si el privilegio pudo hacerse efectivo sin tales gastos, nada se antepondría al crédito fiscal.

** Finalmente, cabe señalar que la anterior (ley 19.551) y la actual (24.522) Ley de Concursos y Quiebras, al igual que el Código, ha conferido privilegio general al capital por impuestos y tasas adeudadas al fisco nacional, provincial o municipal.

---

mente sobre el inmueble, de modo tal que puede ser calificado de *carga real* (ps. 34 y 36). No es así; un impuesto es *real* cuando se aplica considerando objetivamente la riqueza, y *personal* si toma en cuenta las condiciones individuales del sujeto, pero no altera la *naturaleza* de la obligación tributaria, que siempre es de carácter personal.

(21) CSJN, 17/4/67, "Caja de Subsidios Familiares c. Talleres Metalúrgicos Ricardo Urbe", en Fallos, 267:313 (La Ley, 127-625; ED, 19-468; JA, 1967-VI-175). En la misma fecha y por iguales fundamentos fue resuelta la causa "Caja de Subsidios c. Confecciones Morán S.R.L.".

En igual sentido: CCom., sala B, 26/11/65, en "Torhquist y Cía. c. Convención de Asambleístas de Debentures, de Fundaciones y Talleres La Unión S.A.", en La Ley, 122-916; CCom., sala C, 28/12/65, "Caja de Subsidios Familiares c. Ibankor S.R.L.", en La Ley. 122-942, sum. 13.644; ED, 13-796; CTrab., sala V, 26/5/61, "Lucich Hijos c. Caja Nacional de Previsión para el Personal de la Navegación y otra", La Ley, 105-31.

(22) SALVAT, ob. cit., p.421; CORDEIRO ALVAREZ, ob. cit., p. 109. LLAMBÍAS sostiene que el inc. 5 del art. 3880 es "una reiteración innecesaria y superflua del mismo privilegio establecido en el art. 3879, inc. 2. Es innecesaria, porque esa última disposición le había asignado al privilegio de los impuestos un asiento comprensivo de todos los bienes del deudor, muebles o inmuebles, y es superflua porque sin la mención del inc. 5 del art. 3880 la gradación es la misma con ella" (*Tratado de derecho civil*, Obligaciones, Ed. Perrot, 1978, p. 660). En igual sentido, BORDA, *Tratado de derecho civil argentino*, Obligaciones, Ed. Perrot, 1971, t. I, p. 235. En contra, FRANCISCO MARTÍNEZ, para quien el inc. 2 del art. 3879 contempla la hipótesis de créditos surgidos a causa de la quiebra del deudor (*El privilegio general del gasto de justicia y del fisco por impuestos*, en Impuestos, XLLB, 2265).

316. PRIVILEGIOS ESPECIALES. — A pesar de la frondosidad de la legislación impositiva, pocas son las disposiciones sobre privilegios especiales; por lo general, las normas administrativas se limitan a establecer obligaciones para los intervinientes en actos jurídicos, que únicamente surten efectos con respecto a la inscripción en registros públicos y a la configuración de infracciones fiscales: se trata, pues, de medidas de garantía para asegurar la recaudación pero no configuran verdaderos privilegios. En el orden nacional existen pocos privilegios especiales.

** 317. EL PRIVILEGIO FISCAL EN LA LEY 19.551. — La necesidad de unificar los privilegios concursales había sido destacada en forma unánime por la doctrina anterior a la ley 19.551. Esta ley adoptó este temperamento integrador y, en consecuencia, dispuso que "los privilegios en materia de concursos se rigen exclusivamente por esta ley" (art. 263). De esta manera, quedaron resueltas situaciones sumamente conflictivas derivadas de la superposición de ordenamientos referentes a la naturaleza y orden de los privilegios. A partir de su sanción quedó establecido: *a)* su aplicabilidad a toda clase de concursos, incluso el preventivo: *b)* la inaplicabilidad a los concursos de otro tipo de privilegios que pudieran estar regulados por leyes civiles.

La Ley de Concursos 19.551 reconocía al fisco un distinto privilegio, teniendo en cuenta la naturaleza de su crédito, el momento en que se origina y el hecho que recayera o no sobre bienes determinados. Conforme a estas circunstancias, podía ser considerado: *a)* acreedor del concurso; *b)* acreedor del deudor con privilegio especial; y *c)* acreedor del deudor con privilegio general.

** *a) Acreedor del concurso (art. 264, inc. 7)*

Eran acreedores del concurso o de la masa aquellos cuyos créditos provienen de gastos necesarios para la "seguridad, conservación y administración de los bienes" y "para diligencias judiciales o extrajudiciales de beneficio común" (art. 264, ley 19.551). Eran pagados con preferencia a los acreedores del deudor, exceptuando a quienes tenían privilegios especiales. Este privilegio se otorgaba al fisco por los créditos provenientes de "impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos" *posteriores a la quiebra y* que recaigan *sobre bienes determinados* del fallido (por ej., impuesto inmobiliario, contribución de mejoras, alumbrado, barrido y limpieza; etc.). En forma expresa se previó la extensión del privilegio a "las multas, recargos e intereses respectivos"; todo ello, claro está, sin perjuicio de la responsabilidad del síndico.

Una interpretación literal del artículo podría llegar a considerar que estaban excluidos de la categoría de acreedores del concurso a los tributos nacidos con posterioridad a las declaraciones de la quiebra que no recayeran sobre bienes determinados. Pero ésta no era la hermenéutica apropiada, ya que si se atendía a la naturaleza del crédito, no era dudoso que ha nacido como consecuencia de la administración de los bienes en beneficio común, circunstancia que llevaba a incluirlo en el privilegio del art. 264, cuya enumeración era sólo enunciativa, como se encargaba de aclarar la propia exposición de motivos de la ley.

** *b) Privilegio especial (art. 265, inc. 5, ley 19.551)*

La Ley de Concursos 19.551 confería privilegio especial a los créditos por impuestos y tasas "que recaigan particularmente sobre determinados bienes". Como se advierte, la preferencia quedó limitada al capital, excluyéndose a los intereses, recargos y multas (23).

---

(23) La doctrina no era pacífica en cuanto al tratamiento que se debía asignar al crédito fiscal remanente luego de agotado el bien asiento del privilegio especial. MARTÍNEZ (ob. cit., p.

El artículo mencionaba a los impuestos y tasas, pero omitía referirse a las contribuciones especiales, como en forma expresa lo hace en el art. 264. No se advierte razón alguna para diferenciar una situación de otra. Para Martínez, a pesar de esta redacción, el artículo también las comprendía, basado en que la clasificación tripartita de los tributos no corresponde a doctrina unánime en el ámbito fiscal. Al contrario, Guillermo Allende y Marina Mariani de Vidal entendían que los privilegios especiales y generales sólo comprenden a los impuestos y a las tasas con exclusión de las contribuciones. Sostienen que si la ley hubiera querido conferir privilegio a esta última categoría de gravámenes lo hubiera dicho expresamente, como lo hizo con los créditos contemplados en el art. 264, inc. 4, donde se enumeraba a los impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos (24).

** *c) Privilegio general (art. 270, inc. 7)*

Se mantuvo este privilegio en forma similar al consagrado por los arts. 3879, inc. 2, y 3880 del Código Civil, prescribiendo el art. 270 de la ley 19.551 que "son créditos con privilegio general y se pagan una vez liquidados los privilegios especiales y los acreedores mencionados en el art. 264, los siguientes... inc. 4): "el capital por impuestos y tasas adeudados al fisco nacional, provincial o municipal". Tampoco en este caso se extendía el privilegio a conceptos distintos del capital.

Orden de los privilegios

Según las prioridades fijadas por la ley 19.551, el orden en que se debía pagar los créditos era el siguiente:

1º) *"créditos"* con privilegio especial: impuestos y tasas que recaen sobre bienes determinados; en caso de conflicto con otros acreedores con igual privilegio, la prelación venía dada por el orden de los incisos del art. 265, salvo para los créditos enunciados en los incs. 7 y 8, que se regirían por sus respectivos ordenamientos (art. 267, primer párrafo, ley 19.551);

2º) créditos fiscales enunciados en el art. 264, ley 19.551 (acreedores del concurso);

3º) créditos con privilegio general: se pagan luego de liquidados los privilegios especiales y los deudores del concurso. Dentro de esta jerarquía, se pagan primero los créditos laborales (art. 270, inc. 1, ley 19.551) y el resto concurre a prorrata.

El art. 271 de la ley 19.551 previó que los privilegios generales sólo podían afectar hasta el cincuenta por ciento del producto líquido de los bienes, una vez descontadas las sumas destinadas a satisfacer privilegios especiales, los créditos a que se refieren el art. 264 de la ley 19.551 y el capital emergente de sueldos, salarios y remuneraciones, mencionadas en el inc. 1 del art. 270 de la misma ley. En lo que excedan de esa proporción, participaba a prorrata con los comunes o quirografarios por la parte que no percibieran como privilegiados.

194) sostuvo que estos créditos también disfrutaban de la preferencia general del art. 270 por el importe que quedará insatisfecho cuando el precio obtenido en la negociación del bien afectado por el privilegio especial era inferior al crédito del fisco. Entendía que para llegar a otra conclusión hubiera sido menester que el legislador limitara el privilegio general a aquellas hipótesis que no quedaban abarcadas por la preferencia especial. En igual sentido, GUILLERMO L. ALLENDE Y MARINA MARIANI DE VIDAL, *Los privilegios en la Ley de Concursos y en el Código Civil*, Ed. Víctor de Zavalía, Buenos Aires, 1974, p. 150. En contra, AÍDA KEMELMAJER DE CARLUCCI (ob. cit., p. 157), quien en virtud de lo dispuesto por el art. 269, concluía que en cuanto el crédito excedía el asiento del privilegio especial, se debía considerar común o quirografario.

** (24) ALLENDE-MARIANI DE VIDAL, ob. cit., p. 152. En sentido concordante, KEMELMAJER DE CARLUCCI, ob. cit., p. 146.

** La ley 24.522, de concursos y quiebras, sancionada el 20 de julio de 1996 reformó sustancialmente a la anterior ley 19.551.

** Con respecto a la clasificación de privilegios, el nuevo texto normativo modifica los siguientes aspectos en relación a la anterior ley ya comentada:

a) El art. 240 sustituye la expresión "acreedores del concurso" por "gastos de conservación y justicia", y elimina la enumeración contenida en el art. 264 de la anterior ley, entre la que se encontraban los impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos posteriores a la quiebra recaídos sobre bienes del fallido. Sin embargo, se interpreta que la ley 24.552 no innovó en cuanto a este tipo de privilegios, toda vez que mantiene el mismo principio y que la anterior enumeración era simplemente a título ejemplificativo (25).

b) En cuanto a los privilegios especiales, el art. 241 de la nueva ley modifica el rango de los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes, pasando del quinto al tercer lugar en el orden de prelación.

c) En relación a los privilegios generales, el art. 246 de la ley 24.552 aclara que el capital por impuestos y tasas adeudadas al fisco tiene privilegio general.

** En síntesis, se establecen como privilegios generales, que sólo pueden afectar la mitad del producto líquido de los bienes, luego de haberse pagado los créditos con privilegio especial, los gastos de conservación de justicia y el capital resultante de ciertos salarios y remuneraciones:

i) los créditos por capital por prestaciones adeudadas a organismos de los sistemas nacional, provincial o municipal de seguridad social, de subsidios familiares y fondos de desempleo (art. 246, inc. 2);

ii) en los casos de personas físicas, el capital por impuestos y tasas adeudadas al fisco nacional, provincial o municipal (art. 246, inc. 4).

En cuanto a los privilegios especiales, como ya hemos visto, los impuestos y tasas que se aplican puntualmente a determinados bienes ocupan el tercer rango.

* 318. a) IMPUESTOS INTERNOS. — El art. 61 de la ley de impuestos internos, texto ordenado en 1979 vigente conjuntamente con la ley 24.674, que reproduce normas establecidas desde antaño (26), crean un *privilegio especial* cuyos caracteres y alcances son los siguientes: *a)* se hace efectivo "sobre todas las maquinarias, enseres y edificios de la fabricación *y por los* (27) productos en existencia"; *b)* cubre los impuestos internos; *c)* "subsiste aun en el caso en que el propietario trasfiera a un tercero, por cualquier título, el uso y goce de la fábrica".

Este privilegio, criticado por los alcances exagerados que le ha asignado la jurisprudencia, debió limitarse a la fábrica en sí misma; sin embargo, la

(25) PABLO C. BARBIERI, *Nuevo régimen de concursos y quiebras*, Ed. Universidad, ps. 443 y sigtes.; y RIVERA, ROITMAN Y VITOLO, *Concursos y quiebras*, Rubinzal-Culzoni Editores, 1995, ps. 377 y sigtes.

(26) Ver BELLO, El privilegio especial en materia de impuestos internos (La Ley, 44-367); SIMON, El privilegio especial de los créditos por impuestos internos (en "Derecho Fiscal", vol. I, p. 305), TREVISÁN, Una hipoteca tácita y clandestina en el derecho argentino. El art. 19 de la ley 3764, de impuestos internos (en JA, 51-13); FERNÁNDEZ, ob. cit., ps. 254 y sigtes.

(27) Las palabras subrayadas (*por los*) parecen obedecer a un error, por no guardar relación gramatical; además, no figuraban en los textos anteriores.

137

Corte Suprema ha establecido que también incluye la tierra en que están construidos los edificios e instalaciones y con la cual éstos forman un solo cuerpo (28), si bien no debe considerárselo extendido más allá de la parte correspondiente al lugar de fabricación, esto es, donde están las maquinarias, bodegas, administración y dependencias, en una palabra, sobre la "usina" misma (29), siendo un error de interpretación ampliarlo a los terceros adquirentes de las mercaderías en infracción (30).

Aparte de ejercerse el privilegio cuando la tierra y la fábrica pertenecen al contribuyente, lo que resulta obvio, la jurisprudencia ha establecido que también tiene lugar cuando la elaboración es realizada por terceros a quienes el propietario haya trasferido el uso y goce de las fábricas (31); empero, para atenuar el rigor de esta doctrina, se ha interpretado: *a)* que el privilegio subsiste únicamente cuando el tercero es de mala fe (32); *b)* no rige, en cambio, respecto del tercero de buena fe que adquirió el inmueble libre de gravamen, cuando no existía la fábrica cuya actividad originó el crédito fiscal (33); *c)* tampoco rige cuando el infractor no es la persona titular del vínculo legal, sino un tercero con el que no contrató el propietario (34); *d)* no perjudica al propietario que dio en arriendo el edificio con destino distinto de la fabricación de artículos gravados (35).

Los efectos nocivos de la extensión del privilegio a terceros (36) han sido atenuados por la existencia de registros administrativos que aquéllos pueden consultar antes de adquirir los bienes.

En caso de conflicto con el acreedor hipotecario, la Corte ha otorgado preferencia al crédito fiscal (37), pero el Poder Ejecutivo ha contemplado el caso especial del Banco Hipotecario Nacional, reconociéndole preeminencia mediante la observancia de ciertos requisitos administrativos (38). Sin embargo, la jurisprudencia resolvió que el crédito hipotecario tiene preferencia sobre las deudas por tributos fiscales, sean impuestos, tasas o contribuciones de mejoras, posteriores al tiempo de su inscripción (39). En el caso particular del crédito prendario, el mismo tribunal estableció que, aparte del carácter limitativo de los privilegios y singularmente el de impuestos inter-

(28) Fallos, 91:300 y 369; 97:113. En igual sentido: CFed. Mendoza, en La Ley. 44-346 (JA, 1946-IV-405).

(29) Fallos, 104:164. Por excepción se ha resuelto que el privilegio se ejerce sobre todo el inmueble en que se encontró el producto en infracción, cuando se tratare de un bien rural donde no había fábrica especial para la elaboración de vinos (CFed. Mendoza, en La Ley, 37-806).

(30) Sentencia de la CFed. criticada por BONEO PICO y CABAMÉS FERRO (en JA, 47-454).

(31) CSJN, Fallos, 91:300 y 369; CFed. Mendoza, en La Ley, 44-346 (JA, 1946-IV-405).

(32) CFed. Rosario, en JA, 1945-III-860.

(33) CSJN, Fallos, 205:51 (La Ley, 44-463).

(34) CSJN, Fallos, 173:151 (JA, 51-13).

(35) Fallo de la CSJN, en JA, 25-331.

(36) Ver especialmente: FERNÁNDEZ, ob. cit., ps. 257 y sigtes.

(37) Fallos, 94:139.

(38) Decreto del 27 de octubre de 1942 (B.O., 27/11/42).

(39) CNCiv. de la Cap. Fed., "Eraso, Modesta, c. Mirad, N.", 22/5/96, Impuestos, LV-B, 1075; CNCom., sala D, "Deutsche Bank Argentina c. Bichler, María, y otros", 16/9/99, con comentario de MARCELO SALERNO, *Conflicto entre privilegios: crédito hipotecario versus tributos*, La Ley 2/10/2000.

nos según jurisprudencia anterior (Fallos, 104:164, 209:13, entre otros), deb
tenerse en cuenta que la ley de prenda con registro fue sancionada con pos
terioridad a la ley de impuestos internos y contiene una regulación precisa
completa de los privilegios, otorgando preferencia únicamente a los qu
afectan directamente a las cosas prendadas, por lo cual debe tener preem
nencia sobre la garantía fiscal genérica (40); solución aceptada por otro
tribunales (41). Por consiguiente, el privilegio por impuestos internos ced
ante el que ampara al crédito prendario, salvo el supuesto de que fuera espe
cial y afectara en particular la cosa prendada (42).

* Puede decirse, en resumen: *a)* la ley de impuestos internos ha creado u
privilegio especial, pero sin alterar las normas generales sobre orden d
prelación (43); *b)* recae sobre las instalaciones y sobre la tierra, pero no v
más allá del lugar en que está situada la fábrica; *c)* también afecta las merca
derías en existencia en la fábrica o en poder del infractor y no cuando ha
pasado a terceros; *d)* subsiste en caso de transferencia de la tierra o fábrica,
terceros de mala fe; *e)* es deseable una revisión de las disposiciones legale
a fin de aclarar conceptos y evitar los inconvenientes que derivan del rég
men actual, así como también para la debida coordinación con otros créd
tos que igualmente merecen protección (44).

** 319. b) TRIBUTOS ADUANEROS. — El Código Aduanero, en forma más clara
sistemática que su precedente, la Ley de Aduanas, ha regulado en su secció
XIII, arts. 997 a 1000, las denominadas "preferencias aduaneras". La designa
ción con que se encabeza la sección resulta apropiada, si se atiende a que lo
artículos que la integran no sólo comprenden "privilegios" en el sentid
jurídico que cabe asignar a la expresión, esto es, el "derecho dado por la le
a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro" (art. 3875, Códig
Civil), sino que también incluye otro tipo de ventajas o garantías especiale
en favor de la de servicio aduanero, tales como el derecho de retención o
ejecución administrativa. El art. 997 prescribe que los "créditos aduaneros d
cualquier naturaleza, incluidos los provenientes de multas", gozan de pref
rencia respecto de cualquiera otro sobre la mercadería del deudor, garante
responsable, que se hallare "en zona primaria aduanera", estableciéndos
además, un derecho de retención sobre ella.

Además de este derecho de preferencia sobre las mercaderías que s
encuentran en zona primaria aduanera, los créditos aduaneros gozan de lo
privilegios acordados por las leyes especiales, tales los previstos en la Ley d

(40) CSJN, 10/5/68, "Banco Municipal de Tucumán c. Cía. Azucarera Ingenio San Ant
nio S.A." Fallos, 270:365 (La Ley, 131-424; ED, 234; Impuestos, t. XXVI [1968], p. 622, con no
de J. E. BELLO). En este caso la Corte hizo notar que el fisco invocó el privilegio cuando la cos
prendada había sido vendida, resultando que el impuesto había surgido con posteriorida
a ese acto.

(41) CFed. Paraná, 25/4/69, "Banco Industrial de la República Argentina c. D.G.I.
Urbina, Bernabé", La Ley, 27/8/69, nº 63.432; CCom., sala C, 10/4/64, "Bozzola, Osvaldo,
Darín, Ricardo", en ED, 15-119; La Ley, 116-797, sum. 10.951, donde se trataba de un crédi
de la Municipalidad por retribución de servicios.

(42) En el mismo sentido: MARTÍNEZ, ob. cit., p. 371.

(43) BELLO, ob. cit.

Concursos y Quiebras ya comentada (45). Desde antiguo los ordenamientos aduaneros se preocuparon en dejar sentado que la mercadería que se hallara en zona primaria aduanera "quedaba excluida de la quiebra o concurso" del deudor garante o responsable del pago hasta tanto fuera desinteresado el fisco.

** Este criterio también es recogido por el art. 998 del Código, que a la vez faculta a la autoridad para disponer la ejecución forzada de los bienes (46). En forma concordante, el art. 999 complementa este sistema de preferencias de modo tal que no pueda ser enervado "por medidas cautelares ni por cualquiera otras de carácter judicial" (salvo las ordenadas por la justicia penal), es decir que el concurso o la quiebra y cualquier medio judicial no pueden impedir los procedimientos de secuestro, embargo y remate por la Aduana.

** Por su parte, el art. 494 de la Ley de Navegación establece distintos privilegios especiales sobre la carga embarcada, mencionando en primer lugar a los derechos aduaneros que corresponda pagar en el lugar de la descarga y los de depósito en zonas fiscales (47).

** El privilegio de la aduana es reconocido en las legislaciones extranjeras; así, por ejemplo, el art. 379 del Código de Aduanas de Francia establece un derecho de preferencia por sobre todos los acreedores en los bienes muebles y efectos mobiliarios, "con excepción de los gastos de justicia y otros gastos privilegiados".

** 320. c) IMPUESTOS DE NAVEGACIÓN. — El art. 476 de la Ley de Navegación otorga un privilegio sobre el buque, en tercer término, por los derechos, impuestos, contribuciones y tasas retributivas de servicios derivados del ejercicio de la navegación o de la explotación comercial del buque.

d) PRIVILEGIO AERONÁUTICO. — El art. 60 del Código Aeronáutico otorga privilegio sobre la aeronave a "los créditos por derecho de utilización de aeródromos o de los servicios accesorios o complementarios de la navegación", limitándolos al período de un año anterior a la fecha del reclamo del privilegio (48).

321. EXTENSIÓN DEL PRIVILEGIO. — La materia de los privilegios ha sido abordada casi exclusivamente por tratadistas de derecho civil que si dedicaron

** (45) Ver Código Aduanero, art. 997.

** (46) Se sostuvo que la verificación del crédito aduanero en el concurso del deudor no implicaba obstaculizar el ejercicio del derecho conferido por el art. 198 de la ley 19.551 (CNCom., sala A, 22/9/83, ED, 104-571).

** (47) Antes, el art. 1373 del Cód. de Comercio otorgaba preeminencia a los gastos de justicia hechos en interés de los acreedores y, luego, a los gastos indemnizatorios y salarios de salvamento correspondientes al último viaje. Ambos han sido desplazados al segundo y tercer lugar de primacía, respectivamente, conforme al orden de preferencia fijado por la ley 20.094.

** (48) Respecto de los créditos nacidos de la utilización de los aeródromos y servicios de protección al vuelo, hace notar Videla Escalada que no ha sido mantenido en toda su amplitud el privilegio del fisco, como lo hacía la ley 14.307, ya que se eliminan los créditos por impuestos y únicamente se mantiene la preferencia por las tasas por prestación de servicios aeronáuticos (FEDERICO N. VIDELA ESCALADA, *Derecho aeronáutico*, t. II, p. 295. Conf.: CNFed. Civ. y Com., 31/5/77, La Ley, 1978-C, 344).

cierta atención al del fisco, fue en el caso de conflicto con el acreedor hipotecario. No es extraño, pues, que resultara descuidado un problema de alto interés teórico y práctico, como es la protección que merecen algunos aspectos conexos con la imposición, como son la actualización, los *adicionales* impositivos, los *intereses* y *recargos* por mora en el pago de los tributos y, finalmente, las *multas* fiscales (49). En consecuencia, examinaremos a continuación las distintas cuestiones vinculadas con tales aspectos.

** 322. a) ACTUALIZACIÓN. — La extensión del privilegio a la actualización de los créditos que gozaban de dicha preferencia fue materia que provocó encontradas opiniones doctrinales y jurisprudenciales.

** Quienes negaban el privilegio juzgaban que la actualización no es lo mismo que el capital, y que por tratarse de un accesorio, destinado a resarcir la disminución del valor de la moneda, no está amparado por los supuestos de los arts. 265, inc. 5, y 270, inc. 4 (50).

** Pero esta tesis fue rechazada por la Corte Suprema de Justicia, la cual extendió el privilegio por considerar que "la suma de dinero que tiende a recomponer el capital inicial con la finalidad de mantener el poder adquisitivo de dicho capital, no tiene carácter de accesorio", y que por el contrario, el capital nominal y el plus compensatorio de la depreciación de la moneda confluyen a reconstituir, apreciado en el valor actual de signo monetario, el mismo valor económico que el crédito tenía en su origen". Sobre tales presupuestos concluyó el alto tribunal que razonar de otro modo conduciría a que "se anule prácticamente el privilegio concedido por el legislador al crédito respectivo, que quedaba limitado a una cantidad de moneda depreciada sin significación económica apreciable" (51).

* 323. b) ADICIONALES IMPOSITIVOS. — Nuestras leyes impositivas suelen establecer impuestos especiales con la denominación de "adicionales" o de "recargos", y es así como se habló de "recargo por ausentismo" en el derogado impuesto a la transmisión gratuita de bienes (52), de "adicional por latifundio" en ciertos impuestos provinciales y otras cosas por el estilo. En realidad, esas denominaciones son impropias, pues nos hallamos en presencia de modalidades de aplicación de ciertos gravámenes que responden a una fundamentación distinta del que llamaríamos principal por comodidad de lenguaje y al cual van adheridos; vale decir, son tributos superpuestos que responden a principios económico-sociales muy particulares.

(49) El asunto ha sido considerado por primera vez, con amplitud y acertado criterio jurídico, en un extenso dictamen del agente fiscal doctor Iriondo, aceptado "por sus fundamentos" por la Cámara Comercial, sala A, y cuyas conclusiones compartimos, si bien discrepando en cuanto a la naturaleza del privilegio fiscal (JA, 1958-III-267). También hay referencia a la cuestión, incidentalmente, en TARANTINO, ob. cit., ps. 127 y sigtes.

** (50) Doctrina sostenida por la SC Mendoza, 13/9/82, ED, 104-251, y numerosos precedentes de la CNCom., sala B, entre otros, ED, 97-711; ED, 112-716.

** (51) CSJN, 11/6/85, DF, XL-337. En igual sentido, CNCom. En pleno, 25/9/85, en La Ley, t. 1985-E.

** (52) La ley 15.798 suprimió este recargo en el impuesto nacional; los arts. 25 y 26 de la ley 11.682, t.o. 1956, también establecían un "recargo" en concepto de ausentismo, pero fue suprimido en la reforma de 1959 (ley 14.789).

148

Pero no interesa aquí examinar en detalle la naturaleza de tales adicionales, pues ya se trate del incremento de un impuesto o de un gravamen yuxtapuesto a otro, en ambos casos sería un *impuesto* en la acepción jurídico-financiera del término y, por tanto, no es dudoso que está incluido en el privilegio general reconocido al fisco (53).

324. c) INTERESES MORATORIOS. — En un trabajo anterior (54) señalamos las dificultades que se presentan para establecer la naturaleza jurídica de los recargos aplicados por demora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sólo por la materia en sí, sino también por imprecisión de las leyes tributarias. Estas hablan sin la debida especificación, de "intereses" y de "recargos", de carácter indemnizatorio los primeros y de tipo punitorio —con fin represivo o intimidatorio según las circunstancias— los segundos, lo cual ha determinado confusiones en la jurisprudencia.

Por ahora nos ocuparemos de sus repercusiones a los efectos del privilegio concedido al fisco, a cuyo efecto cabe distinguir por razones de método, entre los que revisten carácter meramente indemnizatorio o resarcitorio por el perjuicio derivado de la privación de un capital (interés común) y los que persigan un fin sancionador (verdaderas multas aunque se los llama "recargos" en las leyes tributarias).

Compartimos la idea de que los intereses de tipo compensatorio "no constituyen un impuesto propiamente dicho, sino accesorios del mismo, por lo que no cabe hacerles extensivo el privilegio del impuesto a que acceden" (55). El carácter accesorio del interés que sirve para sustentar una opinión diferente con respecto a los privilegios en general (56) y para el hipotecario en especial, en razón de los arts. 3152 y 3936, Código Civil, no basta para justificar el mismo criterio en el caso del fisco acreedor por impuestos, en razón de la naturaleza especial del privilegio que lo ampara.

Tampoco es admisible el criterio sustentado en numerosas decisiones de la justicia comercial, que no distingue entre intereses y recargos por formar parte "de un mismo todo" y ser, por tanto, "indivisibles" (57); e igualmente, el que pretende que el recargo "importa actualizar la tasa, unidad de medida, en razón del término del incumplimiento", de modo tal que sólo constituirá "la adecuación entre el ingreso actual y el ingreso futuro" (58).

El privilegio fiscal que deriva, repetimos, de los principios del derecho público, sólo protege al tributo en sí mismo, por la especial función que éste cumple en el desenvolvimiento de la actividad del Estado; no es otorgado por la calidad personal de su titular, sino por la naturaleza del crédito y del interés colectivo tutelado. Las sumas que por otros conceptos se le incorporen, pertenecen a otra categoría jurídica, y aun cuando se establezcan en favor del Estado, no participan de análogo beneficio; constituyen garantías y en ciertos casos verdaderas sanciones intimidatorias o punitivas, pero no son privilegios (59).

** Las conclusiones precedentes se ven confirmadas por el art. 242 de la actual Ley de Concursos y Quiebras.

325. d) MULTAS FISCALES. — Con mayor claridad aparece el tratamiento que debe asignarse en punto a privilegios, a las sanciones pecuniarias aplicadas por infracción a las normas tributarias. Las multas fiscales —mal llamadas "recargos" en ciertos casos— pertenecen a una categoría propia del derecho tributario, y sus caracteres jurídicos y fundamentación las diferencian sustancialmente del impuesto, de modo tal que aun cuando pudieren aparecer en forma simultánea o paralela, nunca pueden confundirse con aquél, ni revestir la condición de un "accesorio".

El impuesto y la multa responden a distintos conceptos. El primero tiene por objeto proporcionar al Estado los medios necesarios para cumplir sus fines; la multa, en cambio, tiende a sancionar un hecho contrario al orden jurídico y al interés social (60), como es el sustraerse, con o sin dolo, al cumplimiento de las normas tributarias.

* Aparte de diferir en la fundamentación jurídica y en los fines que están llamados a desempeñar en el ordenamiento tributario, las leyes fiscales ponen de relieve un distinto tratamiento para el impuesto y las multas, principalmente visible en materia de prescripción. Según la ley 11.585, sobre impuestos nacionales, los impuestos y sus accesorios prescriben a los diez años, en tanto que la acción para aplicar multas caduca a los cinco años; y si la ley 11.683 establece plazos de cinco y diez años (art. 59), y cinco años el Código Aduanero (art. 803) para ambos conceptos, esto es puramente accidental; en cambio, el régimen de la institución es particular e igualmente son específicos el procedimiento de determinación, el contencioso, etc.

Como consecuencia de lo expuesto, es juicioso compartir la opinión (61) de que no es justo ni equitativo hacer incidir las gravosas consecuencias de las sanciones pecuniarias en la masa de acreedores, al extenderle el privilegio general sobre todos los bienes del deudor, "que puede acarrear el agotamiento total del activo de la quiebra, patrimonio común de los acreedores",

** (53) En igual sentido el dictamen fiscal antes mencionado.

(54) *Recargos por demora en el cumplimiento de obligaciones fiscales* (en La Ley, 74-412).

(55) Dictamen fiscal citado; empero, no creemos extensible el concepto de "accesorios" a los intereses punitorios (multas), por ser absolutamente independientes del impuesto en razón de su distinta fundamentación jurídica. Ver además CCom., sala A, 7/12/60, La Ley, 102-892, sum. 6641.

(56) SALVAT, ob. cit., p. 406; CCiv., sala F, 17/2/60, en La Ley, 99-805, sum. 5122.

(57) Ver fallos citados en el recordado dictamen y en el apéndice de la obra de Tarantino.

(58) TARANTINO, ob. cit., p. 130.

** (59) Entre los civilistas, LLAMBÍAS considera que los intereses moratorios participan del privilegio que pueda corresponder al capital que los produce; sólo cuando la acumulación de los intereses proviene de la dejadez del acreedor que se ha despreocupado por el cobro de su crédito, cuadra excluir del privilegio a esos intereses (ob. cit., p. 638).

(60) INGROSSO, *Diritto finanziario* (Jovene, Napoli, 1956, p. 550).

(61) Dictamen fiscal citado. En el mismo sentido, aunque sin clara fundamentación: TARANTINO, ob. cit., p. 129. La inclusión de las multas ha sido criticada por AÍDA KEMELMAJER DE CARLUCCI por considerar injusto hacer incidir sobre la masa de acreedores las severas consecuencias de estas sanciones atribuibles a la responsabilidad del síndico (*Los privilegios en el proceso concursal*, p. 162, Astrea, Buenos Aires, 1975). No lo entiende así MARTÍNEZ, para quien si el patrimonio especial se administra y liquida en intereses de los acreedores del fallido, ellos deben soportar las consecuencias que deriven de una administración irregular o desventajosa, porque son ellos también los que se benefician con una administración regular y favorable (art. cit., Impuestos, XLII-A, 187).

y hacerles "soportar las consecuencias de una negligencia o culpa del contribuyente fallido, lo que está en pugna con la equidad". Tal es, por lo demás, la solución adoptada por la ley italiana del 19 de junio de 1940, nº 762, según la cual el privilegio que ampara el impuesto no se extiende a las penas pecuniarias (62).

** Las conclusiones precedentes se ven confirmadas por los arts. 241, inc. 3, y 246 de la actual Ley de Concursos y Quiebras.

326. OPORTUNIDAD DE HACER VALER EL PRIVILEGIO. — Los casos más frecuentes en que tiene aplicación el régimen de los privilegios, corresponden a los procedimientos de quiebra o de concurso civil; sin embargo, también han sido invocados en situaciones donde no es tan manifiesto el estado de insolvencia.

* En efecto, en algún caso la Cámara Comercial resolvió que el fisco, acreedor de impuestos, debe esperar el estado de liquidación y distribución de la quiebra, para hacer efectivo su crédito (63), pero en otro posterior resolvió lo contrario (64). También ha sostenido que conforme a los arts. 33, 130 y 194 de la ley 19.551, todos los acreedores debían solicitar la verificación de sus créditos y preferencias; por tanto, el crédito aduanero debía ser verificado, "pues no existe norma de carácter concursal ni en la ley 22.415 que lo exima de esa carga" (65).

Las Cámaras Civiles se han inclinado en el sentido de que los privilegios pueden hacerse valer, no solamente en caso de concurso o quiebra del deudor, sino también cuando aparezca indudable la situación de insolvencia (66); por su parte, la Corte Suprema de la Nación se ha orientado en el último sentido, al resolver que el crédito por impuesto a los réditos anterior a la quiebra, no está sujeto a verificación y pago en condiciones de igualdad, en cuanto a oportunidad y formalidades, con los demás créditos, en razón de las obligaciones establecidas en la ley 11.683 para síndicos y liquidadores (67), solución objetable, por cuanto dicha ley fiscal no ha modificado "la solución general e igualitaria que consagra el proceso de ejecución colectiva" (68).

Consideramos que si las circunstancias del caso permiten establecer una situación de insolvencia, nada obsta para hacer valer los privilegios generales y, particularmente, los que correspondan a gastos de justicia y tributos públicos; pero que, en cambio, si el deudor ha sido declarado en quiebra o en estado de concurso civil, razones de equidad y de justicia imponen la necesidad de que el fisco concurra a ellos para hacer efectivo su crédito, sin que sea dado establecer distingos según se trate de créditos fiscales del Estado nacional o de las provincias o municipalidades.

327. TRANSMISIÓN DEL PRIVILEGIO. — Puede ocurrir que un tercero —por lo común otro acreedor con privilegio— tenga interés en eliminar al fisco como

(62) BERIRI, *Principî* (1ª ed., vol. II, p. 34).
(63) JA, 9-941.
(64) JA, 17-734.
** (65) CNCom., sala A, 29/4/83, ED, 104-571.
(66) CCiv. 1ª, en La Ley, 35-492; CCiv. 2a, en La Ley, 36-663.
(67) Fallos, 205:361 (La Ley, 43-769; JA, 1946-III-705).
(68) TARANTINO, ob. cit., p. 45.

acreedor, para lograr la efectividad de su crédito sin interferencias en las operaciones de liquidación de los bienes del deudor. La situación se presenta con cierta frecuencia en las ejecuciones hipotecarias, cuando el precio de venta del inmueble no cubre todos los créditos y el acreedor no quiere soportar las demoras inherentes a una contienda sobre el orden de prelación de aquéllos.

Si en tales supuestos el particular interesado satisface el crédito del fisco, nada impide que se subrogue en los derechos de éste y se convierta en titular del privilegio general que amparaba al crédito pagado y así lo ha reconocido la jurisprudencia. Nuestros tribunales han declarado, en efecto, que el acreedor que paga los impuestos que su deudor debe al fisco, se subroga de pleno derecho y puede alegar las garantías y privilegios que existían en favor del antiguo acreedor (69).

A pesar de las decisiones en el sentido indicado, en algún caso se resolvió que el pago de los impuestos, efectuado sin reserva alguna por el acreedor en la ejecución hipotecaria que no alcanzó a cubrir la deuda, le priva del derecho a obtener su reembolso *con el privilegio de la hipoteca*, si no fue hecho valer en su oportunidad (70), lo cual exige una aclaración. El acreedor hipotecario que paga al fisco, pasa a ocupar el lugar de éste, de modo que no puede invocar ulteriormente el privilegio *de la hipoteca* sino el *privilegio general del fisco*, y en este sentido el fallo es acertado, pero no merecería el mismo juicio si le negara este último privilegio por razón de oportunidad.

En cambio, es errónea la doctrina sustentada por el Poder Ejecutivo al negar personería al acreedor hipotecario que pagó la deuda impositiva, para reclamar su devolución, fundándose en que el fisco, si bien estaba obligado a aceptar el pago efectuado por un tercero (art. 729, Código Civil), no lo estaba a subrogarlo en sus derechos (71).

La confusión deriva de que no juega, en el caso, la subrogación *convencional* —como dicen los decretos gubernativos—, sino la subrogación *legal*, que se opera por mandato de la ley. Si el que paga es un acreedor quirografario o con privilegio menos preferente, la subrogación tiene lugar sin dependencia de la cesión expresa del otro acreedor, por disposición del art. 768, inc. 1, del Código Civil, en cuyo caso se le traspasan "todos los derechos, acciones y *garantías*" (art. 771); más todavía, ello se produce aun en el supuesto de que el pagador fuera un tercero no interesado, cuando lo consiente expresa o tácitamente el deudor o aun ignorándolo (art. 768, inc. 3). Por tanto, en el caso mencionado, el acreedor que pagó la deuda por impuestos pasó a ocupar el lugar del fisco y no se concibe que éste se reclame a sí mismo; por lo cual no era cuestionable la *personería* sino el derecho vinculado con la naturaleza y orden de los privilegios.

(69) CSJN, 30/4/62, "Banco Hipotecario Nacional c. Provincia de Entre Ríos", Fallos, 252:215; íd., 5/7/68, "Banco Hipotecario Nacional c. Provincia de Buenos Aires", Fallos, 271:97 (La Ley, 131-934; ED, 24/493); CCiv. 1a, en JA, 69-650, y en La Ley, 35-492; CCiv. 2ª, en La Ley, 53-115.
(70) CCiv. 1ª, en La Ley, 60-670.
(71) Decretos 32.337/48 y 34.159/48, en "Boletín del Ministerio de Hacienda", año III, nº 128, p. 2386, y nº 133, p. 2596.

328. CONFLICTO ENTRE PRIVILEGIOS. — La coexistencia de privilegios de naturaleza distinta, unos de derecho público y otros de derecho privado, *y* de variada extensión —generales y particulares—, da lugar a conflictos entre los acreedores amparados por aquéllos, resultando difícil a veces establecer a quién corresponde la preferencia. El caso más notorio es el del acreedor hipotecario, cuando está en pugna con el fisco titular de créditos tributarios. ¿Quién debe tener prelación? ¿El acreedor hipotecario o el fisco? Caso de reconocérsela al último, ¿debe serlo por todos los tributos o sólo por algunos de ellos?

Digamos desde ahora que el problema se ha visto oscurecido por su consideración unilateral. Los privadistas, que son mayoría, pretenden que todos los privilegios derivan de los Códigos Civil y de Comercio, y entonces se concretan a considerar las disposiciones incluidas en esos ordenamientos, no resultándoles dudoso que los privilegios generales —excepto el de gastos de justicia— deben ceder ante los privilegios especiales (arts. 3918 y 3919, Código Civil). Quienes, en cambio, admiten que las leyes administrativas pueden crear privilegios, realizan esfuerzos para coordinarlos con los emanados del derecho privado, viéndose obligados a efectuar distingos y exclusiones en las categorías de impuestos, que resultan inaceptables según los principios del derecho financiero.

En nuestra opinión, el asunto no admite soluciones intermedias o de transacción. Si los privilegios fiscales derivan, como creemos, de los principios del derecho público, que es derecho local, están excluidos de las materias delegadas por las provincias al Congreso Nacional, y por tanto, son extraños, por su esencia, a las normas contenidas en los Códigos Civil y de Comercio. El art. 3879, inc. 2, del Código Civil, no ha hecho más que acoger un principio exógeno, y todos los demás privilegios que consagra —generales o particulares, con excepción del referente a los gastos de justicia por razones de equidad— deben cederle en prelación. Es la única conclusión en concordancia con la facultad tributaria del Estado y con su potestad de establecer normas que aseguren su recaudación: la tesis cerradamente civilista desconoce esa realidad del derecho público argentino y se inspira en un concepto centralizador, en pugna con el federalismo; las opiniones intermedias, finalmente, son ficticias y no logran una conciliación imposible.

La orientación civilista, que otorga preferencia al acreedor hipotecario sobre el crédito por tributos, entendida esta expresión en sentido amplio, comprensiva de impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, ha sido acogida por la Corte Suprema (72), por los tribunales de la Capital Federal (73) y por decisiones aisladas de la Provincia de Buenos Aires (74); sin embargo,

(72) Fallos, 212:587 (JA, 1949-IV-671); íd., 30/4/62, "Banco Hipotecario Nacional c. Provincia de Entre Ríos", Fallos, 252:215; íd., 5/7/68, "Banco Hipotecario Nacional c. Provincia de Buenos Aires", Fallos, 271:96 (La Ley, 131-934; ED, 24-493).

(73) CCiv. 1ª, en La Ley, 37-195; 40-376; 44-599 (JA, 1964-IV-383; JA, 1946-IV-440 y 1947-II-276. CCiv. 2ª, en JA, 1946-II-728 y 1951-I-720 (La Ley, 60-35). CCiv., sala C, 7/9/64, "Rezzoagli c. Buscona", en DJ, 2/10/64; íd., 10/11/68, "Sánchez Elía c. Dellacqua", La Ley, 25/8/69, sum. 21.256. CCiv., sala D, en La Ley, 74-687; CCom., en La Ley, 48-7 (JA, 1947-III-155). CPaz, sala I, en La Ley, 38-573. CCiv., sala B, 21/9/71, en La Ley, 146-640, sum. 28.496; íd., sala A, 25/7/72, en ED, 45-170; íd., sala D, 26/12/72, en ED, 48-188.

(74) Cám. 2a de La Plata, sala II, en La Ley, 41-532 (JA, 1945-IV-295); C1ª Apel. Mar del

en algunos casos se ha atenuado el rigor de la solución, asignándose un tratamiento especial a la contribución de mejoras (afirmados y veredas), en virtud del cual los créditos provenientes de obras realizadas *con posterioridad* a la hipoteca tienen preferencia sobre el acreedor hipotecario (75). En cambio, la tesis publicista atribuye prelación al crédito por tributos y es sustentada por la Suprema Corte de Buenos Aires (76) y por los tribunales de esa provincia (77) (78).

Algunos autores, procurando conciliar las teorías extremas mencionadas, han recurrido a discriminaciones arbitrarias. Fornieles, por ejemplo, establece una distinción entre los impuestos "que gravan la persona del contribuyente o de un modo general el conjunto de sus bienes" y los impuestos de "carácter real", considerando "indudable" que los primeros ceden ante el acreedor hipotecario; en cuanto a los segundos (contribución territorial, tasas municipales y contribución por mejoras), son objeto de consideración separada: los créditos por contribución y por tasas tendrían preferencia sobre la hipoteca; los créditos por mejoras seguirían la misma suerte si fueran *anteriores* a la constitución de la hipoteca y, en cambio, serían pospuestos si resultaran *posteriores* a ella (79).

El fundamento del tratamiento de excepción que atribuye a los impuestos de "carácter real", consistiría en que, aun no siendo estrictamente "cargas reales" o "derechos reales", pueden *equipararseles*, por constituir "un tipo de afectación real que sigue al inmueble en cualquier mano en que se halle y que goza de un privilegio" (80); y en lo que respecta al crédito por pavimentos, rechaza el concepto del "beneficio" reportado por la obra como justificativo del privilegio, no obstante lo cual se decide en favor de la tesis anteriormente expuesta (según que las obras sean anteriores o posteriores a la hipoteca), "por ser la más racional y la que mejor concilia con los textos de nuestro Código" (81).

No creemos admisible ese criterio. El crédito por tributos públicos, ya corresponda a impuestos, tasas o contribuciones especiales, nunca puede constituir una carga real sobre los bienes, ni siquiera por asimilación o semejanza; en todos los casos es una *obligación personal que incide sobre el*

(75) Para apreciar cabalmente el estado de la jurisprudencia, ver la reseña de fallos en la nota *El conflicto del acreedor hipotecario y el correspondiente a la contribución de mejoras* (en La Ley, 63-90).

* (76) La Ley, 42-265 (JA, 1946-I-609); JA, 1946-II-541; La Ley, 50-710 (JA, 1948-II-71); JA, 1948-III-516 y 523; JA, 1949-II-318; 13/8/68, "Rossi c. Abraham de Antonio", JA, 1969-II, sec. prov., p. 595; íd., 18/9/74, "Cribari c. Suárez", ED, 59-259; íd., 8/4/75, "Cervini c. Titania S.R.L.", ED, 61-543. Ver crítica a esta decisión en: LAQUIS, *Acerca del crédito del fisco por afirmadas en relación con el privilegio del acreedor hipotecario* (en JA, 1969-II-595); íd., 15/9/74, "Cribari c. Suárez", en ED, 59-259; 8/4/75, "Cervini c. Titania S.R.L.", ED, 61-543.

* (77) Cám. 1ª La Plata, en JA, 1947-I-265, 1949-I-276, 1949-I-505; Cám. 2ª La Plata, en JA, 1947-IV-679 y 1948-II-80; CApel. Azul, en La Ley, 50-710 (JA, 1948-III-317); CAzul, sala I, 25/2/71, en La Ley, 142-525; C2ª La Plata, sala III, 13/2/73, en La Ley, 153-403, sum. 30.817.

* (78) Ver, igualmente, nota en La Ley, 63-90, y TFiscal La Plata, en La Ley, 106-858 y 144/81, Bossi.

(79) FORNIELES, ob. cit., ps. 33 y sigtes.

(80) Ob. cit., p. 37.

(81) Ob. cit., ps. 46 y 49.

lor. La clasificación en impuestos "personales" y "reales" pertenece a la cia de las finanzas y se inspira en modalidades de determinación y apli-ón, según tomen en consideración circunstancias de la persona o de los es, pero no afecta la naturaleza jurídica de la obligación que deriva de llos, la cual —repetimos—es de índole personal.

n el mismo error conceptual incurre Fernández. Si bien rechaza la idea ue todos los privilegios derivan del Código Civil, porque la materia sitiva debe apreciarse a la luz de las disposiciones constitucionales y rincipios del derecho público, luego trata de resolver el conflicto de rencias estableciendo la discriminación entre "impuestos *en general* y *s públicas* de los bienes", por una parte, y las "tasas que gravitan *direc-nte* sobre algunos de ellos", por otra; únicamente los primeros serían chos creditorios de carácter personal" con el privilegio del art. 3879, Código Civil, en tanto que los otros se rigen por el derecho público Por aplicación de este criterio, llega a la conclusión de que el privilegio ral que ampara a los "impuestos y tasas, en general, adeudados por el etario", cede al especial del acreedor hipotecario y, en cambio, tienen ción los "impuestos y tasas directos" (83) (84).

n este caso, no solamente se repite la confusión señalada, sino que se uce otra, cual es la de creer que únicamente los impuestos que gravi-*ic)* sobre bienes determinados, deben calificarse como "directos". La ación entre impuestos *directos* e impuestos *indirectos* —que es muy rta y también corresponde a la ciencia de las finanzas— nada tiene er con la naturaleza de la obligación tributaria y tan "directo" puede impuesto personal (réditos, p.ej.), como un impuesto real (contribu-nmobiliaria, p.ej.).

or cierto que las leyes fiscales de la Nación y de las provincias pueden privilegios, pero no son tales las disposiciones administrativas que nen obligaciones a los intervinientes en operaciones sobre inmuebles n prohibiciones de inscripción en registros públicos sin el previo pago puestos. Son normas de índole administrativa tendientes a asegurar el de los tributos, pero no constituyen *privilegios*, porque no establecen echo de un acreedor a ser pagado *con preferencia a otros;* tampoco son s o *gravámenes* sobre los *bienes*, por cuanto se relacionan con la forma var ciertos registros o catastros inmobiliarios, pero no trasforman la ia de la obligación tributaria (85).

n nuestro concepto, no hay conciliación posible entre la teoría civilista oría publicista; o los privilegios derivan, sin excepción, del Código entonces debe aceptarse la preeminencia del crédito especial del acree-potecario sobre los créditos por tributos, de cualquier naturaleza que ; o los créditos por este último concepto derivan del derecho público y ponen sobre cualquier privilegio surgido del derecho privado, con ex-

) FERNÁNDEZ, ob. cit., t. II, ps. 158, en nota, 159, 160 y 446.

) Ob. cit., ps. 446 y 447.

) SALVAT, sin mayores consideraciones, atribuye preferencia al acreedor hipotecario pecto a los impuestos y adopta la solución contraria en cuanto al crédito por pavi-, por razones de equidad, ya que no sería justo su enriquecimiento con el aumento del bien (ob. cit., t. III, ps. 537 y 538).

) En contra: SPOTA, ob. cit.

cepción de los gastos de justicia, en la sola medida en que beneficien al Estado acreedor. Y no abrigando dudas en cuanto a la procedencia de la segunda solución que, por lo demás, es la única compatible con nuestro régimen institucional, entendemos que la doctrina sentada por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y por los tribunales locales, es la exacta, en cuanto da preferencia al crédito por tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con respecto al crédito hipotecario (86), sin que esto importe desconocer la necesidad de una regulación que los limite razonablemente, para no lesionar intereses privados también dignos de protección.

329. DERECHO COMPARADO. — Todas las legislaciones otorgan garantías y privilegios al fisco para asegurar la efectividad de los tributos, pero, al propio tiempo, procuran conciliar el interés público con el privado, y en tal sentido se orientan en dos direcciones: por un lado, reconociendo preeminencia a ciertas categorías de créditos de los particulares que se estima dignos de protección especial, y por el otro, limitando la garantía estatal a períodos breves; por lo común ambas circunstancias se combinan adecuadamente.

* El derecho italiano sigue la línea que podríamos llamar tradicional, al regular los privilegios del fisco en el Código Civil. Al decir de Micheli, "los privilegios son diferenciados en el art. 2746 en generales o especiales. Los primeros se ejercen sobre todos los bienes muebles del deudor. Los segundos sobre determinados bienes, muebles o inmuebles, de este último" (87).

* Los arts. 2752, 2758, 2759, 2771, 2772 y 2773 del Código Civil tratan de la materia. El primero establece un privilegio general sobre los muebles para los impuestos directos, con excepción del inmobiliario, por la deuda del año de inscripción en el registro y por el año anterior, es decir, dos años como máximo, que no sólo beneficia al gobierno central, sino también a los municipios. Por su parte, el art. 2771 reconoce un privilegio general sobre los inmuebles, también por dos años, para proteger el impuesto inmobiliario, pero se limita a los inmuebles ubicados en el municipio en el cual se recauda el tributo. Sin embargo, la supresión de los tributos inmobiliarios previstos en la rezforma de 1958, ha hecho inaplicable esta norma, que ahora se refiere a los nuevos impuestos sobre las rentas, con la particularidad de que tal privilegio está limitado a la cuota proporcional del impuesto imputable a rentas inmobiliarias (88). Además existen algunos privilegios especiales que afectan determinados bienes muebles o inmuebles, según la naturaleza del tributo, como ocurre con el impuesto de riqueza mobiliaria (art. 2759), con los impuestos indirectos (arts. 2758 y 2772) y respecto de los gravámenes locales de las provincias y municipios (art. 2773).

** Las importantes reformas impositivas obligaron a coordinar las disposiciones del Código Civil en materia de privilegios con las nuevas normas fiscales,

(86) En igual sentido: JOSELEVICH, ob. cit. En contra: GARCÍA BELSUNCE, ob. cit. (este último con reservas doctrinales); CORDEIRO ÁLVAREZ, ob. cit., ps. 523 y 552; LAQUIS, *Acerca del crédito del fisco por afirmados en relación con el privilegio del acreedor hipotecario* (en JA, 1969-II, sec. prov., p. 595).

* (87) Ver sobre esta materia: GIANNINI, *Istituzioni* (9ª ed., ps. 170 y sigtes.); INGROSSO, *Istituzioni* (t. II, ps. 312 y sigtes.); íd., *Diritto finanziario*, ps. 594 y sigtes.; BERLIRI, *Principî* (1ª ed., vol. II, ps. 380 y sigtes.); íd., *Corso istituzionale* (t. I, ps. 168 y sigtes.). El tratamiento del tema con posterioridad a las reformas del sistema tributario puede verse en: GIAN A. MICHELI, *Curso...* (trad. esp., Edersa, Madrid, 1975), p. 373, y del mismo autor, *Corso*, Utet, 7ª ed., Turín, 1984, p. 330.

** (88) MICHELI, ob. cit., Edersa, p. 379.

debiendo señalarse que cada ley impositiva puede prever otros privilegios, como el impuesto del IVA sobre los bienes muebles del deudor (art. 62, D.P.R.) (89).

Aparte de ello, Giannini (90) señala que con la misma denominación de *privilegio*, la legislación italiana "también designa una institución sustancialmente distinta, como es aquella que no confiere al acreedor un motivo de preferencia frente a otros acreedores en la distribución del precio de la cosa expropiada, sino el llamado derecho de ejecución forzada *(diritto di seguito)*", aunque los bienes estén en poder de terceros, por lo cual —dice— el acredor tiene un *derecho real de garantía* que no se diferencia de la hipoteca y de la prenda, que se acostumbra llamar *privilegio real*. A pesar de esta opinión, Ingrosso tiene razón al afirmar que la "estrecha vinculación del impuesto con la cosa induce a algunos a ver en el privilegio la figura exterior de un derecho real que, sin embargo, no debe llamar a engaño acerca de su naturaleza real y esencial" (91). Esta modalidad o beneficio de ejecución no es un privilegio, puesto que no otorga preferencia alguna, como reconoce el mismo Giannini, ni asigna carácter real a este medio de cobrar impuestos; permite vender la cosa pero no cobrar antes que otro acreedor.

En Francia desde principios del siglo XIX quedó establecido que los privilegios del fisco se rigen por las leyes especiales: así lo dispone el art. 2098, Código Civil, cuya promulgación data del 24 ventoso año XI (15 de marzo de 1803). La materia está regulada actualmente por el código general de impuestos, cuyos arts. 1920 y 1921 establecen un privilegio general sobre todos los bienes del deudor en cuanto a los impuestos directos y tasas asimiladas de los dos últimos años; el art. 1926 crea un privilegio especial sobre los muebles para el impuesto a la cifra de los negocios; el art. 1927 para contribuciones indirectas, también sobre los muebles, y el art. 1929 con respecto al impuesto de registro (92).

Los privilegios tributarios también figuran en la legislación fiscal de los Estados Unidos. Prescindiendo de las disposiciones estaduales, imposible de exponer por su número y variedad (93), los créditos del gobierno federal por impuestos gozan de privilegio general y de varios privilegios especiales que surgen del *Internal Revenue Code of 1954*, en la siguiente forma: *a)* existe privilegio general sobre todos los bienes del deudor, muebles e inmuebles, por los impuestos, intereses, multas y costas, que nace con la determinación u orden de cobro por parte de la administración (secs. 6321 y 6322); *b)* un privilegio especial por el impuesto a las sucesiones y donaciones, que se ejerce sobre los bienes trasmitidos (sec. 6324); *c)* otro privilegio, también especial, por el impuesto a las bebidas obtenidas por destilación, que afecta la tierra y edificios, maquinarias y elementos de elaboración, mercaderías, etc. (sec. 5004).

No obstante su aparente amplitud, el privilegio general antes mencionado reconoce limitaciones de importancia que resultan de la ley fiscal y de la interpretación jurisprudencial, a saber: *a)* no afecta a los acreedores hipotecarios, a los prendarios, a los adquirentes de bien y a los acreedores con sentencia judicial,

** (89) Ver el enlace y coordinación de las disposiciones del Código Civil con las distintas reformas y los privilegios establecidos en leyes especiales en MICHELI, ob. cit., ps. 373 y sigtes.

(90) Ob. cit., ps. 171 y 172.

(91) *Istituzioni*, t. II, p. 318; *Diritto finanziario*, p. 509. No son convincentes las razones de BERLIRI en su refutación a Ingrosso *(Principî*, 1ª ed., t. II, p. 422).

* (92) Ver: TROTABAS y COTTERET, *Finances publiques* (4ª ed., p. 542); DUVERGER, *Finances publiques* (6ª ed., p. 436); TIXIER y GEST, ob. cit., p. 221. Texto vigente en 2000, disponible en www.legifrance.gouv.fr.

(93) PLUMB, *The priorities of federal taxes over State and local taxes* (en "National Tax

cuando los registros o títulos de tales créditos son de fecha anterior a la fijación o determinación del crédito del fisco, que ocurre con su inclusión en la nómina oficial de deudores *(official roll)* que lleva la administración y que lo acredita como "adeudado y cobrable" *(due and collectible); b)* existen otras limitaciones al privilegio fiscal contenidas en el *Internal Revenue Code*, tales como las relativas a los compradores de títulos valores *(securities)* o automotores que al momento de la compra desconocían la existencia del crédito fiscal; *c)* está limitado a los impuestos de tres años, que es el término general para la determinación administrativa, si bien es extensible a seis años en caso de réditos omitidos en la declaración del contribuyente, y puede resultar ilimitado en los supuestos de fraude o dolo (94). Cabe señalar, finalmente, que en caso de quiebra del deudor los créditos del gobierno federal, de los estados y de otros entes con poder tributario, gozan de amplio privilegio, sin limitación en cuanto al monto y periodos adeudados (95).

* Los ordenamientos tributados modernos tratan de los privilegios (96). Así, el Código Fiscal de la Federación, de Méjico (texto 1983) crea un privilegio general en favor de los tributos del Estado, que cede en pro de los créditos hipotecarios o prendarios inscritos, y de los correspondientes a alimentos, salarios o sueldos del último año y de las indemnizaciones laborales (97). En el Código Tributario del Perú el privilegio general cubre la deuda, recargos y sanciones (art. 6º). Además, el Código tributario del Ecuador, de 1975, crea un privilegio general sobre todos los bienes del deudor (art. 56).

** Cabe mencionar, asimismo, el Código tributario de Venezuela (año 2001), que en su art. 68 crea un privilegio general por tributos sobre todos los bienes del deudor, excepto los garantizados con derecho real y los provenientes de alimentos, previsión social y relaciones laborales.

El Código Tributario del Brasil establece en el art. 184 que, sin perjuicio de los privilegios especiales sobre determinados bienes, están afectados al pago de los créditos tributarios "la totalidad de los bienes y de las rentas de cualquier origen o naturaleza", aun en caso de fallecimiento o quiebra. Esa disposición y otras complementarias, tienen su antecedente en el proyecto de la Comisión oficial redactora (98), y éste, a su vez, en el anteproyecto del prof. Gomes de Sousa (99), cuyas notas explicativas informan el texto final adoptado.

** Por su parte, la Ley General Tributaria española trata el tema relativo a las garantías del crédito tributario en su sección V, destacándose su art. 71 que establece una prelación para el cobro por parte de la hacienda pública cuando concurra con acreedores que no sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscripto de fecha anterior; y el art. 73 que otorga al Estado un privilegio especial para el cobro de tributos que gravan periódicamente bienes o derechos registrables (100).

(94) CROCKET, *The federal tax system of the United States* (Columbia University Press, New York, 1955, ps. 168 y 178); WOLFEN y COHAN, *The United States as a crediter for taxes* (en "Taxes", 1957, ps. 684 y sigtes.); REILING, *Priority of federal tax liens* (en "Taxes", 1958, ps. 978 y sigtes.); FELTON, ob. cit.; PLUMB, ob. cit. Texto vigente en 1996.

(95) OLIVE, *Taxes in bankruptcy proceedings* (en "Taxes", 1947, ps. 5 y sigtes.); PLUM ob. cit. Texto vigente en 1996.

(96) Los códigos tributarios del Uruguay y de Chile no tratan la materia de los privilegios.

(97) Art. 149. Para mayores antecedentes y otros privilegios del derecho civil y de índole administrativa de Méjico, ver: DE LA GARZA, ob. cit., ps. 583 y sigtes.

(98) Arts. 150 y sigtes., e Informe de los *Trabalhos da Comissão especial*, ps. 236 y sigtes.

(99) Arts. 228 y sigtes.

(100) Ver EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA y ERNESTO LEJEUNE, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria

Finalmente, cabe hacer mención del Modelo de Código Tributario para América Latina (del programa conjunto de tributación OEA/BID), que trata la materia de los privilegios en los arts. 63 y 64. El primero dice que "los créditos por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o responsable", y les otorga prelación sobre los demás créditos con excepción de los garantizados con derecho real inscrito con anterioridad a la determinación del crédito fiscal, y los referentes a pensiones alimentarias y salarios; es decir, que contienen limitaciones análogas a las consagradas por los códigos de Méjico y del Perú. Aclara la parte final de la norma que el privilegio sólo cubre la deuda del año en curso y de un breve período anterior (que se sugiere fijar en dos años); no siendo extensivo a tos intereses ni a las sanciones punitivas. La exposición de motivos señala que la expresión "salarios" ha sido utilizada en sentido amplio, "como equivalente a retribución del trabajo, sea diario, mensual o por otros períodos, sea fijo o variable, pero restringiéndolo a las retribuciones del trabajo en relación de dependencia". Por último, el art. 64 dispone que en caso de quiebra o liquidación el orden de preferencia se rige por el derecho privado.

330. CONSIDERACIONES FINALES. — La institución de los privilegios fiscales es niversal y se relaciona con el poder del Estado para aplicar y recaudar los ibutos, o como dice la doctrina norteamericana, reconoce como fundaento uno de los atributos de la soberanía (101); de aquí que difieran esenalmente de los privilegios otorgados a ciertos créditos de los particulares.

El examen de la legislación de otros países pone de manifiesto esa situaión, pero muestra al propio tiempo, una serie de restricciones para que el erecho del Estado no resulte arbitrario, ni confiera protección a la negligenia de la administración pública.

Los antecedentes expuestos permiten apreciar la importancia del régimen e los privilegios tributarios y las dificultades que ofrece el asunto en el dereno argentino y en el extranjero. En el país no ha sido estudiado con la debida nplitud, pues la mayoría de los autores lo considera desde el punto de vista rivadista, descuidando en general los principios del derecho público.

Consideramos indispensable la reforma de la legislación, para precisar aramente las diferencias que existen entre la naturaleza del privilegio del stado y los privilegios acordados a los créditos de los particulares, así como mbién para fijar el orden de prelación entre ellos. La tarea es compleja ero no imposible, pues la tutela de los derechos del fisco, con razonables nitaciones en el tiempo, no es incompatible con la atribuible a los créditos e otro tipo.

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES - UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
83705 BIBLIOTECA

(101) *Felton, What the Supreme Court says about the federal tax liens* (en "Taxes", 45 y sigtes., esp. p. 59); KLEIN, *Tax liens u. private creditors liens* (en "Taxes", 1947, ps. 266 igtes., esp. ps. 271 y 272).

141

SE TERMINO DE IMPRIMIR EN LA 1ª QUINCENA DE MAYO DE 2004 EN LOS TALLERES GRAFICOS DE "LA LEY" S. A. E. e I. BERNARDINO RIVADAVIA 130 - AVELLANEDA - Prov. DE BUENOS AIRES - REPUBLICA ARGENTINA