CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO

DERECHO TRIBUTARIO

CONSIDERACIONES
ECONÓMICAS Y JURÍDICAS

TOMO I
PARTE GENERAL

- TEORÍA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN.
- DERECHO TRIBUTARIO EN GENERAL.
- DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.
- DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Ó SUSTANTIVO.

Depalma

CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO

Doctora en Derecho y Ciencias Sociales
Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación
Profesora de carreras de grado y posgrado
en la Universidad de Buenos Aires y en la de Belgrano.

DERECHO TRIBUTARIO

Consideraciones económicas y jurídicas
Análisis de 1~ legislación, doctrina y jurisprudencia

TOMO I

PARTE GENERAL

- TEORÍA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN.
- DERECHO TRIBUTARIO EN GENERAL.
- DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.
- DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO.

Ediciones Depalma

BUENOS AIRES

1996

PARTE PRIMERA

TEORÍA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN

CLASIFICACIÓN DE LOS

RECURSOS TRIBUTARIOS

CAPÍTULO I

NOCIONES PRELIMINARES

I. EVOLUCIÓN DE LAS FUNCIONES DEL ESTADO Y SUS PROBLEMAS FINANCIEROS

I. 1. Origen de las finanzas estatales.

Las haciendas del mundo antiguo mostraban gran heterogeneidad en cuanto a la obtención de recursos. De modo general, se puede afirmar que las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos; se observaba gran predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del monarca, como minas y tierras. Tanto era así que Platón expresaba que “todas las guerras se hacen con el fin de obtener dinero” (*Fedón*, 66). En la Edad Antigua, los tributos carecían de la relevancia que tienen actualmente.

Durante la Edad Media, en general, se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, y la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importante. En esa época se creó el sistema de *regalías*, que consistían en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales (v.gr., el derecho de acuñar moneda, o de utilizar el agua del reino o principado). También estaban difundidas las *tasas*, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por “servicios” vinculados con la idea del dominio señorial (v.gr., para que los vasallos pudieran ejercer profesiones o empleos, transitar ciertas rutas, utilizar las tierras del señor feudal, etc.). Bien señala Villegas que estas prestaciones de los súbditos no tenían el carácter de los actuales tributos, ya que ellas “son en cierta forma productos derivados de la propiedad.”¹

La Edad Media se caracterizaba por presentar el fenómeno de la “poliarquía” (ver Hegel, *Obras*, IX, p. 403), en el sentido de conflictos permanentes entre los reyes o príncipes y los señores feudales, que concluyó con el advenimiento del Estado moderno, nacido bajo el signo del absolutismo monárquico.

Sin embargo, cabe destacar que, para restaurar sus poderes, debilitados en la época feudal, los reyes utilizaban, ante todo, los privilegios feudales. Tanto era así que como señores percibían rentas de sus tierras. Posteriormente, utilizaron el sistema de “ayudas” para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir ingresos en sus propios dominios: en lugar de ser pagada por el señor, la “ayuda” era percibida por el rey directamente de los habitantes de los territorios feudales. Las “ayudas”, en un primer momento, fueron excepcionales -v.gr., para reclutar mercenarios-, pero luego, al implementarse un ejército estable, se les procuró dar carácter permanente. De este sistema de ayudas feudales y de las prestaciones que el rey recibía de las ciudades que tenían el carácter de municipios surgió la concepción del *impuesto moderno*.

Como enseña Hermann Heller, la denominación “Estado medieval” es más que cuestionable, ya que es “patente el hecho de que, durante medio milenio, en la Edad Media, no existió el Estado en el sentido de una unidad de dominación, independientemente en lo exterior e interior, que actuara de modo continuo con medios de poder propios, y claramente delimitada en lo personal y territorial”. En el Medievo, casi todas las funciones propias del posterior Estado moderno se hallaban repartidas entre variados depositarios: los nobles propietarios de tierras, los caballeros, las ciudades, la Iglesia y otros estamentos. En la época del feudalismo, al monarca le quedaban sólo muy pocos derechos inmediatos de dominación; hasta la *jurisdicción*, que consideramos como una de las funciones más privativas del poder estatal, había pasado en gran parte a “manos privadas” (Below, *Staat*, p. 244). Los *reinos y territorios de la Edad Media* eran unidades de poder político (sólo intermitentemente, e incluso, durante siglos, de modo excepcional), el cual estaba limitado, en lo interno, por los numerosos depositarios de poder feudales, corporativos y municipales, y en lo exterior, por la Iglesia y el emperador².

¹ Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 51.

Cabe agregar que pese a que en general se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, hubo algunas excepciones, como la de los visigodos, y que el Concilio VIII de Toledo (año 633) distinguió entre los bienes personales del rey -adquiridos antes de ocupar el trono o durante su reinado-, que pasaban a su muerte a sus herederos, y los bienes del reino, que pasaban, al fallecer, a su sucesor en la corona (ver Fernando Sáinz de Bujanda, Hacienda y derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, ps. 184/7).

Al producirse la impetuosa invasión musulmana, los godos carecieron de unidad y fueron sustituidos por una pluralidad de reinos, los cuales, aislada o conjuntamente, dieron batalla al islam durante ocho siglos. Tanto es así que la unidad política -señala Sáinz de Bujanda- triunfó en los días de Isabel y Fernando, en que “la monarquía española sentó las bases del Estado moderno” (oh. cit., p. 192).

² Hermann Heller, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, Méjico, 1947, ps. 146 y ss. Destaca este autor que la aparición del poder estatal monista se produjo en formas y etapas muy diferentes según las naciones: “La atomización política se venció primeramente en Inglaterra. Es éste el único reino en que, gracias a la energía de los reyes normandos, se logra crear, ya en el siglo XI, una organización política relativamente fuerte en medio de la jerarquía feudal.

Una manifestación precoz del Estado moderno fue el creado en la primera mitad del siglo XIII en Sicilia por el genial Federico II, quien sustrajo en forma radical al sistema feudal el ejército, la justicia, la policía y la administración financiera,

La concentración de los instrumentos de mando, militares, burocráticos y económicos, en una unidad de acción política -fenómeno que tuvo su manifestación más relevante, en primer término, en el norte de Italia, debido al desarrollo de la economía monetaria- determinó el monismo de poder, relativamente estático, “que diferencia de manera característica al Estado de la Edad Moderna del territorio medieval”.

La evolución que derivó en el Estado moderno (la nación Estado) consistió en que los medios reales de autoridad y administración, que eran posesión privada, se transformaran en propiedad pública, y en que el poder de mando que se ejercía como un derecho del sujeto fuese expropiado en beneficio del príncipe absoluto primero, y luego del Estado (cfr. Max Weber, *Economía y sociedad*, t. I, ps. 225 y ss.; t. IV, ps. 85 y ss.).

Los gastos que imponían las nuevas necesidades militares (ejército permanente, uso creciente de cañones y armas de fuego), la naciente burocracia (jerarquía de autoridades, ordenada de modo regular, según competencias claramente delimitadas y con funcionarios especializados estables y económicamente dependientes), la administración de justicia, la gran extensión de los territorios, etc., exigían la organización centralizada de la adquisición de los medios necesarios, dando lugar a una distinta administración de las finanzas. La permanencia del Estado moderno reclamaba, por ello, un *sistema tributario* bien reglamentado, a fin de disponer de ingresos suficientes para sostener al ejército, la burocracia y las demás funciones que debe cumplir el Estado. Cabe agregar que con el aumento de las necesidades del gobierno surgieron nuevos modos de obtener ingresos. Por ejemplo, mediante el *espolio*, que consistía en crear funciones públicas o rangos, a fin de que las designaciones fueran vendidas al mejor postor. Las funciones públicas así creadas generaban el derecho a una retribución, a cargo del usuario requirente de los servicios, y no del Estado que designaba al dignatario. Esto subsistió hasta la Revolución Francesa, que provocó un cambio fundamental de la estructura político-social.

La teoría del mercantilismo -desarrollada primeramente en Inglaterra en el siglo XVI, pero practicada allí un siglo antes- propiciaba aumentar el poder del Estado merced al incremento de los ingresos del monarca y, mediatamente, por la elevación de la capacidad tributaria del pueblo.

En virtud de la política mercantilista se fomentó el desarrollo capitalista, a fin de fortalecer el poder político. Por otra parte, la disgregación política del imperio y de los territorios acarreó una extraordinaria disgregación jurídica y una intolerable inseguridad en el derecho, determinando la necesidad de una ordenación común para el país y un derecho igual, un sistema de reglas unitario, cerrado y escrito. La economía capitalista del dinero reclamaba, tanto para el derecho privado como para la Administración, la previsibilidad, puesta de manifiesto por un derecho sistematizado, que se extendiera a un territorio lo más amplio posible. Frente a la disgregación jurídica germana, el derecho romano, sistematizado por la burocracia justiniana, aparecía como un *jus certum*, y fue adoptado en la práctica desde fines del siglo XV. Max Weber destaca que con la *codificación* -luego dispuesta por el príncipe- y la *burocratización* de la función de aplicar y ejecutar el derecho quedó eliminado el derecho del más fuerte y el de desafío, y se hizo posible la concentración del ejercicio legítimo del poder físico en el Estado, fenómeno que es típicamente característico del Estado moderno.

La unidad jurídica y de poder del Estado en el continente europeo fue obra de la monarquía absoluta³.

1.2. Evolución de las funciones y finanzas estatales.

A lo largo de la historia del Estado moderno se ha planteado el dilema de si éste debe ser un simple espectador de los problemas económicos y sociales -en tuyo caso el Estado adoptará un carácter pasivo y estático-, o si, al contrario, debe actuar positivamente con el fin de encauzar tales problemas en cierto sentido, adoptando una modalidad activa y dinámica.

Dejando a un lado la polémica referente a establecer si esta cuestión pertenece a la ciencia financiera o a otras disciplinas⁴ y siguiendo a Jean Marchal, podemos mencionar tres sistemas o etapas: el *Estado gendarme* (economía liberal), el *Estado providencia* (liberalismo social con economía intervencionista) y el *Estado fáustico* (dirigismo en la

centralizándolo todo de modo burocrático. Los orígenes propiamente dichos del Estado moderno y de las ideas que a él corresponden hay que buscarlos, sin embargo, en las ciudades-repúblicas de la Italia septentrional en el Renacimiento.

De Florencia era Nicolás Maquiavelo, cuyo Príncipe introduce en la literatura el término «lo stato» para designar el nuevo status político [...] a la vez que analiza, de una manera sumamente viva, la «raggione di stato» de la Edad Moderna” (ob. cit., p. 149).

Algunos autores consideran que el Estado nace en la antigüedad, al igual que la “doctrina del Estado”. Ver, p.ej., Georg Jellinek, Teoría general del Estado, Albatros, Buenos Aires, 1943, ps. 45/58 y 217/23. Empero, este autor señala que la idea moderna de “Estado” aparece en Italia, con la obra de Maquiavelo antes citada (ps. 103/6).

³ Señala Heller que “hasta el siglo XIX los poderes de dominación política y económica estaban reunidos siempre en las mismas manos. Durante toda la Edad Media y aun en los primeros siglos de la Moderna, las clases propietarias del suelo, y al lado de ellas la burguesía ciudadana poseedora del dinero, tenían también los poderes de mando político. El absolutismo, que por medio de la política mercantilista convirtió al Estado en el más fuerte sujeto económico capitalista, hizo de los medios de dominación política un monopolio del Estado y arrebató a los estamentos sus privilegios públicos de autoridad. Pero no sólo dejó a los señores feudales el capital agrario, sino que fomentó, lo que pronto había de ser más importante, el nacimiento de un poder económico burgués muy potente en la forma de capital móvil, financiero, comercial e industrial, al que el Estado liberal dio luego casi absoluta libertad de acción” (ob. cit., ps. 157/8).

⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, Depalma, Buenos Aires, 1986, vol. I, p. 15.

economía). Actualmente, sin embargo, se evidencia una cuarta etapa, caracterizada por el *neoliberalismo*, que implica una vuelta a ciertos aspectos liberales.

Liberalismo.

Extendido hasta la Primera Guerra Mundial, estaba dominado por la influencia de la escuela liberal inglesa, que sostenía la superioridad de la iniciativa privada y reducía la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (v.gr. defensa exterior, administración de justicia, educación, seguridad interior). Para esta concepción, el Estado debía limitarse a cubrir los gastos públicos derivados del cumplimiento de esas funciones y a distribuir las cargas en forma equitativa entre los habitantes.

Se recomendaba: a) la limitación extrema de los gastos públicos; b) la mística del equilibrio anual del presupuesto financiero; c) la neutralidad de la imposición -que no afectara los precios de mercado-, y que los tributos causaran la menor incomodidad a los contribuyentes; d) la diferencia entre finanzas ordinarias (gastos normales cubiertos con recursos patrimoniales y tributos) y extraordinarias (derivadas de guerras, calamidades y cualesquiera otras circunstancias graves no previstas, con relación a las cuales se podía apelar al endeudamiento y a otras medidas monetarias y fiscales; el empréstito era un recurso extraordinario, limitado a urgencias excepcionales); e) la condena de la inflación monetaria.

Intervencionismo.

En los años anteriores a la primera conflagración mundial se produjo la modificación de las condiciones económicas y sociales en virtud del desarrollo del capitalismo y la quiebra de los principios de la libre competencia, que fue reemplazada por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales. El Estado se vio obligado a intervenir para evitar abusos y disminuir la inquietud social. Por los ingentes gastos bélicos y las erogaciones de tipo social (pensiones por invalidez, socorros a desocupados), aumentó la necesidad de mayores tributos (progresividad de la imposición a la renta, gravámenes a las herencias), y tuvieron gran importancia los tributos con finalidades extrafiscales (derechos aduaneros proteccionistas, gravamen al celibato, estímulos a las familias numerosas, etc.). Empero, el Estado no asumió un papel directivo en la economía; la intervención fue accidental y no se propuso alterar el régimen económico, sino únicamente modificar sus efectos.

Dirigismo.

Con la Segunda Guerra Mundial apareció el Estado fáustico, que no creyó en el determinismo y, al decir de Marchal, lo reemplazó por un “voluntarismo brutal”. Frente a un capitalismo poderoso y a una clase obrera cada vez más homogénea e influyente, el nuevo Estado adoptó como finalidad la *prosperidad social* o bienestar social. Para ello debía cumplir los siguientes requisitos: a) satisfacer lo mejor posible las necesidades sociales, mediante servicios públicos que cubrieran las finalidades de higiene, seguridad social, instrucción general y profesional, correos y telecomunicaciones, trasportes, fuerzas energéticas, etc.; b) adoptar medidas que propendieran al desarrollo económico del país, utilizando los recursos para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional, favorecer y controlar la actividad económica privada; c) realizar una redistribución social y económicamente justa de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida⁵.

Neoliberalismo.

Esta modalidad se ha desarrollado en los últimos tiempos, en que se ha pretendido una vuelta a los postulados del liberalismo, de modo de eliminar de los cometidos estatales lo relacionado con muchos de los servicios referentes a las necesidades públicas relativas⁶. Villegas denomina a esta etapa “liberalismo pragmático”, señalando que se inició en 1979 en Gran Bretaña, cuando los conservadores accedieron al poder; continuó en 1980 en los Estados Unidos, y llegó

⁵ Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, ps. 17/20.

⁶ Villegas distingue las necesidades públicas (que nacen de la vida colectiva y se las satisface mediante la actuación del Estado) en absolutas y relativas. Las primeras consisten en la defensa exterior, el orden interno y la administración de justicia, que son satisfechas por los servicios públicos esenciales; estos servicios son inherentes a la soberanía, puesto que sólo pueden ser prestados por el Estado en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su poder de imperio. Tales necesidades son de ineludible satisfacción por el Estado y de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados; dan nacimiento al Estado y lo justifican.

Las necesidades públicas relativas atañen a los progresos derivados de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, trasportes, comunicaciones, etc.), y son contingentes, mudables y no vinculadas con la existencia misma del Estado. Los servicios públicos no esenciales procuran satisfacer las necesidades públicas vinculadas con el progreso y el bienestar social; para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas del poder de imperio, y pueden ser atendidos, en principio, en forma indirecta y mediante la intervención de particulares intermediarios o concesionarios bajo control estatal (Villegas, *op. cit.*, ps. 2/8).

Sin embargo, Jarach sostiene que no son las necesidades públicas las que determinan los fines estatales, sino que, al contrario, “los fines del Estado determinan las necesidades públicas [...] el concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni éste es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas [...]”. El concepto de «necesidades públicas» proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas predominantes”. Agrega que no tiene asidero distinguir las necesidades públicas, habida cuenta de que ellas provienen de factores históricos que determinan los fines estatales, de modo que “constituye una necesidad pública tan esencial del Estado la seguridad social en los Estados contemporáneos, como la administración de justicia, la instrucción, la defensa nacional o la seguridad interna del país, que constituyen el contenido más tradicional de la actividad del Estado. Lo mismo puede decirse de ciertas actividades empresariales, tales como la banca, el seguro, el transporte” (Dino Jarach, *Finanzas públicas*, Cangallo, Buenos Aires, 1978, ps. 48/51).

incluso a los países socialistas, con la era de la *perestroika* de Gorbachov, así como con el paulatino abandono de la teoría comunista; y también los países latinoamericanos, agobiados por las siderales deudas externas, adoptaron sus postulados. Las ideas que sustenta son, básicamente, las siguientes: a) economía de mercado, aunque con intervención estatal en ciertas variables económicas, preferentemente indicativa; b) disminución del sector público, que trae aparejado un proceso de privatización de empresas públicas; c) incentivo de la iniciativa individual; d) reducción del déficit presupuestario, acompañado de una mayor eficiencia en la recaudación.

Doctrina de la Iglesia.

Ha elaborado el principio de *subsidiariedad*, por el cual “una estructura social de orden superior no debe interferir en la vida interna de un grupo social de orden inferior, privándole de sus competencias, sino que más bien debe sostenerle en caso de necesidad y ayudarlo a coordinar su acción con la de los demás componentes sociales, con miras al bien común” (*Centesimus Annus*, 48; Pío XII, ene. *Quadragesimo Anno*, Conc. par. 1883, *Catecismo de la Iglesia Católica*). Este principio se opone a toda forma de colectivismo; traza los límites de intervención del Estado, intentando armonizar las relaciones entre los individuos y la sociedad; tiende a instaurar un verdadero orden internacional (par. 1885, *Catecismo...*). La encíclica *Centesimus Annus* propicia, como alternativa superadora del marxismo y de las formas del capitalismo deshumanizado -al cual critica severamente-, la doctrina social de la Iglesia, de modo de orientar el funcionamiento del mercado hacia el *bien común*, que requiere intervenciones adecuadas tanto en lo interno como en lo internacional para promover el desarrollo, lo cual implica el sacrificio de posiciones ventajosas, en ganancias y poder, de las economías más desarrolladas, en favor de los pueblos hoy marginados.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACIÓN Y DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.

La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada con el desarrollo histórico del pensamiento financiero, de modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influido sobre la evolución de la teoría, en tanto que los pensadores han ejercido su influencia, en mayor o menor medida, sobre el desenvolvimiento de los acontecimientos.

2.1. Evolución histórica de la tributación.

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los “tributos” en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos “tributos”, aunque en el sentido lato del término.

En la *India*, en el *Arthashastra*, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años a.C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que “así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”⁷.

En el *Antiguo Egipto* había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición “de ordenamiento”, pues -como enseña Gerloff- en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria).

Respecto de *Atenas*, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la “*eisfora*”, por las necesidades de la guerra contra Esparta; la “*liturgia*”, para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la “*triarquia*”, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

En *Roma* hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la “*vicésima hereditatum*” (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de la tributación, como en el caso de los “*ultra tributa*”, creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases eran valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces más caros que su valor; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición; además, para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva del “*tributum*”)⁸.

⁷ Guillermo Ahumada, Tratado de finanzas públicas, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, t. I, p. 47.

Sobre la historia de la tributación y la evasión, ver Armando Giorgetti, La evasión tributaria, Depalma, Buenos Aires, 1967, ps. 15 y ss.

⁸ Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Tratado de finanzas, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, t. 11, p. 220

Durante el Imperio Romano, y particularmente con la “*Lex Julia Municipalis*”, surgieron localidades denominadas “*fora*” y “*conciabula*”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (*munera*); por ello se denominó “*municipes*” a los habitantes de tales ciudades, y “*municipia*” a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al “*curator*”, que velaba por los intereses fiscales, y al “*defensor civitatis*”, que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el “*ordo decurionum*” respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales⁹.

A algunos tributos medievales nos hemos referido ya en el párrafo anterior. Cabe agregar que, a los reyes, en algunas épocas, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o impuestos personales debidos por los habitantes desde la edad de 15 años, o impuestos sobre los consumos y su introducción (sal, granos, etc.), o tributos sobre formas presuntas de vida (tasas basadas en el número de hogares, en la cantidad de ventanas de los edificios, etc.). Las palabras “tributo” e “impuesto” implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección; en las primeras épocas medievales, los hombres libres prestaban servicios personales en las armas. El “estimo” y el “catastro”, en la república florentina, eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales¹⁰.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se los pagaba para gozar de cierta autonomía (v.gr., los judíos en tiempos de Cristo). Los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero, para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.

Sin embargo, como bien señala Martín, el Medioevo es otro período de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos entonces exigidos debían ser asimilados a obligaciones privadas, “basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia”¹¹.

Gran cantidad de alzamientos, revoluciones, guerras, han tenido por una de sus causas más importantes la tributación injusta, como se verá más adelante al analizar los efectos políticos de los impuestos (cap. II, punto 3.9.1). En razón de que el Estado moderno nació bajo el signo del absolutismo, los monarcas fueron cada vez más propensos a establecer tributos, lo cual dio origen a fuertes rebeliones, como las que concluyeron con la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la declaración de la independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789.

2.2. Evolución del pensamiento financiero.

Citaremos sólo algunas de las más importantes corrientes que fueron surgiendo a partir de la instauración del Estado moderno, ya que únicamente revisten interés histórico los pensadores anteriores como Jenofonte. A relevantes autores aquí no mencionados nos referiremos en el trascurso del presente libro.

Mercantilismo.

Los mercantilistas pensaban en la riqueza, principalmente, como oro y plata (en esa época se decía “tesoro”), y para ellos era más deseable la abundancia de dinero que los bienes. El camino hacia la riqueza era una balanza favorable de las exportaciones sobre las importaciones, que se debería pagar en “tesoro”. Durante la administración financiera de Colbert, en Francia, y Cromwell, en Inglaterra, se dio a los principios mercantilistas la aplicación más concreta de que hayan podido gozar jamás. El mercantilismo era una filosofía práctica sobre cómo obtener riqueza.

Thomas Mun (1571-1641) fue el más claro expositor de la doctrina, y su obra más importante llevó por título *La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior* (publicada póstumamente en 1664). Se trataba de un inglés con activos intereses en el comercio. Su intención era incrementar la riqueza de la nación, fomentando el comercio dentro y fuera de Inglaterra y propendiendo al aumento de la producción nacional. Aconsejaba no gravar con impuestos los artículos fabricados principalmente para exportar. Los derechos de importación sobre las mercancías a reexportar debían ser bajos, en tanto que había que recargar fuertemente las importaciones de productos destinados al consumo interior.

Otros mercantilistas fueron Antonio Serra, Antoine de Montchretien (aunque con un sesgo más nacionalista, ya que propiciaba que Francia se bastara a sí misma), sir James Steuart.

⁹ Catalina García Vizcaíno, Los tributos frente al federalismo. Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional, Depalma, Buenos Aires, 1975, ps. 227/8. Ver, asimismo, Rafael Bielsa, Principios de régimen municipal, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, ps. 63/5.

¹⁰ Ahumada, *oh. cit.*, t. 1, p. 48.

¹¹ José María Martín, Ciencia de las finanzas públicas, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, p. 42. Notemos que la palabra “feudalismo” deriva de “feudum”, que pertenece a la familia de “fides” (lealtad). Como puntualiza magistralmente Hegel en su Filosofía de la historia -citado en la obra mencionada de Martín-, “la lealtad es aquí una obligación nacida de una cosa poco justa, es una relación que se propone algo justo, pero que también tiene a lo injusto por contenido, pues la fidelidad propia de los vasallos no es un deber que se tiene ante lo universal, sino que es una obligación privada que tiene que ver con la contingencia, la arbitrariedad y la violencia”.

Párrafo aparte merece sir William Petty (1623-1687), médico que logró fama porque se decía que había revivido a una joven que había sido ahorcada por el presunto asesinato de su hijo. Petty se dedicó a la economía y a la estadística, e inventó distintos artefactos, aunque era totalmente autodidacto en estos aspectos. El último trabajo publicado en vida de su autor fue el Tratado sobre las tasas y contribuciones (1662); otras de sus obras fueron publicadas después de su muerte. Consideraba que las funciones estatales debían comprender, además de las tradicionales (defensa, mantenimiento de los gobernantes, justicia y cuidado de las almas de los hombres), tres funciones adicionales: sostenimiento de las escuelas y colegios; financiamiento de los orfanatos y cuidado de los necesitados; y, finalmente, mantenimiento de los caminos, corrientes navegables, puentes y puertos. No obstante enrolarse en el mercantilismo, su cita favorita, el aristotélico “El mundo rechaza ser mal gobernado”, anunciaba la aparición de las ideas liberales.

Como fórmula básica para el establecimiento de los impuestos, Petty aducía que los hombres debían contribuir para el Estado según la participación y el interés que tuvieran en la “paz pública”, es decir, conforme a sus “posesiones o riquezas”. Consideraba, sin embargo, que la gente era remisa a pagar impuestos (por escasez de moneda, inconveniencia de la época de pago, inequidad, o porque se suponía que el soberano pedía más que lo que necesitaba, y que su finalidad era el esplendor superfluo de éste y su corte, etc.). Sostenía que los impuestos no debían ser tan altos como para reducir los fondos que eran menester para mantener el comercio de la nación; no eran perjudiciales en tanto se los invirtiera en productos nacionales (entendiendo que los impuestos volvían directamente al pueblo). Le parecía que eran esencialmente justos los impuestos sobre el consumo (que cada persona pagara impuestos en proporción a lo que disfrutaba o a sus gastos), y que fomentando la frugalidad se incrementaría la riqueza de la nación. Los impuestos sobre las importaciones y las exportaciones debían aplicárselos de modo razonable y en cierta medida selectivamente (aplicar un derecho de importación alto sobre los bienes fabricados en Inglaterra); había que cobrar impuestos muy reducidos o no cobrar tributos sobre las materias primas necesarias para las industrias inglesas. Los impuestos sobre la exportación nunca debían exceder del punto en que elevaran el costo del producto por encima del precio exigido por los competidores de otras naciones. Se oponía a otros tipos menores de impuestos (sobre los monopolios, porque fomentaban su creación; sobre las loterías, pues afirmaba que, si la lotería debía ser explotada, correspondía que lo fuera por el Estado, y no por los intereses privados, etc.). Su trabajo ha constituido el primer tratamiento sistemático de tributación.¹²

Cameralismo.

Distintos autores alemanes de los siglos XVII y XVIII adaptaron el mercantilismo, cultivando las “ciencias camerales”, denominadas así por el vocablo alemán “Kammer” y el latino “camera”, que significa “cámara” (de este modo, pretendían darle el sentido de “gabinete real”), ya que su propósito era constituirse en consejeros o, en su caso, escribir libros de cabecera para los príncipes y reyes.

Los autores más importantes de esta corriente, representados en Alemania por Von Justi (1720-1771) y en Austria por Von Sonnenfels (1732-1817), se reunían como consejeros del príncipe o gobernante, en sus cámaras privadas, para la administración eficiente del dominio y las regalías reales. Las ciencias camerales comprenden nociones de administración y gobierno, de economía y política económica y de finanzas públicas¹³.

Von Sonnenfels fue, en 1763, el primer ocupante de la Cátedra de Economía de la Universidad de Viena. Era también un humanista imbuido del espíritu de la Ilustración, que atemperó el absolutismo de su época. Su libro de texto sobre economía fue usado en las universidades austríacas hasta 1848.

Johann Heinrich von Justi fue uno de los cultores más destacados de esta corriente, con su obra *Economía política o tratado sistemático de todas las ciencias económicas y cameralistas* (1755), en la cual propugnaba que los impuestos debían ser de tal índole que se los pagara de buen grado, no debían restringir la industria ni el comercio, tenían que recaer en forma relativamente equitativa, había que recaudarlos sólo sobre las personas u objetos respecto de los cuales fuese posible efectuar la recaudación. Además, los impuestos debían ser aplicados de modo que su recaudación no exigiese muchos empleados; la época de pago y el monto de los impuestos tenían que ajustarse a la conveniencia del contribuyente. Notemos que estos postulados tienen vigencia actual.

¹² John W. McConnell, Enseñanzas básicas de los grandes economistas, TEA, Buenos Aires, 1961, ps. 24/7 y 329/31. Ver, asimismo, Henry W. Spiegel, El desarrollo del pensamiento económico, Omega, Barcelona, 1973, ps. 151/67.

Sobre los orígenes del mercantilismo, el mercantilismo ibérico, italiano, francés, angloholandés, y el final de esta escuela, ver René Gonnard, Historia de las doctrinas económicas, Aguilar, Madrid, 1964, ps. 43/166.

Jean Bodin, bajo la influencia mercantilista, en sus Seis libros sobre la república (1576), abogaba por altos impuestos a la exportación de materias primas y a la importación de productos manufacturados; que los impuestos directos fuesen establecidos en caso de necesidad, y, entre otros aspectos, que se llevara un catastro o censo para que los impuestos sobre la propiedad descansaran sobre bases proporcionales. En el capítulo 2 del libro IV de la obra citada, Bodin señalaba que las entradas o recursos públicos provenían: 1) del dominio público y fiscal; 2) de la conquista de las cosas del enemigo; 3) de las donaciones; 4) del tributo de los aliados; 5) del tráfico comercial del príncipe; 6) de los impuestos de importación y exportación; 7) de los impuestos directos sobre los súbditos.

¹³ Para Dino Jarach (ob. cit., p. 4), la ciencia cameralista constituye la primera expresión de la ciencia de las finanzas públicas. Es precursora de la doctrina de los destacados autores alemanes del siglo XIX, Von Stein, Adolf Wagner y Schiiffle, y también de las actuales doctrinas de política económica y planificación.

Fisiocracia.

En Francia, bajo la dirección espiritual de Francois Quesnay (1694-1774), médico de profesión (médico personal de Luis XV y madame de Pompadour), que en los umbrales de la vejez se dedicó al estudio de la llamada “economía rural”, un grupo de filósofos sociales, conocidos con el nombre de “*Économistes*” (Gournay, Dupont de Nemours, Turgot, Mercier de la Riviere, Mirabeau), fundó lo que en el pensamiento económico se denominó “fisiocracia”, que etimológicamente significa “gobierno de la naturaleza”.¹⁴

Este movimiento se caracterizó por: ser el primer intento de crear un sistema científico de la economía; haber ensayado con el “*Tableau économique*” de Quesnay un enfoque macroeconómico; el ensalzamiento del orden natural como capaz de lograr el máximo bienestar para todos, a cuyo fin debían ser removidas todas las trabas estatales a las actividades productivas y al comercio; la teoría del *producto neto*, por la cual *sólo* la actividad agrícola arroja un producto neto superior a los medios utilizados para la producción (salarios, intereses).

Desde el punto de vista financiero, la fisiocracia aportó lo siguiente:

1) limitación de las funciones estatales (garantizar la vida, la libertad y la propiedad) y eliminación de las trabas a las actividades individuales, propiciando el lema “*laissez faire, laissez passer*” (según Turgot, fue el grito dirigido a Colbert por un comerciante, llamado Legendre, en una asamblea). Tal propuesta era revolucionaria, teniendo en cuenta que Quesnay fue médico del rey Luis XV -que aplicó impuestos mercantilistas- y de madame de Pompadour.

2) el impuesto debía gravar el único acrecentamiento neto de la riqueza, es decir, la renta de la tierra (las rentas percibidas por la clase terrateniente);

3) la doctrina del impuesto único sobre la renta de la tierra, como reacción contra la gran cantidad de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo de la monarquía francesa;

4) la teoría de la amortización y capitalización del impuesto;

5) la crítica contra los impuestos indirectos a los consumos y la defensa de la imposición directa; la teoría de la limitación de los gastos públicos al producto de la recaudación del impuesto, límite del “orden natural”.

Los fisiócratas pensaban que de la agricultura provenían todas las riquezas, y consideraban, por una errónea interpretación de la teoría de la incidencia, que al gravar aquella actividad podían ser alcanzadas todas las otras manifestaciones de capacidad contributiva por el fenómeno de la traslación¹⁵. Entendían que la sociedad se dividía en tres clases económicas: terratenientes, que debían pagar el impuesto pretendido; agricultores, que trabajaban directamente las tierras, y clase estéril, el resto de la sociedad (v.gr., artesanos, industriales, comerciantes), que no podía reproducir el equivalente de lo que consumía.

Preconizaban que la alícuota del impuesto fuera un tercio del producto neto o, según Baudeau, del 30 %, de modo que, si se admitía como producto neto la cifra de 2.000 millones de francos que figuraba en la *Explication du tableau économique*, se obtendría exactamente la cantidad de 600 millones de francos con destino al impuesto territorial, constituyendo ello todo el presupuesto, pues no habría otros gravámenes. Empero, notemos que gran cantidad de terratenientes de la época, en su condición de nobles, estaban casi todos dispensados de pagar impuestos, por lo cual podían haber pensado que la contribución era excesiva y que los fisiócratas les hacían pagar muy cara la jerarquía otorgada. Los fisiócratas se anticiparon a replicar tales lamentaciones con el siguiente razonamiento, que demuestra cuán sutil era su inteligencia en materia económica: dicho impuesto no lo sentiría nadie, pues en verdad nadie tendría que pagarlo. En efecto: en el acto de comprar un terreno, el comprador deduciría del precio el monto del impuesto, es decir, el 30 % de tal prestación -valor por la porción del terreno destinada al impuesto-, y, por ende, aunque nominalmente el propietario venía a pagar el impuesto, no lo hacía efectivo en realidad¹⁶.

Corresponde agregar que el sistema fiscal de los fisiócratas fue llevado a la práctica por uno de sus discípulos, el margrave de Baden, quien lo aplicó en tres distritos municipales de su principado, pero la experiencia fue un fracaso:

¹⁴ El vocablo “fisiocracia” se debe a Dupont -llamado “de Nemours” por ser ésta su ciudad natal-, quien publicó, cuando sólo tenía 24 años (1761), un libro titulado *Physiocratie ou constitution essentielle du gouvernement le plus avantageux au genre humaine*. Sin embargo, el nombre de “fisiocracia” fue casi en seguida desechado, y a sus adeptos se los denominó “economistas”. Más tarde, cuando este término fue utilizado como sustantivo genérico, deviniendo impropio caracterizar con él a una escuela en especial, se popularizó el nombre de “fisiócratas” para denotar a los cultores de la corriente que consideramos.

Si bien Adam Smith, al referirse a la fisiocracia, sostuvo que ninguna nación había adoptado el sistema propiciado por ella, que sólo existía “en las teorizaciones de algunos pocos hombres de gran sabiduría e ingenio de Francia”, por lo cual “no merece la pena examinar con gran extensión los errores de un sistema que nunca ha causado daños en ninguna parte del mundo y que probablemente no los causará jamás” (capítulo IX, libro IV, Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones), afirmó que habría dedicado su libro al Dr. Quesnay de no haber fallecido éste tres años antes de su publicación.

Asimismo, Smith citó a Mirabeau (en el capítulo referido), en cuanto éste sostuvo que el “*Tableau économique*” de Quesnay era una de las tres grandes cosas que más habían contribuido a la estabilidad de las sociedades políticas, complementando a las otras dos (la invención de la escritura y de la moneda).

¹⁵ Sobre la fisiocracia, además de la obra citada de Gonnard (ps. 169/235), ver R. L. Meek, *La /tsiocracia*, Ariel, Barcelona, 1975. Ver, asimismo, Charles Gide y Charles Rist, *Historia de las doctrinas económicas*, Depalma, Buenos Aires, 1949, t. I, ps. 3/73.

¹⁶ Como explica Charles Gide, esta teoría, “si bien tiene validez para los propietarios que compren la tierra con posterioridad al establecimiento del impuesto, no la tiene para los propietarios que tengan el honor de inaugurar el régimen fisiocrático. Y, claro está, era precisamente a estos últimos a los que hacía falta convencer y convertir a la nueva doctrina” (oh. cit., p. 58).

en dos de los municipios hubo que renunciar al ensayo luego de cuatro años (1772-1776), y en el tercero, con altibajos, se prolongó hasta 1802. El “aumento del impuesto sobre la renta de las tierras determinó una severa caída en los valores de éstas, en tanto que la supresión de los impuestos sobre el consumo produjo un notable aumento en el número de tabernas. Los fisiócratas argumentaron que esta experiencia no podía ser considerada decisiva, porque se la había llevado a cabo en pequeña escala. En cierta forma, la Revolución Francesa se inspiró en la fisiocracia al establecer impuestos directos.

La escuela liberal.

Muchos de los principios de esta corriente se hallan vigentes en la actualidad. Analizaremos brevemente a algunos de sus principales expositores.

Adam Smith (1723-1790): Este gran autor escocés es considerado el padre de la economía política, a la cual sistematizó en su famosa obra *An inquiry into de nature and causes of the wealth of nations* (Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones), publicada en 1776, de amplia difusión mundial¹⁷. El libro V de esta obra lleva por título: “Ingresos del soberano o de la comunidad”. Con relación a los gastos del soberano o de la comunidad -papel del Estado-, los limita a la defensa, la administración de justicia, las obras públicas y otras instituciones públicas (instituciones para facilitar el comercio de la sociedad -determinadas ramas del comercio; justifica, en ciertos casos, la protección del Poder Ejecutivo por medio de los derechos aduaneros-; instituciones para la educación de la juventud, e instrucción de las personas de todas las edades; en especial, la instrucción religiosa, para preparar a las personas “para otro mundo mejor en la vida futura”), y al sostenimiento de la dignidad del soberano.

Los ingresos destinados a sufragar los gastos “para los que la Constitución del Estado no tiene señalada ninguna renta especial, pueden sacarse: primero, de algún fondo que pertenezca especialmente al soberano o la comunidad y que sea independiente de los ingresos de la población; segundo, de los ingresos de la población”. Respecto del primero, afirma que el soberano, al igual que cualquier otro dueño de un caudal, puede extraer de éste un beneficio directamente o prestándolo.

Divide al capital en *fijo* (edificios, máquinas, instrumentos de producción y muebles afectados a ese proceso, mejoras y abonos en las tierras, y gastos en el estudio o aprendizaje para la habilidad o pericia de los individuos) y *circulante* (dinero, provisiones, materias primas, y productos semiterminados y terminados).

Cabe destacar que el fondo invertido en una casa habitación para el propio dueño cesa, en ese momento, de cumplir funciones de capital, ya que no rinde producto alguno a su propietario; ello enerva, para Smith, la posibilidad de “rentas de uso” o “rentas presuntas”, que provienen del servicio prestado por esos bienes. Los ingresos constituyen una riqueza nueva derivada de una fuente productora (tierra, capital o trabajo). Al referirse específicamente a los *impuestos*, sostiene que los ingresos individuales surgen de tres distintas fuentes: la renta (renta propiamente dicha es sólo la que deriva de la tierra, y se le paga al terrateniente por el uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo), los beneficios y los salarios, de modo que todo impuesto tiene que ser pagado, en último término, por una u otra de estas tres clases de ingresos, o por todas ellas, indiferentemente (cuarta clase).

Antes de entrar al análisis detallado de los impuestos, enumera como premisa de ellos en general *los cuatro axiomas o principios siguientes*:

I) “Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que respectivamente disfrutaban bajo la protección del Estado”¹⁸.

II) “El impuesto que debe pagar cada individuo tiene que ser fijo y no arbitrario. Todos los detalles: el momento del pago, “la forma del pago, la cantidad a pagar, deben ser claros y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona”. De lo contrario, se hallarían a merced del recaudador, “que puede recargar al contribuyente que a él le molesta, o arrancarle, por miedo a tal recargo, algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes ni corrompidas”. Se lo conoce como *principio de la certeza*, al cual el autor le reconoce tal importancia 'que

¹⁷ Entre las múltiples publicaciones de la obra mencionada, se ha tomado para el presente: Adam Smith, *Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Aguilar, Madrid, 1961.

Adam Smith tuvo una vasta trayectoria docente como profesor de Literatura Inglesa y Economía Política. En 1751 fue nombrado profesor de Lógica en la Universidad de Glasgow (que en ese momento era una de las mejores de Europa), y a fines de ese año pasó a la cátedra de Filosofía Moral. En 1759 publicó su *Teoría de los sentimientos morales*, que le aseguró una rápida y gran reputación.

En 1764 abandonó el profesorado y viajó al extranjero, adquiriendo una cultura internacional. Hacia el final de su vida, se desempeñó en Edimburgo como comisario de aduanas. (Ver Gide y Rist, *oh. cit.*, t. I, ps. 74/161; asimismo, Spiegel, *oh. cit.*, ps. 268/72 y 274/308.)

¹⁸ Este principio ha sido denominado por Dino Jarach (*oh. cit.*, ps. 7/8) como “de las facultades o igualdad”, reuniendo las reglas de la igualdad y proporcionalidad. La primera parte equivale a lo que la doctrina posterior ha denominado “principio de la capacidad contributiva”. Por la segunda parte, entiende que adopta el principio del beneficio, anticipándose a la teoría de DeViti de Marco (el ingreso es la medida en que cada uno demanda los servicios públicos indivisibles) y de Grizziotti (el fundamento del impuesto es la capacidad contributiva, como indicio de la participación en los beneficios que derivan de la pertenencia al Estado). José María Martín (*oh. cit.*, ps. 132/3) denomina al principio “norma de equidad”.

concluye que “la existencia de un importante grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre”. Conviene recordar que este principio es antecedente del moderno “principio de legalidad”.

III) “Todo impuesto debe cobrarse en la época, o de la manera, que mayor conveniencia pueda ofrecer al contribuyente el pago. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero cuando esas rentas suelen vencer, se cobra en el momento en que más cómodo de pagar le resulta al contribuyente, o en el momento en que es más probable que disponga de dinero para pagarlo”. Se lo considera como *principio de la comodidad*.¹⁹

IV) “Todo impuesto debe estar ideado de tal manera que extraiga de los bolsillos de la población o que impida que entre en ellos la menor cantidad posible por encima de la que hace ingresar en el tesoro público del Estado”. Éste es el principio de economicidad, que se altera de cuatro formas:

- 1) si el cobro del impuesto requiere muchos funcionarios, cuyos salarios consumen gran parte de su producto;
- 2) si constituye un obstáculo para las actividades de la población, desalentándola a dedicarse a negocios “que podrían dar sustento y ocupación a grandes multitudes”;
- 3) “Los embargos y demás castigos en que incurren los desgraciados individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales”;
- 4) “El someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, puede exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias”. Esto alude a los gastos privados que deben ser realizados para afrontar las exigencias y los requerimientos formales de los recaudadores.

Todos estos principios, pese a algunas críticas de que han sido objeto -las cuales, a nuestro entender, son simples detalles-, tienen sorprendente actualidad. Corresponde agregar que Smith, en la obra citada, efectúa, asimismo, un análisis de los más importantes impuestos de su tiempo en Inglaterra y en el mundo, examinando su traslación e incidencia.

David Ricardo (1772-1823): Era hijo de un holandés establecido en Inglaterra, corredor y bolsista, que lo inició en los negocios desde los 14 años, pero que se distanció de David a consecuencia de que éste contrajo matrimonio en contra de la voluntad del padre y, además, se convirtió al cristianismo. No obstante, triunfó brillantemente, obteniendo fortuna y honores. Su obra principal fue *Principios de economía política y tributación*²⁰, que contiene, en esencia, una teoría general de la distribución, centrándose en la *incidencia de los impuestos* según que afecten la renta de la tierra (considerada por Ricardo como renta diferencial, lo cual ha dado origen a una doctrina que la ciencia económica actual denomina “renta ricardiana”), a diferencia de los que gravan otros aspectos -v.gr., los que recaen sobre los productos-.

Entiende que los impuestos “son una porción del producto de la tierra y del trabajo de un país, puesta a disposición del gobierno, y siempre se pagan, a la postre, ya del capital, ya de “la renta del país [...] el capital de un país es fijo o circulante, según sea de naturaleza más o menos duradera”²¹. Destaca que si el capital de un país queda disminuido, se reducirá su producción, y si el pueblo y el gobierno continúan efectuando el mismo gasto improductivo, “los recursos de ambos disminuirán con creciente rapidez, y sobrevendrían la miseria y la ruina”. Todos los impuestos tienden a aminorar la potencia acumuladora, y los gobiernos no deberían crear impuestos “que hayan de recaer necesariamente sobre el capital, puesto que al hacerlo disminuirían los fondos destinados al sostenimiento de la clase trabajadora, y [...] reducirían la producción futura del país”.

Un impuesto sobre el *producto del suelo* no sería pagado por el propietario, ni por el agricultor, sino que sería trasladado al *consumidor*, por el aumento del costo de producción que origina un aumento del precio²².

¹⁹ Agrega que los impuestos sobre artículos de consumo suntuario son pagados por el consumidor a medida que los compra (da por sentada su traslación), por lo cual éste tiene la libertad de comprarlos o no, sin que los impuestos le produzcan alguna incomodidad importante.

²⁰ Para el presente, seguimos la publicación. David Ricardo, *Principios de economía política e imposición fiscal*, Biblioteca de Cultura Económica, El Consultor Bibliográfico, Barcelona, 1932

Ver el comentario de Gonnard, ob cit., ps 309/21. Asimismo, Gide y Rist, ob cit, t. I, ps. 191/216; Spiegel, ob. cit., p&. 366/97.

Aunque las teorías ricardianas son expresión del liberalismo manchesteriano, han sido utilizadas por el *colectivismo*. en virtud de su abstracción, tantas veces criticada por la escuela realista e histórica. Según Senior, era “el escritor más imperfecto de cuantos han alcanzado la celebridad filosófica”.

²¹ Si las necesidades del gobierno, al ser atendidas por el cobro de impuestos adicionales, dan lugar a un aumento de la producción, o a una reducción en el consumo del pueblo, “los impuestos recaerán sobre la renta, y el capital nacional permanecerá invariable; pero si no hay aumento de producción o reducción del consumo improductivo por parte del pueblo, los impuestos recaerán necesariamente sobre el capital, es decir, que disminuirán los fondos destinados al consumo productivo” (*Principios de economía ...*, ob. cit., ps. 221/2).

²² Afirma que “la renta de la tierra es la diferencia entre el producto obtenido por iguales dosis de trabajo y de capital empleadas en terrenos de la misma o de distinta calidad [...] la renta en dinero de la tierra, y su renta en trigo, no varían en la misma proporción. En el caso de un impuesto sobre el producto del suelo, de un impuesto sobre la tierra, o de diezmos, la renta en trigo de la tierra variará, mientras que su renta en dinero permanecerá siendo la misma” (*Principios de economía ...* ob. cit., ps. 222/4, 230 y ss.).

Un impuesto sobre la *renta de la tierra* recaería totalmente sobre los *propietarios*, y no podría transferirse a los consumidores²³. Es decir, el impuesto sobre la renta de la tierra no puede ser transferido para impedir la elevación del precio de la producción obtenida en el margen, y no desalentar dicho impuesto al cultivo.

Los *diezmos* son tributos sobre el producto bruto de la tierra, que recaen sobre el *consumidor*, y difieren del impuesto sobre la renta de la tierra en que afectan terrenos que éste no alcanzaría. Tanto por los terrenos de la peor calidad como por los mejores había que pagar diezmos en proporción a la cantidad de producto obtenido en ellos.

Un impuesto sobre la *tierra*, que se cobra en proporción a la *renta de la tierra*, y que varía con ella, es, en realidad, un impuesto sobre ésta, al no aplicárselo a los terrenos que no producen renta. Pero si se establece un gravamen sobre *todos los terrenos cultivados*, será un impuesto sobre el producto, haciendo subir el precio de éste.

Todo impuesto sobre mercancías que no pueden ser reducidas rápidamente en cantidad recaerá sobre el propietario, si el aumento del precio viniera a disminuir la demanda, manteniéndose la oferta (v.gr., los impuestos sobre las casas).

Los impuestos establecidos sobre artículos suntuarios recaen solamente sobre quienes hacen uso de éstos. Un tributo sobre el vino es pagado por el consumidor de esta bebida. Los impuestos sobre los beneficios y sobre las mercancías, en principio, hacen subir los precios.

Los impuestos sobre los *salarios* harán subir el precio de la mano de obra, disminuyendo los beneficios del capital.

Teoría del sacrificio.

John Stuart Mill (1806-1873) fue, tal vez, el primero de la tradición inglesa en proponer cambios en el sistema impositivo para introducir reformas sociales. Individualista en sus inicios, en la segunda parte de su vida estuvo enrolado en el colectivismo: cada hombre debía disfrutar de los beneficios de su propia producción.

Defendía el derecho del propietario a disponer de su propiedad, hasta su muerte, en la forma que deseara; por ende, sugería que se limitara el monto que una persona podría heredar²⁴.

Refutó el principio del “beneficio” y lo reemplazó por el de “*capacidad contributiva*”, que desembocó en los principios de igualdad, proporcionalidad y minimización del sacrificio, y en la imposición progresiva, en tanto que el principio del beneficio puede implicar el impuesto regresivo²⁵. Para Mill, la igualdad de impuestos equivalía a la igualdad de sacrificio.

Cabe recordar que Mill se opuso a la *doble imposición del ahorro*, en el sentido de que un impuesto que grave con igual alícuota toda la renta, tanto la destinada al consumo como la ahorrada, discrimina en perjuicio de ésta, al gravar primero la renta ahorrada y luego, periódicamente, los intereses obtenidos de su inversión.

Teoría del cambio.

Entre los optimistas de las finanzas públicas, mencionaremos a *Frédéric Bastiat* (1801-1850)²⁶ -autor, entre otras obras, de *Les harmonies économiques*-²⁸ y *William Nassau Senior* (1790-1864), quienes definieron el fenómeno financiero como un fenómeno de cambio, por el cual el Estado es un factor positivo que presta servicios (orden, justicia y seguridad), recibiendo a cambio *impuestos*.

A esta postura se opone la *teoría pesimista del consumo* -si bien optimista en la creencia del esfuerzo humano- de *Jean Baptiste Say* (1767-1832), que no considera como bienes a los servicios estatales por los cuales son cobrados

²³ La renta de la tierra aparece cuando el crecimiento de la población y la necesidad de subsistencia obligan a los hombres a trabajar terrenos de inferior calidad que los que fueron primeramente ocupados. Tal renta deriva no sólo de la existencia de terrenos fértiles, sino también de que haya otros terrenos que no lo sean tanto y que a pesar de ello deban ser cultivados. De ahí surge la *renta diferencial*. En su obra no aparecen referencias concretas a los progresos en la agricultura e industria en cuanto a la explotación de suelos infértiles.

Su planteo es marcadamente abstracto. Un propietario de tierra no podría subir la renta, ya que dejaría inalterada la diferencia entre el producto obtenido en el terreno menos productivo y el cosechado en los demás. Según el rendimiento de los terrenos frente al mismo trabajo se establece el monto de la renta, de modo que los cultivadores de los terrenos más pobres no pagarían renta ni impuesto que tendiera a subir el precio del producto. Tal impuesto “no impediría el cultivo de terrenos nuevos, puesto que éstos no pagan renta y no estarían sujetos al gravamen”. Aclara que la renta de la tierra es la suma pagada a su propietario sólo por el uso de la tierra; la suma adicional que se paga con el nombre de “renta” es desembolsada por el uso de los edificios, etc., y constituye, en realidad, los beneficios del capital del propietario. Si el impuesto gravara, además, la renta de los edificios e instalaciones, en poco tiempo se trasladaría al *consumidor* (*Principios de economía ...*, oh. cit., ps. 251 y ss.).

²⁴ Propició un programa de reforma agraria basado en la confiscación por el Estado de los incrementos no ganados del valor de la tierra. En su obra *Principios of political economy* (1848) expuso sus ideas sobre la nacionalización gradual de la tierra mediante un impuesto sobre los aumentos de valor no debidos a las mejoras individuales, sino a la actividad de la comunidad (v.gr., mejoras generales). Notemos que, en el extremo, la teoría marxista postuló, en un principio, un fuerte impuesto progresivo o gradual sobre los ingresos, y la abolición de las herencias. Merced a medidas confiscatorias se puede llegar a que el Estado sea el dueño de los medios de producción y a la nivelación de los ingresos.

²⁵ Ver el análisis efectuado en las obras citadas de Jarach (ps. 13/4), Gonnard (ps. 356/63), McConnell (ps. 343/5) y Gide y Rist (t. I, ps. 4 79/517). Asimismo, ver Overton H. Taylor, *Historia del pensamiento económico*, TEA, Buenos Aires, 1965, ps. 263/324. (Ver *infra*, puntos 4.3, 4.4 y 4.5.)

²⁶ Ver Federico Bastiat, *Armonías económicas*, Librerías de Mariano Escribano y Leocadio López, Madrid, 1870. Ver, asimismo, Federico Bastiat, *Capital y renta*, Imprenta de La Tutelar, Madrid, 1860.

los impuestos, y para quien la actividad financiera es un fenómeno de consumo, no de creación o cambio de riquezas²⁷. Como consecuencia de su obra *Tratado de economía política* (1804), fue eliminado del tribunalado francés por el primer cónsul, a causa de algunas de sus doctrinas. Para este autor, el acrecentamiento de la capitalización -a la cual no podía limitársela- y los progresos del maquinismo favorecían a la industria; el gobierno ideal debía ser barato y actuar poco, y el Estado era un mal industrial y un mal comerciante²⁸.

Say sostenía que el impuesto es “el valor pagado al gobierno por los particulares para atender a los *consumos públicos*”, y que era indiferente la forma material en que se pagara ese valor, “a no ser que se considere la mayor o menor comodidad con que se efectúa el pago. Lo esencial es la cuota del *valor pagado*”. Lo que importaba era que se tratara de un valor sacrificado por el *contribuyente*, “o sea por la sociedad”. Señalaba que “si la prestación se hizo en especie, una vez consumidos los *productos*, no existe ya su *valor*, y de consiguiente no pertenece a nadie. Si la prestación se hizo en servicios personales [...], estos servicios se consumieron del mismo modo en utilidad del gobierno o del público. Si la prestación se hizo en dinero, este dinero se cambió por otros *productos* (lo que no es una restitución); y estos *productos* se consumieron (lo que es una destrucción)”.

Agregaba que, en cualquiera de estos casos, “la sociedad no se indemniza del sacrificio del impuesto sino con los goces y con la seguridad que recibe en *cambio*; pero de ningún modo con la vuelta de este *valor* a la sociedad, porque no vuelve a entrar en ella, sino que se consume. Por consiguiente, si la sociedad no saca ventaja alguna de este *consumo*, no recibe ninguna indemnización de su sacrificio; y si la ventaja que saca no es proporcionada a la privación que le resultó del sacrificio, hace un contrato en que resulta perjudicada”²⁹.

Marginalismo.

La escuela de la utilidad marginal (o utilidad final), que tuvo por cultor a *Hermann Heinrich Gossen* (1810-1858), entendía que el valor de las cosas es proporcional a su capacidad para procurar satisfacciones, pero a medida que la cantidad disponible aumenta, la satisfacción que da cada unidad siguiente decrece; el valor se establece en el punto en que la utilidad marginal y la inutilidad marginal se equilibran.

En Inglaterra, *William Stanley Jevons* (1835-1882) -autor, entre otras obras, de *Teoría de la economía política*-, destacó que la suma de las utilidades de todas las unidades disponibles de la oferta es la utilidad total; la de la última unidad consumida es “el grado final de utilidad” (esta última, llamada por Wicksteed y Marshall, con posterioridad, “utilidad marginal”), definido como “el grado de utilidad de la última cantidad (o de la próxima posible) pequeñísima, o infinitamente pequeña, añadida a la cantidad total existente”; el grado final de utilidad disminuye a medida que aumenta la cantidad. En Suiza fue continuado por *Léon Walras* (1834-1910).

La *escuela marginalista austriaca* sostuvo que las finanzas públicas consistían en un problema de valor. Las necesidades públicas son necesidades individuales que los sujetos ordenan según su urgencia y la cantidad de renta disponible, en forma tal que se igualen las utilidades marginales ponderadas logradas por la satisfacción de todas esas necesidades. La riqueza sólo puede ser gravada con tributos cuando su utilidad para el gasto público es mayor que el empleo que de ella hacen los particulares.

Carl Menger (1840-1921), padre espiritual de esta escuela, autor de *Principios de economía política* (1871) y *Problemas de la economía y de la sociología* (1883), resaltó que el valor era un fenómeno subjetivo, y no una cualidad inherente a los bienes, sino algo que se le *imputa* (teoría de la imputación); ignoró completamente las valoraciones objetivas.

Para *Friedrich von Wieser* (1851-1926), autor de *Valor natural* (1889), el valor provenía sólo de la utilidad (además de la importancia de la escasez), aunque distinguía el valor de cambio -de base psicológica- y el valor “objetivo”, siendo el valor subjetivo una noción atomística. Pese a tal teoría, *rechazaba los impuestos progresivos* (ver punto 4.4).

En tanto, para *Eugen von Bohm-Bawerk* (1851-1914), autor de *Capital e interés* (1884) y *La teoría positiva del capital* (1889), el valor podía ser determinado por el poder del deseo menos importante, satisfecho por la oferta de bienes

²⁷ Las dos concepciones se unen en Francisco Ferrara, quien plantea una dicotomía en la imposición: filosófica (tesis del *cambio*, por la cual, en lugar de “impuesto”, se debería hablar de “contribución”) e histórica (merced a la cual, mejor que con el nombre ya odioso de “impuesto”, debería mencionárselo como “plaga” destructora de las riquezas de los gobernados por voluntad de los gobernantes).

Para Ferrara, el impuesto consiste en la sustitución de un consumo por otro, de modo que el mérito o demérito de aquél radica en que el consumo reemplazante sea más o menos útil que el consumo impedido. Por ende, se debe formular un juicio de valor que confronte la utilidad y el sacrificio del impuesto, o sea, entre consumo impedido y consumo sustituto. Jarach entiende que correspondería también considerar a los consumos respetados, y que además habría que comparar las inversiones impedidas y las sustitutas. A este respecto, ver Jarach, ob. cit., ps. 14/7.

²⁸ Gonnard, ob. cit., ps. 322/9.

²⁹ Juan Bautista Say, *Tratado de economía política*, 4ª ed., Madrid, 1821, t. II, p. 368. Concluía Say afirmando que “el sacrificio causado por el impuesto no recae constante y completamente sobre la persona que paga la contribución. Cuando el contribuyente es *productor*, y puede, en virtud del impuesto, subir el *precio* de sus *productos*, este aumento de *precio* es una parte del impuesto, que recae sobre el *consumidor* de los *productos* que se encarecieron [...]. El aumento de *precio* o de *valor* que adquieren los productos en virtud del impuesto, nada aumenta la *renta* de los *productores* de estos *productos*, y equivale a una disminución en la *renta* de sus *consumidores*” (ps. 368/9).

disponibles. Por lo demás, la utilidad aparecía como una función de la cantidad, lo cual resuelve la cuestión del menor valor del agua respecto del diamante³⁰.

En los escritos de Wieser y Bohm-Bawerk aparece lo que luego sería un rasgo característico de la tradición austríaca: la reacción crítica frente a la obra de Karl Marx. Los austríacos, de posteriores generaciones ampliaron su crítica al socialismo reformista y a todo intervencionismo económico. Se le criticó a esta escuela que en sus inicios considerara al individuo como sujeto de la actividad financiera, la imposibilidad de que los individuos efectúen tan precisas valoraciones, y debido a que las necesidades públicas no son apreciadas individualmente, sino satisfechas por el Estado por medio de servicios indivisibles.

En virtud de estas críticas, la teoría financiera se bifurca:

1) Da lugar a una corriente marginalista renovada, que procura enmendar sus fallas, siendo sus cultores, entre otros, *Emil Sax*, *Ugo Mazzola*, *Maffeo Pantaleoni*, *Knut Wicksell* (ver “Contribución sueca”), *Antonio De Viti de Marco*. Este último autor realiza una tipología de Estados según que los intereses de los productores de servicios públicos coincidan o no con el interés de los consumidores o gobernados (Estado democrático o autocrático, respectivamente); entiende que la renta individual es índice de la demanda de servicios públicos, y que el impuesto debe ser proporcional a la renta; el *impuesto progresivo*, en cambio, “tiende a transformarse en un arma de lucha contra las clases pudientes”, y concluye que “la política que tiende a la nivelación de las fortunas está en conflicto con la que tiende a desplazar la carga tributaria de las clases pobres a las ricas”; critica la clásica teoría de la *traslación*, al acotar que si los bienes y servicios públicos son eficientes, su utilidad supera el sacrificio del impuesto y éste no hace aumentar el costo de producción.

2) Abandona el enfoque económico, escindiéndose en una rama sociológica (*Vilfredo Pareto* y sus discípulos) y una rama política (*Benvenuto Griziotti* y *Gastan Jeze*)³¹. A las ideas de Griziotti nos referiremos a lo largo del presente libro. *Pareto* (1848-1923), noble e ingeniero italiano, continuador del burgués liberal León Walras (aunque éste era un optimista, a diferencia de Pareto, hosco pesimista y devoto de Maquiavelo), publicó, en las décadas de los años 1890 y 1900, numerosos artículos periódicos y libros sobre economía; a la segunda carrera de Pareto, es decir, la economía política, siguió una tercera en sociología, que lo llevó a la publicación de un *Tratado general de sociología* (1916). Cabe destacar que Pareto propuso eliminar la palabra “utilidad” y sustituirla por “*ophelimité*” u “*ofelinidad*”, palabra, ésta, derivada del griego y que fue empleada para denotar la capacidad de satisfacer necesidades; ello se basaba en el criterio de que la utilidad denota la calidad de beneficioso, que es opuesta a lo dañino (como, v.gr., el consumo de bebidas alcohólicas), por lo cual no puede haber una utilidad o beneficio dañino -expresiones contradictorias³².

Con relación a los impuestos, sostenía que sus formas y calidades, “como también, en parte, las formas de los gastos del Estado y de las comunas, son uno de los síntomas más seguros del estado económico y social de un país; porque siempre la clase dominante hace pesar todo lo que puede los impuestos sobre la clase dominada, y hace volver los gastos en su provecho. Es un puro sueño hablar de «la justicia en el impuesto»; hasta aquí el globo terrestre no la ha visto jamás. El discurso pronunciado por M. Ribot, a principios del año 1908, contra el impuesto sobre la renta, tiene partes verdaderamente cómicas. Este eminente hombre político, después de profundas reflexiones, ha descubierto que el impuesto sobre la renta separaría a los ciudadanos en dos clases: la de las personas que votan el impuesto y la de las personas que lo pagan”³³.

Austríacos modernos.

Entre los economistas de la escuela austríaca moderna que se destacaron en el siglo XX, se puede nombrar a *Ludwig von Mises* (n. 1881), *Friedrich von Hayek* (1899-1992) y *Joseph A. Schumpeter* (1883-1950). El primero criticó fuertemente al socialismo, sistema que consideraba impracticable porque no contemplaba un método racional para fijar los precios; su adhesión al *laissez faire* lo fue en tal grado que rehusó conceder algún papel al gobierno en la economía. Al referirse al precio de la tierra, enseñaba que “los impuestos reducen los correspondientes precios de mercado,

³⁰ Ver Eugen von Bohm-Bawerk y Rudolph Hilferding, *Valor y precio de producción*, Tiempo Contemporáneo, Buenos Aires, 1975 Esta obra contiene la famosa polémica entre los dos mencionados autores (de la escuela austríaca y de la crítica marxista, respectivamente), desencadenada por la publicación del tomo tercero de *El capital* de K. Marx. La crítica que elaboro Bohm-Bawerk perdura hasta hoy como un clásico de la teoría económica burguesa moderna en la materia.

³¹ Jarach, ob. cit., ps. 17/33. Ver, asimismo, McConnell, ob. cit., ps. 48/52.

³² Es así como afirmaba que “la morfina no es útil, en el sentido ordinario de la palabra, puesto que es perjudicial al morfínomano, y por el contrario le es *útil* económicamente, puesto que satisface una de sus necesidades, aun cuando sea malsana. Bien que los antiguos economistas hayan hecho ya mención de este equívoco, se olvida todavía a veces: también es indispensable no emplear la misma palabra para indicar cosas muy diferentes. Hemos propuesto en nuestro curso el designar la *utilidad* económica con la palabra «*ophelimité*», que otros autores han adoptado después”.

Señalaba que “la *ophelimité*, para un individuo, de cierta cantidad de una cosa, añadida a otra cantidad determinada (que puede ser igual a cero) de esta cosa ya poseída por él, es el placer que procura esta cantidad [...]. Si esta cantidad es muy pequeña (infinitamente pequeña) y se divide el placer que procura por esta cantidad, se tiene la *ophelimité elemental* [...]. En fin, si se divide la *ophelimité elemental* por el precio, se tiene la *ophelimité elemental equilibrada*” (*Manual de economía política*, Atalaya, Buenos Aires, 1946, ps. 122 y 123).

³³ *Manual de economía política*, ob. cit., p. 354. Pareto, con corrosiva ironía, ridiculizó los ideales democráticos, humanitarios y de progreso, y abogó por el gobierno de una elite mediante la fuerza y el fraude (ya que en su época advertía cómo los demagogos se aprovechaban de las formas democráticas del gobierno e incurrían en prácticas de corrupción), ideas que suministraron munición a los fascistas italianos, quienes lo nombraron senador poco antes de su muerte.

proporcionalmente a la prevista futura cuantía de la carga tributaria. Todo nuevo gravamen fiscal (salvo que se suponga vaya a ser pronto derogado) hace descender el precio de mercado de los terrenos afectados” (amortización). Por otra parte, sostenía que cuanto más gastara el Estado, más les exigiría a los ciudadanos la entrega de una porción de su patrimonio o de sus rentas, y agregaba que “es concebible un sistema impositivo neutral que al no interferir el funcionamiento del mercado le permitiera deslizarse por aquellos cauces que naturalmente habría de seguir en el supuesto de la total inexistencia de cargas tributarias”. Alertaba que “cuando en cambio proliferan desmesuradamente los impuestos, quedan desnaturalizados y se convierten en mecanismo capaz de aniquilar la economía de mercado [...] el talón de Aquiles del mecanismo fiscal radica en la paradoja de que cuanto más se incrementan los impuestos, tanto más se debilita la economía de mercado y consecuentemente el propio sistema impositivo”³⁴.

Hayek -autor, entre otras obras, de *Camino de servidumbre* (1944)- hizo notables aportes a las teorías de los ciclos de los negocios y del capital, orientándose luego a cuestiones de organización económica, historia doctrinal y filosofía económica. Para este autor, la depresión tiene lugar cuando deja de haber fondos disponibles para la inversión. Identificó la economía política con la economía de mercado, y confiaba en la disciplina impersonal del mercado, oponiéndose a Keynes.

Schumpeter -autor, entre otros libros, de *La teoría del desarrollo económico* (1912), *Ciclos de los negocios* (1939) y *Capitalismo, socialismo y democracia* (1934)- se opuso firmemente a Keynes, exaltando al empresario y efectuando una apología del monopolio. Consideraba el poder del monopolio como un incentivo adecuado y una recompensa merecida por el empresario innovador, quien sólo podría disfrutar de este poder por un tiempo limitado, hasta que fuera roto y reemplazado, en una cadena de “destrucción creativa”, por otro monopolio de innovadores.

Contribución sueca.

Entre otros, se enrolaba aquí el polémico *Knut Wicksell* (1851-1926), quien estaba indignadísimo con el carácter regresivo del sistema impositivo sueco. Abogaba por la progresividad en el impuesto sobre los ingresos personales, sobre el patrimonio y sobre las sociedades, entendiendo que los impuestos sobre el lujo funcionaban, en realidad, como un racionamiento. Para llegar a una mejor estructura impositiva hacían falta instituciones políticas más democráticas, por lo cual se mostró partidario del sufragio universal y consideraba necesario un movimiento obrero potente, a fin de lograr una más amplia democracia. No parecía afectarlo el hecho de que la política fiscal modificara algunas de las estructuras jurídicas de la propiedad, como las resultantes de los monopolios, las plusvalías y las herencias. Sostenía que los impuestos indirectos constituían un artificio mediante el cual los propietarios conseguían eludir la carga correspondiente.

El análisis marginalista le suministraba los criterios para un programa fiscal, por medio de la comparación de la utilidad resultante de los servicios propuestos y la carga impositiva que éstos requerían; la misma carga impositiva era determinada en relación con la utilidad marginal del ingreso. Tenía que haber una efectiva comunicación entre el legislador y los diversos intereses afectados por la imposición. Propugnaba la justa distribución de la carga fiscal.

Cabe mencionar, asimismo, a *Erik Lindahl* (1891-1960), discípulo de Wicksell, quien, partiendo de los principios marginalistas, llegó a una teoría del “valor del servicio”. Sostenía que

los *impuestos* constituían un medio para convertir la propiedad privada en pública, y que había un fuerte lazo entre la justicia, impositiva y la justicia en la distribución de la propiedad, de modo que el precio a pagar por los servicios públicos tenía que ser determinado de la misma manera que el precio en el mercado privado.

Por último, debemos citar a *Gunnar Myrdal* (n. 1898), quien proclamaba que los países industrializados estaban impidiendo que los subdesarrollados obtuviesen un satisfactorio nivel de crecimiento. Estudió los efectos económicos de la política fiscal, entendiendo, entre otros aspectos, que una tributación fuerte y progresiva de la renta, en épocas de depresión, tiende a reducir el progreso de la vida económica³⁵.

Escuela de Cambridge.

Durante las últimas décadas del siglo XIX, a las corrientes representadas por los economistas austríacos y los de Lausana se unió una tercera, producto de la obra de *Alfred Marshall* (1842-1924), quien en 1885 obtuvo la cátedra de Economía Política de Cambridge, convirtiendo a esta institución en un centro de estudios económicos de renombre universal. Filántropo y humanitario, llegó a la economía desde la ética, aportándole sus conocimientos de matemático profesional. Consideraba que la *teoría de la incidencia de los impuestos* era parte integrante de la teoría general del valor, y que se debía entender que un impuesto sobre una cosa es una de las muchas causas que pueden elevar su precio normal de oferta³⁶.

³⁴ Ludwig von Mises, *La acción humana (Tratado de economía)*, Fundación Ignacio Villalonga, Valencia, 1960, t. II, ps. 322/3 y 445/51.

³⁵ Ver Ben B. Seligman, *Principales corrientes de la ciencia económica moderna (El pensamiento económico después de 1870)*, Oikos-Tau, Barcelona, 1967, ps. 675, 676, 713, 714 y 729. Ver, asimismo, Gunnar Myrdal, *Los efectos económicos de la política fiscal*, Aguilar, Madrid, 1956.

³⁶ Alfred Marshall, *Tratado de economía política*, La España Moderna, Madrid, t. II, p. 337, nota.

Su discípulo y sucesor en la cátedra fue *Arthur C. Pigou* (1877-1959), quien fue profesor de Keynes. En la obra de Pigou que lleva por título *La economía del bienestar* (1920), se interpretó el bienestar económico como un estado de ánimo subjetivo, ordinariamente mensurable y que se podía relacionar con la unidad de medida del dinero; su imagen objetiva era la renta nacional.

El bienestar económico podía mejorar con el aumento de la renta nacional, su distribución y su estabilidad. La economía del bienestar de Pigou tiene su imagen en el Estado de bienestar social, que proporciona seguridad social y brinda oportunidades para un consumo casi uniforme en sectores como la educación, la vivienda y la sanidad. Se oponía, sin embargo, a la empresa pública.

La teoría de Pigou sobresalió en dos campos: el dinero y los impuestos. Para la intervención del gobierno en pos de elevar el bienestar, era preciso hablar de tributación y finanzas públicas, y se tornaba necesario el concepto de *equidad*. *Definió su principio impositivo básico como el del mínimo sacrificio total*, el cual exigía que se tomase en cuenta el tamaño de la familia y el tipo de ingreso; al afirmar la noción de comparabilidad con la satisfacción, se convirtió en la justificación teórica del sistema tributario progresivo. En tanto que para una comunidad con ingresos iguales, una capitación sería muy eficiente, era evidente -para este autor- que en las sociedades modernas el impuesto progresivo tenía amplia justificación. Rechazó por ambigüedad la idea de sacrificio igual. El principio fundamental subyacente era, empero, el de la igualdad de los sacrificios marginales para todos los miembros de la comunidad.

Pigou creyó que ni el rico ni el pobre eran buenos sujetos para la tributación, e insistió en que un impuesto debía fomentar la expansión del trabajo, o al menos reducirlo en menor proporción que lo que se reduciría sin ese impuesto.

Keynes (1883-1946): Al concluir la Primera Guerra Mundial publicó su libro *Consecuencias económicas de la paz*. Otras obras de importancia de su autoría son *El fin del "laissez faire"* y *Tratado de la moneda*, de 1930. De 1936 data su *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, obra, ésta, de gran relevancia para las finanzas públicas. En ella refutó a los economistas clásicos, pues entendía que sus postulados sólo eran aplicables a un caso especial, y no en general, "porque las condiciones que supone son un caso extremo de todas las posiciones posibles de equilibrio", y las características de tal caso especial eran distintas de las de la sociedad económica posterior.

Para Keynes, el Estado debe cumplir el papel de reactivador de la economía por medio de inversiones que suplan la insuficiente inversión privada, de modo de estimular la propensión media a consumir (esta propensión es mayor en los grupos de menores ingresos, ya que la propensión marginal a consumir se refiere al aumento de la demanda de bienes de consumo correspondiente a un incremento unitario de ingreso). La relación entre el aumento del ingreso total y el de la nueva inversión constituye el *multiplicador* que depende de la propensión marginal a consumir. Es decir: el multiplicador es el factor por el cual se multiplica el monto de un aumento neto de inversión (o, más en general, de un gasto), dando como resultado el incremento de la renta nacional y de la ocupación.

Sin embargo, Keynes entiende que las consecuencias de esta teoría son moderadamente conservadoras, pues si bien destaca la gran importancia de establecer ciertos controles centrales respecto de asuntos que en esos momentos estaban en manos de la iniciativa privada, hay muchos campos de actividad a los cuales no afecta. Puntualiza que "el Estado tendrá que ejercer una influencia orientadora sobre la propensión a consumir, a través de su sistema de impuestos, fijando la tasa de interés y, quizá, por otros medios. Por otra parte, parece improbable que la influencia de la política bancaria sobre la tasa de interés sea suficiente por sí misma para determinar otra de inversión óptima. Creo, por tanto, que una socialización bastante completa de las inversiones será el único medio de aproximarse a la ocupación plena; aunque esto no necesita excluir cualquier forma, transacción o medio por los cuales la autoridad pública coopere con la

Se refirió a las rentas y cuasi-rentas, suministrando ejemplos por medio de los cuales analizó la incidencia de los impuestos (oh. cit., t. II, ps. 287/306). Así, señalaba que si una lluvia meteórica de unos pocos millares de piedras tan duras como el diamante, pero muy grandes, cayeran todas en un sitio, de forma que pudieran ser recogidas inmediatamente, sin que se pudiese hallar luego más piedras, y que ellas fuesen capaces de cortar los materiales más duros, causarían una revolución en muchos rubros de la industria, y sus dueños tendrían en la producción una ventaja diferencial que les proporcionara un amplio exceso de productos. Ésta sería una verdadera renta económica. "Su importe se regiría por el valor de los servicios que las piedras hicieran en la producción, y éste se regiría en lo principal por el coste de servicios equivalentes de acero templado y otras herramientas cortantes, las cuales, como hechas por el hombre, tienen un precio normal de oferta. Si las piedras fueran de excepcional esplendor y útiles para el adorno, más que para fines industriales, podrían ser usadas por sus propietarios o dadas en uso a otros; el valor en dinero de las satisfacciones que proporcionasen sería una verdadera renta correspondiente al *valor* en dinero de las satisfacciones proporcionadas por un terreno de edificación de excepcional belleza, ya lo habite el dueño, ya lo deje a otros [...]. Un impuesto especial sobre estas piedras caería totalmente sobre sus dueños (considerando a un cesionario como conductor); pues no amenguaría las existencias, y, por tanto, no alteraría el valor bruto de las utilidades y satisfacciones que se les podría hacer dar [...]. Pero [...] la demanda de piedras en una industria disminuiría la cantidad de ellas disponible para otra industria [...] Un impuesto especial que recayese sobre su uso en una industria, reduciría la demanda de ellas de parte de aquella industria, y, por tanto, disminuirían las ganancias netas que se alcanzaban de ellas antes de poder ser empleadas provechosamente en otras industrias. Y estos hechos podrían tomarse equivocadamente con facilidad como ejemplo de que la renta de las piedras entra en el coste de producción de las cosas que ayudaban a hacer". Si las piedras, en cambio, estuvieran diseminadas por la tierra en terreno público, la gente se dedicaría a buscarlas "sólo hasta el punto o margen en que la ganancia probable de hacerlo así recompensara a la larga el gasto de trabajo y capital requeridos para encontrarlas f... J. Un impuesto especial sobre estas piedras caería, finalmente, sobre los consumidores de las utilidades producidas por aquéllas. Pero durante algún tiempo caería principalmente sobre los propietarios; porque durante algún tiempo no podría disminuir materialmente la oferta de piedras, ni, por tanto, de sus servicios, y consiguientemente, no podría elevar notablemente el valor de sus servicios. Esto muestra que los ingresos derivados de las piedras pueden ser considerados como una cuasi-renta en períodos cortos". Si las piedras fuesen en extremo frágiles, pero al romperse fueran halladas inmediatamente nuevas cantidades, un impuesto sobre ellas disminuiría casi enseguida la oferta y elevaría el precio de los servicios producidos por ellas, y, por tanto, se transferiría a los consumidores. Concluye: "la influencia del tiempo en el problema del valor se afirma por sí misma".

iniciativa privada. Pero fuera de esto, no se aboga francamente por un sistema de socialismo de Estado que abarque la mayor parte de la vida económica de la comunidad. No es la propiedad de los medios de producción la que conviene al Estado asumir.”³⁷

La propensión del individuo a ahorrar -el atesoramiento que implica la no inversión atenta contra los efectos del multiplicador- depende de los futuros rendimientos que espera, no sólo por la tasa de interés, sino porque está ligada con la política fiscal del gobierno. Los impuestos sobre el ingreso (en especial, cuando gravan el ingreso “no ganado”), sobre las ganancias de capital, sobre las herencias y otros similares son tan importantes como las tasas de interés. “Si la política fiscal se usa como un instrumento deliberado para conseguir la mayor igualdad en la distribución de los ingresos, su efecto sobre el aumento de la propensión a consumir es, por supuesto, tanto mayor”, a lo cual se agrega que la política que tiende a crear grandes fondos de reserva con el producto de los impuestos ordinarios debe ser considerada, en ciertos casos, como reductora de la propensión a consumir³⁸.

No obstante, Keynes previene que muchos han entendido que la eliminación de las grandes diferencias de riqueza y de ingresos por medio de la imposición directa -impuestos sobre los ingresos y las herencias- no puede ser llevada muy lejos, por dos reflexiones: 1) el temor de hacer de la evasión hábil un negocio demasiado atractivo, y de disminuir indebidamente el incentivo de correr riesgos; y 2) “por la creencia de que el crecimiento del capital depende del vigor de las razones que impulsan al ahorro individual y que una gran producción de ese crecimiento depende de los ahorros que hagan los ricos de lo que les sobra”. Su razonamiento dice no afectar la primera de las reflexiones, pero puede modificar considerablemente la actitud hacia la segunda, ya que en tanto se mantenga la ocupación plena, el crecimiento del capital no depende en absoluto de la escasa propensión a consumir, “sino que, por el contrario, ésta lo estorba, y sólo en condiciones de ocupación plena, una pequeña propensión a consumir puede llevar al aumento del capital. Además, la experiencia sugiere que, en las condiciones existentes, el ahorro por medio de instituciones y de fondos de reserva es más que adecuado, y que las medidas tendientes a redistribuir los ingresos de una forma que tenga probabilidades de elevar la propensión a consumir pueden ser positivamente favorables al crecimiento del capital”. El crecimiento de la riqueza, “lejos de depender de la abstinencia de los ricos, [...] tiene más probabilidades de encontrar en ella un impedimento [...]. Por mi parte creo que hay justificación social y psicológica de grandes desigualdades en los ingresos y en la riqueza, pero no para tan grandes disparidades como existen en la actualidad. Hay valiosas actividades humanas cuyo desarrollo exige la existencia del estímulo de hacer dinero y la atmósfera de la propiedad privada de la riqueza.”³⁹ (Ver cap. II, punto 3.6.)

Poskeynesianos.

Se enrola en esta corriente, entre otros, *Alvin Hansen* (n. 1887 en los Estados Unidos, economista del *New Deal*), quien, con su teoría del estancamiento secular de las economías maduras, bregó para que el Estado, mediante el gasto público, impulsara el desarrollo económico recurriendo al endeudamiento, que no drena fondos del sector privado, aunque sostenía que el crecimiento de la deuda pública intensificaría la desigual distribución de la riqueza (los ricos absorberían la mayor cantidad de valores emitidos). Por ello, a fin de mitigar esta desigualdad, “es menester que se financie la mayor parte de los gastos públicos por medio de impuestos [...]. Pero si no fuera por el hecho de que una deuda pública que crece con rapidez tiende a la concentración de la riqueza, siempre debiera preferirse los empréstitos a los impuestos, ya que aquéllos constituyen un método más expansionista de financiar los gastos” hasta un punto cercano a la ocupación plena, para evitar la inflación. El Estado debía procurar -mediante los empréstitos o los impuestos- ejercer un control que asegurara una oferta suficiente de capital y a efectos de evitar una concentración indebida de la riqueza, asumiendo el consumo mayor importancia. Entendía que se debía crear la estructura fiscal más favorable para que surjan nuevas inversiones privadas, eliminando o modificando aquellos impuestos que tienden a detener la corriente normal de tales inversiones (v.gr., el *impuesto sobre las utilidades no distribuidas* y los *impuestos*

³⁷ John Maynard Keynes, *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Fondo de Cultura Económica, México, 1958, p. 362.

Ver Alvin H. Hansen, *Guía de Keynes*, Fondo de Cultura Económica, México, 1966. Asimismo, ver Robert Lekachman (compilador de trabajos de Abba Lerner, Paul Samuelson, etc.), *La teoría general de Keynes. Informe de tres décadas*, Fondo de Cultura Económica, México, 1967.

³⁸ Keynes, *Teoría ...*, ob. cit., p. 98. Keynes sostiene que la tasa de interés debe reducirse hasta el nivel “en que haya, proporcionalmente a la curva de la eficacia marginal del capital, ocupación plena” (ob. cit., p. 359). Cabe aclarar que la eficacia marginal del capital se da por la relación entre el rendimiento probable de un bien de capital (serie de rendimientos probables que su dueño espera obtener de la venta de los productos, por todo el tiempo que dure el bien de capital, después de deducir los gastos de operación) y su precio de oferta o de reposición, “es decir, la que hay entre el rendimiento probable de una unidad más de esa clase de capital y el costo de producirla”. Al aumentar la inversión en cierto tipo de capital durante un período, su eficacia marginal se reducirá, ya que el rendimiento probable bajará al aumentar el precio de la oferta de esa clase de capital. La tasa de inversión “se moverá hasta aquel punto de la curva de demanda de inversión en que la eficacia marginal del capital en general sea igual a la tasa de interés de mercado” (ob. cit., ps. 135/6).

³⁹ Keynes, *Teoría ...*, ob. cit., ps. 357 y 358.

Como señala Alain Barrère, la leona de Keynes da fundamento económico al impuesto progresivo, absorbiendo las sumas reputadas como destinadas a la formación de un ahorro excesivo; “esta medida incita a los individuos a afectar una mayor parte de sus recursos al consumo”. Por otro lado, en la medida en que el impuesto progresivo alimenta al presupuesto, disminuye otro tanto la porción a extraer sobre los recursos afectados al gasto. Frente a ello, Barrère entiende que esta política fiscal correctora (a la cual se debe agregar la política fiscal redistributiva) puede llegar a resultados contradictorios, ya que un impuesto fuertemente progresivo “incitaría a los directores de empresas a dejar a cuenta de sus negocios personales una parte de las rentas que individualmente consideradas serían fuertemente amputadas por el fisco”, favoreciendo así operaciones especulativas o conexiones financieras empresarias características, en ciertos aspectos, del capitalismo contemporáneo, que no tienen efecto productivo sobre el aumento de la renta y del empleo (*Teoría económica e impulso keynesiano*, La Ley, Buenos Aires, 1971, ps. 360/2).

sobre las ganancias del capital: la carga impositiva no debe ser pesada sobre los ingresos y la propiedad para lograr la expansión de la economía). Consideraba que el aumento en los impuestos al consumo tendía a obstaculizar la recuperación económica; reconocía que tal aumento tenía efectos deflacionarios, y aconsejaba la elevación de las tasas de esos impuestos en épocas de fuerte auge y su reducción durante la depresión⁴⁰.

Abba Lerner, por sus finanzas funcionales, consideró que el sistema tributario de un país tiene, además de su función de cobertura de los gastos públicos, el papel de un instrumento para absorber poder adquisitivo del sector privado a fin de impedir o combatir la inflación. La imposición fiscal significa *quitar* dinero a la gente; las obras públicas significan *comprar* los puentes o lo que quiera que se produzca con las obras públicas; e incluso la requisita de bienes puede ser considerada como la *compra* de éstos al tiempo que se *quita* (con impuestos) el dinero que se pagó por ellos.

Propugnó que en caso de que no se aclare cada medida financiera, se la considere aisladamente, y no en forma combinada (v.gr.: si se dice “imposición”, a secas, no entender “imposición y gasto”). La “hacienda funcional” que propiciaba se oponía a la “hacienda sana”, es decir, a la relativa al equilibrio presupuestario, ya que para aquélla los medios que el Estado tiene en sus manos no deben ser juzgados según una regla tradicional -como el referido equilibrio-, “sino por la forma en que funcionen en interés general y, sobre todo, para evitar la inflación y la deflación”. Si bien los impuestos le proporcionan dinero al Estado, destaca que “los impuestos *nunca* se deben establecer al objeto de obtener ingresos [...]. El efecto que interesa en el impuesto es el que produce sobre el *público*, su influencia en el comportamiento económico de la gente al hacerla gastar menos, al tener menos dinero que gastar”⁴¹.

Cabe señalar que los seguidores de Keynes en los Estados Unidos no formaron escuela, atento a que sus puntos de vista fueron absorbidos en corto tiempo “por lo que había de ser pronto una nueva ortodoxia, a la que se adheriría la profesión en su gran mayoría. Algunos de los que desaprobaban la economía keynesiana y las teorías de la competencia monopolística constituyeron, sin embargo, un grupo muy cerrado, que al tener como base de operaciones la Universidad de Chicago fue conocido con el nombre de «Escuela de Chicago».”⁴² Entre otros exponentes, mencionamos a *Jacob Viner* (1892-1970), *Henry Simons* (1899-1946) y *Milton Friedman* (n. 1912). Este grupo se caracterizó por sus ideas conservadoras, tanto en política como en ciencias.

La obra de *Paul A. Samuelson* (n. 1915) constituye un ejemplo relevante de la creciente penetración de las matemáticas en la economía. Entre otros aportes, se hizo famoso por un trabajo de 1939 acerca de las interacciones entre el multiplicador y el principio de aceleración. Además, escribió un texto de iniciación en la economía -del cual fueron vendidos más de 1 millón de ejemplares en todo el mundo-, estableciendo nuevos modelos de enseñanza.

3. TRIBUTOS: CONCEPTO, NATURALEZA, FINES. CLASIFICACIÓN.

3.1. Concepto.

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.

Nota característica del tributo es su *obligatoriedad*, fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades). Las prestaciones particulares voluntarias efectuadas al Estado pueden ser donaciones u otras liberalidades; adquisición de bienes vendidos por el Estado -sin que sea obligatoria su compra-, suscripción de empréstitos voluntarios, etc., pero éstas no tienen carácter tributario.

A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la “unilateralidad” estatal en lo atinente a la génesis de la obligación. Pero esta coactividad, no es ejercicio de un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad. Dice el apotegma: “*nullum tributum sine lege*”.

Como bien señala Villegas, la norma tributaria es una regla hipotética, y el mandato se concreta cuando se configura el *hecho imponible* (circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación), en la medida en que no hayan tenido lugar hipótesis neutralizantes totales (exenciones tributarias) que desvinculan al hecho imponible del mandato de pago.

Si bien lo común es que los tributos sean cobrados en dinero, históricamente nos topamos con ejemplos de tributos en especie. Así, Adam Smith refería el caso del diezmo que se pagaba en su mayor parte en especie (en cereales, vinos, ganados, etc.), el cual era, para este autor, un impuesto sobre la tierra. Giuliani Fonrouge menciona los gravámenes que afectaban a la agricultura en Rusia, donde era obligatoria la entrega al Estado o a las cooperativas de

⁴⁰ Alvin H. Hansen, *Política fiscal y ciclo económico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1945, ps. 108, 201, 340, 420 y 421.

⁴¹ Abba P. Lerner, *Economía del pleno empleo*, Aguilar, Madrid, 1957, ps. 109/12.

Ver, asimismo, Jarach, ob. cit., p. 39.

⁴² Spiegel, ob. cit., p. 745.

una parte de las cosechas y de la producción agraria. También hubo impuestos “en especie” -en Méjico y en Gran Bretaña. En esta última, el impuesto sucesorio podía ser pagado con tierras, muebles y objetos de valor artístico. En la Argentina hubo diversos tributos con fines de regulación económica (granos, yerba mate, vino; etc.)

Otras definiciones. Giuliani Fonrouge conceptúa al tributo 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”. Cita también a Blumenstein, quien define a los tributos expresando que “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.”⁴³

Atento a las doctrinas que extienden el poder tributario estatal más allá de su territorio, como se examinará en el cap. V, sección C, resulta discutible la expresión “soberanía territorial”.

Para Jarach, los recursos tributarios “son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos -individuos y entidades- en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan”⁴⁴.

Villegas afirma que son tributos “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. Pese a que esta definición alude a la finalidad *fiscal*, más adelante aclara que el tributo puede también perseguir *finés extrafiscales*, aunque esto no constituye su esencia jurídica, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta intervencionista.

3.2. Naturaleza.

Las teorías *privatistas* consideraban que los tributos eran derechos o cargas reales, o se asemejaban a la *obligatio ob rem* de los romanos, específicamente al referirse a los gravámenes inmobiliarios. La doctrina contractual (basada en la posición rousseauiana) los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre -el Estado y los particulares (ver la teoría del cambio, en el punto 2.2), o a las primas de seguro que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes. Las doctrinas *publicistas* aparecen, en Alemania, vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia, con las obras de Ranelletti; Cammeo y Romano, explicando al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que no hay 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 surjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública (“Fallos”, 152-268, 218-596, 223-233, entre otros).

3.3. Fines.

Adolf Wagner expuso, en el siglo XIX, una clasificación de los tributos, distinguiendo los *tributos financieros* (los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los *tributos de ordenamiento* (aplicados para cumplir objetivos de política económica o social: finalidad extrafiscal). En la doctrina clásica norteamericana -no en la moderna-, se entendía que estos tipos de tributación estaban emparentados con el poder tributario (*taxing power*) y con el poder de policía (*police power*), respectivamente. Esta distinción fue refutada porque se consideró que todos los tributos son establecidos mediante el ejercicio del poder de imperio estatal.

Merced a la tributación fiscal, el Estado persigue sus objetivos en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y, en segundo término, los ha de destinar para alcanzar aquéllos -por el fenómeno financiero del gasto público-. Mediante la tributación extrafiscal, el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar (o disminuirseles). Este último tipo de tributación, en materia económico-financiera, se origina con el proteccionismo -v.gr., por derechos aduaneros altos con relación a mercaderías producidas en el país-, y evoluciona hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica y social en manos del Estado. Notemos que si por este tipo

⁴³ Giuliani Fonrouge, *oh. cit.*, vol. I, p. 257.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece: “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”.

El art. 3 del Código Tributario brasileño conceptúa al tributo como “toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor se pueda expresar en ella, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.

⁴⁴ Jarach, *oh. cit.*, p. 234. Agrega este autor que la obligatoriedad por imperio de la ley es la característica común de los recursos tributarios, y es ésta la fuente de las obligaciones tributarias dentro de los límites constitucionales.

José María Martín (*oh. cit.*, ps. 127/32), luego de señalar que el “tributo” moderno difiere del antiguo “*tributum*”, en el sentido de que a éste se lo pagaba, antiguamente, a cambio de protección y por la concesión de cierto grado de autonomía, conceptúa a los tributos como “*detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas a su favor por el Estado* (aspecto económico), *mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario* (aspecto jurídico), *con la finalidad de promover el bienestar general* (aspecto político)”.

de la tributación se debilitara la posición patrimonial o reeditaría de los individuos, ello enervaría a los capitales necesarios para la producción, desalentaría las inversiones, etc., disminuyendo la capacidad contributiva de los afectados, y, por consiguiente, cercenaría la posibilidad del Estado de recaudar tributos financieros. De ahí la necesidad de prudencia de los gobernantes en la fijación de tributos.

Acertadamente, Wilhelm Gerloff enseña que la economía tributaria debe respetar el sistema de economía de mercado; “una imposición que signifique confiscación de bienes y que conduce a la destrucción económica de la propiedad, socava lo mismo la economía del mercado que la economía tributaria en ella fundada.”⁴⁵

Acota este autor que el impuesto financiero es un medio económico para cubrir necesidades de determinado orden económico, y sólo será capaz de mantenerse en tanto produzca recursos apropiados frente a otras formas de procurarlos. Las finanzas de ordenamiento procuran alcanzar finalidades en el ámbito de la política económica y social, y también obtener metas como anhelos de ordenar la conducta y la convivencia humanas. Recurrir a tributos de ordenamiento, en lugar de órdenes o prohibiciones, se justifica por el hecho de que son más elásticos, adaptables, y porque su ejecución, comúnmente, promete ingresos que en el Estado moderno siempre son bienvenidos, por sus necesidades en continuo aumento⁴⁶.

Ha dicho la Corte Suprema, por mayoría, que el poder impositivo tanto nacional como provincial constituye un *instrumento de regulación*, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general a que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (“Provincia de Santa Cruz c. Y.P.F.”, del 2/2/93).

3.4. Clasificación.

Los tributos pueden ser clasificados en *impuestos*, *tasas* y *contribuciones especiales*. A estas últimas, a su vez, se las diferencia en *contribuciones de mejoras* y *contribuciones parafiscales*.

El *impuesto* es *toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación*. Por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado, es decir, aquellos que, si bien son útiles a toda la comunidad, resulta imposible, en la práctica, efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas (v.gr., defensa, actividad normativa general).

La *tasa* es *toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago*. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (v.gr., administración de justicia).

La *contribución especial* es *toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales*⁴⁷. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado, de una obra pública (v.gr., por una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

La definición de *los gravámenes* tiene una parte común con el concepto de tributo que constituye su género. Recordemos que al mencionar al Estado lo hacemos en sentido lato (Nación, provincias y municipalidades). Por las diferencias específicas, se podría llegar a concluir que es acertada la distinción que hace Geraldo Ataliba, en *tributos vinculados*, en los cuales la obligación depende del desempeño de una actuación estatal relativa al obligado (comprendiendo, obviamente, a las tasas y a las contribuciones especiales), y *tributos no vinculados*, en los cuales el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal (impuestos)⁴⁸.

⁴⁵ Gerloff y Neumark, *op. cit.*, t. II, ps. 216/7. En similar orden de ideas, Von Justi escribía que el “primer y fundamental principio es que los súbditos estén en condiciones para poder pagar los impuestos y tributos. Si el impuesto perjudica su existencia, si se toca la médula de sus patrimonios, los tributos se convierten en extorsiones tiránicas” (*System des Finanzwesens*, 1766, p. 696).

Sonnenfels explicaba que “ni la base patrimonial real ni lo personal del ciudadano deben ser disminuidos por contribuciones, para no quitarle al ciudadano ni los bienes ni el ánimo para proseguir sus adquisiciones” (*Grundsätze d. er Polizey*. . . , 1733, t. 3, p. 120).

⁴⁶ Gerloff y Neumark, *op. cit.*, t. II, ps. 217 y 219/25. Ver el examen que se efectúa con relación a la técnica del impuesto de ordenamiento, a sus limitaciones y al éxito consistente en lograr el efecto propuesto.

Entre los antiguos tributos de ordenamiento, cabe recordar el impuesto que gravaba las barbas establecido por Pedro El Grande, a fin de promover la higiene individual.

⁴⁷ Para el citado Modelo, la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene, como hecho generador, beneficios derivados de actividades estatales (art. 17). Giuliani Fonrouge conceptúa a la contribución especial como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (*op. cit.*, p. 925).

⁴⁸ Geraldo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria (Hecho generador)*, “La Ley”, t. 150, p. 927. Como ejemplos de tributos *vinculados*, menciona los casos en que el Estado otorgue testimonios, expida documentos, construya obras, conceda licencias, autorizaciones o permisos. Entre los *no vinculados*, ejemplifica con los casos en que el *contribuyente* venda, exporte, sea propietario, trasmita inmuebles, preste servicios, reciba rentas.

4. DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA, PRINCIPIO DE EQUIDAD: TEORÍA DEL BENEFICIO, TEORÍA DEL SACRIFICIO, CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. PRESIÓN TRIBUTARIA.

4.1. Distribución de la carga tributaria.

Griziotti define al fenómeno financiero como la actividad del Estado tendiente a repartir la carga presupuestaria entre categorías, clases y generaciones de contribuyentes. Al mencionar la palabra “generaciones”, alude a la presión del empréstito en cuanto a la transferencia de la carga de la deuda pública a generaciones futuras 59

El Estado afronta los gastos públicos con recursos provenientes de la explotación y administración de su patrimonio, de liberalidades de los particulares, del producto de sanciones pecuniarias, del uso de su crédito público, de la emisión monetaria y de los ingresos tributarios. Estos últimos son, probablemente, los más importantes recursos del Estado moderno, originando la cuestión acerca de cómo se debe distribuir su carga entre los individuos de la comunidad. Ello está vinculado con los efectos económicos de los impuestos (que consideraremos en el cap. 11, punto 3), los cuales deben ser tenidos en cuenta por el legislador al elegir los gravámenes.

Si se pretende que la estructura tributaria no dificulte el logro de las metas sociales y económicas, debemos afirmar que la carga tributaria tiene que ser, distribuida con justicia, lo cual conduce al principio de equidad.

4.2. Principio de equidad.

Nos hemos referido a este principio en el punto 2.2, al mencionar el primer principio de la imposición de Adam Smith. López Varela afirma que la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no que arbitrariamente se grave a unos pocos, para lo cual se necesita llegar previamente a conclusiones acerca de la repercusión e incidencia; es decir, se debe prever quiénes son los que económicamente deberán cargar con el tributo a fin de cuentas. Para establecer la medida *equitativa* en que los individuos deben contribuir al sostenimiento del Estado por medio de los tributos -lo cual implica que la tributación *sea justa*-, corresponde efectuar valoraciones axiológicas, presupuestas en los arts. 4, 14, 16, 28 y 33 de la Constitución nacional. En el Preámbulo de ésta, al trazar los lineamientos de su contenido, expresamente se invoca “*la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia*”, lo cual importa no sólo un homenaje reverente al Supremo Hacedor y un pedido de auxilio divino, sino también el reconocimiento de que las razones de los hombres y la justicia que practiquemos deben tener su modelo en la razón y en la justicia de Dios. Por otra parte, entre los objetivos enunciados en el Preámbulo figuran los de “*afianzar la justicia, [...] promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad*”, aspectos que llevan al tema de la libertad fiscal, con su necesario contenido valorativo. La proporción justa o equitativa de los tributos (principio de equidad) se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad, que examinaremos en el cap. VI, punto 3. En sentido estricto, a la equidad se la ha emparentado con el principio de igualdad. También se la consideró como *valoración de política fiscal*.

En esta última acepción, la Corte Suprema declaró que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los *impuestos o contribuciones* creados por el *Congreso Nacional o las legislaturas provinciales* (“López López, Luis, y otro, c. Provincia de Santiago del Estero”, del 15/10/91). (Ver cap. VI, punto 3.9.)

A fin de establecer doctrinalmente en qué casos se cumple con el principio de equidad han sido elaboradas distintas teorías, y probablemente las más importantes son la del *beneficio* y la del *sacrificio*⁴⁹.

4.3. Teoría del beneficio.

Este autor limita la hipótesis de incidencia en las tasas a la actuación estatal referida al obligado al pago (ver *Hipótesis de incidencia tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, ps. 153/6; sobre las diferencias que observa entre las contribuciones -especiales- y las tasas, ver ob. cit., ps. 177/215).

Consideramos, empero, que la actividad estatal -pese a su importancia a los efectos de la clasificación- no es el único elemento del h.i., puesto que *éste también requiere de alguna situación, hecho, actividad, beneficio, etc., respecto del contribuyente*. (Ver cap. III, punto 2, esp. nota 8).

⁴⁹ Así, por ejemplo, Due.: al referirse al principio de equidad, afirma que “la distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones de la sociedad contemporánea”, acotando que el problema de la equidad tiene dos aspectos fundamentales: 1) el del tratamiento adecuado de las personas en

iguales circunstancias; 2) el del trato relativo deseado de las personas en *distintas circunstancias*. Aclara que no se ha resuelto la cuestión de definir las “circunstancias iguales”; la regla según la cual las personas que de algún modo “están mejor” que otras deben soportar mayores gravámenes es generalmente aceptada, pero la determinación de lo que constituye el “estar mejor” y de las justas cargas relativas sobre las personas en diferentes situaciones no cuenta con un consenso

de opiniones (John F. Due, *Análisis económico de los impuestos, en el cuadro general de las finanzas públicas*, El Ateneo, Buenos Aires, 1968, ps. 77 y 80). Macón entiende que son principios de *equidad* los que procuran distribuir la carga pública conforme a nociones de justicia científicamente fundamentadas, y distingue la *equidad horizontal* (“tratamiento igual para iguales”) de la *equidad vertical* (reglas a ser aplicadas frente a circunstancias diferentes). Con relación a esta última, sostiene que la teoría económica ha elaborado dos reglas: el principio de la capacidad de pago (o de la capacidad contributiva, o de la facultad) y el principio del beneficio (Jorge Macón, *Las finanzas públicas argentinas, 1950/80*, Macchi, Buenos Aires, 1985, ps. 79 y ss.).

A esta teoría hemos aludido en el punto 2.2, al considerar la primera regla de la imposición de Adam Smith. Respecto de la *equidad*, Due explica que, según el principio del beneficio, se la interpreta “como requiriendo igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal y que la distribución de impuestos entre los individuos que reciben diferentes beneficios se haga en proporción al monto del beneficio recibido”. Implica extender al sector público la regla “comercial” del sector privado acerca de que los bienes y servicios deben ser pagados por quienes los usan. Esta teoría argumenta, además; que todo sistema tributario basado en el principio de capacidad contributiva, al gravar más fuertemente a quienes ganan un ingreso superior y acumulan riqueza, inevitablemente desalienta la iniciativa y castiga el éxito, premiando el fracaso y retardando, de tal forma, el desarrollo económico. Sostiene, asimismo, que el principio del beneficio puede ayudar al mejor ajuste de la producción de servicios estatales.

Esta teoría contiene ideas de equivalencia, trueque, cambio, seguro o de interés en pertenecer a cierto Estado, por lo cual recibió distintas denominaciones: teoría del trueque, teoría del cambio (a ella nos referimos en el punto 2.2), teoría del seguro, etc., y puede resumírsela en la frase de Montesquieu según la cual “las rentas del Estado son, una porción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de disfrutar del resto de sus rentas tranquilamente”. Conforme a la teoría del beneficio, con sus distintas subdivisiones, se perfila el tributo como la retribución o precio de los servicios prestados por el Estado.

Se le ha formulado las siguientes *objeciones*:

1) Carece de sentido razonar por analogía entre los sectores privado y público, porque el Estado lleva a cabo tareas que una empresa privada está imposibilitada de realizar, de modo que en la mayoría de los casos su producción no puede vendérsela a los usuarios. Como expresa Due, el Estado, en gran parte de su actividad, “no puede cobrar impuestos basándose en los beneficios recibidos, ya que éstos *no* pueden individualizarse por persona. La única forma de poder seguir el principio del beneficio sería estableciendo un criterio o patrón arbitrario para su distribución; pero tal proceder ya no implicaría la imposición en base al verdadero beneficio obtenido sino en base a algún índice de los mismos, tal como la riqueza o renta, siendo el efecto de ellos sobre los incentivos muy similar a la aplicación directa del principio de la capacidad contributiva”.

2) A menudo, los beneficios son de *carácter social*, de suerte que aunque se los individualizara por persona, la modalidad de distribución podría no ser equitativa, dado que los pobres hacen un uso más intensivo de los servicios estatales sanitarios, de educación y recreo, y de aceptar la teoría que nos ocupa se arribaría a la conclusión de que aquéllos deberían pagar mayores impuestos que los ricos. Tanto es así que Wagner -la gran autoridad alemana del siglo XIX en finanzas públicas- sostuvo que la irrupción del Estado en las actividades del bienestar torna imposible cualquier empleo generalizado del principio del beneficio.

Pese a lo expuesto, sí bien la teoría del beneficio *no se aplica con relación a los impuestos* que cubren servicios públicos indivisibles, *rige en lo atinente a las contribuciones especiales y a las tasas* (en la medida en que estas últimas sean la contraprestación por un servicio individualizado en el contribuyente, que a la vez le represente un beneficio; no en todos los casos hay un beneficio a retribuir por las tasas), porque para el cobro de estos dos tributos el Estado presta servicios públicos divisibles y, por tanto, los beneficios son estimables en aras de la búsqueda equidad tributaria.

Para Juan Carlos Luqui, el destino de los tributos está ínsito en su naturaleza (art. 4 de la C.N.), y agrega que ese destino (“atender los gastos que demande la atención de las funciones y de los servicios públicos”, o, usando el lenguaje del art. 4 de la C.N., “los gastos de la Nación”) es el que da carácter tributario a la obligación, legitimando la restricción que se opera respecto de la voluntad del contribuyente, “ya que la prestación pecuniaria que se le exige la reintegra el Estado en funciones y servicios públicos que lo *benefician* de manera general o especial, sea presente o futuro. Tal es la causa originaria o genérica de esta obligación (causa-fin)”.

4.4. Teoría del sacrificio.

A esta teoría hemos aludido en el punto 2.2, al abordar la posición de Stuart Mill, así como al considerar el marginalismo y las posiciones de Say y Pigou. Las utilidades decrecientes sustentan la imposición progresiva (que la alícuota o porcentaje aumente a medida que se incrementa la base imponible). Para una persona sedienta, un vaso de agua tiene una utilidad mayor que para una no sedienta; a medida que se va suministrando vasos de agua a una persona, la utilidad decrece hasta llegar a un estado de saciedad. En forma análoga, quienes sostienen que la utilidad decrece en cuanto al ingreso suelen entender que la imposición debe ser progresiva, a fin de que a todos los contribuyentes se les exija un sacrificio mínimo, gravando con más intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos, y con menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos. Sin embargo, el marginalista De Viti de Marco (como se dijo en el punto 2.2) destacaba que “el impuesto progresivo tiende a transformarse en un arma de lucha contra las clases pudientes”.

En un orden de ideas análogo a este último autor, Leroy Beaulieu explicaba que la única razón que se da en favor de los impuestos progresivos es “que se debe imponer a los ciudadanos [debió decir «habitantes»] una igualdad de sacrificios, y que las rentas grandes o medianas soportan más desahogadamente una exacción [...] que lo hacen las

rentas menos elevadas”, pero que “no tiene más que este argumento, cuando más especioso, que invocar. No reposa sobre ninguna razón de equidad; ofrece los inconvenientes prácticos más graves y contiene el germen de una verdadera expropiación.”⁵⁰

Las teorías del sacrificio se distinguen en: a) teoría del sacrificio igual (los impuestos deben ser aplicados en tal forma que cada causante deberá desprenderse de la misma cantidad absoluta de utilidad que cualquier otro causante); b) teoría del sacrificio proporcional (cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de su ingreso); c) teoría del sacrificio marginal equivalente (la desutilidad marginal en que incurre cada causante debería ser igual); d) teoría del sacrificio mínimo (la suma de las áreas de la unidad sacrificada, tanto directa como indirectamente, por los causantes deberá ser tan pequeña como sea posible en proporción con la recaudación asegurada).

Dice Groves que el *sacrificio mínimo* “no es más que una inferencia del principio utilitario de que el gobierno debe proporcionar el mayor bien posible en provecho del mayor número, o el mayor bienestar colectivo posible. Esto, aplicado a la exacción de impuestos, significa que hay que causar a la gente las menores molestias y los menores sacrificios. Además, el principio del pequeño sacrificio, como el de la capacidad de pago, se basa en la teoría de la utilidad marginal aplicada a los ingresos, según la cual, el valor de un dólar disminuye para el que lo recibe, en la misma proporción en que aumentan sus ingresos”; consecuentemente, para que quede reducido el sacrificio a su mínima expresión, la gente ha de destinar al pago de impuestos los dólares que tienen menor importancia, menos valor conforme a sus posibilidades. Como crítica, se arguyó que si el principio fuese aplicado en la práctica, dadas las grandes desigualdades de bienes de fortuna, los impuestos no podrían llegar a cubrir el presupuesto hasta que se alcanzara una completa nivelación de capitales. De este modo, se propició la alternativa del principio del *sacrificio igual*: cada cual está obligado a pagar una contribución, pero las exiguas contribuciones que pagasen los pobres representarían un sacrificio igual al de los cuantiosos impuestos que pagasen los ricos. Otros propugnaron que el *sacrificio* fuese *proporcional*, ajustándose las cargas conforme a las relativas utilidades totales supuestas según los diferentes ingresos.

Otros estudiosos prefieren utilizar el concepto de *sacrificio mínimo*, pero atemperando su aplicación lógica, por considerar el efecto que causaría una imposición excesiva sobre la producción. La principal objeción a estas teorías es que las utilidades que representan los ingresos no pueden ser medidas con precisión. Asimismo, algunos críticos han impugnado la tesis de que la utilidad desciende con la expansión, de los ingresos para todo orden de rentas. Por ello, y luego de tratar el principio de “capacidad de pago”. Groves menciona un tercer principio de distribución, que “o abandona o incluye todos los demás”: *el principio de conveniencia social*, por el cual se adopta la posición pragmática de que los mejores sistemas y fuentes de ingresos son los que producen más; por ende, se debe examinar concretamente cada impuesto y su modo de funcionar, lo cual importa una cuestión de apreciación de valores relativa a las prioridades en la distribución de recursos, públicos y privados; se respeta la decisión del individuo, pero con restricciones cuantitativas determinadas por los impuestos.

4.5. Capacidad contributiva.

También llamada “capacidad de pago” (traducción habitual del inglés “*ability to pay*” y del alemán “*Leistungsfähigkeit*”), consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las *posibilidades de un individuo*, más que su sacrificio. A la 'capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios' (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.).

Algunos autores (v.gr., Giuliani Fonrouge) consideran que la doctrina de Griziotti y sus seguidores, con relación a la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce “un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. 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”. Frente a lo dispuesto por el art. 53 de la Constitución italiana (“Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en principios de progresividad”), sostiene que no representa otra cosa que la adopción de un canon de justicia distributiva que rige para toda la imposición, y que

⁵⁰ Pablo Leroy-Beaulieu, *Compendio de economía política*, La España Moderna, Madrid, p. 365. Comenta que un socialista como Proudhon trató el impuesto progresivo, desdenosamente, de «boliche», de juguete fiscal, es decir, de bobería”, y agrega que “es un impuesto que tiene por madre a la envidia y por hija a la opresión” (oh. cit., ps. 366/7).

Terry enseñaba que el impuesto progresivo -al analizar, en rigor, la *progresión por categorías* o *clases* (ver cap. 11, punto 2.3)- es, entre otras razones que expone, *arbitrario*, “porque no es posible medir, ni aproximadamente, el sacrificio de cada contribuyente”; *inoficioso*, “porque aun cuando se pudiera establecer con certeza lo necesario y lo superfluo para la vida, nunca podría obtenerse

la igualdad del sacrificio”; *perigroso*, “porque, so pretexto de la igualdad del sacrificio, lógicamente se llegaría a suprimir las desigualdades sociales, o sea al socialismo o al comunismo en su forma más odiosa”; *contrario a la justicia e igualdad*, porque no las consulta un sistema “que termina con la confiscación de los bienes del contribuyente”. Concluye afirmando que “impide la acumulación, de capitales, mata el ahorro, limita la producción, y, por último, fomenta la imprevisión y la pereza, porque en cierta maneta castiga al éxito. El impuesto progresivo es antieconómico, porque ataca en sus bases fundamentales la riqueza y el progreso de toda la Nación”. Al impuesto *progresivo por escalones* (ver cap. 11, punto 2.3), Terry lo denominaba “progresivo limitado”, y puntualizaba que “por más que la progresión sea limitada y suave, conserva la misma naturaleza del impuesto progresivo que hemos condenado. Son combinaciones arbitrarias, como es arbitrario todo sistema que se base en el sacrificio del contribuyente, porque no es posible determinar con fijeza la medida de este sacrificio” (José A. Terry, *Finanzas (Conferencias)*, 3ª. ed., Jesús Menéndez Editor, Buenos Aires, 1918, ps 281/6).

es, como lo dice Giannini, “una exigencia ideal cuya realización, como en todo el campo de la vida social, queda librada a la prudente apreciación del legislador”. Entiende que en nuestro país no es conveniente introducir el concepto de “capacidad contributiva” en el texto constitucional, “porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales, determinada por circunstancias de orden social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas”. Por otra parte, los principios y garantías asegurados por nuestra Constitución, así como el sistema de control judicial instituido, “son vallas contra la arbitrariedad”.

Luego de expresar que el principio de capacidad contributiva coincide con la etapa en que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía, pasando por los estadios de la “capacidad económica” y la “capacidad de prestación”, al justificarse que las riquezas sean gravadas en razón de los sujetos y más tarde en función política, económica y social, Luqui destaca que el mencionado principio “no conforma un criterio objetivo”, ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a “cierta riqueza, y fundada en los fines que quiere alcanzar. “La capacidad contributiva, pues, es una forma de valorar la capacidad económica o de prestación en función de los referidos fines”, y tal valoración es de naturaleza esencialmente política.

Otros autores entienden que las garantías sustanciales del contribuyente contenidas en la Constitución nacional se refieren a este principio (como lo veremos en el cap. VI, punto 3). Por ejemplo, Villegas, citando a Micheli, explica que la valoración del legislador puede ser errónea, y si el principio de capacidad contributiva se halla inserto en el orden jurídico de un país, le estará prohibido al legislador elegir un hecho que de ningún modo pueda constituir un síntoma de capacidad contributiva⁵¹.

Compartimos la posición de Villegas, sin perjuicio de señalar que cuando los tribunales analizan si un tributo responde o no ni principio de capacidad contributiva, se exige prudencia, ya que actualmente el principio responde a la valoración política de una realidad económica (v.gr., tributos con fines extrafiscales), y aquéllos no pueden expedirse acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo. De todos modos, juzgamos acertada, en general, la posición de García Belsunce, al haber definido la capacidad contributiva como la *diferencia* entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización⁵².

4.6. Presión tributaria.

Este concepto, no tiene más que una relativa significación, por cuanto es bastante difícil realizar mediciones exactas para establecer en la realidad los porcentajes pertinentes. Procura determinar el grado de detracción de la riqueza, o cuál es la magnitud de la carga soportada por tas economías particulares.

La presión tributaria es la relación entre la cantidad de *tributos* (directos e indirectos; nacionales, provinciales, municipales) que soportan los particulares, un sector económico o toda la Nación, y su *cantidad de riqueza o renta*. De ahí surgen los conceptos de *presión tributaria individual, sectorial y nacional*. Esta última es la relación entre la cantidad total de recursos tributarios percibidos por un Estado, en un período determinado, y la suma total de bienes y servicios producidos en ese Estado en tal período.

En virtud de las dificultades para establecer las mediciones, frecuentemente se limita el concepto a la presión tributaria nacional, cuya fórmula matemática es:

Total de la recaudación tributaria

Monto del producto bruto.

Según Griziotti, la fórmula ideal debe restar de la tributación los gastos públicos respecto de los contribuyentes, porque representan ventajas, tornando más soportable o ligera la presión.

De ahí que propicia que la presión tributaria sea:

⁵¹ Villegas, oh. cit., ps. 61/2 y 195/200, -con gran cantidad de citas y fundamentos, defiende su postura.

Recordemos que Griziotti limita el concepto de impuesto al tributo que se funda en la capacidad contributiva como presunción de la participación del contribuyente en los beneficios de servicios públicos generales y especiales, Según este autor, los impuestos directos deben gravar la renta objetiva o super-renta y los incrementos de valor, en tanto que los impuestos indirectos deben gravar la renta subjetiva del consumidor (diferencia entre el precio que paga el contribuyente y el que estaría dispuesto a pagar, antes que renunciar al consumo); de ahí que la capacidad contributiva radica en la renta del consumidor (Benvenuto Griziotti, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Reus, Madrid, 1958, ps. 143/70).

Expresa Jarach que la fundamentación del impuesto por la capacidad contributiva no desaparece por su *finalidad extrafiscal*, aunque acota que el principio de la capacidad contributiva "no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno [...]. Con ello no se reduce el principio [...] a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal" (Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1989, ps. 259 y 303/4).

⁵² Horacio A. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 115.

Sin embargo, como lo señala Villegas, los efectos específicos de la exacción fiscal deben ponerse de manifiesto independientemente de los gastos, para analizar el problema con claridad, en virtud de que es muy difícil precisar los efectos de los gastos públicos en los distintos sectores de la población. Conviene *resaltar* que pese a la relatividad del concepto que nos ocupa, se debe tener en cuenta que la exagerada presión tributaria produce evasión, emigración de capitales y decaimiento de la producción⁵³.

5. SISTEMA TRIBUTARIO: CONCEPTO. SISTEMAS HISTÓRICOS Y RACIONALES. UNIDAD O MULTIPLICIDAD DE TRIBUTOS. REQUISITOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO RACIONAL.

5.1. Sistema tributario: concepto.

Schmölders enseña que la totalidad de los impuestos vigentes en un país no es siempre, a la vez, un “conjunto” o “sistema” razonable y eficaz. Para Adolph Wagner, la expresión “sistema impositivo” constituye un eufemismo muy inadecuado para el “caos de tributos” que se advierte en la realidad, ya *que* aquella expresión importa, más bien, cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o no fiscal. Esta armonía puede ser obra intencional del legislador -sistemas impositivos racionales- o puede haberse producido sola, por evolución -sistemas impositivos históricos-.

Tarantino sostiene que sólo se puede llamar “sistema” a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin; en cambio, si las reglas son impuestas o se las sigue en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un *régimen*, y no de un sistema tributario. Villegas, en consecuencia, afirma que el concepto de “sistema tributario” aparece como meta, aspiración, “más que como explicación de algo existente”, sin perjuicio de lo cual, en sentido lato, entiende que “*el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época*”.

De ello resulta una *limitación espacial*, que consiste en que cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura -social, de la magnitud y distribución de sus recursos, de su sistema económico, de sus factores psicológicos, morales y religiosos, etc.; y advierte, asimismo, una *limitación temporal*, por la época -en consideración, dado que las normas tributarias deben adecuarse a la evolución económica, implicando su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad.

No obstante, recordemos que Alberdi sostenía que “después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin deshacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina”.

5.2. Sistemas históricos y racionales.

Respecto de los sistemas impositivos (o tributarios) *históricos*, Schmölders señala que en Europa continental han respondido a *dos tipos básicos*:

1) El sistema de los impuestos *objetivos*, como el vigente en el siglo XIX en Francia (v.gr., los impuestos inmobiliarios, de patentes sobre puertas y ventanas), hasta el impuesto a la renta de tipo prusiano, abarca los objetos que sirven para obtener utilidades, sin tener en cuenta a qué personas favorecen o pertenecen dichas utilidades. Su *ventaja* reside en que evita toda intromisión en los asuntos personales del contribuyente, “y con ello, las resistencias psíquicas contra los impuestos”, aunque su *desventaja* radica en la falta de un gravamen eficaz sobre él, rendimiento del trabajo cuando gran cantidad de personas viven exclusivamente de él, y no considera la capacidad contributiva.

2) El sistema del impuesto *personal*, que nace bajo la influencia de la justicia social, se basa en la persona como centro de relaciones jurídicas, y no en un conjunto de cosas. Su verdadera espina dorsal está constituida por el impuesto

⁵³ Villegas, ob. cit. ps. 526/9.

Comentaba el padre Liberatore -de la Compañía de Jesús- que “como no hay en el mundo extravagancia que no haya encontrado algún defensor, ha habido quienes han dicho que nunca las contribuciones, por enormes que sean, infieren agravio a los ciudadanos, pues el Estado les restituye con una mano lo que les quita con la otra. Mas los economistas responden muy bien que el Estado no devuelve gratuitamente lo que cobra, sino recibiendo 'por ello mismo compensación. Paga obreros, pero recibe de ellos el trabajo; compra a los comerciantes, pero recibiendo las mercancías; da sueldo a los empleados, pero recibiendo de ellos servicios. Si eso se llama «restitución», deberemos decir, del mismo modo, que el ladrón ha restituido, por ejemplo, al vendedor el dinero que le ha robado, cuando lo ha empleado después en comprar al mismo los objetos que vende” (P. Mateo Liberatore, *Principios de economía política*, 2ª ed., Madrid, 1901, p. 295).

progresivo a la renta de las personas físicas, al cual pueden asociarse gravámenes al patrimonio y a la herencia; empero, su dificultad principal consiste en la definición de la renta imponible como “hecho” cuya realización obliga al pago del gravamen, a cuyo respecto hay varias teorías (de la fuente, de Fuisting; del incremento neto del patrimonio, de Schanz). Sin embargo, por razones fiscales, no se mantiene la sencilla estructura básica del sistema de impuestos personales, que se complica por la adición de numerosos gravámenes a la circulación y a la transmisión de bienes, por la conservación del anterior sistema de impuestos objetivos, y por la constante aparición de nuevos impuestos al consumo y a los gastos. Es más: al extenderse el impuesto a la renta a las personas jurídicas y las empresas, los sistemas de impuestos personales casi pierden su carácter primitivo, y se llega a objetivar ampliamente la imposición; aunque se los denomine “impuesto a la renta” o “a las corporaciones”, por principio, muy bien puede trasladárselos según la situación del mercado, obrando en forma similar a los impuestos “indirectos”, *como carga impositiva del consumidor, en la medida de su consumo*, y no de su capacidad económica. Pareciera que la evolución conduce a un sistema de impuestos a la venta y a los consumos. Actualmente, adquiere gran relevancia el impuesto al valor agregado.

Los sistemas impositivos (o tributarios) *racionales* han sido materia de gran cantidad de estudios económicos y financieros que intentaron estructurar un sistema ideal, desde aquellos que propugnaron el impuesto único hasta los que pretendieron armonizar los tributos con acentos en los aspectos *sociales* -tendientes a desgravar a los sectores sociales más débiles, mediante una conveniente progresión de la distribución de cargas-, *financieros* -papel que se asigna a un impuesto (v.gr., el impuesto a la renta), con respecto a los otros (v.gr., a los consumos y gastos) *políticos* -adaptación de la organización fiscal en consideración de ciertos programas políticos-.

5.3. Unidad o multiplicidad de tributos.

Como se ha expresado en el punto 2.2, al abordar la fisiocracia, esta escuela propició el impuesto único sobre la renta de la tierra. Revans propugnó el impuesto único sobre los consumos individuales; Menier, sobre los capitales fijos; Tellier, sobre los productos en general; Pastor, sobre las profesiones; Henry George, sobre la tierra libre de mejoras; Schueller, sobre la energía.

También hubo proyectos de impuesto único sobre las rentas, los combustibles, etc. Las objeciones más importantes al “impuesto único” son las siguientes:

- 1) No hay un impuesto perfecto a los efectos de la distribución de la carga tributaria, y, por ende, se considera conveniente la existencia de impuestos correctores en una pluralidad compensadora, que equilibre los defectos de unos con las ventajas de otros.
- 2) Un sistema de impuestos múltiples torna más difícil la posibilidad de evasión tributaria, por, la correlación entre sí de diversos tipos de tributos (v.gr., cotejo de las declaraciones del impuesto a las ganancias con las del IVA y con las del impuesto sobre los ingresos brutos).
- 3) La capacidad contributiva de los particulares se manifiesta de muy diversas formas, por lo cual debe haber multiplicidad de hechos imposables, que no pueden ser abarcados por un único tributo.
- 4) Ningún sistema de impuesto único tendría la productividad suficiente para cubrir las necesidades financieras del Estado.

5.4. Requisitos de un sistema tributario racional.

Como se ha visto en el punto 2.2, Von Justi y Adam Smith, entre otros, sentaron los principios de la imposición que son considerados como requisitos de un sistema tributario. Algunos de los principios formulados por los distintos autores son postulados sin demostración, y suele hallárselos en las constituciones y cartas (generalidad, igualdad, justicia y equidad); otros son expresión de objetivos políticos inspirados en la ideología que sustenta el autor (principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas, que propicia el menor gravamen a la renta del trabajo personal que a la del capital; en contra, se podría sostener que vulnera el principio de igualdad); otros principios consisten en reglas de buen criterio en la elección de los impuestos y de sana administración.

Explicaba Liberatore que Sismondi había resumido concisa y claramente las reglas que hay que observar en la imposición, a saber: 1) Todo impuesto debe gravar el rédito, y no el capital [ver cap. VII, punto 2.4]. En el primer caso, el Estado no gasta más que lo que los particulares gastarían; en el segundo, destruye lo que sustenta la vida, así de los particulares como del Estado. 2) Al establecer un impuesto, es preciso no confundir el producto *bruto* anual con el rédito, porque el primero comprende, a más de dicho rédito, todo el capital en circulación; y una parte de este producto ha de quedar para mantener o renovar todos los capitales fijos, todos los trabajos acumulados, y la vida de todos los obreros productivos. 3) Siendo el impuesto como el precio que el ciudadano paga por los goces sociales, no se podrá demandar a aquel que nada goza: por tanto, jamás debe imponerse sobre aquella parte de los réditos que es necesaria a la vida del contribuyente, 4) La contribución no debe nunca ahuyentar la riqueza sobre que recae; luego, debe ser tanto más moderada cuando aquella riqueza sea, por su naturaleza, más fugaz o movidiza. No debe jamás recaer sobre aquella parte de la renta que sea necesaria para que la misma renta se conserve”. Por su parte, Liberatore insistía sólo en dos preceptos: el primero, que los impuestos sean “generalmente lo más ligeros que sea posible”, y segundo, que la

contribución, cualquiera que sea, nunca toque lo puramente necesario a la vida de los ciudadanos. De esto último infería que las propiedades pequeñas deberían estar exentas de contribuciones directas; “en cuanto a las contribuciones *indirectas*, deberían respetar lo más posible las materias alimenticias de primera necesidad, cuales son las harinas, las legumbres, el aceite, la sal, la leña, el vino común y otras cosas de este género”.

Pietro Verri, (*Meditazioni sull'economia politica*) estableció dos cánones de la imposición: a) los impuestos no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres (avala la necesidad del mínimo no imponible); b) no hacer que el tributo siga inmediatamente al incremento de riqueza.

Ello traduce, para el impuesto, el viejo proverbio de que no se debe matar a la gallina de los huevos de oro: el fisco debe gravar empresas consolidadas, evitando que una imposición temprana debilite a las empresas en sus comienzos.

John F. Due menciona tres principios esenciales de todo sistema impositivo: 1) Máxima neutralidad económica, por el cual la estructura impositiva habrá de ser concebida de forma tal “que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo”. 2) Equidad, ya que la distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea. 3) Costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales. Conforme a esta regla, los tributos deben ser establecidos de forma tal que los costos efectivos de recaudación lleguen a un mínimo; en función de los recursos para percibir los impuestos; así como también “deben ser mínimos los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago de los impuestos”.

Los requisitos de un sistema tributario racional son resumidos por Villegas, quien expresa lo siguiente: 1) Desde el aspecto *fiscal*, los tributos deben ser productivos, originando un rendimiento suficiente tanto en épocas normales como anormales. 2) Desde el punto de vista *económico*, el sistema ha de tener la flexibilidad funcional suficiente a efectos de servir como instrumento de promoción económica, sin trabar la producción nacional. 3) Desde el aspecto *social*, los gravámenes deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente, y corresponderá que se los distribuya equitativamente entre los habitantes, según su capacidad contributiva. 4) Desde el aspecto *administrativo*, es menester que el sistema sea lo más simple posible, proporcionando certeza en el modo de pago, lugar y fecha, etc.; que el pago resulte cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente esté en mejores condiciones económicas, y que el fisco recaude sus tributos con el menor costo posible.

Acotamos que no necesariamente producen mayor recaudación los altos gravámenes; muchas veces, la disminución de las alícuotas tributarias incrementa lo recaudado, en atención a que más gente se dedica a las actividades sobre las cuales recaen los tributos cuyo importe se rebajó, y, principalmente, porque un tributo de monto alto puede tentar a la evasión, en tanto que uno de monto bajo incentiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵⁴.

⁵⁴ En análogo orden de ideas, Mac-Culloch expresa que los derechos excesivos son contrarios a su objeto "no sólo porque instigan a los productores y traficantes a eludirlos, sino porque los habilitan para ofrecer a los empleados inferiores aquellos cohechos crecidos que es muy difícil resistan las personas colocadas en su situación, y contra los cuales no hay sistema de represión que pueda ser nunca un resguardo eficaz. Conforme al plan seguido hasta aquí, es común animar a los empleados a la persecución del contrabando, dándoles mayores recompensas por descubrir-los fraudes y hacer aprehensiones [...] pero es fácil comprender que, cuando parte de los emolumentos de los empleados subalternos proviene de multas y presas, es de su interés que haya fraudes que descubrir y aprehensiones que hacer; y: aunque el sistema aumente su vigilancia [...], no les estimulará a combatir el principio del contrabando. No son los cazadores de ratas los destinados a exterminar su raza".

Asimismo, este autor ejemplifica que la rebaja en los derechos del té en Inglaterra, en 1745 y 1784, "evidencia sorprendentemente la mayor producibilidad de los derechos moderados impuestos a artículos de gran demanda", a diferencia de lo que ocurrió cuando en 1759 fueron aumentados (*Tratado de los principios e influencia práctica de la imposición y del sistema de crear fondos*, 2da. ed., Imprenta de Higinio Reneses, Madrid, 1857, ps. 270 y 279/81).

CAPÍTULO II

IMPUESTOS

I. CONCEPTO. NATURALEZA JURÍDICA. FUNDAMENTOS ÉTICO-POLÍTICOS.

1.1. Concepto.

En el cap. I, punto 9.4, hemos definido al impuesto expresando que es *toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue, a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación*. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste. “Sin contrapartida”, dice Gaston Jeze. Recordemos que por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado (v.gr., defensa, actividad legislativa), es decir, aquellos que, si bien son útiles, a toda la comunidad, no se da la posibilidad práctica de efectuar su particularización en personas determinadas. En ese mismo punto 3.4 distinguimos al impuesto de otros tributos.

La Corte Suprema, *in re* “Estado nacional c. Arenera El Libertador S.R.L.”, del 18/6/91 (voto de la mayoría), ha dicho que a la palabra “impuesto”, utilizada en el art. 16 de la C.N., cabe interpretarla en contraposición a “cargas públicas”, de modo que uno o las otras puedan -desde la óptica de la C.N.- constituir “formas en que se hacen efectivas las contribuciones”.

1.2. Naturaleza jurídica.

Las teorías privatistas lo asimilaban a un derecho real -o, mejor, a un canon patrimonial, o a una carga o gravamen real, especialmente respecto de los impuestos inmobiliarios.

La concepción de derecho real o canon patrimonial se refería a la estructura del tributo cuando los fundos de los bienes fiscales eran cedidos a los colonos, que pagaban cierto *vectigal*. La segunda opinión parte de la idea de que el Estado, al ejercer su poder de imperio sobre las personas, lo extiende también a las cosas, presentando el impuesto como una carga real del derecho germánico que afecta a las cosas inmuebles y muebles y a los bienes incorpóreos (o sea, a la riqueza en sus diversas manifestaciones), y que la relación, real en un principio, se transforma después en una relación personal; es personal esta relación, pero derivativa. Para Griziotti, el equívoco de esta teoría radica en confundir el objeto con el sujeto del impuesto (incluso para los impuestos reales, “el sujeto pasivo es directa y solamente la persona del contribuyente, por el hecho de estar subordinado jurídica, económica o socialmente al Estado”), y en tomar la garantía real, incluso para los impuestos reales, como elemento esencial y característico del impuesto, siendo así que existen impuestos desprovistos de garantía real”.

Otra doctrina antigua consideraba la relación tributaria en forma semejante a la que originaba una *obligatio ab rem* del derecho romano: la obligación nace de la posesión de la cosa, pero ésta no se halla sujeta a un derecho real del acreedor, por lo cual la obligación es puramente personal y afecta al deudor con todos sus bienes, muebles e inmuebles.

Sin embargo, la deuda tributaria es personal, como se demostrará en el cap. VII, punto 2, y no puede asimilársela a institución alguna del derecho privado. Análogas reflexiones se hacen extensivas a las teorías contractuales.

Como señalamos en el cap. I, punto 3.2; al tratar la naturaleza de los tributos, los impuestos -que son una de sus especies- constituyen obligaciones unilaterales, establecidas coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. Su fundamento jurídico es, pues, *la sujeción al poder de imperio del Estado*.

Ha dicho la Corte Suprema que el impuesto es una obligación unilateral exigida coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio (conf. “Fallos”, 218-595, 223-233).

1.3. Fundamentos ético-políticos.

Dejando a un lado el aspecto jurídico, desde el punto de vista de la doctrina financiera fueron elaboradas varias teorías para justificar los requerimientos impositivos estatales, entre las cuales mencionaremos las siguientes:

a) *Enfoque ético*. Griziotti ha destacado que antes de que como fenómeno jurídico y político, el impuesto debe ser considerado como norma más general de carácter ético.

“La vida social del Estado implica el concurso de los asociados a los fines a que tiende la sociedad, en cuanto los fines a lograr tornan siempre en beneficio de los propios asociados. También, en cualquier otra asociación, la obra que ésta desarrolla requiere gastos, los cuales, en cuanto se efectúan por la asociación, son colectivos, pero teniendo en cuenta la utilidad de los particulares asociados deben repartirse entre ellos”. El Estado, al establecer impuestos, no debe anular la regla de reparto de los gastos, nacida de la vida social que se inspira en la experiencia, la tradición y la moral,

“regla que tiene eficacia práctica no inferior, incluso, a la. de la misma norma Jurídica, y que tiene de común con ella los principios fundamentales inspiradores, que son siempre principios éticos”⁵⁵.

b) *Teoría del cambio o teoría del precio de cambio*. La hemos considerado en el cap. I, punto 2.2, y según ella los impuestos se asimilan a precios o contraprestaciones por los servicios prestados por el Estado.

c) *Teoría de la prima de seguro*. A ésta nos hemos referido en el cap. I, punto 4.3, al tratar la teoría del beneficio. Entiende que los impuestos son semejantes a primas de seguro, que pagan los poseedores de bienes para que el Estado les garantice la seguridad en sus personas y bienes.

d) *Teoría de la distribución de la carga pública*. Es postulada por los autores franceses Laferriere y Waline, para quienes la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social de todos los miembros de la comunidad, que asumen el deber de sostenerla. Esa obligación obedece a la capacidad personal del individuo, conforme a sus posibilidades, para contribuir a los gastos de la comunidad. Bien enseña Villegas que “el fundamento ético-político debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a **crear** el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado, es lógico que contribuyan a su sostenimiento”.

2. CLASIFICACIONES: 1) ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS; 2) PERSONALES O SUBJETIVOS Y REALES U OBJETIVOS; 3) FIJOS, PROPORCIONALES, PROGRESIVOS Y REGRESIVOS; 4) DIRECTOS E INDIRECTOS (DISTINTOS CRITERIOS CLASIFICATORIOS); 5) OTRAS CLASIFICACIONES.

2.1. Ordinarios y extraordinarios.

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecido con miras a su permanencia, son *ordinarios*. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son *extraordinarios*. Antiguamente, esta clasificación en impuestos ordinarios y extraordinarios era efectuada según que su recaudación cubriera necesidades habituales de la colectividad o emergencias sociales (guerras, catástrofes, etc.), respectivamente.

2.2. Personales o subjetivos y reales u objetivos.

Como bien señala Jarach, hay cuatro criterios para esta *clasificación*. El primero denomina *personales* a los impuestos en que el contribuyente colabora con el fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en declaraciones juradas, inscripción en registros o padrones, en tanto que los impuestos *reales* son los que prescinden de esa colaboración administrativa.

El segundo criterio se refiere a la *técnica legislativa* utilizada para establecer los aspectos subjetivos y objetivos de los hechos imposables. Son *personales* los *impuestos* cuyas leyes *determinan* a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible, y *reales* -o, mejor dicho, objetivos- aquellos en que la ley no define ni habla del sujeto pasivo, que surge en virtud del carácter y el concepto del hecho imponible objetivo (v.gr., son personales el impuesto a las ganancias de personas de existencia visible y sociedades de capital, el impuesto sobre los bienes personales; son reales algunos impuestos a, la propiedad inmueble, los recaudados por el método del papel sellado).

El tercer criterio, de carácter eminentemente *jurídico*, define como *reales* los impuestos cuyas obligaciones están dotadas de una garantía real sobre los bienes comprendidos en el objeto de los hechos imposables (v.gr., arts. 6 y 61 de la Ley de Impuestos Internos, y arts. 1122 a 1124 del Código Aduanero), y como *personales*, a los impuestos que carecen de esa garantía.

El cuarto criterio considera que los impuestos *personales* procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las *circunstancias económicas* personales del contribuyente (v.gr., deducción para un mínimo de existencia -mínimo no imponible- y cargas de familia, progresión del impuesto). En cambio, los impuestos *reales* son los que eligen como hechos imposables manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar las circunstancias personales del contribuyente (v.gr., impuesto de sellos). Cabe agregar que impuestos tradicionalmente personales, como el impuesto sobre la renta, adquirieron características reales al ser

⁵⁵ Griziotti, ob. cit., ps. 269/73. Agrega este autor que la eficacia de esta norma ética se advierte cuando el Estado se separa de ella, yendo en contra del sentimiento ético prevaleciente, lo cual origina una reacción "por parte de los asociados, que varía, adoptando "la forma de protesta, de fraude fiscal e incluso, a veces, la de sublevación política". Si el Estado recurriera sólo al poder de la coacción para obtener los ingresos públicos, esto le sería imposible, porque los habitantes tratarían de eludir la obligación, y el Estado debería luchar contra ellos en condiciones que determinarían que el gasto y la reacción política suscitada por la exacción de los ingresos superaran "con mucho a la utilidad realmente obtenida de los tributos. Tal era la situación en que se encontraba el Estado francés antes del estallido de la Revolución", por el cobro de tributos excesivos y no equitativamente distribuidos.

gravadas las personas jurídicas, y que impuestos antiguamente reales, como los inmobiliarios, adoptaron notas personales con los recargos por latifundio o las desgravaciones por propiedad única.

2.3. Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos.

Son impuestos *fijos* aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada (v.gr., los antiguos impuestos de capitación, las patentes fijas por el ejercicio de algún comercio, industria, profesión, etc.).

Jarach también menciona la categoría de los impuestos *graduales*, que son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible; p.ej., al clasificar a las empresas en diferentes clases según ciertos parámetros (número de obreros y empleados, capital invertido, volumen de ventas, etc.), con un impuesto fijo por cada categoría. Obviamente, “constituye un progreso respecto del impuesto fijo, “pero adolece, aún del defecto de profundas desigualdades por el carácter discontinuo de la graduación y, por lo tanto, por el tratamiento igual de contribuyentes en condiciones muy desiguales y desigual en condiciones no tan desiguales”. Esta forma de imposición es de escasa significación en los Estados evolucionados, pero continúa siendo de interés en los ordenamientos de entidades locales (provincias, municipios).

Son impuestos *proporcionales* aquellos en los cuales la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante (v.gr., el antiguo diezmo; en la Argentina, el impuesto a las ganancias que recae sobre las sociedades de capital, el IVA, etc.).

Se llama impuestos *progresivos* a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías (ver cap. I, punto 4.4), y *regresivos*, a aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible. Se debe distinguir la *progresión* a los *efectos* de establecer la cuantía de un impuesto, de la *eficacia progresiva* de ese impuesto con relación a la distribución de la renta nacional entre diferentes grupos de contribuyentes. Desde esta segunda perspectiva, un impuesto progresivo al consumo de bebidas alcohólicas puede tener un efecto regresivo, al incidir más sobre los grupos de menor renta, en tanto que, un impuesto proporcional al patrimonio puede tener efecto progresivo, al recaer en mayor medida sobre los grupos de contribuyentes de mayor renta.

Se suele diferenciar las siguientes técnicas de progresión:

a) Progresión por categorías o clases. Según esta metodología, se clasifica a los contribuyentes en categorías o clases, conforme al monto total de la riqueza que constituye la base imponible, en orden creciente, y se aplica sobre cada una de ellas una alícuota del monto total. Tiene -según Jarach- “la característica desfavorable [de] que, en los límites de cada categoría o clase, se produce un salto de alícuota, y que contribuyentes situados cerca del límite inferior de una clase, y que antes del impuesto tenían un mayor monto imponible que otros situados cerca del límite superior de la clase inferior contigua, se encuentran, después del impuesto, con menor riqueza neta que éstos”. Por ende, conspira contra la igualdad de la imposición y provoca el desaliento de los contribuyentes situados cerca del límite superior de una categoría en cuanto a incrementar su renta o patrimonio, porque al pasar a la categoría inmediata superior se empobrecerían, u ocultarían parte de su monto imponible para gozar de la menor alícuota de la categoría inferior.

Así, v.gr., supongamos que la escala sea: 0 a 100, 10 %; 101 a 200, 15 %.

Si un contribuyente tiene por base imponible 101, a la totalidad de ella se le aplica la categoría del 15 % (y no el 10 %), por lo cual el solo hecho de pasar de 100 a 101 implica una mayor alícuota, dando por resultado un empobrecimiento con respecto al contribuyente cuya base imponible sea 100. Notemos que el 15 % sobre 101 arroja un impuesto de 15,15, quedando en poder del contribuyente 85,85.

En cambio, un contribuyente con base imponible 100 pertenece, en este ejemplo, a la categoría del 10 %; en consecuencia; corresponde que pague 10, quedando en su poder 90.

b) Progresión por grados o escalones. Consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en partes o escalones, que pueden ser iguales o desiguales, y aplicar sobre cada uno de éstos, en forma creciente, un porcentaje. En consecuencia, contribuyentes con distintos montos imponibles están, sometidos a los mismos porcentajes hasta la concurrencia del mismo monto imponible, y son aplicadas mayores alícuotas únicamente sobre los escalones superiores. De ahí que los contribuyentes de mayor riqueza están gravados con las mismas alícuotas que los de menor riqueza sobre los escalones iguales de los respectivos montos imponibles; para aplicar una alícuota promedio más elevada con relación a los primeros, es necesario imponer porcentajes marginales muy altos sobre los escalones mayores. Hay que cuidar que la renta gravada después del pago del impuesto no sea inferior al costo marginal necesario para producirla, a efectos de evitar el desaliento del esfuerzo productivo.

En el ejemplo dado en el sistema precedente, el contribuyente cuya base imponible es 101 tributa 10 % hasta 100, es decir, 10, y se aplica el 15 % sólo sobre). Por ende, el importe a pagar sería de 10,15.

Este sistema ha sido adoptado por el art. 90 de la ley de Impuesto a las Ganancias, según el cual desde el 1/1/96 rigen seis escalones, de modo que en cinco de ellos son consignados montos fijos, resultantes de la aplicación de las alícuotas de los escalones anteriores a la totalidad de las sumas absorbidas por cada uno de éstos.

c) Progresión por deducción en la base. Conforme a tal tipo, se deduce del monto imponible una suma fija - que se declara no imponible- y se aplica una *alícuota constante* sobre el remanente. La progresión se verifica teniendo en cuenta el resultado final de lo pagado, infiriendo la tasa efectiva que implica.

Así, v.gr., en un impuesto a la renta, si el mínimo no imponible es de \$ 2.000 y la alícuota del 20%, observamos lo siguiente:

Renta bruta	Renta no imponible	Base imponible	Tributo Debido	Tasa efectiva
4.000	2.000	2.000	400	10%
8.000	2.000	6.000	1.200	15%

Esta técnica de progresión -por el resultado matemático-, tomada aisladamente, desde el punto de vista jurídico consiste tan sólo en una corrección del impuesto proporcional, en virtud de lo constante de la alícuota fijada por la norma jurídica (no debe confundírsela con la alícuota o tasa efectiva). Empero, se la puede combinar con alguna de las otras técnicas.

Constituye un ejemplo de este sistema, aplicado en forma aislada (*al cual preferimos considerarlo como una corrección del impuesto proporcional*), el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Las personas de existencia visible, gravadas por el I.G., pueden deducir en la base ciertos montos, como, v.gr., cargas de familia, y las residentes en el país pueden deducir las ganancias no imponibles. Ello se combina con otra técnica de progresividad, que es la progresividad por grados o escalones del art. 90 de la ley respectiva.

d) Progresión continua. Consiste en establecer sumas de impuestos crecientes por cada monto imponible creciente. Se trata, en realidad, de un método de progresión por clases o categorías, en el cual la amplitud de cada clase está reducida al mínimo. Dice Jarach que “por cada peso de diferencia de monto imponible corresponde un monto creciente de impuesto” (en la práctica se recurre al redondeo, elaborando una tabla de montos imponibles correlacionados con los impuestos), aunque en la mayor parte de los casos la alícuota creciente del impuesto progresivo se mantiene hasta llegar a un porcentaje tope, a partir del cual deja de crecer y el impuesto se torna proporcional; de lo contrario, éste se volvería igual o mayor que el monto imponible.

2.4. Directos e indirectos (distintos criterios clasificatorios).

Esta polémica e imprecisa clasificación tiene relevancia en nuestro país, por la delimitación de facultades entre la Nación y las provincias. Se puede mencionar los siguientes criterios clasificatorios:

a) Económico de la traslación e incidencia. Conforme a él, son *impuestos directos* los que no pueden ser trasladados, e *impuestos indirectos* los que sí son trasladables. En virtud de que la traslación depende de gran cantidad de factores, no tiene carácter científico efectuar sobre esa base la distinción. Observemos que un impuesto considerado tradicionalmente como directo ha sido el impuesto a la renta, lo cual no obstó a que al ser gravadas las sociedades, fuera factible de traslación (esto es, de transferir la carga tributaria a sujetos que no revisten el carácter de sujetos pasivos).

La Corte Suprema sostuvo que el hecho de tratarse de impuestos directos que gravan a sociedades comerciales no autoriza a presumir su no traslación a los precios (“Fallos”, 288-333). (Ver *infra*, punto 3.4, *in fine*, y cap. IX, punto 6.3.1).

b) Administrativo. Propiciado por Foville y Allix, sostiene que son *impuestos directos* los recaudados conforme a listas o padrones, atento a que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad (v.gr., el impuesto a la renta), en tanto que los *impuestos indirectos* no pueden ser incluidos en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales como los consumos. Se le critica a este criterio que propugne que la distinción repose en algo tan cambiante como lo es la organización administrativa de un país. Por otra parte, cabe notar que en la Argentina se lleva nóminas de contribuyentes de impuestos que son considerados indirectos (v.gr., en IVA, impuestos internos).

c) Exteriorización de capacidad contributiva. Este criterio fue adoptado por Griziotti, quien enseña que los impuestos son *directos* cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerados como expresión de capacidad contributiva; e *indirectos* cuando gravan el gasto o el consumo o la transferencia de riqueza,

tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir, los impuestos *directos* gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, y los *indirectos* recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza.

d) *Situación estática o dinámica de la riqueza gravada.* Este criterio fue seguido por Morselli, quien afirma que los impuestos *directos* gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, al haberse verificado la condición general consistente en su *manifestación inmediata* (patrimonio, producto o renta de los edificios, etc.), en tanto que los *indirectos* no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto se verifiquen algunas de las otras circunstancias que las leyes de impuestos hayan previsto como una *manifestación mediata* de ella (consumo, inversión patrimonial, sucesión hereditaria, etc.)⁵⁶.

e) *Pragmático.* Elimina este criterio toda referencia a la capacidad contributiva, mencionando cuáles son impuestos directos e indirectos. Tal el caso de Cosciani, que define como *directos* a los adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y a los *indirectos*, como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción. Valdés Costa expresa que hay, en principio, acuerdo en considerar como impuestos *directos* a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como *indirectos*, a los impuestos al consumo y a las transacciones⁵⁷.

2.5. Otras clasificaciones.

En moneda y en especie. Es ésta otra clasificación conocida de los impuestos, aunque carezca de actualidad; y también la de *internos* y *externos*, según que se los perciba dentro de un país, o se los cobre en ocasión de la entrada y salida de bienes del territorio aduanero. En rigor de verdad, todos los impuestos son percibidos dentro del país, por lo cual esta clasificación es objetable.

De cuota y de repartición. La *repartición* existe cuando la ley fija un monto total a distribuir sobre la sociedad, de modo que dos personas con la misma posición económica pueden pagar distinto impuesto por el lugar en que residen o efectúan su explotación económica: quien reside en una provincia pobre pagaría más que quien vive en una provincia rica. Las desigualdades en la repartición del monto entre las provincias, los municipios y los individuos acarrearán la impopularidad del procedimiento y las protestas de las circunscripciones e individuos que se sienten más gravados. Dice Ahumada que "a riquezas iguales, dos individuos de distintas circunscripciones pueden y son gravados realmente en forma distinta. Esto explicó [...] el alegato de Vauban en favor de la abolición de los impuestos existentes y «para que los impuestos directos fueran percibidos en virtud de una tarifa, a fin de que cada contribuyente conociese por adelantado la fracción de renta que el Estado tenía derecho a exigirle". El procedimiento del impuesto de *cuota* es totalmente *inverso*, ya que el Estado, en lugar de fijar, calcula el rendimiento del tributo -por presunciones, sobre la base de estadísticas que posee la Administración-, y establece la alícuota que gravará la materia imponible. Ello implica la concreción del principio de igualdad de los contribuyentes frente a las cargas públicas. Actualmente, salvo escasas excepciones, en el mundo impera el sistema de cuota para la liquidación del impuesto⁵⁸.

Sobre la renta, los consumos y el patrimonio. Esta clasificación se basa en las formas de exteriorización de la capacidad contributiva.

Para algunos, como Mehl, la clasificación económica de los impuestos diferencia los impuestos sobre la renta (riqueza en período de formación), el capital (la riqueza conseguida) y el gasto (que comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, y los impuestos sobre los volúmenes de negocios). Empero, especialmente con la

⁵⁶ Manuel Morselli, *Compendio de ciencia de las finanzas*, Atalaya, Buenos Aires, 1947, ps. 69/70.

Dentro de esta posición se podría ubicar a Mac-Culloch, cuando llama *contribución directa* a la que "se saca inmediatamente de la propiedad, o del trabajo", y la denomina *indirecta* "cuando la propiedad y el trabajo están obligados a pagar la libertad de hacer uso de determinados artículos, o de ejercer ciertos derechos, privilegios" (*Tratado de los principios e influencia práctica de la imposición...*, oh. cit., p. 15).

⁵⁷ Para Villegas, son impuestos *directos* los que toman como hechos imponibles las circunstancias o situaciones objetivas que exterioricen en forma inmediata la capacidad contributiva, "que revelen en forma bastante aproximada, un determinado nivel de riqueza. Así, el patrimonio en su totalidad o en alguna de sus partes constitutivas, los ingresos periódicos denominados «rentas», los incrementos patrimoniales debidamente comprobados", que el legislador puede valorar como signos casi seguramente indicativos de capacidad contributiva (*índices*), con prescindencia de su posibilidad de traslación. Son impuestos *indirectos* los que toman en cuenta hechos imponibles que atienden a circunstancias y situaciones de tipo objetivo que exterioricen en forma mediata la capacidad contributiva, esto es, que hacen solamente presumir cierto nivel de riqueza, pero con un grado de aproximación inferior a los primeros (*indicios*). La posibilidad de traslación no incide en la clasificación (oh. cit., ps. 75/8).

En el Primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los Países Miembros del Mercosur, a efectos de lograr la armonización de los *impuestos indirectos* de los Estados miembros se recomendó: eliminar "toda medida que implique un tratamiento discriminatorio, basada en el origen de los bienes o servicios"; "adoptar, en la primera etapa de funcionamiento del Mercosur, el principio de imposición al consumo exclusivo en el país de destino", eliminando todas las normas "que impliquen imposición en el país de origen, en especial en lo que se refiere a servicios"; "propender a la adopción de estructuras en los impuestos indirectos al consumo, que permitan conocer con exactitud la carga tributaria de los bienes a exportar, de modo que el sistema de devolución de tales gravámenes garantice el efectivo y total reintegro de los impuestos abonados y no encubra un subsidio".

⁵⁸ Ahumada, ob. cit., ps. 258/60.

Señala Einaudi que el sistema de contingente (o de repartición) no es aconsejable no sólo por razones de justicia en la distribución de los impuestos, sino también porque induce a los contribuyentes a coligarse para actuar contra el Estado. "En el sistema ordinario o de cuota, cuando el fisco se encuentra frente a frente con cada uno de los contribuyentes, adopta el sistema de los generales en la guerra: dividir al ejército enemigo y batir una por una a sus partes. La Hacienda trata con un contribuyente y le muestra la conveniencia de llegar a una definición del débito, y después, sirviéndose de los resultados obtenidos con el primero, persuade a los otros. Los contribuyentes, desunidos, no tienen posibilidad de una acción conjunta. Con el método del contingente, la Hacienda reúne juntos a los contribuyentes, casi en una sociedad forzosa, en una especie de sindicato [...], y es mucho más fácil para los contribuyentes organizados obtener el apoyo de las autoridades, porque éstas no defienden ya los intereses de los individuos, sino que se convierten en defensores de la agricultura o de la industria, consideradas en conjunto" (Luigi Einaudi, *Principios de hacienda pública*, Aguilar, Méjico, 1948, ps. 329/30).

teoría del balance en materia de impuesto a la renta (ver cap. XI, punto 1.1), se desdibuja la distinción entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el capital.

Mehl adopta la palabra “gasto” en sentido lato, a diferencia de otros autores, como, v.gr., Kaldor.

Explica Jarach que Kaldor no pretendió la creación de un nuevo impuesto general sobre las ventas ni un complemento de éste, ni tampoco de los impuestos selectivos a los consumos.

Kaldor sostenía que los impuestos sobre los individuos debían basarse en su *gasto*, y no en su ingreso -con algunas diferencias, esta idea había sido sostenida por Hobbes, Mill (al criticar la doble imposición del ahorro; ver cap. I, punto 2.2), Marshall, Pigou, Fisher y Einaudi-, pero se diferenció del resto de los economistas en considerar el fundamento de equidad de este tipo de imposición, atento a que “las verdaderas desigualdades del sistema surgen no tanto de que no se hayan exceptuado los ahorros provenientes del «ingreso», sino de no haber gravado como «ingreso» la capacidad del gasto que se ejerce a través del «desatesoramiento» (o el gasto que se hace del capital), o a través de las ganancias de capital u otros ingresos, de varias clases”. Intentó demostrar que no hay una definición concebible de “ingreso” (factible de medir objetivamente) que dé una verdadera medida de la capacidad de gasto. Cualquier intento de mejorar el sistema de impuesto sobre la renta desde la perspectiva de la equidad está condenado “a agravar su ya serio efecto sobre la propensión al ahorro, al desatesoramiento y, a asumir riesgos”. En cambio, un impuesto sobre el gasto no discriminaría el ahorro o el riesgo; además, aligeraría, por lo menos, los efectos desalentadores de la imposición progresiva al trabajo, y estaría en favor de la honestidad y la moderación del sistema impositivo.

Sin embargo, Kaldor esperaba *introducir* el impuesto al gasto para que funcionara al lado del impuesto sobre la renta, y que quitara parte del peso de éste, sin imponer una excesiva carga administrativa. Propiciaba que se lo introdujera con un *límite de exención suficientemente alto, para acotar la responsabilidad a un número reducido de contribuyentes*. Citando a Hobbes, se preguntaba: “¿Por qué razón quien trabaja mucho y, ahorrando los frutos de su trabajo, consume poco, debe soportar mayor gravamen que quien, viviendo en la holganza, tiene pocos ingresos y gasta cuanto recibe?”, dado que ambos reciben la misma protección estatal⁵⁹.

3. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS: GENERALIDADES, ANUNCIO, PERCUSIÓN, TRASLACIÓN (ANÁLISIS DE LOS DIFERENTES SUPUESTOS Y CONDICIONES). INCIDENCIA, DIFUSIÓN Y SUS FORMAS. AMORTIZACIÓN Y CAPITALIZACIÓN. EFECTOS ECONÓMICOS ESPECÍFICOS. EFECTOS POLÍTICOS, MORALES Y PSICOLÓGICOS.

3.1. Generalidades.

Si bien los impuestos son exigidos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, la doctrina económica estudió de qué manera éstos pueden *quitarse o disminuir el peso económico* que sobre ellos recae.

Las personas a cuyo respecto se configuró el hecho imponible y que por ley están obligadas a pagar el gravamen, reciben la denominación de “*contribuyentes de jure*”, en tanto que los terceros sobre quienes recae el peso económico del impuesto son los “*contribuyentes de facto*”.

Es útil para el legislador conocer de qué manera se distribuye la carga tributaria en la economía, a fin de establecer el mérito o demérito de un impuesto.

Los estudios sobre los efectos económicos de los impuestos son relativos, ya que multiplicidad de factores intervienen para que se produzcan; v.gr., en principio, los impuestos al consumo son soportados por los compradores -hecho conocido por el legislador-, pero frente a circunstancias recesivas podría no producirse la protraslación. La contribución territorial puede trasladarse al inquilino o ser soportada por el propietario, según que sea o no fuerte la demanda de arrendamientos.

Además, influyen las condiciones políticas y jurídicas de un país: no son idénticos los efectos del impuesto en un Estado totalitario, en el cual, por la falta de libertad, resultan más difíciles las reacciones económicas, que en un Estado moderno de libertad política y régimen constitucional.

Hay teorías *optimistas* y *pesimistas* sobre los mencionados efectos económicos. Las *primeras* se agrupan bajo el nombre de *teoría de la remoción*, según la cual, si los impuestos están bien elegidos y relacionados, e incluso si son

⁵⁹ Nicholas Kaldor, *Impuesto al gasto*, Fondo de Cultura Económica, México, 1963, ps. 11, 14, 16, 47, 53 y 226.

Hobbes agregaba que “cuando los impuestos son establecidos sobre las cosas que los hombres consumen, cada hombre paga igualmente por lo que usa, y el Estado no queda defraudado por el gasto lujoso de los hombres privados” (*Leviatán*, cap. XX), Kaldor estimaba que “un impuesto basado en el gasto real calcula la capacidad de gasto de cada individuo, de acuerdo con la medida que él se aplica a sí mismo. Una vez que el gasto real se toma como criterio, se resuelven todos los problemas creados por la no comparabilidad de los ingresos provenientes del trabajo y [...] de la propiedad; de fuentes temporales y permanentes de riqueza; de ganancias de capital verdaderas y ficticias; se logra convertirlos en equivalentes, en la medida en que contribuyen al nivel de vida actual”. Ver el examen formulado por Jarach a las críticas de John Due respecto de la imposición al gasto, en *Finanzas públicas ...*, ob. cit., ps. 751/3.

algo gravosos, determinan el aumento de la producción, pues entiende que el deseo humano de conservar la propia fortuna y de mejorar la propia condición estimula a que la mayor parte de los hombres se esfuercen por incrementar sus actividades para afrontar la carga tributaria, *removiendo* el obstáculo que se les opondrá.

Aunque es cierto que una proporción de la recaudación impositiva es provechosa para el desarrollo de la economía, ello no debe conducir a la apología de la exagerada presión tributaria. Además, la mentalidad capitalista del hombre moderno no necesita del acicate del impuesto para acrecentar sus propias ganancias.

Las teorías *pesimistas* consideran que los impuestos, especialmente si son gravosos, constituyen un obstáculo para la producción y el desarrollo económico, y que pueden paralizarlos.

Las teorías *intermedias* sostienen que no se puede afirmar *a priori* cuáles son los efectos económicos de las cargas fiscales, ya que en cada caso se debería observar el proceso económico de la imposición y los fines a que tienden los gastos públicos. En verdad, no basta la utilidad de éstos para la comunidad, sino que es preciso establecer si ésta se halla en condiciones de soportar los sacrificios de la imposición, cuyo límite está dado por su economía. Cuando los impuestos resultan poco gravosos en relación con la posibilidad de los contribuyentes, pueden estimular las actividades económicas. Empero, cuando van más allá de ciertos límites razonables, pueden reducir la fuerza productiva de los contribuyentes y resultar ruinosos económicamente, porque -al decir de Morselli- “destruyen los gérmenes de la prosperidad futura”.

Notemos que, si los impuestos disminuyen la riqueza de la comunidad, por necesaria implicancia reducen la recaudación estatal, dado que ésta se asienta sobre la riqueza. De ahí que estimamos que se debe tender, en principio, a la neutralidad de la imposición, es decir, que los gravámenes no interfieran en las condiciones del mercado, salvo que se busque modificarlas utilizando el impuesto como instrumento para el logro de fines extrafiscales.

Con respecto a las *consecuencias jurídicas de los efectos económicos de los impuestos*, ver *infra*, punto 3.4, *in fine*.

3.2. Anuncio.

Como el nombre lo indica, alude al anuncio, por los medios de comunicación o por el simple rumor, de la proyectada creación o modificación de un impuesto. A este efecto se lo conoce como el “*tax announcement effect*” de Pigou.

Esta “alarma” previene al futuro percutido sobre la eventual conveniencia de modificar su conducta, a fin de que a su respecto no se configuren los hechos imponderables, o para que los efectos se reduzcan lo máximo posible.

Así, los *consumidores* aumentarían su adquisición de bienes, antes de que se encarezcan por la transferencia económica de la carga del nuevo impuesto a los costos. A su vez, los *empresarios* intentarían, según las circunstancias: a) desplazamientos zonales -en el ámbito nacional o internacional- de sus actividades, con miras a tornarlas menos onerosas; b) la sustitución de los factores de producción -empleo de mayor o menor cantidad de mano de obra, o mayor incorporación tecnológica-; c) adelantamiento o postergación de inversiones y criterios aplicables a amortizaciones a practicar⁶⁰.

3.3. Percusión.

Es el efecto por el cual el impuesto recae sobre el “contribuyente de jure”. Si bien se trata, en apariencia, de un fenómeno netamente jurídico, desde la perspectiva económica se puede observar que algunas veces éste no trasfiere a persona alguna la carga tributaria, por lo cual se dice que en este caso el contribuyente *percutido* es, asimismo, el contribuyente *incidido* (“contribuyente de facto”).

Por el contrario, si el “contribuyente de jure” logra transferir el peso del gravamen a otro, nos hallamos frente a la *traslación*.

Además, al necesitar disponer de cantidades líquidas para pagar el tributo, puede ser indispensable que el contribuyente de jure acuda al crédito en sus diversas formas, produciendo consecuencias económicas no sólo en su conducta, sino también en el mercado.

3.4. Traslación (análisis de los diferentes supuestos y condiciones).

⁶⁰ Conf. Glogauer, *oh. cit.*, ps. 61/2.

Advierte Griziotti que “el equilibrio económico consiste en la relación de mutua influencia que existe entre los precios y el mercado, de tal forma que las variaciones de algunos precios producen, por sucesivas, aunque lentas modificaciones, alteraciones en los demás precios [...]. Si en un mercado en situación de equilibrio se introduce un impuesto cualquiera se modifica el equilibrio, puesto que, por ejemplo, el productor no podrá entonces pagar los salarios que pagaba antes si aumentó el costo y disminuyeron los beneficios por causa del impuesto.

Se verifica un proceso de adaptación para restablecer una nueva condición de equilibrio, distinta de la primitiva” (*Principios ...*, *oh. cit.*, ps. 200/1).

Ello explica que ante el anuncio de un impuesto se pueda tender a sustituir factores de producción.

La traslación es denominada, asimismo, “repercusión”. Consiste en la transferencia -total o parcial- del peso del impuesto a otra persona distinta del “contribuyente de jure”, la cual recibe el nombre de “contribuyente de facto”⁶¹.

No sólo el contribuyente percutido puede trasladar el peso del impuesto, sino que también es posible que lo traslade incluso un contribuyente de facto, en la llamada *traslación de varios grados*.

Hay varias clasificaciones y supuestos de *traslación*:

a) *Hacia adelante* (o protraslación), *hacia atrás* (o retrotraslación) y *oblicua* (o lateral).

La primera sigue la corriente de los bienes en el circuito económico; v.gr., el comerciante que trasfiere la carga tributaria al consumidor mediante un aumento del precio.

La retrotraslación sigue el proceso inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico; v.gr., el adquirente de una mercadería que obtiene de su suministrador un descuento en compensación por el impuesto: si el impuesto grava al empresario, éste puede transferirlo sobre quienes ejercen los factores de producción invertidos en la empresa, al reducir la cantidad producida; si el impuesto grava al consumidor, éste puede contraer su demanda de bienes de consumo y, por ende, al disminuir su precio, repercute la carga sobre los productores.

La traslación oblicua puede ser hacia adelante o hacia atrás, y consiste en la transferencia del peso del impuesto a compradores o proveedores de bienes o servicios diferentes de los gravados.

b) *Simple y de varios grados*. La traslación simple se cumple en una sola etapa (el “contribuyente de jure” trasfiere la carga tributaria al “contribuyente de facto”, resultando éste el incidido, al no haber otra traslación). En la traslación de varios grados, el “contribuyente de facto”, a su vez, trasfiere a otro “contribuyente de facto” el peso del impuesto, quien puede también transferirlo a otro.

c) *Traslación aumentada*. El peso del impuesto se trasfiere con creces, es decir, en mayor medida que la carga tributaria, a efectos de incrementar las ganancias del contribuyente. Esta posibilidad -puede ser contraria a la ética en caso de mercaderías esenciales- depende de las circunstancias del mercado.

La traslación depende de varias *condiciones*. Considerando el mercado en *situación estática*, influyen las siguientes:

a) *El tipo impositivo*. Tienden a ser más fácilmente trasladables los impuestos indirectos que los directos; los de monto alto más que los de monto bajo, a efectos de no contraer la demanda; los impuestos especiales más que los generales, por la posibilidad de la traslación oblicua; los impuestos ordinarios más que los extraordinarios, por los ajustes que paulatinamente son efectuados en el mercado.

b) *Las condiciones de la demanda y la oferta*. Se trasfiere más fácilmente la carga impositiva cuando la demanda es poco elástica o rígida, atento a que el consumidor no puede reducir la demanda de bienes imprescindibles. Si la demanda es elástica (frente a un aumento de precios, disminuye la cantidad demandada), ello torna difícil la traslación.

En cuanto a la *oferta*, tratándose de mercadería perecedera, se dificulta la traslación; no así si la mercadería puede ser almacenada en stock. Los pequeños y medianos agricultores, en general, difícilmente pueden repercutir el impuesto en el precio de los productos, ya que la oferta de sus productos es irregular, discontinua, y frecuentemente estos no son de fácil conservación; no obsta a ello su demanda rígida, en razón de que la mayoría, de las veces los precios son controlados estrechamente por la autoridad pública.

c) *Régimen de costos*. Si éstos son constantes, el aumento del precio es igual al monto del impuesto. En el caso de costos crecientes (actividades productivas limitadas; v.gr., la explotación de minas), el aumento del precio derivado de la transferencia del impuesto se neutraliza en parte por la disminución de los costos; podría convenir la traslación. Con los costos decrecientes (industrias manufactureras en que opera la concentración y producción de fuerza más barata), no convendría trasladar el impuesto, ya que el aumento de precio debido a él se sumaría al mayor costo resultante de las menores cantidades vendidas.

d) *Sistema de mercado*. En el caso de *libre competencia*, al trasladar el impuesto el productor marginal -que es quien obtiene un mínimo de ganancia y, por ende, es forzoso que traslade el impuesto para continuar en el mercado-, da lugar a que también lo trasladen quienes obtienen ganancias superiores, aumentando los precios.

Tratándose de un *monopolio*, el aumento de precios puede ser efectuado hasta el llamado *punto de Cournot*, en que disminuirá el número de cantidades vendidas. No se debe olvidar que el monopolista elige el precio que le

⁶¹ Morselli la define como “el proceso mediante el cual el contribuyente afectado por el impuesto (percutido), valiéndose de determinadas fuerzas económicas, trata de hacer recaer, lográndolo, parte o toda la cuota del impuesto de que es objeto, sobre otro sujeto, el cual, a su vez, se vale de las mismas fuerzas para transferir toda o parte de su carga sobre otros, hasta que llega a un último sujeto, que soportará en todo o en parte el impuesto (contribuyentes incididos)” (ob. cit., p. 102).

La palabra “repercusión” quiere decir “rechazar sobre otro” (ver Terry, *Finanzas*, ob. cit., nota 6 de p. 289).

proporcione, en comparación con una cantidad de mercaderías por él producidas a un costo determinado, la máxima ventaja o beneficio neto, y que al comprender tal precio la máxima ganancia posible, obviamente, un precio mayor por la traslación podría producirle cierta reducción de la demanda. En consecuencia, frente a un nuevo impuesto, el monopolista, en principio, no puede elevar el precio, porque de haber sido posible -sin reducción de la demanda- lo habría hecho antes; pero si el impuesto es proporcional a la cantidad producida, permite un aumento de precio disminuyendo la producción en correlación a la nueva demanda y, por tanto, la traslación parcial del tributo.

En el *oligopolio* existe, en principio, un acuerdo entre sus integrantes para dividirse el mercado, por lo cual, para no excluir del mercado al productor oligopolista marginal, es menester que todos trasladen el impuesto.

Cabe notar que el sector agropecuario nacional no tiene, en principio, posibilidades de fijar precios con libertad, pues generalmente se los establece según la demanda de mercaderías importadas, lo cual obsta a la traslación.

En lo atinente a las *condiciones dinámicas*, corresponde diferenciar los períodos de auge, en que la demanda es intensa y son fácilmente trasladables los impuestos, de las crisis graves, en que los comerciantes y prestadores de servicios pueden soportar total o parcialmente la carga tributaria. En situaciones de euforia económica se facilita la protraslación; en cambio, en situaciones recesivas o con tendencia hacia la depresión resulta más fácil la retrotraslación.

3.5. Incidencia.

Este fenómeno consiste en el peso efectivo del tributo que recae sobre el “contribuyente de facto” o definitivo -puede ser el “contribuyente de jure” si no lo trasladó-. Desde el punto de vista de la geometría, la incidencia consiste en la caída de una línea, de un plano o de un cuerpo, o la de un rayo de luz, sobre otro cuerpo, plano, línea o punto; así, el impuesto cae desde el Estado sobre el contribuyente de derecho o sobre otra persona a quien se trasfiere el peso económico del gravamen.

La incidencia importa una disminución del ingreso del sujeto incidido, o, si el ingreso es menor que' la carga impositiva transferida, una disminución de su patrimonio.

La incidencia por vía directa se advierte cuando el contribuyente percutido (“de jure”) no traslada el gravamen, por lo cual es asimismo *incidido*, siendo, por tanto, contribuyente definitivo.

Se manifiesta por vía indirecta al operarse la traslación, por cuanto el “contribuyente de facto” resulta ser el incidido, ya sea total o parcialmente.

Hicks, por su parte, distingue la *incidencia formal* (consistente en el cálculo estadístico de la forma en que el importe recaudado por un impuesto en un período dado -generalmente, un año- se distribuye en la sociedad y, además, la proporción de las rentas del pueblo que no se trasfiere a quienes suministran mercancías y servicios, sino que se paga a los organismos gubernamentales) de la *incidencia efectiva* (comprensiva de la reacción del contribuyente a un cambio impositivo y a sus consecuencias totales, para lo cual hay que trazar y comparar dos cuadros: uno, del esquema económico en cuanto a distribución de necesidades y rentas de los consumidores, y distribución de los factores, y el otro, de un esquema económico similar, pero sin el impuesto).

3.6. Difusión y sus formas.

Es la proyección (como la luz difusa que se refleja de objeto a objeto), en todo el mercado, de los efectos económicos de los impuestos, que se manifiesta por medio de lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones en la demanda y en la oferta de bienes y servicios, así como en los precios, Por ende, ocurren mutaciones en los consumos, inversiones, ahorro, producción, empleo, etc.

De allí que, v.gr., un impuesto sobre las remuneraciones probablemente genere un aumento de éstas mediante futuras negociaciones salariales. La disminución de la producción por la retracción de la demanda, en virtud del aumento de precios que provoca la traslación, restringe la demanda de trabajadores y los salarios. Al incrementarse la producción por derogaciones de impuestos, exenciones, etc., aumenta la demanda de trabajadores y sus remuneraciones.

El contribuyente incidido puede adoptar distintos tipos de actitudes, que generan diferentes mecanismos de difusión:

a) *reducción de consumos*, en caso de que no pueda o no desee reaccionar de otro modo; v.gr., renunciando al teatro, con la consecuencia de que si esto se verifica en gran escala se reducen los precios de los espectáculos; el impuesto se difunde, por ende, sobre las economías de las empresas teatrales, de los artistas y de los espectadores, que antes, con menor precio, se procuraban el mismo servicio, hasta que, por último, *se reducen los precios para atraer al público*.

b) *disminución o aumento de la producción*, hasta el límite que le convenga al contribuyente incidido; si la disminuye, determina una disminución de los servicios producidos por los contribuyentes, y luego, una modificación en las condiciones de la demanda y oferta de los demás bienes que estén en relación con esos servicios, modificándose los precios de todos, los bienes y servicios cuya demanda y oferta ha variado; por el contrario, si aumenta la producción,

logra la *remoción* del impuesto (lo remueve o aleja), originando una disminución de precios, si se dan ciertas condiciones (p.ej., el perfeccionamiento en los métodos industriales o por nuevos inventos);

c) *aumento de los consumos, disminución del ahorro, o emigración de capitales, de los obreros o empresarios*, en cuyo caso se verificará un aumento en los precios de las mercaderías, de los servicios y de los capitales, y, *en general, un aumento del costo de producción por la elevación del tipo de interés.*

Cabe observar que si el impuesto recae sobre sectores de la población de bajos o medianos ingresos, cuya propensión marginal a consumir es alta, ello redundará en una disminución de la demanda de bienes de consumo. En tanto, si el impuesto recae sobre contribuyentes de altos ingresos, resultarán mermados sus ahorros o sus inversiones.

Los efectos de la difusión son de 'triple orden, ya que esta puede afectar a los contribuyentes incididos, a las economías de otros contribuyentes en relación con aquéllos (v.gr., eliminación de productores marginales, que no pueden resistir la concurrencia de los productores más hábiles), o al mercado en general.

Con respecto a este último, hay que tener en cuenta que el sistema económico configura una suerte de vasos comunicantes, de modo que cualquiera que sea la cantidad de agua añadida (p.ej., eliminación de un impuesto) o quitada (establecimiento de un impuesto) a cualquiera de los vasos, todos ellos elevarán o disminuirán su nivel; tal es lo que sucede con los beneficios de cualquier industria cuando se los disminuye con el impuesto, ya que los beneficios de todas las demás se reducen inmediatamente hasta que se restablece el equilibrio. Como explica Griziotti, la vena de que ha extraído sangre el cirujano no es más pobre que cualquier otra del cuerpo humano después de la operación, y el impuesto es, en cualquier ramo de la industria, “como una sangría.”

Por lo demás, cuanto más gravosos son los impuestos, *mayores* son las posibilidades de emigración de capitales y evasión: muchos contribuyentes intentan escapar al pago -del tributo, y frenan, asimismo, el espíritu de empresa. Frente a alícuotas razonablemente pequeñas, hay mayor estímulo para el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales, y para la reactivación económica.

3.7. Amortización y capitalización.

Son estos dos fenómenos contrarios, que se producen por la aplicación (o impuesto mayor que el entonces existente) y derogación (o disminución del impuesto entonces existente), respectivamente, de un gravamen que recae sobre un bien de capital que produce renta, o sobre ésta. En el primer caso, la carga tributaria disminuye el valor venal del bien, en tanto que en el segundo la liberación de ella incrementa ese valor.

Cuando el bien produce renta, se entiende que cuanto mayor imposición recae sobre él, tanto más disminuye la renta neta que se obtiene.

Así, v.gr., tratándose de una renta de 1.000, si la tasa corriente de interés, que se mantiene sin variaciones a lo largo del tiempo, es de 5%, determina un valor capital de la fuente que la produce de 20.000; si dicha renta es reducida a 900 por la incidencia de la creación de un impuesto del 10 % sobre ella, el nuevo valor capital de la renta producida se reduce correlativamente a 18.000.

Cabe destacar que Musgrave utiliza el término “capitalización” para denotar el fenómeno que abarca todos los cambios -positivos o negativos- ocurridos en el valor del capital por efecto de una nueva imposición sobre el producto de la inversión, o por una liberación total o parcial del impuesto. Es decir, comprende dentro de ese término los conceptos que hemos expuesto como “amortización” y “capitalización”. A Jarach le parece más lógico adoptar este sentido más amplio del vocablo “capitalización”.

3.8. Efectos económicos específicos.

Con respecto a la *imposición a la renta*, ver cap. IX, punto 6.3.1, y cap. XI, punto 1.2. Acerca de la *imposición al valor agregado*, ver cap. XIY, punto 1.2.

Imposición al consumo. Cuanto más inelástica es la demanda del producto por lo cual el impuesto incide, en definitiva, en el consumidor-, tanto más produce efectos regresivos. Es decir, este tipo de impuestos es pagado en mayor proporción por los sectores de la población de más bajos ingresos, y en menor medida por los más ricos. Tal carácter regresivo no se da cuando el impuesto recae sobre bienes suntuarios.

De ello se infiere que no es posible afirmar dogmáticamente el efecto regresivo, sin' tener en cuenta la clase de bienes sujetos a esta imposición. Razones de equidad aconsejan eliminar los impuestos a los consumos de artículos de primera necesidad (pan, sal, azúcar). En los impuestos plurifásicos acumulativos (ver cap. XIV, puntos 1.1 y 1.2) se produce una tendencia hacia la integración vertical, a fin de minimizar la incidencia tributaria.

Imposición al patrimonio (total o parcial). Due y Friedlander, para referir el rechazo que ocasiona esta forma de imposición, han expresado que “el premio para el gravamen más impopular [...] se otorgaría al gravamen sobre la propiedad [...] se lo condena en todas partes como injusto y regresivo, como un obstáculo al desarrollo económico”.

Sabido es que las declaraciones de impuestos patrimoniales tienen importancia *estadística*, al facilitar la recopilación de datos macroeconómicos (v.gr., sobre patrimonio y renta nacionales).

Conforme a Jarach, un impuesto sobre el capital de las empresas implica un “gasto anual” sobre dicho capital, representando una erogación que constituye una parte del costo de producción de los bienes y servicios. Puede trasladarse por el mecanismo de los precios, a diferencia de las pocas posibilidades de traslación del impuesto que recae sobre el patrimonio de las personas físicas.

No obstante, recordemos que las posibilidades de traslación dependen de muchos factores.

En favor de un gravamen sobre el patrimonio de personas físicas, han sido dados los siguientes argumentos: *a)* el patrimonio representa una exteriorización de capacidad contributiva; *b)* se diversifica el sistema tributario (aumenta los recursos de que puede valerse el Estado); *c)* como suplementario del impuesto a las rentas; *d)* garantiza el principio de equidad; *e)* constituye un instrumento “productivista” y de fomento del desarrollo (se premia a los contribuyentes que poseen capitales productivos, y se castiga a aquellos que poseen fondos inactivos o bienes poco productivos, como yates, joyas, obras de arte, tierras incultas); *f)* distingue entre ingresos ganados (los que derivan del trabajo) y no ganados (los que provienen del capital); *g)* acentúa la progresividad del sistema tributario; *h)* aumenta las posibilidades de control del impuesto a la renta (el control recíproco de ambos tipos de impuestos mejora la eficacia de la administración tributaria, a fin de descubrir o impedir ocultamientos y evasiones de bienes y rentas); *i)* permite gravar la renta potencial en lugar de la renta efectiva. Asimismo, posibilita alcanzar las rentas subjetivas no monetarias. En contra del impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas, se ha argüido lo siguiente: *a)* se aleja del principio de capacidad contributiva (ya que, por fallas en la administración tributaria, sólo resulta gravada la propiedad tangible e inocultable -inmuebles y automotores-, quedando excluidos gran variedad de activos de fácil ocultación y difícil hallazgo; se desdibuja el principio de capacidad contributiva de quienes tienen menos diversificado su patrimonio); *b)* la diversificación tributaria es desventajosa, por las injusticias de ese impuesto; *c)* la renta es la más satisfactoria de las medidas, por ser el principal determinante de los niveles de vida familiar y la fuente más importante de pago de los impuestos; *d)* las consideraciones de equidad se debilitan si al gravamen no puede administrárselo eficazmente, máxime por la diferencia de trato entre el contribuyente frugal y emprendedor, y el pródigo o dispendioso, lo cual es un contrasentido frente a la política de desarrollo que auspicia, por otro lado, el ahorro como importante virtud social; *e)* no promueve el desarrollo económico (el atesoramiento improductivo puede no ser reprochable si el Estado parece tutelar el desorden y hasta conseguir el envilecimiento constante del signo monetario); *f)* la acentuación de la progresividad del sistema tributario tiene límites (no se puede frenar la inversión, el empleo y el consumo); *g)* al ser obligatorio declarar los patrimonios en el I.G., carece de razón el eventual control por el impuesto que nos ocupa; *h)* la diferenciación entre rentas ganadas y no ganadas puede lograrse con normas especiales dentro del impuesto a la renta; *i)* el requisito de una correcta identificación de ciertos bienes gravados (dinero en efectivo, alhajas y otros bienes suntuarios) y su valuación es de muy difícil cumplimiento; *j)* los problemas de administración fiscal; *k)* la dificultad en la correcta determinación y valuación de los bienes; *l)* el no cómputo de las deudas en los gravámenes' al patrimonio bruto (v.gr., la Argentina desde 1991, salvo cierta excepción).

Por otra parte, si las personas físicas no tienen ingresos periódicos derivados del patrimonio, al impuesto debe pagárselo con rentas provenientes del trabajo personal o mediante ahorros antes acumulados, afectándose la formación y permanencia del capital. (Ver cap. VII, punto 2.4.)

El *Informe Carter* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975) puntualiza que la imposición sobre el patrimonio produciría el efecto de inducir al consumo de bienes no durables, en perjuicio del ahorro.

Respecto de la *inversión*, no cabe duda de que este tipo de imposición desalienta las inversiones, particularmente en épocas de recesión económica, y resulta en especial gravoso el impuesto patrimonial sobre las *empresas* que se inician y las marginales, por lo cual no es aconsejable para promover el desarrollo económico, si bien puede -algunas veces- incentivar las medidas que adopten los contribuyentes para incrementar la productividad mejorando sus rendimientos.

Para no desalentar la inversión de las *empresas*, se debería eximir de tributo su patrimonio en los primeros años de organización y actividad.

Con relación a las *personas físicas*, el gravamen las desalentaría en cuanto a tener efectivo, terrenos incultos e inversiones de poca rentabilidad; las estimularía a la adquisición de bienes que impliquen una actividad real de inversión, e incrementaría la predisposición a asumir riesgos, cumpliendo con el principio que la doctrina italiana ha denominado “productivista”. Desde luego que ello no justifica una imposición alta, que atente contra el capital.

3.9. Efectos políticos, morales y psicológicos.

3.9.1. Efectos políticos.

En la nota 1 del presente capítulo nos hemos referido al pensamiento de Griziotti sobre la importancia de la aquiescencia del contribuyente con relación al impuesto. Aunque este aspecto no tiene carácter jurídico, sino *político*, adquiere gran relevancia desde el punto de vista de la paz social.

La palabra “gravamen”, de por sí, alude a lo gravoso o pesado del pago que se requiere del contribuyente. Cuando el “peso” del impuesto es excesivo, ello provoca descontento en los contribuyentes; si el descontento se generaliza aparecen las protestas, que pueden llegar a levantamientos, y hasta revoluciones y guerras. Por ejemplo, cabe mencionar el triunfo de los barones ingleses sobre el monarca al lograr que se otorgara la Carta Magna de 1215, estableciendo que ningún tributo -salvo casos excepcionales- podía ser impuesto sin el consentimiento del Consejo del Reino, concepto reproducido en la Petición de Derechos de 1628, y con la sanción del Bill de Derechos de los Lores y los Comunes de 1689, que sentó la ilegalidad de toda cobranza de impuestos sin el consentimiento del Parlamento; el alzamiento de Nápoles de 1777, en que un hombre del pueblo, Masaniello, aprovechó el descontento producido por el impuesto sobre las frutas para promover la revolución contra el gobierno tiránico. En Holanda se tiene memoria de revueltas provocadas por el impuesto sobre el pescado. La guerra de la independencia de los Estados Unidos de América (de 1775 a 1783) se originó en la imposición de derechos aduaneros e impuestos sobre el comercio del papel, del vidrio y del té, que fueron considerados contrarios a la Carta Magna, por haber sido establecidos por el gobierno inglés sin el previo consentimiento de la Colonia. La revolución francesa de 1789 también tuvo una de sus causas principales en la voracidad fiscal. La emancipación de las Provincias Unidas del Río de la Plata reconoce como uno de sus orígenes el monopolio instaurado por España. La perdurabilidad de impuestos excesivamente elevados, demagógicos y, por ende, insostenibles para la economía nacional fue una de las causas de la revolución fascista en Italia.

Así, señala Linares Quintana que “la historia del hombre es la historia de su lucha por la libertad”, puesto que la libertad fiscal está íntimamente vinculada con el derecho de propiedad. Notemos que “la trascendencia del problema tributario la vemos diseñarse en la historia al entrar en oposición los dos factores que hemos señalado, a saber; por un lado, la necesidad del gobierno de obtener recursos para la conservación y progreso del Estado, y, por otro, la resistencia del pueblo a pagar contribuciones injustas y excesivas. Hacer la historia del antagonismo de estos dos factores, en la evolución de los Estados civilizados, es reseñar la génesis de la mayoría de las guerras civiles, de las luchas entre el poder político, ya se llame a éste «casta privilegiada», «monarca» o «mandatario democrático», y la masa popular; de los conflictos entre aquellos que prosperan con los recursos del Estado y los que deben contribuir a formarlos”.

Por ello, Montesquieu puntualizaba que “no hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.

Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario, a lo menos, que sea por lo que puede siempre.

3.9.2. Efectos morales.

Por medio de la finalidad extrafiscal o de ordenamiento de la imposición pueden ser desalentadas actividades contrarias a la ética o a la moral públicas o a la salud pública, sin llegar a prohibirlas, mediante el establecimiento de altos impuestos (como, v.gr., el juego y el consumo de alcohol y de tabaco). Si los impuestos que recaen sobre este tipo de actividades y consumos fueran bajos, la recaudación sería mucho más alta; pero en tales casos el Estado resigna este resultado en aras de un mejor ordenamiento social, que no estimule el juego ni la ebriedad, y que no incremente las enfermedades producidas por el tabaquismo. Paralelamente, no se debe castigar a los habitantes con impuestos sobre los consumos necesarios para su vida y salud.

3.9.3. Efectos psicológicos.

A fin de lograr mayor recaudación y obtener la aquiescencia del contribuyente (o, si se prefiere, no generar descontento), el legislador debe tener en cuenta las reacciones individuales y grupales frente a la imposición. Así, por ejemplo, son bien aceptados los impuestos indirectos al consumo de monto bajo, fácilmente trasladables, en los cuales el “contribuyente de facto” ignora que sobre él recae la carga tributaria, del mismo modo que los impuestos aplicados a súbitos incrementos patrimoniales *no* ganados por el trabajo de su titular (como, v.gr., los obtenidos por juegos de azar).

Reviste, asimismo, importancia para la recaudación apelar a los sentimientos de los contribuyentes (p.ej., los de solidaridad, honor y prestigio). Así, la Constitución francesa de 1793 disponía que “ningún ciudadano está dispensado de la *honorable* obligación, de contribuir a las cargas públicas.”

Otro aspecto digno de tener en cuenta es el orden de las finanzas públicas, de modo que los contribuyentes sepan que su dinero es destinado a obras de bien para la comunidad, y no que es malgastado por el aparato gubernamental.

CAPÍTULO III

TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

A) TASAS

I. CONCEPTO. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES.

I. 1. Concepto.

Como lo hemos expresado en el cap. 1, punto 3.4, la *tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago*. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (v.gr., administración de justicia). Recordemos que la expresión “Estado” es tomada en sentido amplio, comprensivo de la Nación, las provincias y las municipalidades.

La historia de las tasas (ver cap. 1, punto 1.1) está ligada estrechamente al desarrollo de la Administración pública. Durante el Medievo se entendía que las instituciones públicas -sobre todo, la actividad de impartir justicia- servían al público. Para sufragar los gastos de estas instituciones y, en especial, la remuneración de los funcionarios públicos, se consideraba que era necesario establecer la obligación de pago de quienes hacían uso de los servicios. De ahí que no sólo estaba obligado a pagar una tasa quien tenía interés en que se realizara un acto oficial, sino también quien tenía interés en que el acto no fuese realizado⁶².

Las tasas crecieron de modo tal que los funcionarios pagaban por el derecho de recaudarlas, y se llegó al arrendamiento de cargos públicos y a su comercialización. Eliminados los emolumentos de las tasas para los funcionarios, y con la evolución de las remuneraciones públicas, estos gravámenes adquirieron importancia para las finanzas estatales. Con la creación de buenos sistemas tributarios, y ante la necesidad de una Administración pública independiente, así como de una justicia rápida, barata e imparcial, las tasas pasaron a segundo término. No obstante, Gerloff enseña que “las tasas correctamente aplicadas son más justas que los impuestos; pero un régimen de tasas que se hace rígido es más severo que un sistema de impuestos”, pues, aunque simplifican el problema de la distribución tributaria, disminuyendo la carga impositiva, se plantea la cuestión del *abuso* mediante fijaciones injustificadas y arbitrarias, cuyo efecto se agudiza en tiempos de “calamidad financiera”.

Algunas veces se las denomina “derechos” (v.gr., derechos de inscripción), si bien el término “derecho” puede aludir tanto a una tasa como a un impuesto (v.gr., derechos aduaneros).

Actualmente, como recursos estatales, las tasas tienen una importancia cuantitativa reducida, y son más significativas para las provincias y municipalidades, en especial cuando estas entidades no pueden recaudar impuestos.

Por regla general, las leyes que disponen exenciones excluyen de éstas a las “tasas” o “tasas retributivas de servicios”.

Así, ha dicho la C.S., *in re* “Municipalidad de Chajarí c. Agua y Energía, s./Ejecución fiscal”, del 27/9/88 (“Fallos”, 311-1972), que el art. 12 de la ley 15.336 no libera a Agua y Energía Eléctrica del pago de las tasas municipales, sino, antes bien, excluye de la exención dispuesta en su primer párrafo a las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local. Para atenuar los efectos regresivos de las tasas, son comunes las exenciones para los usuarios más pobres (v.gr., servicios de justicia).

1.2. Características esenciales de las tasas.

a) *Las tasas tienen carácter tributario*, a diferencia de los precios. Empero, el clasificador de los gastos y recursos por rubros del decreto 866/92 (“B.O.”, 5/6/92) excluye a las tasas de los ingresos tributarios, y las incluye entre los ingresos no tributarios. Sin embargo, este decreto, al definir las tasas, expresa que son “tributos pagados al Estado

⁶² En Francfort, un proscrito que había sido desterrado tuvo que pagar la tasa de 1 florín, mitad del cual le correspondió al alcalde que había ordenado el destierro, y la otra mitad, al juez que lo había hecho cumplir. Hasta el condenado a muerte debía pagarle al verdugo en la Edad Media.

Las tasas eran llamadas, en alemán, “*Sporteln*” (palabra derivada del latín “*sportula*”, canastita en la cual se mandaba alimentos como regalo, cuya denominación adquirió luego el significado de donación en general, también de propina), lo cual demuestra que evolucionaron desde asemejarse a una donación voluntaria hasta adquirir el carácter de tributo (conf. Wilhelm Gerloff, *Contribuciones retributivas*, en Wilhelm Gerloff Fritz Neumark, *Tratado de finanzas*, ob. cit., t. 11, p. 172).

A un proyectista de impuestos llamado *Johannes Van Den Brouck* se le atribuye la paternidad del “timbre”, al proponer en 1623, en los Países Bajos, una nueva contribución, que no sería molesta y, sin embargo, resultaría productiva: se debía gravar a todos los escritos de efectos legales con una moderada contribución, con un sello. Para el caso de que fuera aceptado su proyecto, este “amigo de la humanidad” exigía una remuneración anual vitalicia de 3.000 florines. Tal contribución fue introducida al año siguiente (1624), dando muy buenos resultados.

en virtud de la entrega de un bien o la contraprestación de un servicio público”. A la tasa de estadística la califica de “impuesto indirecto”.

b) En consecuencia, deben ser establecidas por ley. Como bien lo señala Villegas, este requisito ha sido dejado a un lado repetidamente por la jurisprudencia (“Fallos”, 225-688), provocando justificadas reacciones doctrinales.

c) El hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Esta actividad debe ser prestada -como se dijo- efectivamente, y no en forma potencial. De lo contrario, se trataría de un impuesto “disfrazado”, ya que podría responder a servicios imaginarios, que el Estado no prestaría jamás, sólo para justificar su cobro. Coincidimos en este aspecto con Villegas, Jarach y García Belsunce.

En consecuencia, discrepamos de la posición que entiende que la tasa puede justificarse en un servicio individualizado, aunque potencial (M.C.T.A.L., Valdés Costa, Glogauer).

Dentro de esta última posición, Glogauer expresa: “Tomemos como ejemplo el caso de Obras Sanitarias. Si yo vivo en un lugar en el cual aún no se ha tendido la red de cañerías, extraigo el agua que necesito de mi pozo. Un buen día, Obras Sanitarias decide realizar los trabajos para prestar el servicio, y una vez hecho esto, me llega la primera boleta. ¡Pero si yo sigo tomando el agua de mi pozo! El hecho imponible (o, mejor dicho, tributario) se configuró porque el servicio ya estaba en condiciones de ser prestado, aunque yo no haya hecho uso del servicio.

Acerca de este ejemplo, en primer lugar, observamos que actualmente se ha producido la privatización de ese servicio. En segundo lugar, la contraprestación del particular no tiene el carácter de tasa, sino de *precio*, por lo que más adelante se expondrá (puntos 1-2, e, y 2). En tercer lugar, en este caso entendemos que *no hubo prestación potencial, sino efectiva*, ya que a tales efectos no interesa la actitud del obligado al pago, sino la prestación realizada (v.gr., la colocación de cañerías implica la efectiva actuación estatal).

(...)

Irrelevancia de la voluntad del contribuyente. Obligatoriedad del servicio. Interés público. En consonancia con lo dicho al examinar el referido ejemplo de Glogauer, se ha sostenido que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva.

La validez de las tasas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación (C.S., “Cía. Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán”, del 5/9/89, y sus citas).

Doctrina de la Corte Suprema sobre la prestación efectiva del servicio. El cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo, no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. La no adecuación del art. 120 de la ordenanza 229/77 de la Municipalidad de Tucumán (Código Tributario Municipal) a estos principios, los cuales hallan sustento en el art. 17 de la C.N., torna ilegítimo el cobro de la tasa correspondiente (C.S., “Cía. Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán”, del 5/9/89, y sus citas).

Sin embargo, cabe advertir que la C.S., *in re* “Municipalidad de Chajarí c. Agua y Energía Eléctrica, s./Ejecución fiscal”, del 27/9/88 (“Fallos”, 311-1972), ha declarado que el examen del planteo basado en que el tributo no encajaría dentro de la facultad municipal de imponer tasas debido a una supuesta falta de prestación efectiva por la actora, lleva al análisis de cuestiones fácticas, *ajenas al limitado ámbito del Juicio de apremio*. (Ver capítulo IX, punto 10.)

Divisibilidad del servicio. Como se dijo, el servicio que da origen a la tasa debe estar particularizado o individualizado en el obligado al pago. Si el servicio es indivisible, el tributo constituye un impuesto.

d) Carga de la prueba. Hasta el caso “María Teresa Llobet de Delfina c. Provincia de Córdoba”, del 28/11/69, la Corte Suprema entendía, con relación a la prestación del servicio determinante de la obligación de pagar la tasa, que la carga de la prueba correspondía al contribuyente. A partir del referido pronunciamiento invirtió la carga probatoria, al expresar que “en lo que atañe a la tasa de servicios por inspección veterinaria preventiva, la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invoca” (“Fallos”, 275-407). Es decir, consideró que la Provincia debía acreditar la efectividad de los servicios prestados. Esta doctrina (lamentablemente, no seguida por todos los tribunales, y sujeta a las oscilaciones jurisprudenciales) está acorde con la tesis del servicio efectivo, y no potencial, que integra el hecho generador de la tasa.

e) Inherencia del servicio a la soberanía estatal. En este punto compartimos la posición de Villegas. En el cap. I, nota 7, nos hemos referido a la distinción entre necesidades públicas absolutas y necesidades públicas relativas. Las primeras -excepto la defensa exterior- pueden dar origen a tasas, en tanto que las segundas pueden fundamentar los precios. Este criterio torna precisa la distinción entre “tasas” y “precios”. Conforme a ello, es posible que las actuaciones y prestaciones estatales relativas al *poder de policía (actos administrativos)*, así como la *administración de justicia*, justifiquen el cobro de tasas.

f) *Falta de importancia del destino de lo recaudado*. El M.C.T.A.L. consigna, en su art. 16, que el producto de la tasa “no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”, en consonancia con la postura de Valdés Costa, García Belsunce, Glogauer, Spisso, entre otros.

El Dr. Augusto C. Belluscio, en su voto *in re* “Cía. Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán” (C.S., del 5/9/89), ha expresado que el art. 120 del Código Tributario Municipal (ordenanza 229/77 de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán) ha desnaturalizado, en forma indebida, las facultades estatales en la materia, al impedir, a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer de modo fehaciente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige en forma imperativa el ente municipal. Ese artículo resulta *irrazonable*, al cargar sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados, que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una *manifiesta iniquidad*.

No obstante, coincidimos con Villegas en que no se debe confundir el aspecto tributario con el presupuestario, ya que este último rige en lo atinente al destino y la administración del recurso una vez obtenido.

Ello es así pues la Corte Suprema, a partir del año 1956, introdujo el elemento de la “capacidad contributiva” para establecer el monto de la tasa, lo cual puede implicar que lo recaudado en tal concepto exceda del importe del servicio que origina su pago. En consecuencia, no parece que pueda prosperar la impugnación de una tasa atento a que su recaudación financia otro servicio. Por ende, el destino de lo recaudado no podría ser considerado como condición esencial de la legitimidad del tributo.

Sin perjuicio de ello, estimamos que cabría impugnar la exigencia de una tasa, por irrazonabilidad, cuando su monto excediera considerablemente del servicio prestado por el Estado. (Ver *infra*, punto 4, y cap. VI, punto 3.6.)

Es más: como hemos dicho *supra*, en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12/8/93 (“B.O.”, 2/9/93), se acordó que se promovería la derogación de las tasas municipales “en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación”.

g) *Las tasas originan la configuración de la obligación tributaria*. En este sentido, es aplicable lo que se expone en el cap. VII. *Extinción de la obligación tributaria. Pago por un consorcista de tasas que gravan al consorcio*. Corresponde dejar sin efecto la sentencia que desestimó la pretensión dirigida contra el consorcio de propietarios de un inmueble para obtener el reintegro de lo pagado en concepto de impuestos y tasas, partiendo del razonamiento de que el pago fue efectuado “en contra de la voluntad del consorcio”, por lo cual era necesario probar la “utilidad” del desembolso para obtener el recupero (art. 728 del Código Civil), ya que prescindió de que el crédito surgía de los informes producidos en la causa, de que había sido satisfecho, y de que a los actores al revestir la calidad de coobligados con los restantes copropietarios *les asistía el derecho de extinguir el débito fiscal como principales interesados*, y de obtener la subrogación en los derechos del acreedor primitivo (C.S., “Lapenna, Miguel, y otros c. Consorcio Propietarios de Canning 1284”, del 7/7/88, “Fallos”, 311-1202).

h) *Irrelevancia del “nomen juris”*. No es relevante la condición de tasa atribuida a un tributo desde el punto de vista de su validez constitucional, si se pretende encubrir su verdadero carácter en caso de que su aplicación importe, en la práctica, una restricción indebida del derecho de tránsito interjurisdiccional (C.S., “Sociedad Anónima, Agrícola, Ganadera, Inmobiliaria «El Bagual» c. Entre Ríos, Provincia”, del 7/9/93, “P.E.T.”, 15/11/93, p. 2). (Sobre las facultades provinciales, ver cap. VI, punto 2.3.)

2. DIFERENCIAS CON LOS IMPUESTOS, CON LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS Y CON LOS PRECIOS.

Las tasas se distinguen de los *impuestos*, en cuanto aquéllas responden a un servicio público divisible, en tanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles, ya que respecto de estos últimos, pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas.

La diferencia no está dada por la “ventaja” que obtiene el contribuyente obligado a pagar una tasa, en razón de que ésta podría no existir (v.gr., el vencido en un juicio civil o penal, que en principio debe pagar la tasa de justicia que integra las costas, como “precio de la derrota”). Por lo demás, el servicio público puede ser obligatorio y, además, se puede cobrar la tasa, independientemente de toda manifestación de voluntad del obligado (v.gr., el condenado en rebeldía con imposición de costas, sobre quien recae la tasa de justicia).

En las tasas, la actuación estatal debe estar directa e inmediatamente referida al obligado; en cambio, en las contribuciones especiales dicha actuación se halla indirecta y mediatamente referida al obligado al pago, pues entre tal actuación y la obligación de pago media una circunstancia o hecho intermediario, que es, por ejemplo, la valorización

de un inmueble en la contribución de mejoras -se requiere, en este caso: actuación estatal + efecto (valorización)⁶³. Asimismo, en las contribuciones de mejoras es necesario el beneficio (ver punto 7), que puede no existir en las tasas.

Las tasas se diferencian de los precios⁶⁴, a nuestro entender según que los servicios pagados por estos conceptos respondan a necesidades públicas absolutas o necesidades públicas relativas, respectivamente. (Ver punto 1.2, e.) La privatización de los entes que satisfacen este último tipo de necesidades abona esta distinción.

Las diferencias entre tasas y precios adquieren relevancia en cuanto a la competencia de los órganos que resuelven los conflictos, las vías de ejecución, los privilegios, etc.

Los autores, en general, han sostenido los siguientes criterios de diferenciación:

a) por la naturaleza del servicio: si se lo presume, en general, gratuito, es tasa -y, por ende, será necesaria la ley para imponerla en forma excepcional-; de lo contrario, es precio, ya que, en este caso, al tratarse de servicios económicos -industriales y comerciales-, son, por su naturaleza, remunerables (Valdés Costa, Jarach en su última obra);

b) cuando la prestación del servicio deja ganancia (precio), o si el producto sólo cubre su costo (tasa) (Einaudi y Cammeo);

c) según que se preste el servicio en condiciones de libre competencia (precio) o de monopolio (tasa) (Duverger);

d) si la regulación jurídica es contractual (precio) o legal (tasa) (Giannini, Giuliani Fonrouge, Ataliba);

e) conforme a que la ejecución de las actividades estatales sea inherente a la soberanía y divisible (tasa) o no (precio) (Villegas).

Para esta última tesis, son *precios las sumas dinerarias exigidas por servicios postales, telegráficos, telefónicos, electricidad, energía, provisión de gas natural, agua corriente, servicios cloacales, instrucción pública, trasportes, etc.*, pese a que la legislación argentina suele considerar tasas “las de barrido y limpieza de las calles, de recolección de basura, alumbrado público, correo y comunicaciones, no así las sumas pagadas en retribución de trasportes y energía eléctrica, existiendo grandes dudas y discrepancias jurisprudenciales sobre la provisión de aguas corrientes y desagües cloacales”.

La *Corte Suprema* ha sostenido, empero, el carácter de tasa respecto de la prestación por la provisión de aguas, antes de la privatización de ese servicio (ver punto 5).

3. CLASIFICACIÓN.

Si bien los distintos autores difieren en sus clasificaciones, es posible efectuar la siguiente sistematización:

a) tasas Jurisdiccionales: de jurisdicción *administrativa* (v.gr., actuaciones ante el T.F.N.) y de jurisdicción *judicial* (procesos de jurisdicción *contenciosa* y de jurisdicción *voluntaria*, así como procesos *penales*);

b) tasas administrativas: el cobro obedece al ejercicio del poder de policía estatal; v.gr., por concesión y legalización de documentos y certificados (legalizaciones, autenticaciones, expedición de documentos de identidad y de pasaportes, etc.); por controles e inspecciones oficiales (salubridad, pesas y medidas, seguridad en las construcciones, etc.); por autorizaciones, concesiones y licencias (para edificar, conducir, cazar y pescar, publicitar en la vía pública, instalar puestos de venta, etc.); por inscripción en los registros públicos (de propiedad inmueble, de automotores, de las personas, etc.); por actuaciones administrativas no jurisdiccionales en general (sellados por trámites y actuaciones); por

⁶³ Conf. Geraldo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, ob. cit., ps. 177/90, pese a que este autor limita la hipótesis de incidencia tributaria en la tasa sólo a la actuación estatal referida al obligado, de modo que si esa actuación es provocada por el contribuyente (elemento intermediario, para este autor), el tributo que se cobra es una contribución (especial), en tanto tome como base imponible alguna circunstancia especial del elemento intermediario -como, v.gr., cuando al adquirir un inmueble el contribuyente provoca la actuación estatal de registro de la propiedad, siempre que se tome como base imponible el derecho asegurado (ver ob. cit., ps. 210/3)-. En este último caso, entendemos que se trata de una tasa, porque provocar la actividad estatal no constituye un hecho intermediario entre ella y la obligación de pago, sino una razón necesaria (anterior, no intermediaria) para que tal actividad se produzca.

⁶⁴ Los *precios* suelen ser clasificados de la siguiente manera:

a) *precio privado*: es el valor que convencionalmente se otorga a un bien o servicio;

b) *precio cuasiprivado*: aquel que no es convencionalmente estipulado por las partes, sino regulado por el Estado (precios máximos, mínimos o fijos). Einaudi explica, sin embargo, que con este tipo de precios el Estado atiende una necesidad individualizada y divisible de los hombres, vendiéndoles una mercancía a precios privados del mercado y proporcionándoles, además, la satisfacción simultánea de una necesidad indivisible -p.ej., vende leña a precios de mercado, satisfaciendo la necesidad divisible de la calefacción y, a la vez, atiende la conservación de los bosques, la higiene, la defensa de los terrenos agrícolas, etc. (Luigi Einaudi, *Principios de hacienda pública*, ob. cit., p. 25).

c) *precio público*: se lo percibe por la prestación de cierto servicio divisible de demanda voluntaria, alcanzando sólo a cubrir el costo de aquél y, por ende, sin producir ganancia alguna para quien lo presta. Para Einaudi, el precio público consiste en el que fija el Estado de modo distinto de el del mercado libre (oh. y lug. cits.).

d) *precio político*: se lo percibe por servicios públicos divisibles y de demanda voluntaria individual, en que el beneficio común prevalece sobre toda otra consideración, por lo cual no cubre ni siquiera el costo del servicio.

servicios aduaneros (tasas de comprobación, de servicios extraordinarios, de almacenaje; ver cap. XVI, puntos 1.9, 1.10 y 1.11).

4. GRADUACIÓN. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA.

Entre los criterios sostenidos, podemos citar los siguientes:

a) Una parte de la doctrina (Laferriere y Waline, Van Houtte) considera que a la tasa debe graduársela conforme a la ventaja que el obligado obtiene por el servicio prestado, aunque en ciertos casos podría graduársela por el costo del servicio. Se critica la posición de la “ventaja diferencial”, en razón de que es difícil, en principio, apreciar la ventaja subjetiva que del servicio pueda derivar, y de que hay tasas cuyos servicios no producen ventaja para el obligado al pago (v.gr., tasas que paga el condenado en causa penal, o por actuaciones administrativas denegadas), por lo cual habría que atenerse en ellas al costo del servicio.

b) Otro criterio -emparentado con el liberalismo económico- entiende que se la debe graduar por el costo del servicio en relación con cada contribuyente, que se sintetiza en la equivalencia del costo-importe (de la tasa).

e) La jurisprudencia de la C.S. -en especial, a partir de 1956- ha tenido en cuenta (como más adelante se expondrá) la capacidad contributiva, criterio éste, que al decir de García Belsunce es admisible, al eximir del pago de tasas a quienes estén individualmente por debajo de la capacidad mínima para tributar y, por el contrario, al obligar al pago por el servicio de una fracción superior a la que correspondería en una distribución aritmética del costo en atención a la superior capacidad contributiva.

Este autor, empero, sostiene que dicho criterio no justifica “exceder de una razonable y discreta relación con el costo del servicio efectivamente prestado”, más la proporción relativa a los costos indirectos del organismo; en caso contrario, sostiene que el contribuyente puede oponer “*la defensa de falta parcial de causa en cuanto con la suma que está obligado a pagar está retribuyendo otras actividades del Estado, que aquellas indicadas en la norma legal como causa de su contribución*” y, por consiguiente, esa contribución sin causa parcial, lesiona los principios constitucionales de la *legalidad* [...] y de la garantía de la propiedad”, a más de lesionar el principio de la realidad económica, ya que serían encubiertos otros servicios o actividades estatales cuyo financiamiento debe ser distribuido por medio de impuestos o de otras tasas.

Consideramos que en vista de la evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema que acentúa el principio de capacidad contributiva aun para las tasas, difícilmente prosperaría el planteo formulado por el distinguido académico citado, salvo irrazonabilidad manifiesta de la tasa.

Cabe agregar que conforme al criterio de capacidad contributiva, la jurisprudencia admitió la validez de la graduación de las tasas según la productividad económica de la explotación que originó el servicio, así como de las tasas de inscripción de negocios medidas por los ingresos brutos del contribuyente; o de inspección de motores según el capital en giro de la empresa; por aprobación municipal de planos o certificado e inscripción de transferencia de inmuebles, según la valuación de los bienes.

Expresa Mehl que “si el valor de la prestación ofrecida a cambio es inferior al importe de la tasa, ésta equivale por esta parte a un impuesto”, posición no compartida por nuestra Corte Suprema.

En efecto: este tribunal, en “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael”, del 16/5/56 (“Fallos”, 234-663), citando a Griziotti, ha puntualizado que “aun cuando hubiera exceso en la tasa cobrada, no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto [...] aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta *la capacidad contributiva del particular*, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado”. “Establecer la tasa por debajo, a la par o por encima del costo de producción del servicio, y cuando este costo sea de posible valuación, es, por tanto, la solución de uno de los problemas que el Estado debe resolver con criterios políticos de conveniencia, teniendo en cuenta sus fines y los intereses de los particulares, efectuando la distribución de las cargas públicas entre generaciones y categorías de contribuyentes”. Agregó la C.S. que no se ha considerado injusto y “se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que *para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta*, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público” (la bastardilla es nuestra).

En el pronunciamiento de la C.N.Civ., Sala A, *in re* “Gofti, Juan, c. Municipalidad de la Capital”, del 18/8/59 (“D.F.”, t. X, p. 186), el Dr. Jorge Llambías afirmó que cuando los tribunales de justicia apreciaron la desproporción de las tasas con relación al costo de los servicios, desnaturalizaron su función, y que al costo de un servicio público determinado -como dijo el juez Dr. Tomás D. Casares- no puede medírsele por las cifras que en el presupuesto ocupa

la oficina respectiva, en razón de que el servicio lo presta la Municipalidad; “es decir, que para que el servicio sea prestado es necesario que la Municipalidad exista como tal, con el conjunto de todas las dependencias que la integran [...], el costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la Municipalidad”. Luego de citar a Casares, Llambías expresó que frente al abuso impositivo de la comuna en cuanto al monto del tributo, el contribuyente tiene abierto el recurso judicial para impedir que el gravamen funcione confiscatoriamente. En la causa, al no quedar acreditado que los tributos percibidos hubieran excedido de la capacidad tributaria de los contribuyentes, estimó que su cobro fue legítimo.

Por su parte, el Dr. Borda, en su voto -al cual se adhirió el Dr. De Abelleyra- en el pronunciamiento del párrafo anterior, concluyó que la impugnación judicial del monto de una tasa exorbitante tiene que ser valorada” desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio, y que para juzgar su legalidad se debe considerar: 1) si responde a un servicio realmente prestado; 2) si no es confiscatoria; 3) su razonabilidad, que permite declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que sin ser propiamente confiscatorias, están fuera de toda proporción con la actividad peculiar del Estado que les dio origen, de modo que éste no podría hacer recaer sobre ciudadanos elegidos arbitrariamente cargas públicas que son generales. Concordó con que correspondía el cobro de la tasa en el caso planteado, al surgir que el servicio de inspección había sido prestado efectivamente, y que el monto del gravamen no era confiscatorio ni irrazonable.

La Corte Suprema, en “Sniafa S.A. c. Municipalidad de Berazategui”, del 15/7/70 (“Fallos”, 277-218), declaró que no había superposición de tributos entre el impuesto provincial a las actividades lucrativas y los derechos que cobra una municipalidad por “inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social”, por no haber identidad con aquél, que tiene otros fines; y que no obstaba a tal conclusión el hecho de que en ambos gravámenes la base imponible fuera la misma -monto anual de las ventas-, ya que se “ha considerado equitativo y aceptable que, para fijar la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad tributaria de éstos, representada -en este caso- por el valor del inmueble o el de su renta” (“Fallos”, 234-663).

5. PRESCRIPCIÓN EN SUPUESTOS NO CONTEMPLADOS EXPRESAMENTE. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL.

En mérito a la brevedad, mencionaremos sólo algunos precedentes de la Corte Suprema a este respecto. Dicho tribunal ha invocado la *razonabilidad*, frente a la falta de disposiciones expresas. En efecto: en “Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L.”, del 2/4/85, la mayoría declaró que “resulta razonable recurrir al término decenal, contenido en el art. 1 de la ley 11.585”, para llenar el vacío legal respecto de la acción tendiente a procurar el cobro de las tasas retributivas de servicios por parte de la entonces Obras Sanitarias de la Nación, considerando que la exégesis de las leyes tributarias “debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa; debiendo recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas («Fallos», 258-149). Tal la regla metodológica reconocida en el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), al consagrar la primacía en dicho terreno jurídico de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado («Fallos », 237-452, 249-189, 280-82, 290-97, 295-755, 304-1059) [...]. Que [...] entre las leyes 11.585 y 11.683 [...] existe un *razonable* orden de prelación que, en cuanto atañe al tópico que motiva el litigio, conduce a dar primacía al primero de los estatutos legales mencionados” (la bastardilla es nuestra). Las *disidencias* de los Dres. Fayt y Belluscio entendieron que en este caso el plazo de prescripción era de cinco años, en atención a las diferencias entre tasas e impuestos, que tornaban aplicables las disposiciones del art. 4027, inc. 3, del Código Civil y de la citada ley 11.683.

Sin embargo, el 11/12/90, en “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino”, la Corte Suprema, por mayoría, da un giro sustancial, ya que acepta como principio la prescripción quinquenal para las tasas retributivas de servicios, consignando que la exégesis de las normas tributarias debe ser efectuada por medio de una *razonable* y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen y de las “razones” que las informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, refiriéndose, asimismo, a la regla metodológica de la ley 11.683 (t.o. en 1978). Sostiene que “las reglas de derecho tributario terminen de dar una solución clara al problema, pues si bien el art. 1 de la ley 11.585 establece la prescripción de diez años para los impuestos, el art. 59 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) [...] adopta como principio la prescripción quinquenal, reservando la de diez años para los contribuyentes que violen la obligación de inscribirse en la Dirección General Impositiva [...]. Que, en tal situación, viene a coincidir el plazo de prescripción quinquenal con la norma que regula la generalidad de los recursos impositivos y en [con] la que en derecho privado comprende todo lo que debe pagarse por año o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3, del Cód. Civil), por lo que la aplicación de igual plazo a las tasas [...] representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a las de derecho privado”. La disidencia de los Dres. Petracchi y Barra se remitió al voto de la mayoría del pronunciamiento citado en el párrafo precedente.

B) CONTRIBUCIONES ESPECIALES

6. CONCEPTO. CLASIFICACIÓN.

6.1. Concepto.

Como lo hemos expuesto en el cap. 1, punto 3.4, la *contribución especial* es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.

Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (v.gr., de una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

El *beneficio* es el criterio de justicia distributiva propio de la contribución especial. Recordemos que la ventaja puede faltar en la tasa, y que el impuesto es todo tributo desvinculado del accionar estatal.

6.2. Clasificación.

Algunos autores (Ingrosso, Seligman, Einaudi) consideran dentro de las contribuciones especiales sólo la contribución de mejoras.

Otros (Giuliani Fonrouge, Villegas) agregan, asimismo, como especie las contribuciones de seguridad social y las relacionadas con fines de regulación económica o profesional. A éstas suele denominárselas “contribuciones parafiscales”.

7. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS.

7.1. Concepto.

Es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes, deriva de obras públicas (v.gr., plazas y jardines públicos; pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o caminos rurales; etc.).

En virtud de las obras públicas que el Estado (en sentido lato) realiza, es equitativo que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos (v.gr., por el aumento del valor venal o plusvalía de los inmuebles cercanos a tales obras).

El origen de la contribución de mejoras se remonta al año 1662, en que se sancionó una ley de ensanche de ciertas calles de Westminster, para cuyo financiamiento se previó, además de las contribuciones voluntarias, que las autoridades les cobraran a los propietarios sumas dinerarias en la proporción de los beneficios recibidos por el alza de los alquileres, la aireación, la libertad de acceso y otras comodidades. Cinco años más tarde, a causa del incendio de Londres, otra ley similar fue sancionada, repitiéndose análogos conceptos.

La designación “*Beitrag*” (contribución de mejoras) fue introducida en la literatura por Friedrich Julius Neumann, quien expuso que no se podía considerar superado el principio de prestación y contraprestación en la recaudación tributaria.

7.2. Características.

a) *Prestación personal*. Si bien algunas disposiciones utilizan empíricamente la expresión “los inmuebles pagarán”, ello no quita que los contribuyentes sean los titulares de tales inmuebles. Salvo disposición en contrario, la obligación de pagar la contribución de mejoras se origina en el momento en que finaliza la obra pública beneficiante (si se vende el inmueble habiendo concluido la obra pública, adeuda este tributo el vendedor; pero si la obra finaliza después de la venta, el deudor es el adquirente del inmueble).

La fecha de los certificados de cobro o del título de ejecución carece de importancia a efectos de establecer el obligado al pago, puesto que la determinación tiene efecto declarativo, y no constitutivo de la obligación, la cual nace al ocurrir el hecho generador, que es la realización de la obra.

b) *Beneficio*. A tal efecto, se debe comparar el valor del inmueble antes y después de la obra pública, ya sea en virtud de tasaciones o presunciones.

Sin embargo, destaca Jarach que ha desaparecido prácticamente el beneficio especial o diferencial como base de la contribución, sustituyéndoselo por un beneficio presunto fundamentado en la determinación de la zona beneficiada, que “permite adelantar la recaudación de la contribución y cumplir con mayor eficacia el rol de financiación de obras públicas.”

c) *Proporción razonable entre la contribución de mejoras y el beneficio.* Para ello, como señala Villegas, las leyes suelen especificar: 1) cuáles son los inmuebles influidos o valorizados por la obra pública (v.gr., fijando un límite geográfico dentro del cual se hallan los inmuebles presuntamente valorizados); 2) qué parte del costo de la obra debe ser financiada por los beneficiarios; 3) cómo se distribuirá esa parte del costo entre ellos (por ejemplo, distancia de cada inmueble respecto de la obra). En cuanto a las obras de riego, se debe considerar el caudal de agua que corresponderá a cada predio.

Si la contribución de mejoras se basa en el *beneficio presunto*, sin permitir prueba en contrario, el reparto debe ser “rigurosamente igualitario” de la presunción “de la existencia y del monto del beneficio”.

La Corte Suprema declaró confiscatoria la contribución de mejoras que había absorbido el 75 %, aproximadamente, del valor ficticio fiscal, resultando “patente que el valor total de la propiedad del actor, en la época en que pudo pagarse el pavimento al contado, según la valuación del perito, no habría alcanzado a cubrir el precio del pavimento” (“Pedro Rouspil c. Provincia de Buenos Aires”, del 15/7/40, “Fallos”, 187-238). También sostuvo que la contribución de mejoras no debe exceder del mayor valor o beneficio producido (“Fallos”, 201-351, 202-19), ni absorber una parte sustancial de la propiedad (“Fallos”, 200-352, 201-35).

d) *Irrelevancia del destino de lo recaudado.* El M.C.T.A.L.⁶⁵ sienta que “el producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación” (art. 17). No compartimos este criterio. En forma similar a lo que hemos expuesto en el punto 1.2, *f*, en materia de tasas, el financiamiento con lo recaudado de obras distintas de las generadoras del beneficio no conduce a quitar validez a la contribución de mejoras.

8. CONTRIBUCIONES PARAFISCALES: CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA.

Son las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Tienen por destino la seguridad social, bolsas de comercio, colegios profesionales, etc.

La expresión “parafiscalidad” se originó en un documento oficial francés de 1946 (“Inventario de la situación financiera”, redactado bajo la dirección del ministro R. Schuman), consagrándose este neologismo rápidamente.

Sostenemos que los aportes y las contribuciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones especiales y, específicamente, de contribuciones parafiscales. (Ver *infra*, punto 10.3, “Aportes y contribuciones. - Base imponible”.) Además de los beneficios del *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones*, constituyen beneficios no periódicos de seguridad social las asignaciones por matrimonio, nacimiento, adopción, etc.

Villegas les atribuye las siguientes características: a) no se incluye su producto en los presupuestos estatales (Nación, provincias, municipalidades); b) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (D.G.I., direcciones generales de Rentas); e) no ingresan en las tesorerías estatales, sino en los entes administradores de los fondos.

Sin embargo, algunas contribuciones afectadas específicamente al Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, Fondo Nacional de la Marina Mercante, etc., han sido recaudadas durante muchos años por la A.N.A.⁶⁶, generando ello cuestiones procesales de importancia (v.gr., ante qué organismo se debía deducir el reclamo de repetición en caso de que el contribuyente hubiera pagado de más).

En cuanto a la acción ejecutiva para que el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal obtuviera el cobro de cuotas de un profesional matriculado, se entendió que aquél constituía una corporación local, y que era menester que una norma expresa determinara la competencia federal (C.N.Cont.-Adm. Fed. Cap., Sala 2, “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c. Maselli, Mario O.”, del 23/6/92, “L.L.”, 17/11/92).

Respecto de la *naturaleza jurídica* de las contribuciones parafiscales, han sido expuestos varios criterios:

Para Morselli, no se trata de impuestos, cuyo carácter es esencialmente político, en tanto que estas contribuciones obedecen a exigencias económico-sociales.

Duverger las considera “impuestos corporativos”.

Lucien Mehl las diferencia de los impuestos, ya que el provecho de éstos se distribuye en la colectividad en su conjunto, y en materia parafiscal el provecho es para un grupo profesional o social delimitado.

Giuliani Fonrouge entiende que constituyen tributos, y las comprende dentro de las “contribuciones especiales”, con la necesaria consecuencia de que deben ser establecidas por ley, la cual deberá fijar su monto o prever hasta un máximo, sin que los entes tengan facultades de imponer la contribución a su libre albedrío, “aunque se trate de aportes

⁶⁵ M.C.T.A.L.: Modelo de Código Tributario para América Latina.

⁶⁶ A.N.A.: Administración Nacional de Aduanas.

o cuotas profesionales o sindicales”. Pese a ello, señala -citando a Baleeiro- que el término “parafiscal” sólo es aceptable por comodidad del lenguaje o con fines didácticos o metodológicos, y agrega que el concepto de lo parafiscal es impreciso, por su contenido heterogéneo.

9. EL PEAJE: CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA. SU CONSTITUCIONALIDAD. JURISPRUDENCIA.

9.1. Concepto.

Constituye la prestación exigida por la circulación a lo largo de una vía de comunicación terrestre o hidrográfica (camino, ruta, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.). La finalidad del peaje es el financiamiento de la construcción y conservación de las vías de comunicación.

La 'palabra “peaje” alude al paso a pie por un camino en general, dando lugar al derecho que se cobraba desde tiempos remotos por el simple tránsito por un lugar del territorio perteneciente a un rey, príncipe o señor feudal. Antiguamente, el derecho por el tránsito en puentes recibía el nombre de “pontaje” o “pontazgo”. En la actualidad, en materia de tránsito con vehículos debería llamárselo “rodaje” (“rodágio”), como lo propone el profesor Baleiro.

Además de los antecedentes en Egipto y Persia, en Roma, durante la República, apareció el *portorium*, al cual, pese a su denominación, se lo aplicaba por el uso de caminos y puentes, recibiendo, en este último supuesto, el nombre de “*telonium*” o “*teloneum*”. En la época de los bárbaros se lo llamó “telonea”, designación que subsistió durante el Medioevo, derivando hacia el derecho de portazgo, que constituyó un tributo aduanero. La historia del peaje se confunde, muchas veces, con la evolución de las aduanas, debido a que la implantación de aquél dio origen a las “aduanas secas”, que restringían el tránsito interior.

En la edad contemporánea reapareció el peaje, no para obstar al tránsito, sino para facilitarlo, ya que los fondos recaudados por este concepto deben ser usados para la construcción y conservación de las vías de comunicación. En la Argentina, las primeras leyes sobre peaje, en el siglo XX, han sido la ley 6972 de la provincia de Buenos Aires (1964) y la ley nacional 17.520 (1967).

9.2. Naturaleza jurídica.

Acerca de la naturaleza jurídica de esta institución, hay criterios discordantes:

a) Una posición minoritaria (Buchanan, Valdés Costa) sostiene que es de naturaleza contractual, no tributaria, y que la prestación reviste el carácter de *precio*.

b) Otra posición (mayoritaria) considera que el peaje es un *tributo*, si bien sus sostenedores no coinciden en la clase en que se encuadra. Para algunos es una *tasa* (Bielsa, De Juano, Ahumada); otros entienden que es una *contribución especial* (Giuliani Fonrouge, Villegas); y no falta quien considera que es un *impuesto* con fines específicos (Carvalho Hederra).

Compartimos la posición que le atribuye el carácter de contribución especial, pues el *beneficio* debe ser causa generadora de la obligación de pago. Como bien dice Villegas, en casos de autopistas de alta calidad de diseño, que conectan puntos geográficos unidos por otras vías terrestres de comunicación, se brinda a los conductores “los beneficios del ahorro de tiempo, de la posibilidad de viajar en mejores condiciones de seguridad y confort, así como de un menor desgaste del automotor en cuanto a su motor, suspensión, cubiertas, lubricantes, etc.”. Si el peaje responde al financiamiento de rutas construidas para unir zonas que antes no lo estaban en forma directa, el beneficio consiste en el ahorro de tiempo y combustible para el usuario, que así transita por la vía más corta. También hay beneficio en otras obras públicas de gran adelanto técnico (ciertos puentes y túneles subfluviales), que sustituyen a balsas y otros sistemas anacrónicos⁶⁷.

Es obvio que la tesis que se sustente traerá aparejadas importantes consecuencias desde el punto de vista de la competencia de los tribunales para conocer en las cuestiones que se susciten (según que se le asigne o no al peaje carácter tributario), la prueba para apoyar la pretensión de su ilegitimidad, etc.

⁶⁷ Villegas, ob. cit., p. 112.

Adam Smith consideraba que quien ingresa el portazgo (por la navegación por un canal) paga el mantenimiento de las obras públicas respectivas, "en la misma proporción al desgaste y deterioro" que en ellas ocasiona, por lo cual es equitativo; y aunque lo paga por adelantado el transportista, "es pagado, en último término, por el consumidor, al que se le carga siempre en el precio de los artículos. Ahora bien: como los gastos de transporte se reducen muchísimo gracias a esa clase de obras públicas, las mercancías resultan más baratas para el consumidor, a pesar del portazgo, que lo que de otro modo serían [...]. Por tanto, la persona que paga en último término [...] gana con su aplicación más de lo que pierde pagándolo".

Entendía que el cálculo del tributo a los carruajes no debía exceder del desgaste y deterioro que el vehículo produjera en las carreteras, ya que de lo contrario el Estado satisfaría otra necesidad, que estaría a cargo, en último término, de los pobres, atento a que tal tributo eleva el precio de las mercancías en proporción a su peso, y no a su valor. Aclaraba que los derechos de portazgos, y los que en otros países reciben el nombre de "peajes", cargan completamente los gastos de las buenas carreteras y comunicaciones sobre quienes viajan o transportan mercancías de un lugar a otro y quienes las consumen, "y libran así de una carga muy importante a los ingresos generales de la sociedad" (*Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, ob. cit., ps. 633, 636 y 710).

Si se arguye que es una tasa, el Estado -en sentido lato- o su concesionario debería demostrar que prestó un servicio particularizado, sin importar el beneficio o la ventaja para el obligado al pago; el contribuyente podría probar que el importe es exorbitante y que supera toda relación razonable con la prestación del servicio, sin perjuicio de la discutida cuestión de la capacidad contributiva en materia de tasas.

Si se sostiene que es contribución especial, el contribuyente puede demostrar que no hubo beneficio alguno con relación a la vía sujeta a peaje, o que el beneficio no guarda relación razonable con la prestación exigida.

Si, por último, se entiende que es impuesto (tributo desvinculado del accionar estatal), no caben las pruebas referidas en cuanto a las tasas y contribuciones especiales, quedando sólo la invocación de la lesión de garantías constitucionales (p. ej., al principio de no confiscatoriedad).

9.3. Su constitucionalidad.

A fin de que el peaje no se convierta en un elemento obstaculizador del libre tránsito de personas y bienes por el territorio de la Nación, vulnerando las disposiciones de los arts. 9 y ss. De la C.N., se deben dar ciertas condiciones, que según Villegas son las siguientes:

a) el *quantum* debe ser suficientemente *bajo y razonable*, para que no se convierta en una traba de tipo económico;

b) el **hecho imponible** (o tributario) debe estar integrado por la sola *circulación* en los vehículos determinados por ley, prescindiendo de otros aspectos relativos al contribuyente, de modo que la *base imponible* sea fijada exclusivamente por el tipo de vehículo, prescindiendo del número de personas que viajen en él, de la cantidad o valor de la mercadería transportada, etc. 26

c) que haya una vía accesible de comunicación **alternativa** -no de la misma calidad de diseño-, descartando la vía aérea;

d) que sea establecido por *ley especial previa* (nacional si la vía es interprovincial o internacional, y provincial si la vía es intraprovincial);

e) no es **condición de constitucionalidad** del peaje que su producto sea exclusivamente destinado a la construcción y el mantenimiento de la obra, siempre que no trabe la circulación dentro del país a modo de “aduana interior”.

9.4. Jurisprudencia

[...]

10. SISTEMA INTEGRADO DE JUBILACIONES Y PENSIONES.

La ley 24.241 (promulgada parcialmente el 13/10/93, “B.O.”, 18/10/93) y modif. (v.gr., leyes 24.347 y 24.463) contempla un sistema previsional mixto -público y privado-, que “cubrirá las contingencias de vejez, invalidez y muerte y se integrará al Sistema Único de Seguridad Social (S.U.S.S.)” (art. 1). Se la ha organizado en seis libros, el primero de los cuales comprende el llamado propiamente “Sistema” que nos ocupa, en tanto que el resto de los libros se refieren a disposiciones complementarias y transitorias, Consejo Nacional de Previsión Social, compañías de seguros, prestaciones no contributivas y normas sobre el financiamiento. El decreto 56/94 fijó como fecha de entrada en vigor del libro I el 15/7/94, sin perjuicio de ciertas excepciones, como las de las leyes 24.482, 24.486 y 24.519, y los decretos 1362/94 y 582/95.

Se introduce una nueva moneda previsional, denominada *AMPO* (*aporte medio previsional obligatorio*), que constituye la unidad de medida de los aportes y también de los haberes de las prestaciones del régimen previsional público, con las limitaciones introducidas por la ley 24.463. Esta normativa, al modificar el art. 17 de la ley 24.241, dispuso que la Ley de Presupuesto “determinará el importe mínimo y máximo de las prestaciones a cargo del régimen previsional público”, y que ningún beneficiario tiene derecho “a recibir prestaciones por encima del tope máximo legalmente determinado”.

[...]

CAPÍTULO IV

DERECHO TRIBUTARIO

I. CONCEPTO. DESARROLLO.

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; v.gr., relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.

Las doctrinas brasileña, italiana, española y latinoamericana suelen usar la denominación “derecho tributario”, en tanto que los alemanes emplean “derecho impositivo” (“*Steuerrecht*”).

Los franceses y anglosajones prefieren la expresión “derecho fiscal” (“*droit fiscal*”), aunque la palabra “fisco” tiene, en rigor, un concepto más amplio que “tributo”, ya que aquélla no sólo comprende este tipo de recursos, sino todos los recursos estatales en general (v.gr., explotación del patrimonio del Estado, emisión de moneda, empréstitos, etc.).

La principal entidad en América Latina vinculada con nuestra materia es el *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*. Cabe destacar, empero, que la más prestigiosa institución internacional sobre tributación es la *International Fiscal Association* (IFA), y en la Argentina, una de las más tradicionales asociaciones sobre la especialidad es la actual *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*.

2. PROBLEMÁTICA DE SU AUTONOMÍA: DISTINTAS POSICIONES. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS.

2.1. Problemática de su autonomía: distintas posiciones.

Esta problemática no es meramente teórica, sino que encierra indudables consecuencias prácticas, pues, según la posición que se adopte, difiere la aplicación de los principios y normas frente a los vacíos o lagunas legales, variando la legislación supletoria.

Las distintas posiciones pueden ser resumidas de la siguiente manera:

a) las que niegan la autonomía del derecho tributario, subordinándolo al derecho financiero, entendiendo a éste como autónomo porque dispone de principios generales propios (Giuliani Fonrouge, D'Amelio), o por la función de los institutos financieros y el órgano que la cumple (Ingrosso), o sosteniendo al derecho financiero como carente de autonomía por incluirlo en el derecho administrativo (Mayer, Fleiner, Orlando, Del Vecchio).

Consideran al derecho tributario como rama del derecho administrativo, tributaristas como Ataliba -aunque le confiere autonomía didáctica-, Hensel, Blumenstein -estos dos últimos, sin perjuicio de haber preconizado la autonomía del derecho tributario material-.

b) las que afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial), otorgándole al derecho tributario un “particularismo exclusivamente legal”. La ley tributaria puede contener regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, rige éste (Gény).

A la escuela de los civilistas pertenecen muchos escritores franceses de materias tributarias; su idea central consiste en proclamar la supremacía del derecho civil -o derecho común- para definir, calificar y regular las relaciones jurídicas gravadas por los distintos impuestos. Propugna que las normas jurídicas tributarias se hallen en dependencia de las normas civiles.

Fue antecedente de esta corriente Dumoulin, quien sostuvo, en la Edad Media, que la ley fiscal debía estar subordinada a la ley civil, con lo cual combatía la excesiva rapacidad de los señores que percibían el impu_esto sobre las transmisiones, al margen de todo principio jurídico.

En el siglo XIX, los autores franceses insistieron en el sometimiento del derecho fiscal al derecho civil⁶⁸.

⁶⁸ Pilon expresaba: "Las tarifas son establecidas no sólo en función de las necesidades del Tesoro, sino también en consideración a la naturaleza de las operaciones jurídicas gravadas. Sólo el derecho civil permite determinar el verdadero carácter de los actos que sirven de base al impuesto".

En contra, Trotabas escribió: "Confieso que no comprendo esta especie de creencia mística que la mayoría de los autores que abordan el estudio de los problemas financieros-, y principalmente de las cuestiones relativas a los impuestos, tienen en la superioridad del derecho privado-~ esta materia. El fondo de su pensamiento debe ser el de proteger al contribuyente contra el fisco, considerando que el Código Civil, con sus concepciones individualistas, constituye un excelente sistema de defensa" (ver Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, ob. cit., ps. 38 y ss.).

c) las que consideran al derecho tributario material o sustantivo didáctica y científicamente autónomo. Esta posición será tratada especialmente más adelante⁶⁹.

d) las que confieren al derecho tributario autonomía (García Belsunce);

e) las que niegan autonomía científica al derecho tributario, pero le atribuyen autonomía didáctica y funcional, consistente en que “constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez-está unido a todo el sistema jurídico nacional”, confiriéndole “singularismo normativo” (Villegas, cuya tesis es resumida más adelante).

Godoy, aunque considera al derecho tributario como rama jurídica -por la importancia de los tributos, como recursos públicos genuinos, para el ejercicio de la actividad financiera del Estado-, prefiere no utilizar el término “autonomía”, pues opina que se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho está conformado por partes autosuficientes, sin tomar en cuenta la visión de conjunto del derecho de determinado Estado. Sostiene que sólo es autónomo el sistema jurídico de un Estado nacional frente a los de otros Estados nacionales.

Han sostenido la *autonomía del derecho tributario material* (derecho de las obligaciones tributarias), entre muchos otros: en Alemania, Hensel; en Suiza, Blumenstein; en Italia, Giannini; en España, Pérez de Ayala y Amorós Rica; en el Brasil, Araujo Falcao; en el Perú, Belaúnde Guinassi y Vidal Cárdenas; en el Uruguay, Valdés Costa. En la Argentina, reconocieron este tipo de autonomía: Jarach, Luqui, Martínez, De Juano, Martín, García Belsunce.

Jarach explica que “en el moderno derecho tributario, siendo siempre la obligación tributaria una obligación *ex lege*, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un *negocio* jurídico”, y que “en toda relación jurídica de derecho civil y comercial deben diferenciarse en la voluntad de las partes, dos aspectos: una voluntad empírica -la de realizar un negocio, una operación económica- y una voluntad jurídica, que es la de que el negocio encuadre dentro de un determinado molde o figura del derecho civil o comercial [...]. Si las partes eligen las formas o el régimen jurídico al que quieren someterse, el derecho civil reconoce también este efecto creador de la voluntad particular y acepta el régimen jurídico elegido, siempre que no viole principios de orden público [...]. El [En] derecho tributario, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa, es el fin práctico en sí, porque, de acuerdo con el principio que es la esencia del impuesto, el gravamen se aplica por la valoración que se hace de una realidad de riqueza. A estos efectos, lo que interesa es la operación empírica que hacen las partes, y sabemos que la ley -y sólo ella- establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, sin reconocer la eficacia creadora de la voluntad individual”.

Enseña *García Belsunce* que el derecho tributario tiene autonomía frente al derecho civil y al administrativo. En efecto: “las instituciones que integran el derecho tributario (impuestos, tasas y contribuciones especiales) responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama del derecho y que es el mismo para todas ellas (uniforme): el poder tributario”.

En cuanto al derecho administrativo, destaca que como “razón principal la imposición de los tributos corresponde privativamente al Poder Legislativo y es, por lo tanto, función típicamente legislativa, y no administrativa. Trátase de un sistema de normas sustanciales que tienen preeminencia lógica y estructural frente al derecho formal como es el administrativo [...]. No olvidemos que administrativistas como Bielsa, Sayagués Laso y Villegas Basavilbaso se pronuncian por la autonomía, aunque sin entrar a profundizar si ella corresponde al derecho financiero o al tributario.”

Entre otros sólidos fundamentos, *García Belsunce* arguye la *autonomía científica* del derecho tributario frente al derecho civil, en virtud de que aquél tiene: 1) *autonomía teleológica o de fines*, que se da cuando una rama jurídica tiene fines propios y distintos de los demás; 2) *autonomía estructural u orgánica*; que se presenta “cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del derecho tienen naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de la de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto responden a una misma naturaleza jurídica”; 3) *autonomía dogmática o conceptual*, puesta de manifiesto “cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación”. Para dicho autor, estos tres tipos de “autonomía” se dan conjuntamente en el derecho tributario, no así en el derecho financiero.

Específicamente, puntualiza que el derecho tributario tiene *autonomía orgánica*: “a) porque es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común, al cual sí se subordina el derecho tributario; b) porque la fuente de las obligaciones es distinta. La voluntad de las partes o la ley en el derecho civil y el poder coactivo del Estado (poder tributario) en el derecho tributario; c) porque el acto jurídico reglado por el derecho civil sólo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria que considera su naturaleza económica; d) porque es diferente la

⁶⁹ Señala Giuliam Fonrouge que ésta es la orientación predominante en las doctrinas alemana y suiza, que hablan siempre de un “*Steuerrecht*” y muy poco de “*Finanzrecht*”, así como los escritores franceses se refieren al “*droit fiscal*”, reservando la expresión “*droit financier*”, principalmente, para el aspecto penal de la actividad financiera privada (ob. cit., p. 29).

causa motivo [...] de la obligación tributaria de la obligación civil. En la primera, es la obligación ético-política del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado en la medida de su capacidad contributiva y en la segunda, la licitud del consentimiento o interés de las partes, o la ley, según el caso”.

Cabe advertir que *no descarta la aplicación, en ciertos casos, del derecho civil_ como derecho común*, asemejándose, en este aspecto, a Trotabas en el reconocimiento de cierto “*fondo jurídico común*”, el cual, según este autor francés, “hace al derecho fiscal necesariamente tributario en el sentido de dependiente del derecho privado, porque este derecho común está unido -aunque no lo es todo- en gran parte a lo que hoy llamamos «derecho civil.»”

La autonomía *dogmática o conceptual* se patentiza en lo siguiente: “e) porque no se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas del mismo, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero, cuando utiliza conceptos de otras disciplinas jurídicas debe precisar su alcance y atenerse a él; f) porque en caso de silencio de la ley fiscal no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a aquél, y porque el hecho imponible, representado por un hecho económico o un hecho o acto jurídico o por una situación compleja de contenido económico y jurídico a la vez, es sólo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado, encuadrada en los principios y límites constitucionales y en la medida de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del hecho imponible; g) porque tiene métodos propios de interpretación que deben atender al fin de la ley y a su significación económica y porque en la apreciación de los hechos imposables debe prescindirse de la calificación jurídica que las partes le han dado inadecuadamente al negocio que las vincula, prevaleciendo la intención o realidad económica del acto verdadero, querido y perseguido por las partes, encubierto bajo una forma jurídica manifiestamente improcedente.”

Villegas, luego de propugnar la unidad del sistema jurídico nacional, que debe funcionar como un todo coherente, destacando que el legislador es único (“no hay un legislador por cada «especialidad»”), que los objetivos de éste se hallan en la C.N. -específicamente, en los fines del Preámbulo-, y que el derecho civil es derecho común, *admite* que el legislador puede estimar que las regulaciones civiles no son adecuadas “para solucionar con justicia y eficacia los problemas tributarios y especialmente para captar la verdadera realidad económica que encierran los actos y negociaciones. De allí que cuando se trata de establecer normas fiscales y especialmente en materia de construcción de hechos imposables, la técnica jurídica introduzca elementos nuevos que complementan el sistema jurídico sin destruirlo”.

Agrega que le parece *legítimo que el derecho tributario cree sus propios conceptos e instituciones* (v.gr., rédito, expendio, retención en la fuente, exención, sustitución, percepción en la fuente) *o adopte las del derecho privado asignándoles distinto significado* del de sus ramas de origen (v.gr., venta, permuta, sociedad conyugal, residencia, ausentismo), dado que “es parte integrante del sistema jurídico nacional con normas de igual jerarquía a las del derecho privado”; pero resalta que hay límites jerárquicos para los apartamientos de la ley común: 1) *las normas alterantes no deben ser de menor jerarquía constitucional que las alteradas* (v.gr., el derecho tributario provincial no puede modificar instituciones, conceptos o principios de la legislación nacional de derecho común, en virtud de que según el art. 31 de la C.N., las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a las leyes que dicte el Congreso Nacional); 2) *las normas alterantes no deben violar normas jerárquicamente superiores* (aun tratándose de normas alterantes de similar jerarquía que las alteradas, ello no implica por sí solo su legitimidad, ya que además es menester que no vulneren los principios, garantías y derechos reconocidos por la C.N., conforme a su art. 28).

Este distinguido académico -como se dijo- acepta que el derecho tributario tiene autonomía didáctica y funcional. Basa el *singularismo normativo* en las siguientes características específicas y comunes (“que permiten atribuirle su calidad de grupo regulador de naturaleza propia, uniforme y diferenciada”): a) *coacción en la génesis del tributo*, pues la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria estatal, que deriva, a su vez, de su poder de imperio: el Estado decide unilateralmente crearles a los individuos obligaciones que éstos no asumieron en forma voluntaria; b) *coacción normada*, por cuanto la potestad tributaria se convierte en facultad normativa, esto es, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, los cuales quedan sujetos al principio de legalidad, entre cuyas consecuencias se destacan la tipicidad del hecho imponible, la distinción de tributos en género y en especie, la distribución de potestades tributarias entre la Nación y las provincias, la prohibición de la analogía y de la retroactividad, y la indisponibilidad del crédito tributario; c) *finalidad de cobertura del gasto público*, que genera un principio fundamental del derecho tributario, que es el de la *capacidad contributiva*.

Del principio de *capacidad contributiva*, Villegas extrae las siguientes consecuencias jurídicas: 1) *elemento unificador de los tributos*, en razón de que si bien captan realidades diferentes, “tienen la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público”; 2) *elemento explicativo de la evolución de los tributos*, pues citando a Jarach afirma que “el hilo conductor de la evolución histórica de los impuestos nacionales es la imposición de la vida económica de acuerdo al principio, cada vez más perfeccionado, de la capacidad contributiva”; 3) *garantías sustanciales de los contribuyentes*, fundamentado en que la capacidad contributiva “constitucionalizada” o “juridizada”

reviste el carácter de una garantía concreta de los particulares, a más de un criterio orientador del legislador; 4) *sustitución tributaria*, en virtud de que proporciona la base teórica para solucionar jurídicamente esta cuestión referente a la sujeción pasiva de la obligación tributaria; 5) *capacidad jurídica tributaria*, habida cuenta de que da fundamento al distinto tratamiento apartándose del derecho privado; 6) *inmunidad tributaria* y su diferencia con la *exención* y la *no incidencia*; 7) criterio distintivo entre *impuestos directos e indirectos*.

En una edición anterior de su obra, Villegas consideraba que el derecho tributario material o sustantivo tiene un método interpretativo propio, que es el de la realidad económica, que constituye, además, un principio del cual extraía las siguientes consecuencias: 1) *conceptos propios*, en cuanto este derecho elabora conceptos particulares para captar las realidades económicas subyacentes (v.gr., ganancia, rédito, utilidad, patrimonio, circulación, expendio, prestación de servicios, etc.), y en algunos casos “se apropia” de conceptos de otras ramas del derecho, dándole a veces acepciones distintas (v.gr., conceptos como venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, enajenación inmobiliaria, etc.); 2) *instituciones propias*, que crea en casos en que las de otras ramas jurídicas no puedan adecuarse a las realidades económicas a las cuales se procura dar determinado tratamiento jurídico (v.gr., la sustitución tributaria, la exención, la retención en la fuente, etc.); 3) *interpretación por la “intentio facti” en lugar de la “intentio juri”*; 4) *sustancia económica del hecho imponible*; 5) *evasión tributaria* como conducta antijurídica, que por tal principio se distingue de la “economía de opción” como conducta jurídica lícita; 6) *actos nulos y anulables*, que en tanto reflejen una realidad económica, son válidos para el derecho tributario y producen los consiguientes efectos tributarios, contrariamente a lo que ocurre en derecho civil; 7) *actos ilícitos, delictuosos o inmorales*, que son pasibles de gravamen por aplicación de este principio (conf. art. 88, inc.j, *a contrario sensu*, de la ley de I.G.); 8) *legislación supletoria*, que no es obligatoriamente el derecho civil; 9) *facultades legislativas de la Nación y las provincias*; 10) *sociedades transnacionales*, al fundar el especial tratamiento de la vinculación entre la sociedad madre multinacional y la filial local subordinada.

La existencia de principios propios del derecho tributario fue reconocida, entre otros, por las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 1956, y por el Modelo de Código Tributario para América Latina redactado por los Dres. Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa.

Nuestra posición. La palabra “autonomía” tiene varias acepciones: por una de ellas, se refiere a la atribución de las provincias de dictar sus propias constituciones, aunque, como preceptúa el art. 5 de nuestra C.N., ello debe ser “de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional”, de modo que cumpliendo con ciertos cometidos (asegurar su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria), el gobierno federal “garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”. Es decir, no se configura independencia, sino atribución de regulación, pero dentro de la órbita trazada por la C.N.; en forma análoga, la autonomía municipal que resulta de los arts. 123 y 129 de la C.N. no significa que las municipalidades y la ciudad de Buenos Aires sean independientes.

Por otra acepción, denota a un *sistema* normativo de nociones generales y particulares coordinadas entre sí con rigor lógico, el cual forma parte, a su vez, del *sistema jurídico total*, a semejanza de las provincias con la Nación.

Entendemos que, dentro de esta última acepción, el derecho tributario en su totalidad es autónomo, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propias, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquella implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional, así como con la división de competencias que deriva de la ley fundamental.

La autonomía, o consideración como *rama jurídica genérica*, del derecho tributario importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama jurídica genérica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho.

Por otra parte, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o sistema que comprende varios subsistemas), cuyas particularidades son examinadas en el presente libro, como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal, el derecho tributario interestadual y el derecho tributario internacional.

El poder tributario *no puede afectar derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas* (como la propiedad, la familia, la autonomía contractual), *ni tornar ilusorias las libertades que derivan del art. 14 de la C.N.*; debe respetar el sistema constitucional republicano y liberal. Justamente para ello es que propiciamos que el derecho tributario constitucional sea rama específica del derecho tributario, de modo que a todas las disposiciones de éste se las interprete con el adecuado prisma constitucional (ver cap. VI, punto 1.1.1).

Conforme al art. 33 de la C.N., “las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía

del pueblo y de la forma republicana de gobierno”, en tanto que el art. 28 de la C.N. sienta que “los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

De ahí que las leyes y las disposiciones de ellas derivadas deben tener un contenido razonable, justo, valioso, en armonía con los principios, declaraciones y garantías que surgen explícita o implícitamente de la C.N.

La remanida afirmación de que en derecho no hay compartimientos estancos es aplicable a la rama del derecho que nos ocupa, dado que no hay separaciones tajantes entre una y otra rama jurídica. “Autonomía” no supone “desintegración”, sino ser parte de un todo al que no se opone: una rama del derecho autónoma se nutre y concilia con el derecho como totalidad. Conforme lo hemos expresado en la nota 13, los fines del derecho tributario deben guardar consonancia con los fines del derecho en general, es decir, no pueden oponerse a él ni contrariarlo; ello *no obsta* -a nuestro juicio- a la autonomía. En este aspecto, discrepamos de García Belsunce. Es más: sostenemos que los fines del derecho tributario deben ser comprendidos dentro del “objeto” del Preámbulo de la C.N. (“constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad”). Por otra parte, al invocar en el Preámbulo la protección de Dios, “fuente de toda razón y justicia”, se alude al principio de razonabilidad que consideramos en el cap. VI, punto 3.6.

En la Argentina -como enseñaba Juan Carlos Luqui-, el concepto de libertad de la Constitución es *cristiano*, “y hay que buscarlo en la escolástica. Desde el *Génesis* para adelante, la libertad es el punto de gravedad de los teólogos y juristas. Dios hizo al hombre a su imagen y semejanza; por eso no pudo hacerlo más que libre y dueño de las cosas que adquiere con su trabajo honesto. En estas pocas palabras está condensado lo que podía llamarse el pensamiento americano de la libertad. Y cuenta que ese pensamiento está claro y definitivamente expresado en la magnífica encíclica de León XIII, *Rerum Novarum*, precisamente al tratar de la libertad económica y del derecho de propiedad”. El pensamiento de esa encíclica ha sido remozado y vigorizado en *Centesimus Annus*, de Juan Pablo II, del 1/5/91.

Acerca de la polémica referente a la aplicación o no de las normas del Código Civil, no parece dudoso que éste no debe ser aplicado cuando las leyes tributarias contienen la solución de la cuestión planteada, ya sea expresamente, por la indudable intención del legislador o por necesaria implicancia.

Hemos sostenido, asimismo, que “si bien *el derecho tributario penal pertenece al derecho tributario*, no cabe duda del carácter penal de sus disposiciones (la idea penal se encuentra en todo el derecho), aunque presenta características propias, especialmente, en la materia infraccional. En cambio, en el ámbito relativo a delitos se aplican en toda su amplitud los principios y reglas del derecho penal común. De allí que podemos subdividir al derecho tributario penal en: a) *derecho tributario infraccional*; b) *derecho tributario delictual*”.

2.2. Consecuencias prácticas.

En materia de intereses resarcitorios, ver el punto anterior. Respecto de la interpretación de las leyes relativas a los tributos que recauda la D.G.I., establece el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.) que en ella se atenderá a su fin y a su significación económica, y agrega que “sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”. (Ver cap. V, A, punto 1.3.)

Ello quiere decir, en primer lugar, que tales normas deben ser interpretadas conforme a su “fin” y a su “significación económica”, y que-su “fin”. tiene que enmarcarse en el “objeto” del Preámbulo y no tornar ilusorias las libertades resultantes de la C.N.

Dentro de ese marco se determinará el “espíritu de la ley”, conforme lo analizaremos en el cap. V, punto 1.1. En segundo lugar -es decir, subsidiariamente-, “cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu” la hermenéutica legal, *se podrá* recurrir al derecho privado. En consecuencia, advertimos que pese a la unidad del derecho se configura la existencia de autonomía interpretativa, puesta de manifiesto por la necesidad de recurrir con prelación al fin o espíritu de las leyes tributarias, que se halla emparentado con su significación económica, aspecto, éste, que guarda consonancia con la “realidad económica” que esas leyes gravan al describir los hechos imposables.

Como consecuencia de la “realidad económica” aprehendida por las normas tributarias, resultan con personalidad, a los efectos tributarios, ciertos *sujetos* que carecen de ella para el derecho privado; v.gr., las sociedades, asociaciones, entidades y empresas a las cuales el *derecho privado no les reconoce la calidad de sujetos de derecho*, “y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible” (art. 15, inc. c, de la cit. ley 11.683), las sucesiones indivisas (art. cit., inc. d).

Por el contrario, a los efectos tributarios, *desconoce personalidad* a ciertas sociedades que sí tienen tal calidad para el derecho privado, gravando individualmente a sus integrantes; v.gr., para la ley de I.G., las sociedades en comandita en cuanto al capital comanditado, las sociedades de responsabilidad limitada y todas las que no sean “sociedades de capital” ni otros sujetos del art. 69.

Tanto la ley de I.G. como la ley de I.B.P. *se apartan del criterio de ganancialidad de los bienes que surge del C. C.*, gravando -salvo excepciones- a cada uno de los cónyuges por las ganancias o bienes obtenidos por su profesión, comercio; oficio, empleo, industria, teniendo en cuenta sus propias realidades económicas, independientemente de la legislación civil (ver arts. 28/29 de la ley de I.G. y art. 18 de la ley 23.966 y modif.).

El art. 26 de la ley de I.G. establece un concepto de *residencia* distinto del que deriva de los arts. 89 y ss. del C.C. Pese a que por el art. 953 del C.C. son *nulos*, “como si no tuviesen objeto”, los actos ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, *a contrario sensu*, del art. 88, inc. j, de la ley de I.G. resulta su gravabilidad. Además, de los arts. 635/638, 724/727 y concordantes del C.A. se desprende que son gravadas no sólo las importaciones y exportaciones lícitas sino también las ilícitas, incluyendo las *delictuales*, como, v.gr., mediante contrabando.

Ello se explica en que la tributación debe recaer sobre realidades económicas, independientemente de su licitud. Lo contrario llevaría a la conclusión -inaceptable desde el punto de vista jurídico-axiológico- de que sólo serían gravadas las actividades honestas y lícitas, quedando fuera del ámbito de imposición las conductas ilícitas.

Por la singularidad propia del derecho tributario, que fundamenta el apartamiento de las figuras del derecho común, es que la ley de IVA asigna una significación particular al término “venta”. En efecto: el art. 2 de la ley de IVA considera la *venta* en manifiesta diferencia con relación al derecho privado, ya que comprende tanto conceptos de la compraventa civil (art. 1323 del Código Civil) como de la compraventa comercial (art. 40 del Código de Comercio) y demás figuras incluidas, que se resumen en la transferencia a título oneroso, que en sentido genérico y enunciativo refiere aquel artículo, así como la desafectación de cosas muebles contemplada en el inc. b, las operaciones de los comisionistas, etc.

3. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Sin entrar en la polémica doctrinal referente al concepto de “fuentes del derecho” y a cómo están integradas, consideramos como tales los medios generadores de normas jurídicas tributarias. Las más clásicas fuentes del derecho tributario son: la Constitución, la ley, los reglamentos, los acuerdos interjurisdiccionales entre entidades de un mismo país y los tratados internacionales.

3.1. La Constitución.

Es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que, si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto. No hay que olvidar que la Constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc., que ninguna ley tributaria puede desconocer.

El art. 31 de la C.N. establece la *supremacía* de la: Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia sean dictadas por el Congreso, y los tratados con las potencias extranjeras; y agrega que las autoridades provinciales, están obligadas a conformarse a esta supremacía, dejando a salvo, para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto del 11 de noviembre de 1859.

Ciertas cuestiones dudosas se han planteado en cuanto a la interpretación constitucional, o que, *si bien se adaptan a la realidad económica, no guardan consonancia con la letra constitucional*, sin que hayan sido solucionadas por la reforma de 1994, por lo cual sería conveniente su modificación a ese respecto.

Verbigracia:

- las posibles restricciones al tráfico interprovincial e internacional (art. 75, inc. 13), frente a gravámenes locales como el impuesto sobre los ingresos brutos, máxime considerando las facultades concurrentes que en materia de contribuciones indirectas derivan del art. 75, inc. 2;

- la división del territorio nacional en territorios aduaneros general y especial-, de los arts. 2 y 600/607 del C.A.; áreas francas, de los arts. 590/599 del C.A., y áreas que no integran el territorio aduanero general (arts. 585/589 del C.A.), de los cuales surge la posibilidad de aplicar aranceles distintos, o eximir de ellos, pese a la uniformidad que resulta del art. 75, inc. 1, de la C.N., salvo la interpretación efectuada por la C.S. 26;

- los impuestos directos -I.G., I.B.P.- que recauda la Nación por necesidades económicas crecientes, y a cuyo respecto el art. 75, inc. 2, de la C.N. dispone que lo sea por tiempo determinado en supuestos que allí contempla;

- el dictado del Código Aduanero (ley 22.415), así como la conveniencia del dictado de un código tributario nacional, que no se hallan previstos en el art. 75, inc. 12, de la C.N.;

- la delimitación de competencias tributarias entre la Nación y las provincias, que no debería basarse en la discutida distinción entre contribuciones directas e indirectas, ni sentar la facultad concurrente que deriva del art. 75, inc. 2;

- el otorgamiento de atribuciones que el Congreso efectúa al Poder Ejecutivo en materia tributaria, ante el principio de legalidad de los arts. 4, 17 y 19 de la C.N., teniendo en cuenta que el art. 76 prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, aunque la C.S. entendió que en tales casos no hay delegación, sino sólo conferimiento de atribuciones (ver cap. VI, punto 3.3).

3.2. La ley.

Con respecto al principio de legalidad, ver cap. VI, punto 3.3. Según el clásico apotegma “*nullum tributum sine lege*”, es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria. La doctrina suele entender que debe tratarse de una *ley formal*, es decir, de una ley dictada por el Parlamento o Congreso, siguiendo los procedimientos respectivos; de modo que una simple ley material no formal -decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en materia tributaria. Sin embargo, en la actualidad se ha debilitado el principio de legalidad, como lo notamos en el cap. VI, punto 3.3.

Cabe destacar que si las leyes trasgreden la letra o el espíritu de la C.N., el afectado puede petitionar la declaración de su inconstitucionalidad en el caso concreto.

Por regla general, los organismos jurisdiccionales ubicados en la esfera del Poder Ejecutivo (p.ej., el Tribunal Fiscal de la Nación) no pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes formales, salvo que la jurisprudencia de la C.S. la haya declarado. (Ver cap. IX, punto 8.6.4.)

La C.N. no contempla la posibilidad de dictar decretos-leyes en materia financiera (ver *infra*, “Decretos de necesidad y urgencia”), a diferencia de otros países, como Italia. Empero, se ha reconocido validez a decretos-leyes y a “leyes” dictados durante los gobiernos de facto.

Respecto de los decretos-leyes en la Argentina, podemos distinguir tres etapas:

a) Entre 1930 y 1947, la C.S. se limitó a reconocer validez a los decretos-leyes, *restringida a la duración* de los gobiernos de facto. Fue así como el Congreso Nacional, después de los períodos de anormalidad constitucional de 1930-1932 y 1943-1946, confirió fuerza de ley (dictando las famosas leyes “ómnibus”) a muchos de los decretos-leyes.

b) Entre 1947 (“Fallos”, 209-390) y 1973, la jurisprudencia de la C.S. reconoció continuidad a los decretos-leyes sin necesidad de ratificación por el Congreso; no obstante, el Congreso Nacional los convalidó después de los períodos 1955-1958 y 1962-1963.

c) A partir de 1973, el Congreso omitió convalidar los decretos-leyes, y en algunos casos los derogó o modificó, de lo cual se colige que acepta su continuidad. La C.S., a partir de 1983, sostiene que la validez de las normas y actos del Poder Ejecutivo de facto está condicionada a que el gobierno constitucional que lo suceda los reconozca explícita o implícitamente.

Los últimos gobiernos argentinos de jure no desconocieron la validez de las llamadas “leyes” dictadas por los gobiernos de facto, y si bien algunas veces se las llamó “disposiciones de facto”, note el lector que las leyes dictadas por el Congreso de la Nación llevaron números consecutivos a aquéllas, es decir, se les respetó su número como leyes formales.

El Código Aduanero fue dictado durante el gobierno de facto, de 1981, por “ley 22.415”, reconociéndosele el carácter de ley -no de disposición de facto- al modificárselo por decreto 1684 del año 1993.

Decretos de necesidad y urgencia. La ratificación expresa de tales normas por el Poder Legislativo constituye un requisito ineludible para su validez, reconocido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

La C.N., reformada en 1994, prohíbe al Poder Ejecutivo, “bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”, pero admite que sólo “cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia *penal, tributaria*, [...] podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de Gabinete de Ministros”, y a continuación prescribe el trámite a seguir para la intervención del Congreso (art. 99, inc. 3; la bastardilla es nuestra). Por ende, *la C.N. no permite que mediante decretos de necesidad y urgencia sean creados tributos ni ilícitos tributarios.*

3.3. Reglamentos.

Son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos. El art. 99, inc. 2, de la C.N. confiere al presidente de la Nación la atribución de expedir “las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.

En consecuencia, los decretos reglamentarios no pueden apartarse de la C.N. ni de la ley (de lo contrario, al afectado le cabría requerir que se declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de aquéllos en el caso concreto).

Algunas leyes impositivas tienen condicionada su entrada en vigor a la reglamentación del Poder Ejecutivo.

Si bien la atribución reglamentaria es otorgada a dicho Poder, en ciertos aspectos han sido conferidas atribuciones reglamentarias, a más de las interpretativas y de dirección, a distintos organismos; tal el caso de la D.G.I. - arts. 6 a 9 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.)-, de la A.N.A. -art. 23, incs. *i, j, k, l y u* del C.A.- y de las direcciones generales de Rentas, conforme a las normas provinciales.

Explica Giuliani Fonrouge que las *circulares normativas o instrucciones* emitidas por las dependencias oficiales~ en cambio, no tienen carácter obligatorio para los particulares, “Por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración”. Agrega que “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.”

Estimamos, empero, que en caso de que fuesen favorables a los contribuyentes, éstos podrían invocarlas como interpretación general del organismo, a efectos de considerarse liberados por el pago efectuado conforme a ellas, así como para enervar la presunción de culpabilidad si se imputa al particular alguna infracción impositiva. Por lo demás, de ser favorables a los contribuyentes, es obvio que no estarían interesados en requerir la declaración de su ilegalidad. (Sobre infracciones a instrucciones, ver cap. X, punto 2.2.1.2.).

3.4. Acuerdos interjurisdiccionales.

Se trata de las leyes-convenio de coparticipación y de los convenios multilaterales de impuestos sobre los ingresos brutos -antes, actividades lucrativas- (ver cap. VI, puntos 2.7 y 2.8). La expresión “leyes-convenio” o “leyes-contratos” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se la entiende como una *propuesta* a la cual las provincias deben *adherirse* por medio de las legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos, y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, comprometiéndose éstas a no sancionar -por sí ni por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones- tributos locales análogos a los coparticipados.

Las provincias no adheridas gozarían, en principio, de atribuciones para establecer y recaudar los gravámenes objeto de coparticipación dentro de sus propias competencias territoriales, pero no tendrían derecho a parte alguna de la recaudación del gobierno nacional efectuada por las leyes-convenio. *La C.N. reformada en 1994 no contempla la falta de adhesión*, sino que dispone imperativamente la aprobación.

En razón de las críticas contra la falta de previsión constitucional del instituto de las leyes-convenio, la reforma de 1994 solucionó esa carencia, de modo que el actual art. 75, inc. 2, de la C.N. sienta el principio de la coparticipación respecto de las contribuciones nacionales indirectas y las directas de esa norma, “con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica”, puntualizando que “una ley-convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes .de coparticipación de estas contribuciones”.

Es original la disposición por la cual “la ley-convenio tendrá· como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y *será aprobada por las provincias*” (art. 75, inc. 2; la bastardilla es nuestra). Notemos que en forma imperativa se establece la -aprobación por las provincias, aunque se podría entender que esta imperatividad en la aprobación es al solo efecto de constituir la en requisito de validez, al igual que cuando dice “deberá ser sancionada”.

Por otra parte, corresponde al Congreso Nacional “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” (art. 75, inc. 3).

3.5. Tratados y convenios internacionales.

Actualmente, estos pactos tienen singular relevancia, no sólo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también para crear distintas formas de integración económica, que entrañan la necesidad de concertar soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes.

Se polemizaba acerca de si la operatividad de su contenido (v.gr., los derechos y libertades mencionados en el Pacto de San José de Costa Rica, aprobado por ley 23.054, de 1984) derivaba de su sola inclusión en ellos, o si su efectividad se hallaba condicionada al dictado de normas internas (que menciona, v.gr., el art. 2 de ese Pacto).

La reforma de 1994 sienta expresamente que “los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”; y en párrafo aparte menciona una serie de tratados -entre los cuales figura el referido Pacto, llamado “Convención

Americana sobre Derechos Humanos”- que “en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara” (art. 75, inc. 22, de la C.N.).

De ello se infiere que la invocación de la supresión del “*solve et repete*” ha quedado subordinada a cuestiones de hecho y prueba a cargo de quien intenta hacerla valer. Conviene aclarar que la C.S. *prescindió* del “*solve et repete*” en casos anómalos que claramente excedían del ejercicio normal de las facultades impositivas provinciales (“Provincia de Santa Fe c. Manuel V. Moure, s./Sucesión”, del 18/11/40, “Fallos”, 188-286; en este caso, el impuesto sucesorio absorbía todo el haber hereditario y, por ende, el cumplimiento de la sentencia dictada en el juicio de apremio conducía al desamparamiento de los recurrentes).

Estimamos que, en el ámbito nacional, con la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ante el cual no rige el principio del “*solve et repete*”, se cumple con el art. 1 del Pacto, que contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar el libre acceso a la jurisdicción, sin discriminación, entre otros motivos, por la *posición económica*. Se produciría esta discriminación si se vedara el acceso a la jurisdicción a un contribuyente que no contara con los medios económicos que le permitieran pagar el tributo intimado como requisito para hacer valer su pretensión de ilegalidad de la intimación, lo cual no sucede en el ámbito de competencia del T.F.N.

Dado que el T.F.N. no puede declarar la inconstitucionalidad de las normas, salvo jurisprudencia de la C.S. en tal sentido, se plantea la cuestión acerca de qué sucede si la pretensión es de inconstitucionalidad (y no de ilegalidad) de normas tributarias nacionales conforme a la posición de la Corte Suprema expuesta *supra*, el peticionario debería probar la imposibilidad de pago, salvo que se trate de multas en que no rige el “*solve et repete*”.

3.6. Otras fuentes.

Algunos autores mencionan, asimismo, como fuentes del derecho en general, a la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina. Con relación a la primera, cabe señalar que no puede generar obligación tributaria alguna, ni por ella se puede aplicar sanciones, conforme al principio de legalidad.

En cuanto a la jurisprudencia y la doctrina, entendemos que son *manifestaciones de interpretación de las leyes* por los organismos jurisdiccionales y por los autores, respectivamente. En consecuencia, en estos casos la fuente queda reducida a la ley, lo cual no empece a que se pueda considerar como fundamento de escritos judiciales o de sentencias los criterios jurisdiccionales o doctrinales con que han sido interpretadas las distintas leyes.

Constituye una excepción a lo dicho la *jurisprudencia plenaria*, que es de aplicación obligatoria y, por tanto, fuente del derecho, razón por la cual algunos autores (v.gr., Mercader) discrepan de tal obligatoriedad, ya que ello fosiliza la jurisprudencia,“ impidiendo la aplicación del libre criterio de los jueces. (Ver cap. IX, punto 7 .2.8, n.).

4. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO: NOCIÓN DE SUS SUBDMSIONES.

Según hemos dicho *supra*, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o un sistema que comprende varios subsistemas), como: el derecho tributario constitucional, el derecho tributario interestadual, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal y el derecho tributario internacional. Todas estas especies conforman la *parte general del derecho tributario*.

En el cap. VI, punto 1.1.1, expresamos que el *derecho tributario constitucional* es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, cantones, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares; aspecto, este último, conocido como el de las “garantías del contribuyente”.

La referida delimitación de competencias tributarias entre los diferentes centros de poder origina el *derecho tributario interestadual*, que abarca los acuerdos interjurisdiccionales como las leyes-convenio y los convenios multilaterales.

En el cap. VII, punto 1, conceptuamos al *derecho tributario material o sustantivo* como aquel que regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se trará entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados. Es el llamado “derecho de las obligaciones tributarias”. Comprende el estudio. del hecho imponible o hecho generador de tales obligaciones, las exenciones y los beneficios tributarios, los distintos elementos de las obligaciones tributarias (sujetos, objeto, fuente y la discutible “causa”, así como los elementos cuantitativos), los modos de su extinción, y los privilegios y las garantías.

Integran, asimismo, este subsistema las obligaciones de pagar anticipos y otros ingresos a cuenta, los accesorios por falta de pago en término (v.gr., intereses resarcitorios), y la relación de repetición, que es, en cierta medida, inversa a la relación tributaria.

En el cap. VIII, punto 1, expresamos que el *derecho tributario formal o administrativo* complementa al derecho tributario material o sustantivo. Está constituido por las reglas jurídicas dispuestas para comprobar si corresponde, en el caso concreto, que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será el que ingresará al Tesoro público. Contiene, asimismo, las normas que al Estado le otorgan poderes de verificación y fiscalización. Es el “derecho de las determinaciones tributarias”, puesto que aun los referidos poderes están enderezados o se relacionan con la determinación, a la cual nos referimos en el cap. VIII, punto 4.

- El *derecho tributario penal* comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones. A este subsistema nos dedicamos en el cap. X.

- El *derecho tributario procesal* incluye el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del estado para la aplicación del derecho tributario. Su estudio abarca la organización, composición, competencia y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y la actuación de los sujetos procesales. Esta rama es considerada en el cap. IX.

En razón del gran intercambio comercial, científico y cultural entre los países y sus habitantes, así como la actividad de las sociedades transnacionales, a lo cual se suma el funcionamiento de organismos o comunidades internacionales (Mercosur, Comunidad Europea, etc.), tiene gran relevancia en la actualidad el *derecho tributario internacional*, que se haya constituido por el conjunto de normas que rigen las relaciones y situaciones de carácter tributario internacional, a fin de evitar la doble imposición, implementar medidas para prevenir y reprimir ilícitos tributarios, y coordinar los sistemas tributarios de los distintos países. Las normas que lo conforman se hallan en tratados, convenios internacionales y disposiciones dictadas por comunidades supranacionales y de derecho internacional común.

La *parte especial del derecho tributario* se integra con los distintos gravámenes.

5. CODIFICACIÓN.

En materia tributaria fueron planteadas serias objeciones a la codificación, fundadas, prácticamente, en la constante mutación de las normas referentes a gravámenes, cuya creación, modificación y derogación obedecen a criterios de oportunidad según la coyuntura financiera, que es por demás cambiante. También se ha invocado la multiplicidad de situaciones fiscales como impeditiva, y que la variedad de los preceptos regulatorios obsta a que se los someta a un esquema lógico.

Sin embargo, a ello se ha contestado que lo codificable no es la actuación tributaria estatal, sino los principios jurídicos que rigen esa acción y a los cuales el Estado debe ajustarse, con ventajas por servir de base a la jurisprudencia y orientar al legislador.

El Modelo de Código Tributario para América Latina (M.C.T.A.L.) fue elaborado por los destacados juristas Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Rubens Gomes de Sousa (Brasil), a fin de sistematizar los principios generales predominantes en el derecho tributario y procurar la unificación de disposiciones dispersas de los regímenes tributarios de América Latina. Esta relevante obra, concluida en 1967 y que sirvió de base para los códigos tributarios de países latinoamericanos, a más de su trascendencia mundial, fue propiciada por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo.

En la Argentina, lamentablemente, aún no se ha dictado un código tributario nacional (salvo el Código Aduanero, por ley 22.415), pese al importante Anteproyecto de Código Fiscal del profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, del año 1942 (que comprendía aspectos sustanciales y formales, y propiciaba la creación de un tribunal especializado integrado al Poder Judicial), y al Proyecto de Código Tributario del mismo tratadista, remitido a consideración de las autoridades el 20 de julio de 1964. Este último, en materia procesal, consolida al T.F.N. como órgano independiente de la Administración activa, y disciplina el proceso -administrativo y judicial- a fin de proteger los derechos individuales sin desmedro de los estatales, manteniendo la eliminación del “*solve et repete*” ante ese Tribunal, como lo estableció la reforma de 1960.

En el orden nacional, además del Código Aduanero (ley 22.415), que rige desde el 23 de setiembre de 1981, los tributos recaudados por la D.G.I. cuentan con una especie de “código en pequeño”, que es la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.), mal llamada “ley de procedimiento” o “ley procedimental”, porque las disposiciones que contiene no se limitan a aspectos procesales.

En efecto: la citada ley incluye varios tipos de normas: 1) de derecho tributario material (v.gr., arts. 15 a 19, 28 a 39, 42); 2) de derecho tributario formal (v.gr., arts. 6, 20 a 22, 40, 41, 140); 3) interpretativas (arts. 11, 12); 4) de derecho tributario penal (arts. 43, 44, 45, 46, 47, 52, y los incorporados a continuación del art. 44 y del art. 42); 5) de derecho tributario procesal (v.gr., arts. 23 a 26, 72 a 95, y título II, referente al procedimiento ante el T.F.N.).

En el orden provincial han sido dictados códigos fiscales, a partir del sancionado por la provincia de Buenos Aires en 1948, inspirado en Dino Jarach.

A) INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

I. MÉTODOS TRADICIONALES APLICADOS AL DERECHO TRIBUTARIO, LA RAZONABILIDAD, INTERPRETACIÓN SEGÚN LA REALIDAD ECONÓMICA, LA CUESTIÓN REFERENTE A LA INTERPRETACIÓN FUNCIONAL, VALOR DE LA INTERPRETACIÓN DE LA CORTE SUPREMA.

1.1. *Métodos tradicionales aplicados al derecho tributario.*

Interpretar una norma jurídica consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se la aplica.

Enseña Giuliani Fonrouge que la insatisfacción de los juristas, puesta de manifiesto por las distintas escuelas (la exegética francesa fue repudiada por los intentos de humanizar el derecho mediante la libre investigación científica; el movimiento del derecho libre; la denominada “jurisprudencia sociológica”, y el movimiento del realismo jurídico en los Estados Unidos, entre otros), no es más que “la eterna lucha por la *justicia* como suprema aspiración del derecho”; y citando a Recaséns Siches, expresa que ninguno de los métodos tiene validez universal, aunque cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial, de modo que el intérprete debe saber elegir el método que lo conduzca a la solución más justa posible.

Acertadamente, aclara Villegas que por las particularidades del derecho tributario, la interpretación normativa requiere un análisis especial, ya que los hechos impositivos son hechos de sustancia económica, “cuya selección se debe a su idoneidad abstracta para revelar «capacidad contributiva»”, y sucede que a veces las palabras utilizadas no se ajustan al significado que se pretendió darles.

Si bien las normas tributarias son normas comunes -no de excepción-, la búsqueda de una solución “justa” no puede implicar que por vía interpretativa se extienda el alcance de los hechos impositivos o de las exenciones, o de los elementos esenciales de la obligación tributaria, o de los ilícitos, o de las penas con que éstos se hallan sancionados.

A continuación, analizaremos los métodos tradicionales en cuanto se los aplica al derecho tributario.

Método literal.

Este método se limita a la interpretación estricta o declarativa del alcance manifiesto e indubitable de las palabras empleadas en las normas jurídicas, sin restringir ni ampliar su alcance.

A ese efecto, recurre al análisis de los términos normativos por medio del estudio gramatical, etimológico, de sinonimia, etc.

Para las concepciones racionalistas de los siglos XVII y XVIII, la cuestión de la interpretación de la ley era considerada inexistente e innecesaria. Los jueces estaban limitados a una misión automática, a tal punto que Montesquieu afirmaba que “sólo son la boca que pronuncia la palabra de la ley, seres inanimados que no pueden debilitar ni la vigencia ni el rigor de ella”. Esta corriente de interpretación estricta se desarrolló en Francia, en virtud del Código Napoleón, hasta fines del siglo XIX. Vale citar la frase extrema del profesor Bugnet, quien dijo: “No conozco el derecho civil; no enseño más que el Código Napoleón.”

Este método no puede ser utilizado exclusivamente en materia tributaria, ya que el legislador no siempre es un técnico en ella; v.gr., la obligación tributaria es una obligación personal, pese a lo cual algunas veces se incurre en expresiones como “los inmuebles pagarán”, en los impuestos inmobiliarios y contribuciones de mejoras. Antes del Código Aduanero, el art. 124 de la Ley de Aduana (t.o. en 1956, anterior al t.o. en 1962 y modif.) establecía que “las mercaderías [...] pagarán”, al regular los gravámenes a la importación. Si se utilizara este método en forma exclusiva, se incurriría en errores que no conciben con el espíritu de la ley.

Empero, el método literal tiene gran relevancia cuando es utilizado de modo razonable, habida cuenta de que en la materia tributaria se hallan involucrados derechos y garantías individuales, como el derecho de propiedad, y dicho método confiere certeza y seguridad jurídica a los particulares.

Método lógico.

Procura establecer el espíritu de la ley o la *ratio legis*, es decir, qué quiso decir el legislador. Por consiguiente, hay que investigar sus propósitos y fines (no la intención subjetiva de tal o cual miembro del Parlamento o Congreso,

sino la intención objetiva que surge del contexto de la ley, esto es, de los trabajos previos, el mensaje con que se acompañó el proyecto, la discusión parlamentaria, etc.), a más de sus relaciones con el resto del ordenamiento jurídico.

Este método puede conducir a una interpretación *extensiva* cuando atribuye a la norma un significado más extenso que el que surge de sus palabras; en este caso, se entiende que el legislador quiso decir más que lo que dice la ley (*minus dixit quam voluit*). En cambio, puede conducir a una interpretación *restrictiva* si se concluye que hay que restringir el sentido que surge de las palabras de la norma, en cuyo caso se considera que el legislador dijo más que lo que quiso decir (*plus dixit quam voluit*).

El caso extremo de la interpretación restrictiva es la interpretación *abrogante*.

Pautas de interpretación armónica: fines.

Tienen el sentido de buscar, más allá de las “notas” consistentes en las normas tributarias que rigen el caso concreto, la “melodía” que el legislador quiso lograr con ellas, dentro del “acompañamiento” del ordenamiento jurídico en general. Lo peligroso son las incertidumbres que pueden generarse en cuanto diferentes “músicos” (jueces) interpreten distintas “melodías” (sentencias discordantes o contradictorias).

Conviene destacar que tiene que ser generalmente *estricta*, esto es, no puede ser extensiva (“Fallos”; 263-353) ni restrictiva, la interpretación de las normas de *derecho tributario sustantivo* (las que se refieren al hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación tributaria, exenciones, alícuotas aplicables) y las de *derecho tributario penal*. Ello no es óbice para que sean considerados los fines que las informan, a efectos de que el propósito de la ley se cumpla.

Savigny sostenía que la ley estaba destinada a fijar una relación de derecho, expresando siempre un pensamiento simple o complejo que pone a dicha relación “al abrigo del error o de la arbitrariedad”; empero, para que tal resultado sea alcanzado en la práctica, “es necesario que su espíritu sea percibido enteramente y en toda su pureza por aquellos a quienes se refiere, los cuales deben colocarse en el punto de vista del legislador, reproducir artificialmente sus operaciones y recomponer la ley en su inteligencia. Tal es el procedimiento de la interpretación, que puede, por tanto, definirse de esta manera: la reconstrucción del pensamiento contenido en la ley”.

Para apreciar el espíritu de la ley, Savigny recurría al análisis de cuatro elementos, así: a) El elemento *gramatical* de la interpretación “tiene por objeto las palabras de que el legislador se sirve para comunicarnos su pensamiento, es decir, el lenguaje de las leyes”. b) El elemento *lógico*, “la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen a sus diferentes partes”. c) El *histórico* “tiene por objeto el estado de derecho existente sobre la materia, en la época en que la ley ha sido dada; determina el modo de acción de la ley y el cambio por ella introducido, que es precisamente lo que el elemento histórico debe esclarecer”. d) El elemento *sistemático* “tiene por objeto el lazo íntimo que une las instituciones y reglas del derecho en el seno de una vasta unidad”. Aclaraba Savigny que no eran cuatro clases de interpretación, “entre las cuales pueda escogerse según el gusto o capricho, sino cuatro operaciones distintas cuya reunión es indispensable para interpretar la ley, por más que alguno de estos elementos pueda tener más importancia y hacerse más de notar. Por esta razón lo indispensable es no olvidar ninguno de ellos, pues en algunas circunstancias se puede, sin que disminuya la importancia de la interpretación, omitir alguno, cuando su mención es inútil o pedantesca.”

En su obra *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Griziotti expresa que en *materia tributaria* son varios los medios de que el intérprete puede hacer uso para la interpretación lógica, ya que “se debe estudiar la naturaleza de las circunstancias económicas, políticas y sociales que determinan los ingresos [...]. Se debe recordar, además, la exigencia técnica del ingreso”. *Es decir, se refiere al análisis de los aspectos del fenómeno financiero. A ello agrega que conviene también examinar “la causa jurídica en virtud de la cual se percibe un ingreso”* (una contravención, un servicio del Estado o de la sociedad, “que procura un beneficio al contribuyente con todo el conjunto de su actividad social, económica ...”). Por lo demás, “el procedimiento fundamental de que se sirve el método lógico consiste en la conexión sistemática de la ley con las demás leyes”, y es útil considerar la doctrina predominante en el momento de la formación de la ley, “si se puede demostrar que ejerció una influencia sobre el hecho legislativo”, del mismo modo que respecto del derecho extranjero si éste influyó en la ley en cuestión. “Por último, se deben considerar las exigencias del principio de la igualdad y de las normas tributarias contenidas en la Constitución que enuncian principios generales del derecho financiero”.

Método histórico.

Como se dijo, puede ser uno de los elementos del método lógico. También puede considerárselo en forma autónoma, identificando la voluntad de la ley con la voluntad del legislador; propugnan sus sostenedores que se debe desentrañar el pensamiento o la *intención* del legislador, para lo cual el intérprete debe valerse de todas las circunstancias que rodearon la sanción de la ley (*ocatio legis*). Por ende, se ha de examinar como instrumentos de interpretación los mensajes del Poder Ejecutivo elevando el proyecto de ley al Congreso, los debates parlamentarios, la doctrina del momento, los artículos periodísticos.

Se critica a este método pues se entiende que la materia tributaria se caracteriza por su movilidad, y las respectivas normas no pueden ser interpretadas según el pensamiento del legislador porque ello paralizaría la evolución. Empero, se debe evitar dar a las normas un sentido distinto del que tuvieron al momento de su dictado, a efectos de salvaguardar los principios de certeza y seguridad jurídica ínsitos en el *principio de legalidad*.

Método evolutivo.

Sostiene que el método histórico paraliza la vida, y que ante una relación social nueva es menester investigar cuál sería la voluntad del legislador frente a la cuestión que se plantea, y qué solución éste le habría dado. Tanto es así, que Raymond Saleilles, quien adoptó este método, pese a creer que la ley es la base y fuente de todo sistema jurídico, propició que ella debía adaptarse no sólo a las exigencias económico-sociales que motivaron su sanción, sino también a las nuevas exigencias determinadas por la evolución social, confiriendo a los textos legislativos una vida propia e independiente de la voluntad del legislador.

Explica García Belsunce que, dentro del ámbito del derecho tributario, “hay que cercenar la posibilidad de aplicar estos métodos interpretativos [el de la evolución histórica y el de la libre investigación científica], por cuanto a la certeza y seguridad que es condición del derecho en general, se une [...] la mayor exigencia de esas condiciones y el respeto del inviolable principio de la legalidad: «*nullum tributum sine lege*».”

1.2. La razonabilidad. (Ver cap. VI, punto 3.6.)

Como hemos dicho en otro trabajo (“L.L.”, t. 1992-D, p. 1009), la tributación se vincula con la libertad fiscal, es decir, con la libertad de los particulares que se hallan sujetos al poder de imperio estatal, para lo cual deben armonizar dos intereses: el del Estado, a fin de allegarse recursos, y el de las personas sometidas a su potestad. Ello conduce a interpretar de modo *razonable* las normas tributarias, para *no* lesionar el derecho de propiedad. De ahí que al principio de razonabilidad puede enfocárselo desde el punto de vista de la interpretación normativa.

García Belsunce recuerda que Recaséns Siches, en su obra *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, entiende que el proceso de interpretación de una norma general con relación a los casos singulares debe caer bajo el dominio del “*logos de lo humano*”, del logos de la acción humana, y no se lo puede resolver arbitrariamente; para ello no sirven las razones de tipo matemático, la lógica tradicional, la de la razón pura; se necesita otro tipo de lógica: la *lógica de lo razonable*, a diferencia de la lógica de lo racional.

Pero puntualiza García Belsunce que ello no debe exceder del principio de la legalidad, “que constituye una limitación al poder fiscal y una garantía a los derechos de los contribuyentes, [...] la *interpretación lógica y razonable* es uno de los tantos criterios admisibles para arribar a la correcta interpretación de la ley tributaria, que quizás [...] concreta y resume las demás fórmulas y muy oportuno nos resulta recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya dijo [...] que «las normas impositivas 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 de acuerdo con los principios de una *razonable y discreta interpretación*».”

También la Corte Suprema ha invocado la *razonabilidad*, frente a la falta de disposiciones expresas. En efecto: en “Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L.”, del 2/4/85, la mayoría declaró que “resulta razonable recurrir al término decena”, contenido en el art. 1 de la ley 11.585”, para llenar el vacío legal respecto de la acción tendiente a procurar el cobro de las tasas retributivas de servicios por parte de Obras Sanitarias de la Nación, considerando que la exégesis de las leyes tributarias “debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa; debiendo recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas («Fallos», 258-149). Tal la regla metodológica reconocida en el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), al consagrar la primacía en dicho terreno jurídico de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado («Fallos», 237-452, 249-189, 280-82, 290-97, 295-755, 304-1059) [...]. Que [...] entre las leyes 11.585 y 11.683 [...] existe un *razonable* orden de prelación que, en cuanto atañe al tópico que motiva el litigio conduce a dar primacía al primero de los estatutos legales mencionados” (la bastardilla es nuestra). Las *disidencias* de los Dres. Fayt y Belluscio entendieron que en este caso el plazo de prescripción era de cinco años, en atención a las diferencias entre tasas e impuestos, que tornaban aplicables las disposiciones del art. 4027, inc. 3, del Código Civil y la citada ley 11.683.

Sin embargo, el 11/12/90, en “Obras Sanitarias de la Nación c. Colombo, Aquilino”, la Corte Suprema, por mayoría, da un giro sustancial, ya que acepta como principio la prescripción quinquenal para las tasas retributivas de servicios, consignando también que la exégesis de las normas tributarias debe ser efectuada por medio de una *razonable* y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen y de las razones que las informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, refiriéndose, asimismo, a la regla metodológica de la ley 11.683 (t.o. en 1978). La disidencia de los Dres. Petracchi y Barra se remitió al voto de la mayoría del pronunciamiento citado en el párrafo precedente. (Ver cap. III, A, punto 5.)

En “Estado nacional c. Arenera El Libertador S.R.L.”, del 18/6/91, la Corte se expidió nuevamente en lo atinente al peaje, apelando al principio de *razonabilidad* (ver cap. III, B, punto 9.4). El debate sobre la *razonabilidad* de una ley debe ser efectuado en el *ámbito de sus previsiones*, y no sobre la base de los posibles resultados de su aplicación, lo cual importaría valorarlas en mérito a factores extraños a sus normas (C.S., “Mickey S.A.”, del 5/11/91).

1.3.- Interpretación según la realidad económica.

En rigor, no tiene el carácter de “método”, sino que es un instrumento jurídico que permite investigar los hechos reales: -considerando que ha sido la *valoración económica* del hecho o acto gravado lo que ha determinado la imposición. Al investigar esa valoración, el intérprete determina el fin de la ley.

No quiere decir que las leyes sean interpretadas económicamente; siempre la interpretación es jurídica. Tiene en cuenta que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que les asignen los otorgantes de un acto o el legislador, sino de su verdadera esencia jurídica. Es necesario otorgar primacía a la verdad jurídica objetiva, en concordancia con el adecuado servicio de justicia que debe brindar el Estado.

Se origina en Alemania, en 1919, con el Ordenamiento Tributario del Reich, en cuyo art. 4, por obra de Enno Becker, se preceptuó: “En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”. Se adoptó en Alemania, Francia, Italia y Suiza. En nuestro país tuvo vigencia legal con las modificaciones que en 1947 se efectuó, en el orden nacional, a la ley 11.683, por obra de Jorge Tejerina, así como con el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948, inspirado en Dino Jarach.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. en 1994) dispone en su art. 7 que “para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible, se atenderá a los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de derecho privado en que se exterioricen. Agrega que “no obstante, la forma jurídica obligará al intérprete cuando la misma sea requisito esencial impuesto por la ley tributaria para el nacimiento de una obligación fiscal”. Por último, esa norma preceptúa que si las formas jurídicas son *manifiestamente inapropiadas* “a la realidad de los hechos gravados”, y ello se traduce “en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”.

Prescribe el *art. 11 de la ley 11.683* (t.o. en 1978 y modif.) que en la interpretación de esa ley y de las leyes tributarias comprendidas en su régimen, “se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las norm~s, conceptos y términos del derecho privado”.

Preceptúa el *art. 12 de la citada ley* que a efectos de determinar “la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan estos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean *manifiestamente* las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las Escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Esto significa que el intérprete tributario -organismos recaudadores y jurisdiccionales, contribuyentes, etc.-, *sin requerir siquiera la declaración de nulidad o simulación de un acto ante la judicatura, puede prescindir del ropaje jurídico inadecuado* y aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico, a fin de evitar el abuso en las formas jurídicas como modo de evasión total o parcial, lo cual lleva a la necesaria interpretación de los hechos. Por ejemplo, si las partes celebraron una compraventa pero para escapar a la tributación recurrieron a instrumentar una donación; o si al consignar el precio de una compraventa lo han disminuido para tributar en menor medida; o si se ha entregado utilidades de capital figurando como retribución de servicios, el fisco tiene atribuciones para aplicar los gravámenes conforme a la intención real de las partes (en los casos ejemplificados, a la compraventa, al mayor precio pagado, a las utilidades de capital, respectivamente), según los elementos probatorios que reúna.

Es obvio que ello constituye, en manos del fisco, un poderoso mecanismo, que en ciertos casos *puede lesionar principios de certeza y seguridad jurídica*, si el apartamiento de las formas adoptadas no obedece a que éstas son *manifiestamente* inapropiadas para la efectiva situación económica configurada.

Corresponde aclarar que este tipo de interpretación es de aplicación en los tributos cuyo hecho imponible se tipificó atendiendo a la realidad económica (v.gr., I.G., I.B.P.), pero no la tiene, en principio, en los tributos cuyo hecho generador se refiere a la forma jurídica (v.gr., impuestos de sellos que gravan la “instrumentación”, prescindiendo del contenido de los actos respectivos). Decimos “en principio” porque en el viejo impuesto de sellos los documentos tributaban por su sola creación, independientemente de su validez, eficacia jurídica y posterior cumplimiento, en la

medida en que contenían una sustancia económica, en el entendimiento de que tal impuesto gravaba la circulación jurídica de la riqueza o el tráfico patrimonial. Pese a que el hecho imponible en el impuesto de sellos es formal, objetivo e instrumental, consideramos que la imposibilidad del intérprete de apartarse de las figuras jurídicas adoptadas por las partes es relativa y no implica que no se pueda investigar si, v.gr., el precio expresado en el instrumento corresponde a la realidad. Cuando manifiestamente ese precio se aparta del efectivamente pagado, a nuestro juicio, el impuesto debe ser aplicado sobre la real base imponible, con independencia de la consignada por las partes. En similar orden de ideas, en caso de recurrir a una figura jurídica inapropiada para la realidad económica (v.gr., actualmente en la Capital Federal, una compraventa de inmuebles para locación de vivienda, cuya instrumentación está exenta, en la cual luego no se cumple con el destino), también se aplica el principio que nos ocupa.

Resalta García Belsunce que el aspecto más importante del “método” de la realidad económica, “finca no ya en lo relativo a la interpretación de la ley, sino en lo concerniente a la interpretación de los hechos que deben caer bajo el ámbito de la ley [...]. Es la preeminencia de la *intentio facti* por sobre la *intentio juris*, es decir, la consideración a los fines tributarios, de la relación real y efectiva creada por la voluntad de las partes, la voluntad empírica según la terminología adoptada por Jarach, prescindiendo de la voluntad jurídica, que hace que el acto encuadre dentro de un determinado instituto del derecho privado”⁷⁰.

Ha sostenido la C.S., in re “Tejedor S.A.”, del 24/11/92 (“P.E.T.”, 15/3/93), que la literalidad de las normas del ordenamiento tributario excluye la aplicación de los preceptos civiles, cuyo carácter supletorio establece el citado art. 11 de la ley 11.683. En materia tributaria cabe atender a la real naturaleza de los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, de modo de no obviar la finalidad de la norma y su significación (arts. 11 y 12 de la ley cit.)⁷¹.

Además, la realidad económica proporciona el criterio distintivo entre la elusión tributaria -conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes; constituye una forma de evasión, contemplada como infracción en el artículo incorporado a continuación del art. 46, inc. e, sin perjuicio de las figuras contenidas en la Ley Penal Tributaria- y la “economía de opción” (conducta jurídica lícita). En la primera hay discordancia o divorcio entre la realidad económica y la forma jurídica adoptada, a diferencia de la segunda, en que hay coincidencia entre realidad y ropaje jurídico. Una decisión muy citada del Superior Tribunal Administrativo de Prusia, del 25 de enero de 1906, declaró, respecto de la “economía de opción”, que nadie está obligado a administrar su fortuna y sus rentas de manera que proporcione al Estado el máximo de recaudación tributaria.

1.4. La cuestión referente a la interpretación funcional.

Griziotti se rebeló contra el método de la interpretación literal de la ley tributaria, y luego de afirmar que se debe recurrir a la interpretación sistemática, mediante la investigación de los principios generales del complejo de las leyes, adaptando la ley a casos no previstos, aunque sea mediante el uso de la analogía, elaboró el sistema de interpretación funcional. Éste consiste en descubrir la función que el impuesto debe prestar como recurso, según los aspectos políticos, económico-sociales, jurídicos y técnicos que lo integran como fenómeno financiero.

Para Griziotti, la interpretación funcional se orienta a conocer el porqué de la ley, en lugar del cómo, es decir, la investigación de la ratio legis, la voluntad del legislador, pero de modo más completo que en los otros métodos, en atención a las funciones de los distintos elementos que componen el recurso: la operación técnica que versa sobre la determinación” y aplicación del impuesto, la naturaleza de la operación económico- social o jurídica, o bien el principio político que determinó la elección del recurso.

Frente a ello, García Belsunce, acertadamente, estima que si por las funciones del impuesto se llega a la interpretación de la norma que lo determina, “es una forma más de investigar el fin de la ley [...], pero le ponemos un límite que él parece no admitir: el funcionalismo que debe llenar el tributo como recurso, no puede justificar en aras de su realización la aplicación de la norma a supuestos de hecho no previstos en la misma, que equivaldrían a modificar, por vía de integración, el concepto del hecho imponible y por ende, el campo de aplicación de la ley.”

1.5. Valor de la interpretación de la Corte Suprema.

Pese a que la *Corte Suprema* “sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [...]. De

⁷⁰ García Belsunce, ob. cit., ps. 155/6. Agrega que “lo que interesa al derecho tributario es el contenido económico de aquella relación, que determinará la exteriorización de una riqueza, índice de una capacidad contributiva, que en función de las valoraciones del legislador está sometida a imposición”.

⁷¹ Por ello, la C.S. confirmó la sentencia que entendió que el saldo resultante de los conceptos incluidos por la recurrente en la cuenta “Accionistas” integraba el pasivo computable a efectos del ajuste por inflación instituido por la ley 21.894, en tanto la generalidad de dichos conceptos respondía a créditos generados en cabeza de los accionistas por su calidad de tales, y que no pudieron ser convenidos con terceros ajenos a la sociedad en condición alguna.

Ha dicho, asimismo, la C.S. que la regulación normativa da preeminencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica.

esa doctrina, y de la de «Fallos», 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia [...], especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante” (C.S., “Incidente prescripción Cerámica San Lorenzo”, del 4/7/85, “Fallos”, 307-1094 y sus citas). Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República.

2. MODALIDADES DE LA INTERPRETACIÓN.

Son preconceptos o criterios apriorísticos de favorecimiento del fisco o de los particulares a los fines de guiar la interpretación efectuada según los métodos expuestos.

El primero de ellos, “*in dubio contra fiscum*”, indica que la ley tributaria debe ser interpretada con ánimo favorable al contribuyente. Este preconcepto tiene origen en un pasaje de Modestino contenido en el Digesto, y se lo ha fundado en el carácter odioso de la ley tributaria, que en la antigüedad era signo de servilismo y de opresión, restringiendo los derechos patrimoniales y las libertades personales. En Francia, durante el siglo XIX, la concepción contractualista del impuesto sostenía que se debía seguir los principios de interpretación de las convenciones, como que en caso de duda se debe estar en favor de quien ha asumido la obligación. En Italia, algunos autores (Magioncalda y Accame) entendieron que, si en la interpretación legal surge la duda, la culpa es del Estado acreedor que dictó la ley y, por ende, debe soportar el daño.

Actualmente, se considera que las leyes tributarias no son de excepción, y que no puede interpretárselas conforme a esta modalidad, pese a lo cual algunos autores la admiten sólo para la valoración de los hechos -no como hermenéutica del derecho en forma semejante al ámbito penal.

El segundo preconcepto, “*in dubio pro fisco*” -opuesto al anterior-, hace prevalecer el interés general sobre el particular, favoreciendo al Estado. En Roma, el erario gozaba de especiales privilegios, y el emperador, por rescritos, le imponía al juez resolver la causa de modo favorable al fisco. Mantellini, en el siglo XIX, puntualizaba que la interpretación en favor de un contribuyente perjudica a otro contribuyente, que deberá entregar al Estado lo que no entregó quien fue liberado, debido a que las necesidades del erario son ciertas y determinadas, y deben ser financiadas con ingresos públicos.

Como afirma García Belsunce, este razonamiento es equivocado en cuanto a la función del juez, quien debe exclusivamente aplicar el derecho, “prescindiendo de las consecuencias que pueden resultar de su juicio para el Estado, ya que la repartición de las cargas públicas es un problema específico de la actividad del Estado, en su aspecto legislativo”.

Ninguno de estos preconceptos es aplicable a la interpretación de las leyes, independientemente de que el primero pueda ser utilizado sólo en la apreciación fáctica. De ahí que se suele decir que la dificultad de la tarea interpretativa consiste en interpretar los hechos, y no las normas, pues ellos son los que deben ser subsumidos en éstas.

El intérprete -organismo recaudador o jurisdiccional- no debe actuar con preconceptos ni en favor ni en contra del contribuyente, sino aplicar el derecho con total imparcialidad. Gráficamente, explica Jarach que “en caso de duda acerca de la interpretación, el juez, el intérprete, tiene que extremar las medidas para extraer el significado de la ley. El juez que se quede con la duda frente al significado de la ley tiene que sacarse la toga y abandonar su sitial, porque carece de la competencia que debe tener todo juez, que no debe denegar la justicia, so pretexto de que la letra de la ley no le resulta clara”.

Puede ser que un juzgador tenga dudas durante el estudio del caso, por ejemplo, frente a disposiciones aparentemente contradictorias; pero con las pautas interpretativas que hemos referido -ver especialmente, respecto del método lógico, las pautas de interpretación armónica-, que ha de aplicar con la óptica de la razonabilidad, al sentenciar debe tener plena convicción acerca del significado de la ley aplicable al caso concreto. De lo contrario, como bien indica Jarach, debe “abandonar su sitial”.

3. LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA.

La analogía no constituye un método, sino una forma de integración de la ley, para cubrir sus lagunas. Es decir, va más allá (*ana*) del pensamiento legislativo (*lógos*), ya que consiste en aplicar a un caso concreto, no previsto en las normas jurídicas, una disposición que rija un caso similar.

A tenor del art. 16 del C.C. 25, es admisible la analogía en el derecho privado. Entendemos que la analogía es un procedimiento permitido en derecho tributario formal y en derecho tributario procesal. Conforme a García Belsunce, no se puede recurrir, empero, a la analogía en el derecho tributario material ni en el derecho tributario penal, en los cuales rigen los principios del “*nullum tributum sine lege*” y del “*nulla poena sine lege*”.

Sin embargo, entendemos que en algunos aspectos del derecho tributario material se puede admitir la analogía para rellenar vacíos en las normas legales, sin que por esa vía, obviamente, se pueda crear tributos, ni los elementos estructurantes de la obligación tributaria, ni exenciones; p. ej., en ausencia de disposiciones específicas tributarias, cuando se recurre al C.C. en cuanto a las normas que se estima aplicables aun al derecho público -tal el caso de la imputación de los pagos en materia aduanera-.

La autonomía que le reconocemos al derecho tributario no obsta a ello, pues, como señalamos en el cap. IV, punto 2.1 -al fundamentar nuestra posición-, “una rama del derecho autónoma se nutre y concilia con el derecho como totalidad”.

Ha dicho la Corte Suprema que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para entender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, pues, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2, C.N.) (“Bertellotti, Osear”, del 28/4/92, “Fallos”, 315-820). (El art. 67 corresponde al art. 75 de la C.N. actual.)

En cuanto al derecho tributario penal, es aceptable la analogía *in bonam partem*, es decir, la que beneficia al imputado.

Así, pese a que el art. 57, último párrafo, de la citada ley 11.683 no prevé expresamente que el fallecimiento del infractor sea causal extintiva de la sanción del artículo incorporado a continuación del art. 42, se debe entender su procedencia, máxime teniendo en cuenta la doctrina que deriva de la jurisprudencia de la C.S. (ver “Fallos”, 2617-45’7, 270-29, 282-193; “Moisés A. Rozembaum e Hijos S.A.”, del 6/10/72; “Bigio, Alberto”, del 29/8/74).

B) APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO

4. EFECTOS TEMPORALES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

Por regla general, cada ley -aquí utilizamos la expresión “ley” en sentido material- establece la fecha de su entrada en vigencia. Si se la omite, se aplica el art. 2 del C.C., por el cual las leyes son obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial (es decir, al noveno día). Se entiende por publicación oficial la del “Boletín Oficial”.

Los efectos de una ley cesan por expiración del término de su vigencia -v.gr., los tributos sancionados por tiempo determinado, conforme al art. 75, inc. 2, de la C.N., en tanto no sean prorrogados-, por derogación expresa o por derogación tácita. Este último caso se configura cuando una nueva ley dictada es incompatible con una anterior, o cuando la última regula la materia disciplinada por la primera. (Ver supra, punto 1.1, “Método lógico - Derogación de leyes”).

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por evidentes razones de certeza y seguridad jurídica. Conforme al art. 3 del C.C., las leyes, a partir de su entrada en vigencia, “se aplicarán aun a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales”.

En materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos, tema que analizaremos en el punto siguiente.

5. RETROACTIVIDAD O IRRETROACTIVIDAD EN MATERIAS SUSTANTIVA Y PENAL. JURISPRUDENCIA.

5.1. Retroactividad o irretroactividad en materias sustantiva y penal. (Ver cap. VII, puntos 3.2.3 y 3.3, y cap. XI, punto 14.)

La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en materia tributaria⁷².

Así, Giuliani Fonrouge explica que la tendencia estatal de conferir alcances retroactivos a las leyes financieras afecta intereses individuales respetables y vulnera, muchas veces, principios de justicia y equidad. Sin embargo, admite la retroactividad “para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción, pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y de discreción”⁷³.

⁷² Godoy, en cambio, entiende que “desde un riguroso punto de vista jurídico, no puede desecharse en el derecho positivo, la posibilidad de la sanción de normas jurídicas retroactivas, circunstancia que, salvo en el derecho penal, debido a la existencia de disposiciones constitucionales que las prohíben, puede darse en todas las ramas jurídicas, incluido el derecho tributario”. Agrega que se debe admitir que “una norma tributaria retroactiva puede llegar a ser justa o injusta, oportuna o inoportuna, progresista o retrógrada, conveniente o inconveniente, etc.: ello dependerá de la prudencia y medida de quienes -eventualmente- se hallen a cargo de la función legislativa y también de la función jurisdiccional, actividades éstas que se complementan, en la función creativa del derecho” (ob. cit., ps. 199/200).

⁷³ Giuliani Fonrouge, ob. cit., vol. I, ps. 99 y 106.

No compartimos la opinión de que se pueda hablar de “evasión fiscal” cuando el tributo en cuestión aún no entró en vigencia.

García Belsunce enseña que el principio de legalidad no se agota en el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino también en que la ley debe ser preexistente o anterior al tributo. Por regla general, se ha sostenido que sólo se cumple con el principio de legalidad cuando el particular conoce de antemano su obligación de tributar y los elementos de mensuración (Sáinz de Bujanda, Araújo Falcao, Villegas), posición, ésta, que compartimos, sin perjuicio de que una ley nueva pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia, salvo en materia penal, en que siempre se debe aplicar la ley en vigor al momento del hecho, excepto que posteriormente se sancione una ley penal más benigna.

De ahí que Villegas destaca que “el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible”.

Pese a que discrepamos de la expresión “derecho adquirido”, sostenemos que la configuración del hecho imponible trae aparejado, en principio, que el régimen fiscal vigente a ese momento quede encuadrado dentro de la garantía del derecho de propiedad del responsable (art. 17 de la C.N.).

En un trabajo anterior habíamos propuesto que en la reforma de la C.N. se adoptara la siguiente norma: “Ningún tributo tiene efecto retroactivo, salvo cuando afecte al período fiscal dentro del cual se sanciona la ley”.

La retroactividad en la tributación puede ser genuina o propia, es decir, aquella en que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Es no genuina o impropia, o pseudoretroactividad, cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imponibles de ejercicio (I.G.). Este último tipo de retroactividad es, por lo general, aceptado por los tribunales constitucionales.

En los impuestos de “verificación periódica”, en que el legislador tiene por configurado el hecho imponible en el último instante del período dentro del cual son computados los actos económicos, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida y no retroactiva, ya que al hecho imponible no se lo tuvo por realizado.

En lo atinente a las exenciones -y demás beneficios tributarios-, coincidimos con Giuliani Fonrouge, quien afirma que constituyen cuestiones de política financiera en tanto no afecten situaciones consumadas, “*pero si el Estado emite un empréstito atribuyendo inmunidad tributaria a los intereses o si consagra un beneficio por X número de años a los que construyan edificios, o a quien implante una nueva industria, no puede luego proceder de manera diferente, porque la situación jurídica quedó verificada o constituida definitivamente, y sus efectos consumados con la adquisición del título, erección del edificio e instalación de la planta industrial, respectivamente*”.

La C.S. declaró la ilegitimidad de un decreto que dispuso que los recargos de importación de mercaderías introducidas al país en virtud del régimen de promoción de la industria automotriz debían ser liquidados y pagados sobre el valor respectivo, agravando la situación financiera de las empresas protegidas por las normas promocionales, en virtud de que esa alteración del régimen promocional “*importó desconocer los derechos acordados a las empresas y desvirtuar las finalidades que lo inspiraron*” (“Ford Motor Argentina S.A.”, del 20/9/84, “Fallos”, 306-1401 y sus citas).

Este autor menciona varias teorías sobre la retroacción incompatible con garantías esenciales del individuo y con exigencias de la seguridad del derecho (oh. cit., ps. 102/9):

a) *Teoría de los derechos adquiridos*: Predominó en Francia durante el siglo XIX, agrupando teorías de varios autores - Demolombe, Baudry - Lacantinerie, Aubry y Rau-; fue rechazada con posterioridad. Aparte de la dificultad de determinar el concepto de derecho adquirido, el art. 5 de nuestro C.C., derogado por ley 17.711, preceptuaba que nadie puede tener “derechos irrevocablemente adquiridos contra una ley de orden público”, al cual pertenecen las leyes tributarias. De ahí que se entendiera que no había derechos adquiridos en materia de este tipo de leyes.

b) *Teoría de los hechos cumplidos*: Se originó en autores alemanes y austriacos del siglo XIX. Lo importante para impedir la retroactividad es que se haya cumplido un hecho bajo el imperio de una ley anterior. Para las consecuencias posteriores del hecho cumplido, se debe averiguar si tienen o no relación de causa a efecto con éste: en el primer caso se regirán por la ley antigua; en el segundo, por la nueva.

c) *Teoría de Duguit y Jeze*: Se basa en la distinción entre la situación individual o subjetiva y la situación legal u objetiva. La ley nueva no puede modificar la primera (de lo contrario, incurriría en retroactividad), pero sí puede modificar la segunda, ya sea que emane de la ley o sea consecuencia de un acto-condición. Algunos autores hacen notar, empero, que la distinción no es absoluta, porque existen ciertos actos mixtos.

d) *Teoría de la situación jurídica*: Expuesta por Roubier y por Level. Prescinde de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la ley nueva; lo importante es determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica (en su constitución o en su extinción) o en su fase estática (sus efectos).

En el primer caso, habrá retroactividad si altera situaciones constituidas o extinguidas; en el segundo, la retroactividad se produce cuando pretende reanudar efectos ya producidos bajo la ley anterior. Las situaciones en curso (*facta pendentia*) son afectables por la ley nueva.

e) *Interpretación de la Corte Suprema*: Recurrió, al principio, a la teoría de los derechos adquiridos, pero a fin de fundar su decisión invocó la garantía de la propiedad del art. 17 de la C.N. La C.S. elaboró su doctrina del efecto liberatorio del pago, a la cual nos referimos más adelante (ver punto 5.2).

f) *Posición de Giuliani Fonrouge*: Para este autor, en general, la retroactividad es inconveniente, y atenta contra la seguridad y certeza del derecho. Manifiesta su preferencia por las teorías 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”.

5.2. Jurisprudencia.

La no retroactividad de la ley, si bien es un principio de mero precepto legislativo, adquiere carácter constitucional cuando la aplicación de la nueva ley priva a un habitante de la Nación de algún derecho incorporado a su patrimonio, en cuyo caso aquel principio se confunde con la garantía relativa a la inviolabilidad de la propiedad, ya que esta palabra “comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad” (C.S., “Sara Doncel de Cook c. Provincia de San Juan”, del 6/9/29, “Fallos”, 155-290 y sus citas).

Sin embargo, con posterioridad declaró que el principio de irretroactividad de la ley, inserto en disposiciones de derecho común (arts. 2 y 3 del C.C.), “no rige en el ámbito del derecho público administrativo en lo atinente al establecimiento y ordenación de gravámenes nacionales o provinciales” (C.S., “Cafés, Chocolates Águila y Productos Saint Hnos. S.A.”, del 26/10/70, “Fallos”, 278-108 y sus citas).

Constituye un principio consagrado por la C.S. que “nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones, ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas”, salvo que haya pagado el impuesto conforme a la ley vigente al momento en que efectuó el ingreso (“Fallos”, 303-1835).

Por la doctrina del efecto liberatorio del pago de la Corte Suprema, que exceptúa los casos de ocultación, dolo o culpa grave por parte del contribuyente, este tribunal estableció que no se puede aplicar normas jurídicas tributarias retroactivas cuando el contribuyente ha pagado el impuesto conforme a la ley en vigencia al momento del pago, deviniendo afectada la garantía constitucional de la propiedad si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado (“Ernesto N. de Milo”, del 3/4/67, “Fallos”, 267-247 y sus citas; “Cafés, Chocolates Águila y Productos Saint Hnos. S.A.”, del 26/10/70, “Fallos”, 278-108; “Loma Negra C.I.A.S.A.”, del 26/11/81, “Fallos”, 303-1876), o cuando el organismo de recaudación hubiese aceptado la liquidación presentada por el deudor del tributo u otorgado recibo de pago con efecto cancelatorio (“Ángel Moiso y Cía. S.R.L.”, del 24/11/81, “Fallos”, 303-1835). (Ver cap. VII, punto 10.2.2.)

Es obvio que la teoría del efecto liberatorio del pago no tiene aplicación si el tributo no existía al momento de producirse el “hecho imponible”, tipificado normativamente con posterioridad a su realización (mal se puede pagar una deuda inexistente); v.gr., el impuesto sobre los activos financieros creado por ley 22.604, del 7/6/82, que gravó los “activos” definidos por ésta al 31/12/81. Consideramos que en estos casos se vulnera el derecho de propiedad.

Por otra parte, difícilmente los organismos recaudadores extiendan recibos de pago con efecto cancelatorio; al efecto liberatorio del pago puede inferírsele de la conducta futura de tales organismos, como cuando compensan de oficio. No tiene el carácter de ese recibo de pago, con el efecto referido, la constancia de la recepción de la suma dineraria.

La boleta bancaria demuestra que se pagó cierto importe; la declaración jurada en que se vuelca ese importe, con el sello de recepción del organismo recaudador, prueba que se puso en conocimiento de éste el ingreso respectivo. Pero ello no significa que se haya otorgado recibo de pago con efecto liberatorio -al amparo de la retroactividad-, teniendo especialmente en cuenta que las declaraciones juradas, por regla general, se hallan sujetas a verificación administrativa; y es factible que el fisco establezca que no se canceló la obligación tributaria porque el pago fue inferior a lo debido y determine la porción impaga -conf. art. 21 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.) y art. 792 del C.A. y concordantes-.

La doctrina del efecto liberatorio del pago es aplicable en los casos en que el ingreso efectuado lo ha sido según la interpretación general vigente al momento de realizado. De modo que, si ésta cambia, no se puede afectar la situación del responsable.

Tanto es así, que el art. 793, ap. 1, del C.A. consagró expresamente este principio pretoriano, al establecer que la determinación suplementaria aduanera “no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado”.

El ap. 2 del citado art. 793 preceptúa que la interpretación general referida “es la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, el ministro de Economía, el secretario de Estado de Hacienda o el administrador nacional de Aduanas”. Entendemos que también tiene dicho carácter la de otro secretario de igual jerarquía, como lo era el de Ingresos Públicos. Lo importante es que la interpretación debe ser “general”, y no la particular derivada de una resolución recaída en un procedimiento aduanero especial o de una sentencia jurisdiccional.

En “Armando Victorio Garibotti”, del 20/11/72 (“Fallos”, 284-232), la C.S. declaró que el error “en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave de éste («Fallos», 258-208, 259-382 y otros)”, ya que “exigencias notorias tanto de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente

finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso”.

En el pronunciamiento recaído en “Ángel Moiso y Cía. S.R.L.”, del 24/11/81 (“Fallos”, 303-1835 y su cita), la C.S. sostuvo que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho imponible bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor, afirmación, ésta, que resulta criticable. Ha sostenido, asimismo, la Corte Suprema que tampoco corresponde la retroactividad cuando se hubiera liberado al contribuyente de impuestos o asegurado el derecho de pagar uno menor durante cierto tiempo (“Ford Motor Argentina S.A.”, del 15/9/72).

La C.S., salvo los supuestos indicados supra, determinó que el principio de irretroactividad de la ley “no rige en el ámbito del derecho público administrativo en lo atinente al establecimiento y ordenación de gravámenes nacionales o provinciales”, permitiendo la aplicación de la nueva normativa en materia de derechos de importación, al no haber sido efectivizado el pago correspondiente al despacho a consumo (“Cafés, Chocolates Águila y Productos Saint Hnos. S.A.”, del 26/10/70, “Fallos”, 278-108 y sus citas), y en el caso del impuesto a la renta, por tratarse de un gravamen de hecho imponible de ejercicio (“Rosa Campomar de Echevarría”, del 30/11/50, “Fallos”, 218-596; “Sociedad de Electricidad de Rosario”, del 14/4/75, “Fallos”, 291-290).

Destacó, empero, la C.S. que la retroactividad desconocía el principio de capacidad contributiva y, por ende, agredía al derecho de propiedad en el caso de la ley 22.604 (“B.O.”, 9/6/82), que creó, un impuesto a los activos financieros existentes al 31/12/81, en tanto se pretendió aplicarla a bienes de la actora que a la fecha de la sanción de la ley no integraban su patrimonio, por haberlos transmitido con fecha 5/4/82. En consecuencia, declaró la invalidez de la citada ley, circunscribiéndola a la referida aplicación efectuada en la causa (“Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, del 19/12/89, “Fallos”, 312-2467 y sus citas).

Los intereses moratorios son consecuencia de una relación jurídica existente -de la deuda tributaria del contribuyente-, de modo que las nuevas normas que modifican la tasa resultan procedentes a partir de la entrada en vigencia de estas últimas (art. 3, C.C.) (C.N.Cont.-Adm. Fed. Cap., Sala 2, “Viva, Salvador Atilio”, del 2/9/93, “P.E.T.”, 15/11/93, ps. 3/4).

Respecto del ahorro obligatorio, sostuvo la Sala A del T.F.N. que no se trataba de un supuesto de retroactividad, “sino de la conexión de una obligación actual a situaciones de hecho pasadas y reveladoras de capacidades contributivas efectivas, situación, ésta, que la doctrina califica como de pseudoretroactividad y que abre la posibilidad de probar que no se mantienen las proporciones que se deducen de aquella conexión”. Se cita a Micheli, Berliri, Pérez de Ayala y Eusebio González, y se puntualiza que la circunstancia de que el actor se hallara imposibilitado financieramente para hacer frente al ahorro obligatorio no era causal suficiente para eximirlo de su pago (“Luis Pieruzzini y Klein Hnos. S.A.”, del 15/11/93).

Sobre la retroactividad que favorece al contribuyente, ver la nota 8. La Sala 4 de la C.N.Cont.-Adm. Fed. Cap., in re “Kodak Argentina S.A.”, del 2/3/90, admitió, conforme al art. 3 del C.C., la retroactividad de un decreto del Poder Ejecutivo nacional que había dispuesto reducciones arancelarias, a la vez que expresó que no resultaba razonable que la A.N.A. impugnara en los estrados judiciales un acto emanado de su superior. En materia penal se aplica el principio de la ley penal más benigna.

El art. 1 de la R.G. D.G.I. 3542 (que contemplaba la inhabilitación de las máquinas registradoras si no reunían ciertas condiciones) carece de virtualidad para surtir el efecto de ley penal más benigna frente a la clausura decretada por infringir la R.G. 3419, ya que la D.G.I. había verificado la emisión de comprobantes en infracción (C.S., “Di Lernia, Cristóbal y Nicolás”, del 7/9/93, “P.E.T.”, 15/11/93, p. 5).

Conforme lo ha dicho la Corte Suprema (fallo citado por Freytes en su obra El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria), “la multa, en materia de impuestos fiscales, como, en general, en todos los casos de contravenciones a las leyes, constituye una verdadera pena, sometida, salvo los casos de excepción previstos por la ley, a las reglas que rigen la aplicación de las penas en general. Que siendo un principio de derecho común [...] que en caso de modificarse la ley entre la fecha de comisión del delito y la del fallo, o durante la ejecución de la condena, la pena aplicable será siempre la más benigna, debe decirse, igualmente, que cuando la ley nueva suprime todo castigo para el acto que la anterior consideraba como punible, debe éste quedar exento de toda pena”. De modo tal, dado que a la fecha de la resolución sancionatoria se hallaba derogada la norma que específicamente reglaba el acto de marras, así como la que incriminaba su no cumplimiento (decreto 114/93), se revocó la referida resolución, por aplicación del principio de la ley penal más benigna (T.F.N., “Rebasa, Mario Gregorio”, del 15/11/93, “P.E.T.”, 28/12/93, p. 5).

C) APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL ESPACIO

6. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA (FUENTE, NACIONALIDAD, DOMICILIO, RESIDENCIA). EMPRESAS VINCULADAS INTERNACIONALMENTE. PRECIOS DE TRASFERENCIAS. PARAÍSO FISCALES.

6.1. Criterios de atribución de la potestad tributaria (fuente, nacionalidad, domicilio, residencia).

En principio, el poder tributario de cada Estado es ejercido dentro de los límites de la soberanía atribuida. Sin embargo, a causa de la gran cantidad de relaciones jurídicas y económicas internacionales, los Estados han procurado extender su poder, tributario más allá de los límites territoriales, de modo que en ciertos casos el ámbito territorial de la imposición es el orbe.

Es obvio que en esos casos se producen fácilmente fenómenos de doble o múltiple imposición. De ahí la necesidad de los convenios y acuerdos dentro del derecho tributario internacional, a lo cual se agregan las disposiciones internas, con miras a establecer mecanismos tendientes a evitar tales fenómenos.

Los criterios de atribución de la potestad tributaria son los siguientes:

a) Nacionalidad: Constituye un criterio de pertenencia política, por el cual los contribuyentes quedan gravados sólo por su nacionalidad, sin tener en cuenta sus residencias, ni sus domicilios, ni los lugares donde obtengan las ganancias o se hallen situados sus bienes.

Se produce fácilmente doble imposición por este criterio, en virtud de las formas en que los Estados la determinen (*jus sanguinis* o *jus soli*).

b) Domicilio: Es un criterio de pertenencia social, según el cual los contribuyentes son sometidos a tributación por el lugar donde se radiquen con carácter permanente y estable.

En la Argentina adoptaron este criterio las leyes nacionales de I.B.P. y del derogado I.A.

c) Residencia: También es un criterio de pertenencia social. A diferencia del anterior, se considera la simple habitación en un lugar, aun sin intención de permanencia.

En nuestro país, ha sido adoptado por la ley nacional de I.G. Cabe entender, a ese efecto, como residentes (a más de aquellos previstos en el párrafo 2º del art. 26 de la ley de I.G.) a las personas físicas que vivan más de seis meses en el país durante el año fiscal. No obstante que esta norma rige en cuanto a deducciones personales -mínimo no imponible y cargas de familia-, la consideramos aplicable, dado que guarda consonancia con el art. 47 de la ley 17.671. (Ver cap. XI, punto 4.2, a.)

d) Establecimiento permanente: Tiene carácter de pertenencia económico-social.

Se entiende por este tipo de establecimiento al “emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero” (v.gr., las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc.). En la Argentina, adoptaron este criterio, p.ej., el art. 69, inc. b, de la ley de I.G., y el art. 2, inc. f, de la derogada ley de LA.

e) Fuente: Este criterio es de pertenencia económica, y grava según el lugar donde la riqueza se genera, se sitúa, se coloca, o se utiliza económicamente. Tiene en cuenta la fuente productora de riqueza, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos. Ver, al respecto, el concepto del art. 5 de la ley de I.G., ya que los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

Tradicionalmente, los países en vías de desarrollo adoptaron, con algunas excepciones, este criterio. Sin embargo, la Argentina, por ley 23.966, sometió a tributación los bienes personales situados en el país y aun los situados en el exterior pertenecientes a las personas domiciliadas -y sucesiones indivisas radicadas- en el país. En cambio, las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas allí quedan gravadas sólo por los bienes situados en el país (art. 17). (Ver caR, XII, punto 1.2.4.)

A partir de la ley 24.073, se introdujo ep. el I.G. el criterio de gravabilidad por la “renta mundial” conforme a la residencia, de modo que los sujetos residentes quedan gravados por su “renta mundial”, a diferencia de los no residentes, que tributan -como se dijo- sólo por sus ganancias de fuente argentina. (Ver cap. XI, puntos 4:2, 4.4 y 5.)

Además, según la modificación introducida por la ley 24.073 en la derogada ley del LA., quedaron gravados los activos “mundiales” para los domiciliados en el país.

6.2. Empresas vinculadas internacionalmente.

Cada vez en mayor medida, las empresas modernas trascienden las fronteras, dando lugar, así, a problemas tributarios, entre otros.

Principalmente, la cuestión se planteó respecto de dos tipos de “contrataciones” entre empresas extranjeras y filiales o sucursales locales: aportes tecnológicos de aquéllas (concesión de uso y explotación de marcas de fábrica, patentes de invención, procedimientos secretos de fabricación, etc.), con el consiguiente pago por éstas -cuyo precio recibe el nombre de “regalía”-, y los préstamos o créditos del exterior a los entes locales, que debían ser restituidos con intereses.

Las filiales o sucursales locales -cuyo capital accionario pertenecía casi íntegramente a extranjeros (en el conocido caso “Parke Davis”, la empresa extranjera tenía el 99,95 % de las acciones del ente argentino)- celebraban con la casa matriz las contrataciones referidas, por lo cual las “regalías” o, en su caso, los “intereses” eran deducidos como gastos por los entes locales y, consecuentemente, los beneficios sujetos a imposición a la renta disminuían notoriamente.

Tras las impugnaciones formuladas por la D.G.I. se sucedieron contradictorias resoluciones judiciales. La Corte Suprema, en el caso “Parke Davis”, del 31/7/73 (“Fallos”, 286-97), acogió la pretensión fiscal y no aceptó que esos “gastos” pudieran ser deducidos, al entender que no podía haber contrato si no había partes diferenciadas para contratar, lo cual sucedía en el caso de que la empresa extranjera fuera dueña de casi la totalidad de las acciones de la nacional.

De ello infería que se producía un doble beneficio: la ganancia por “interés” o “regalía” que le pagaba su filial -de la cual era dueña-, y las mayores utilidades de ésta al deducir los pagos como gastos.

En este pronunciamiento, la Corte Suprema aplicó la “teoría del órgano” (Organtheorie u Organschafttheorie), que es utilizada -atendiendo a la realidad económica- para evitar las distorsiones de los resultados razonablemente alcanzables desde el punto de vista tributario, suponiendo que las empresas no hubiesen estado vinculadas

Desde luego, consideramos que éste no es un instrumento adecuado cuando se lo aplica infundadamente con las implicancias extremas -pérdida de personería jurídica de la filial-. Como el nombre lo indica, la teoría entiende que cuando una empresa ejerce su dominio sobre otra de manera tal que ésta carece de facultad decisoria propia, la dominada sólo existe en apariencia, pues, en rigor, es un órgano de la empresa dominante, circunscrito a ejecutar la voluntad societaria preponderante.

Son atribuidos los hechos imponderables, pues, a la sociedad madre. Según esta teoría, la “relación de subordinación orgánica” surgen cuando se configuran tres tipos de dependencia: 1) financiera (posesión por la matriz foránea de la mayoría de las acciones de la entidad local); 2) organizativa (cuando aquélla controla a la empresa-órgano mediante un único consejo supervisor o una única presidencia, o cuando los cuadros directivos de esta son cubiertos por la empresa madre); 3) económica (“cuando media un proceso único de formación de la decisión económica”).

La Corte Suprema, en su integración de 1973-1976, aplicó la “teoría del órgano” de modo tan extremo, que llegó a afirmar que acreditada “la relación de sujeción o conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones. Porque sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas que constituye su base material impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y de la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan” (“Mellor Goodwin S.A.”, del 18/10/73, “Fallos”, 287-79).

Cabe agregar que la doctrina del disregard of legal entity no es exclusiva del derecho tributario, sino que se ha difundido especialmente en el derecho societario, a efectos de evitar el fraude y el abuso del derecho mediante sociedades aparentes, para proteger derechos privados -socios defraudados, esposas despojadas de su patrimonio, acreedores burlados- y también públicos. Por ende, cobró vigor la desestimación de la personalidad jurídica para penetrar en el trasfondo a través del velo de la corporación y establecer la verdad oculta, responsabilizando a las personas que la componen.

Como bien acotaban Giuliani Fonrouge y Navarrine, “la teoría de la *penetración*, la del *disregard*, la del *órgano* -variantes del mismo principio- están destinadas a corregir excesos, desviaciones, anomalías, en las relaciones entre empresa dominante y empresa dominada; pero aplicarla sin discriminación a cualquier situación [...] conduce a la inseguridad jurídica y a la creación de normas fuera y por encima de la ley”.

Con la sanción de la ley 20.628 se innovó sobre el contenido del art. 14 de la ley de I.G., que recogió la doctrina de la Corte Suprema in re “Parke Davis”, vigente hasta el 28/8/76.

Corresponde destacar que la aplicación de la doctrina del aporte y la utilidad se circunscribió únicamente al caso de sociedades vinculadas del país con otras del exterior, sin extenderla a las sociedades vinculadas internamente (T.F.N., “Cartonex S.A.”, del 26/9/76). En contra, C.S., “Kellogg Co. Arg.”, del 25/2/85 (“Fallos”, 307-118).

En la actualidad, la situación del impuesto a la renta, que fue objeto del pronunciamiento de la Corte Suprema referido supra, ha variado en virtud de la reforma introducida por la ley 21.481 en el art. 14 de la ley de I.G., en vigencia a partir del 28/8/76, que consagra el principio de la contabilidad separada para las sucursales y filiales respecto de las

casas matrices del exterior, agregando que las prestaciones y condiciones se han de ajustar a las prácticas normales del mercado entre partes independientes, e imponiendo limitaciones en cuanto a los préstamos y a la transferencia de tecnología. Es decir, los principios que regulan el aporte y la utilidad pasan a ser sólo de empleo subsidiario, si no se cumple con los requisitos del referido art. 14.

6.3. Precios de transferencias.

Sobre las prestaciones y condiciones entre empresas. Vinculadas internacionalmente, ver cap. XI, punto 5; en cuanto al precio de las transferencias de cosas, consistentes en regalías, ver cap. XI, puntos 4.1 y 11.2.2., la autoridad fiscal goza de poderes para establecer los precios reales de las transferencias en casos de apartamiento de ellos, conforme al principio de la realidad económica (ver supra, punto 1.3).

La renta derivada de la exportación e importación de bienes se halla regulada en el art. 8 de la ley de I.G. Teniendo en cuenta que al introducir en el país bienes que después son negociados o transformados en la Argentina, como al extraerlos hacia el exterior, las partes podrían convenir que se facturara por precios tales que implicaran que una porción de la utilidad quedara excluida del ámbito del impuesto en nuestro país (o no se fijara precio, o se declarara ante la Aduana un precio inferior al que corresponde), el citado art. 8 establece, en principio, como base de control, el precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino en el caso de exportación, y en el supuesto de importación, el del lugar de origen -más, en su caso, los gastos de transporte y seguros hasta la República- (el art. 11 del D.R., en los casos de vinculación económica, faculta a la D.G.I. para computar el precio mayorista de la plaza del vendedor en las exportaciones, o el precio mayorista de la plaza del comprador en las importaciones).

Estos precios mayoristas de control son tomados como ingresos brutos de las operaciones, independientemente de las declaraciones aduaneras y de los importes de las facturas, salvo prueba en contrario (documentación de hechos que justifiquen las razones económicas de la disparidad de precios).

En materia aduanera, el valor en aduana en el caso de las importaciones y el valor imponible en las exportaciones son tratados en el cap. XVI, puntos 1.2.3.3 y 1.6.3.3.

El T.F.N. aplicó reiteradamente (v.gr., Sala E, “Bruno Hnos.”, del 8/9/86; “Ekiparcon S.A.”, del 9/5/88) la doctrina de la C.S. in re “IAFA S.A.”, del 18/8/73, respecto de que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de las mercaderías, de modo que la alegación de arbitrariedad en el cálculo deberá sustentarse sobre elementos de crítica bien concretos, y no sobre afirmaciones genéricas.

El art. 77 de la ley de 1.1. establece que cuando el responsable efectúe ventas por intermedio de o a personas económicamente vinculadas con él “en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido”; puede la D.G.I. exigir también el impuesto a las otras personas.

Se presume la vinculación económica, salvo prueba en contrario, “cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas fuera absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas, fuera efectuada a un mismo responsable”.

6.4. Paraísos fiscales. (Ver cap. VIII, punto 6.8, “Incrementos patrimoniales no justificados”.)

El voto del Dr. Boggiano en el pronunciamiento de la Corte Suprema in re “Treas S.A.”, del 14/9/93 (“D.T.”, t. VII, p. 581), señala que “el análisis de la jurisdicción para aplicar la ley impositiva en casos con elementos internacionales se halla conceptualmente subordinado a la validez de dicha ley, esto es, a su respeto por las normas y principios de derecho internacional fiscal sobre jurisdicción para prescribir tributos. No obstante, es imposible en el caso juzgar sobre la validez referida, pues no ha existido voluntad legislativa de ejercer el poder tributario para distinguir el tratamiento de los ingresos provenientes de paraísos fiscales, por lo que tal silencio debió entenderse como omisión jurídicamente decisiva. En tales condiciones, tampoco cabe pronunciarse sobre la jurisdicción internacional del órgano de aplicación, ya que ella depende de la jurisdicción legislativa, con arreglo al principio según el cual la aplicabilidad de la ley depende de su validez”

7. DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL:

SOLUCIONES ACONSEJABLES PARA PREVENIRLA O ATENUARLA.

Para Giuliani Fonrouge, “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”.

Este concepto difiere del de Villegas, para quien “hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de, dos (o más) sujetos con poder tributario”. Sin embargo, este autor aclara que la identidad de hecho

imponible deriva del mismo hecho generador, y no importa el nombre que se asigne a los tributos cobrados en distintas jurisdicciones.

Compartimos la última posición, ya que, desde el punto de vista económico, si se grava determinada manifestación de capacidad contributiva dos o más veces, hay doble o múltiple imposición, independientemente del *nomen juris* de cada uno de los tributos. Lo contrario implicaría que por tratarse de simples nombres distintos, se entendiera que no se ha configurado el fenómeno que nos ocupa, en discordancia con la realidad económica.

En virtud de los distintos sistemas diseñados para establecer la vinculación de los hechos imposables específicos con los sujetos activos de la obligación tributaria, se suelen plantear conflictos en el orden internacional cuando el mismo hecho imponible queda sometido al poder tributario de más de un Estado.

Tradicionalmente, los países exportadores de capitales gravaban las ganancias obtenidas en el exterior por sus nacionales, residentes o domiciliados, sin que importara el lugar en que hubiesen tenido su fuente, además de gravar las que se generaban en sus propios territorios. En cambio, los países importadores de capitales gravaban por el sistema territorial o de la fuente.

En la actualidad, precisamente en nuestro país se ha ampliado en forma considerable el ámbito espacial de la imposición, de modo de gravar la “renta mundial” por el criterio de la residencia, y a los bienes personales, por el criterio del domicilio, además de someter a imposición a todas las ganancias obtenidas en la Argentina por no residentes, y a los bienes personales y capitales situados en nuestro país pertenecientes a no domiciliados en él.

La doble o múltiple imposición internacional constituye un obstáculo para el desarrollo económico y social de los pueblos, por lo cual se ha procurado lograr soluciones a fin de prevenirla o atenuarla, que en síntesis son las siguientes:

a) *Ley uniforme*: Los Estados deben adoptar un único y común sistema para determinar el criterio de vinculación entre un hecho imponible y su poder tributario. Tal solución (doctrinal) es, en la práctica, imposible, por razones de política económica y por las constantes variaciones de los sistemas adoptados.

b) *Tratados bilaterales o multilaterales*: Los Estados contratantes tienen que convenir las bases para gravar los distintos supuestos. Han sido elaborados modelos de convenio para evitar la doble o múltiple imposición internacional: el modelo de la OCDE⁵², el de las Naciones Unidas, el de Cartagena y el de los países integrantes del Pacto Andino.

c) *Disposiciones internas estatales*: Ellas prevén formas de atenuar la doble imposición (v.gr., el “tax-credit” de los arts. 1, 2º párr., de la ley de I.G., y 25 de la ley de I.B.P.). Es materia de polémica si la igualdad de los contribuyentes, que propician los sistemas que examinaremos, debe darse en el país de origen o en el país de la fuente.

Tales sistemas aconsejables para prevenir o atenuar la doble imposición son los siguientes:

a) Exención de las rentas obtenidas o bienes situados en el exterior: Si es total: se sigue el principio de la fuente; si es limitada, constituye una excepción por disposición interna o por tratado.

La exención logra la igualdad de los contribuyentes en el país-fuente, es decir, donde se hace la inversión, respecto de lo cual se ha observado que la igualdad debe darse en el país del inversor, y que el sistema analizado implica un desplazamiento de la política fiscal del país exportador en beneficio del país de la radicación. Por solidaridad internacional, es encomiable que la igualdad se produzca en el país-fuente si éste es subdesarrollado o en vías de desarrollo.

Cuando, empero, la exención es conferida en forma indiscriminada, no impide que los capitales se radiquen en otros países desarrollados.

b) Crédito por impuestos pagados en el extranjero (“tax-credit”): Cada país grava la totalidad de las rentas y bienes, dentro y fuera de su territorio, respecto de sus nacionales, domiciliados o residentes, pero permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero por esas rentas y bienes.

Importa la igualdad del contribuyente en el país de origen, ya que son aplicadas las tasas de éste, con la posibilidad de deducción de los impuestos pagados en el país-fuente. Además de los inconvenientes que derivan de la disparidad de criterios para definir las bases imposables, deducciones, etc., los estímulos fiscales que otorguen los países receptores del capital se anulan totalmente, habida cuenta de que ello implica transferir al fisco del inversor los sacrificios o las reducciones fiscales de aquellos.

En síntesis, lo que el contribuyente no paga en el país-fuente que otorgó las exenciones o beneficios tributarios, pasa a engrosar las arcas fiscales del país de origen o país del inversor.

Como bien apunta García Belsunce, es un sistema diseñado para evitar la doble imposición, “pero no para promover inversiones extranjeras en los países en desarrollo”.

Tanto es así, que el art. 104 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.) dispone, en forma general, que “las exenciones o desgravaciones totales y parciales de tributos, otorgadas o que se otorguen, no producirán efectos en la medida en que pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros, sin perjuicio de lo que al respecto establezcan expresamente las leyes de los distintos gravámenes”. Esta disposición no es aplicable “cuando afecte acuerdos internacionales suscritos por la Nación en materia de doble imposición”. (En sentido análogo, art. 21 de la ley de I.G.)

c) Descuento por impuestos exonerados (“*tax-sparing*”): Este sistema importa que los sacrificios del país-fuente no se transfieran a los países de los inversores.

Los países en desarrollo defienden la deducción, en el impuesto debido en el país del inversor, del impuesto pagado en el país-fuente (tax-credit), más la del impuesto no pagado por una exención o un beneficio tributario conferidos por este país (tax-sparing).

Entre otras críticas, se ha dicho que esto generaría la consecuencia de que el contribuyente radicaría su capital en los países donde el impuesto a las rentas fuese más alto, a fin de obtener exenciones locales que le permitieran, sin pagar el impuesto, obtener un crédito que anulara la deuda en el país de origen.

A ello ha contestado García Belsunce diciendo que este sistema sólo puede ser concedido por acuerdo bilateral (que contemple, los límites de las alícuotas a aplicar por el país-fuente, por encima de las cuales el descuento o crédito no procedería; o que prevea porcentajes límites de exenciones respecto del impuesto vigente, para evitar la anulación de los tributos por una desgravación total excesiva), y nunca por una decisión unilateral

d) No imposición en el país de origen de las utilidades no remitidas (“*tax-deferral privilege*”): Favorece la reinversión en el país-fuente.

e) Descuento por inversiones en el exterior: Consiste en deducir, en el impuesto debido en el país de origen, un porcentaje determinado sobre el monto de la inversión.

Es conveniente que los países exportadores de capitales especifiquen el tipo de inversiones compatible con sus políticas (a fin de que, v.gr., no se orienten a países industrializados), y que los países eventualmente destinatarios de las inversiones adopten las medidas pertinentes para desalentar inversiones no deseadas.

Por acuerdos bilaterales, se puede combinar con el tax-sparing, constituyendo “un muy interesante incentivo a la inversión en los países en desarrollo, por acción simultánea del país exportador y del país importador”.

De lo expuesto se infiere que las soluciones más viables se hallan en los tratados o acuerdos internacionales que adopten en forma combinada los sistemas referidos, dentro de un marco de solidaridad internacional, por la cual -como bien enseña el Catecismo de la Iglesia Católica- “las naciones ricas tienen una responsabilidad moral grave respecto a las que no pueden por sí mismas asegurar los medios de su desarrollo, o han sido impedidas de realizarlo por trágicos acontecimientos históricos. Es un deber de solidaridad y de caridad; es también una obligación de justicia si el bienestar de las naciones ricas procede de recursos que no han sido pagados con justicia